

**International Public Sector  
Accounting Standards Board®**

**Manualul de Reglementări  
Internaționale de Contabilitate  
pentru Sectorul Public**

***Ediția 2020  
Volumul I***

**IPSASB**

**International Public  
Sector Accounting  
Standards Board®**

Tradus și republicat de:



**Corpul Experților Contabili  
și Contabililor Autorizați  
din România**

**IPSAS®**

Federația Internațională a Contabililor®  
529 Fifth Avenue  
New York, New York 10017 USA

Această publicație a fost elaborată de Federația Internațională a Contabililor (IFAC®). Misiunea sa este de a servi interesul public și de a consolida profesia contabilă susținând elaborarea unor standarde internaționale de înaltă calitate, promovând adoptarea și implementarea acestor standarde, contribuind la dezvoltarea organizațiilor profesionale contabile și făcând cunoscute problemele de interes public.

Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, proiectele de expunere, documentele de consultare, Orientările privind Practicile Recomandate și alte publicații ale IPSASB sunt publicate de IFAC și protejate de dreptul de autor al acesteia.

IPSASB și IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru pierderile cauzate oricărei persoane care acționează sau decide să nu acționeze în conformitate cu materialul din această publicație, indiferent dacă respectivele pierderi sunt cauzate de neglijență sau din alte motive.

„International Public Sector Accounting Standards Board”, „International Public Sector Accounting Standards”, „Recommended Practice Guidelines”, „International Federation of Accountants”, „IPSASB”, „IPSAS”, „RPG”, „IFAC”, sigla IPSASB și sigla IFAC sunt mărci comerciale ale IFAC sau mărci comerciale înregistrate și mărci de serviciu ale IFAC în SUA și în alte țări.

Drept de autor © iulie 2020 al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC). Toate drepturile rezervate. Este necesară permisiunea scrisă a IFAC pentru reproducerea, stocarea, transmiterea sau pentru utilizarea acestui document în scopuri similare, cu excepția cazului în care documentul este folosit în scop personal, necomercial. Contactați [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-433-3

Acest *Manual de Reglementări Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, Ediția 2020*, al Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB), publicat de Federația Internațională a Contabililor (IFAC) în iulie 2020 în limba engleză, a fost tradus în limba română de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în martie 2022 și este reprodus cu permisiunea IFAC. Procesul de traducere a *Manualului de Reglementări Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, Ediția 2020*, a fost verificat de IFAC, iar traducerea a fost realizată în conformitate cu „Declarația de politică – Politică de traducere și reproducere a standardelor publicate de IFAC”. Textul aprobat al *Manualului de Reglementări Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, Ediția 2020*, este cel publicat de IFAC în limba engleză.

Textul în limba engleză al *Manualului de Reglementări Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, Ediția 2020* © 2020 International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al *Manualului de Reglementări Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, Ediția 2020* © 2022 International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Titlu original: *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2020 Edition*, ISBN: 978-1-60815-433-3

ISBN general: 978-1-606-580-136-3

ISBN volumul I: 978-606-580-137-0

Publicate de:



**STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE  
PENTRU SECTORUL PUBLIC**

**IPSAS®**

# MANUALUL DE REGLEMENTĂRI INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE PENTRU SECTORUL PUBLIC

EDIȚIA 2020

## Cum este structurat prezentul Manual

Conținutul prezentului Manual este structurat pe secțiuni după cum urmează:

Introducere privind Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public .....	1
Rolul Federației Internaționale a Contabililor .....	2
Domeniul de aplicare al prezentului Manual .....	4
Modificări de fond față de ediția din 2019 a Manualului .....	5
<b>Cuprins Volumul I .....</b>	<b>6</b>
Prefață la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public .....	8
Cadrul general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public .....	15
Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public – IPSAS-urile 1-27 .....	155
<b>Cuprins Volumul II .....</b>	<b>999</b>
Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public – IPSAS-urile 28-40 .....	1000
<b>Cuprins Volumul III .....</b>	<b>2103</b>
Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public – IPSAS-urile 41-42 .....	2104
Introducere la Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public conform contabilității de casă – emis în 2017 .....	2738
IPSAS-ul pentru contabilitatea de casă – Raportarea financiară conform contabilității de casă – emis în 2017 .....	2739
Introducere la Orientările privind Practicile Recomandate .....	2860
Orientările privind Practicile Recomandate – RPG-urile 1-3 .....	2861
Glosar de termeni definiți pentru IPSAS-urile 1-42 .....	2940
IPSAS-uri pe bază de angajamente emise la 31 ianuarie 2020 .....	2995

---

## **Dreptul de autor și traducerea**

IFAC publică manualele, standardele și alte publicații ale IPSASB și deține drepturile de autor.

IFAC recunoaște importanța faptului ca persoanele care întocmesc situații financiare și utilizatorii acestora, auditorii, organismele de reglementare, avocații, persoanele din mediul universitar, studenții și alte grupuri interesate din țările în care nu se vorbește limba engleză să aibă acces la standarde în limba lor maternă și încurajează și facilitează reproducerea, sau traducerea și reproducerea, publicațiilor sale.

Politica IFAC privind traducerea și reproducerea publicațiilor sale cu drepturi de autor este prezentată în documentul *Politica de reproducere a publicațiilor Federației Internaționale a Contabililor* și în documentul *Politica de traducere a publicațiilor Federației Internaționale a Contabililor*. Părțile interesate care doresc să reproducă, sau să traducă și să reproducă, prezentul manual trebuie să contacteze IFAC la adresa de e-mail [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) pentru informații cu privire la condițiile și termenele relevante.

# **INTRODUCERE PRIVIND CONSILIUL PENTRU STANDARDE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE PENTRU SECTORUL PUBLIC**

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public® (IPSASB®) elaborează standarde contabile pentru entitățile din sectorul public, denumite Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public™ (IPSAS-uri™). IPSASB recunoaște avantajele majore ale prezentării unor informații financiare consecutive și comparabile în toate jurisdicțiile și consideră că IPSAS-urile vor juca un rol esențial în fructificarea acestor avantaje. IPSASB încurajează puternic guvernele și normalizatorii naționali să se implice în elaborarea acestor standarde prin trimiterea de comentarii pe marginea propunerilor emise în proiectele de expunere și documentele de consultare.

IPSASB emite IPSAS-uri care tratează raportarea financiară conform contabilității de casă și contabilității pe bază de angajamente. IPSAS-urile conforme cu contabilitatea de angajamente se bazează pe Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri), emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB), în măsura în care dispozițiile acestor standarde sunt aplicabile sectorului public. Acestea tratează și aspecte specifice sectorului public referitoare la raportarea financiară care nu sunt tratate în IFRS-uri.

Adoptarea de către guverne a IPSAS-urilor va îmbunătăți atât calitatea, cât și comparabilitatea informațiilor financiare raportate de entitățile din sectorul public din întreaga lume. IPSASB recunoaște dreptul guvernelor și al normalizatorilor naționali de a elabora standarde contabile și îndrumări pentru raportarea financiară din jurisdicțiile lor. IPSASB încurajează adoptarea IPSAS-urilor și armonizarea dispozițiilor naționale cu IPSAS-urile. Situațiile financiare trebuie caracterizate ca fiind conforme cu IPSAS-urile doar dacă respectă toate dispozițiile din fiecare IPSAS aplicabil.

## **ROLUL FEDERAȚIEI INTERNAȚIONALE A CONTABILILOR**

Federația Internațională a Contabililor® (IFAC®) servește interesul public prin contribuirea la dezvoltarea unor organizații, piețe și economii puternice și durabile. Aceasta pledează pentru transparența, responsabilitatea și comparabilitatea raportării financiare; ajută la dezvoltarea profesiei contabile; și face cunoscute importanța și valoarea contabililor pentru infrastructura financiară globală. Fondată în 1977, IFAC este formată în prezent din peste 175 de membri și asociați din peste 130 de țări și jurisdicții, reprezentând aproape 3 milioane de contabili din practica publică, educație, servicii de stat, industrie și comerț.

Ca parte a mandatului său în interesul public, IFAC contribuie la dezvoltarea, adoptarea și implementarea de standarde internaționale de contabilitate pentru sectorul public de înaltă calitate, îndeosebi prin sprijinul acordat Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB). IFAC asigură resursele umane, gestionarea infrastructurii, suportul în comunicare și finanțarea acestui consiliu normalizator de standarde independent și facilitează nominalizările și procesul de selecție a membrilor consiliului.

IPSASB își stabilește agenda proprie și aprobă publicațiile în conformitate cu procedura sa stabilită și fără implicarea IFAC. IFAC nu are capacitatea de a influența agenda sau publicațiile. IFAC publică manualele, standardele și alte publicații și deține drepturile de autor.

Independența IPSASB este protejată printr-o serie de modalități:

- Transparență totală, atât în ceea ce privește procedura stabilită pentru normalizare, cât și cu privire la accesul public la materialele de pe agendă, întâlniri, precum și printr-o bază pentru concluzii publicată cu fiecare standard final;
- Implicarea observatorilor în procesul de normalizare; și
- Cerința ca membrii IPSASB, precum și organizațiile care nominalizează sau sunt angajatorii acestor membri să adere la misiunea consiliului de a acționa cu independență, integritate și în interes public.

Grupul Consultativ (CAG) al IPSASB este o parte integrantă și esențială a procesului de consultare desfășurat de IPSASB. Reprezentanții organismelor membre ale CAG oferă consiliere pe diverse domenii, inclusiv:

- Strategia, programul de lucru și agenda IPSASB, inclusiv prioritățile din cadrul proiectelor;
- Proiectele IPSASB, inclusiv opinii pe teme tehnice esențiale sau aspecte care pot crea dificultăți în adoptarea sau implementarea eficientă a IPSAS; și
- Alte aspecte relevante pentru activitățile de normalizare derulate de IPSASB.

Activitățile care țin de guvernare și normalizare derulate de IPSASB sunt supervizate de Comitetul pentru Interesul Public (PIC), care se asigură că aceste activități respectă procedurile stabilite și reflectă interesul public.

PIC este format din persoane cu experiență în sectorul public sau în raportarea financiară, dar și implicate profesional în organizații care sunt interesate să promoveze informații financiare de înaltă calitate și comparabile la nivel internațional.

Pentru mai multe informații vizitați pagina web a IFAC la [www.ifac.org](http://www.ifac.org).



# **DOMENIUL DE APLICARE AL PREZENTULUI MANUAL**

## **EDIȚIA 2020**

Prezentul Manual reunește, ca referințe permanente, informații de bază despre Federația Internațională a Contabililor (IFAC) și textul oficial al Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri), precum și alte publicații emise de IPSASB începând cu data de 31 ianuarie 2020.

# MODIFICĂRI DE FOND FAȚĂ DE EDIȚIA DIN 2019 A MANUALULUI

## Norme emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public

Prezentul Manual conține setul complet al normelor pentru raportarea financiară din sectorul public emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB).

### Referințe

Prezentul Manual conține referințe la Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS-uri) și la Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Textul aprobat al IAS-urilor și IFRS-urilor este cel publicat de IASB în limba engleză, iar exemplare ale acestora pot fi obținute direct de la departamentul de relații publice al Fundației IFRS, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

### Amendamente

IPSASB a aprobat amendamentele la IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, și IPSAS 42, *Beneficii sociale*, ca urmare a documentului *Servicii colective și individuale* (Amendamente la IPSAS 19) emis de IPSASB.

O serie de alte IPSAS-uri au mai fost modificate ca urmare a proiectului IPSASB *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2019*. Proiectul presupune efectuarea unor modificări fără caracter urgent, dar care sunt necesare. Următoarele documente au fost modificate:

- IPSAS 5, *Costurile îndatorării*;
- IPSAS 13, *Contracte de leasing*;
- IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*;
- IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*;
- IPSAS 30, *Instrumente financiare: prezentarea informațiilor*;
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*;
- IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*.

# CUPRINS

## VOLUMUL I

---

	Pagina
Prefață la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public .....	8
Cadrul general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public .....	15
IPSAS 1 – Prezentarea situațiilor financiare .....	155
IPSAS 2 – Situațiile fluxurilor de trezorerie .....	227
IPSAS 3 – Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori .....	259
IPSAS 4 – Efectele variației cursurilor de schimb valutar .....	291
IPSAS 5 – Costurile îndatorării .....	327
IPSAS 6 – Situații financiare consolidate și individuale .....	343
IPSAS 7 – Investiții în entitățile asociate .....	344
IPSAS 8 – Interese în asocierile în participație .....	345
IPSAS 9 – Venituri din tranzacții de schimb .....	346
IPSAS 10 – Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste .....	376
IPSAS 11 – Contracte de construcție .....	394
IPSAS 12 – Stocuri .....	424
IPSAS 13 – Contracte de leasing .....	444
IPSAS 14 – Evenimente ulterioare datei de raportare .....	483
IPSAS 15 – Instrumente financiare: prezentare și descriere .....	503
IPSAS 16 – Investiții imobiliare .....	504
IPSAS 17 – Imobilizări corporale .....	545
IPSAS 18 – Raportarea pe segmente .....	594
IPSAS 19 – Provizioane, datorii contingente și active contingente .....	630
IPSAS 20 – Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate .....	689
IPSAS 21 – Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare .....	714
IPSAS 22 – Prezentarea informațiilor financiare privind sectorul de stat .....	765

IPSAS 23 – Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (impozite și transferuri) .....	793
IPSAS 24 – Prezentarea informațiilor privind bugetul în situațiile financiare .....	855
IPSAS 25 – Beneficiile angajaților .....	885
IPSAS 26 – Deprecierea activelor generatoare de numerar .....	886
IPSAS 27 – Agricultură .....	966

---

# **PREFAȚĂ LA STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE PENTRU SECTORUL PUBLIC**

## **Istoricul Prefeței**

*Prefața* a fost emisă în 2000.

În noiembrie 2004, IPSASB a emis o *Prefață* revizuită.

În decembrie 2006, IPSASB a modificat *Prefața*.

În martie 2012, IPSASB a emis o *Prefață* revizuită.

În martie 2016, IPSASB a emis o *Prefață* revizuită.

**PREFAȚĂ LA STANDARDELE INTERNAȚIONALE  
DE CONTABILITATE PENTRU SECTORUL PUBLIC**

**CUPRINS**

---

	Punctul
Introducere .....	1-4
Obiectivul IPSASB .....	5-7
Domeniul de aplicare și autoritatea Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public .....	8-23
Domeniul de aplicare al standardelor .....	8-12
IPSAS-urile pentru contabilitatea de angajamente și pentru contabilitatea de casă .....	13-15
Trecerea de la contabilitatea de casă la contabilitatea de angajamente .....	16-19
Autoritatea Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public .....	20-23
Limba .....	24

---

# PREFAȚĂ LA STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE PENTRU SECTORUL PUBLIC

## Introducere

1. Prezenta *Prefață* la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) prezintă obiectivele Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) și explică domeniul de aplicare și autoritatea IPSAS-urilor. *Prefața* trebuie utilizată ca referință pentru interpretarea documentelor de consultare, a altor documente de discuție, a proiectelor de expunere, a Orientărilor privind Practicile Recomandate și a standardelor elaborate și emise de IPSASB.
2. Misiunea Federației Internaționale a Contabililor (IFAC), așa cum este prezentată în constituția sa, este „de a servi interesul public prin contribuirea la elaborarea, adoptarea și implementarea de standarde și îndrumări internaționale de înaltă calitate; contribuirea la dezvoltarea unor organizații profesionale contabile și a unor firme de contabilitate puternice, precum și la practici de înaltă calitate ale profesioniștilor contabili; promovarea valorii profesioniștilor contabili la nivel mondial; și susținerea aspectelor de interes public în cazul cărora expertiza profesiei contabile este foarte relevantă”. În vederea îndeplinirii acestei misiuni, Consiliul de administrație al IFAC a înființat IPSASB, care funcționează ca un organism normalizator de standarde independent, sub egida IFAC.
3. IPSASB servește interesul public prin elaborarea și emiterea, pe propria răspundere, de standarde de contabilitate și alte publicații pentru a fi utilizate de entitățile din sectorul public descrise la punctul 10 de mai jos.
4. Informațiile referitoare la componența IPSASB, durata mandatelor, procedurile referitoare la ședințe și procedura stabilită sunt prezentate în *Termenii de referință* ai IPSASB, care sunt aprobați de Consiliul de administrație al IFAC.

## Obiectivul IPSASB

5. Obiectivul IPSASB este de a servi interesul public prin elaborarea de standarde de contabilitate și alte publicații de înaltă calitate pentru a fi utilizate de entitățile din sectorul public din întreaga lume la întocmirea rapoartelor financiare cu scop general.
6. Astfel se urmărește îmbunătățirea calității și transparenței raportărilor financiare din sectorul public prin furnizarea unor informații mai bune pentru gestiunea financiară și procesul decizional din sectorul public. În vederea îndeplinirii acestui obiectiv, IPSASB susține convergența standardelor internaționale și naționale de contabilitate pentru sectorul public, precum și convergența bazelor statistice și de contabilitate ale raportării financiare, după caz; și, de asemenea, promovează acceptarea standardelor și a altor publicații ale sale.
7. În vederea îndeplinirii obiectivului său, IPSASB elaborează și emite următoarele publicații:

- IPSAS-uri, ca standarde care trebuie aplicate la întocmirea rapoartelor financiare cu scop general ale entităților din sectorul public.
- Orientări privind Practicile Recomandate (RPG-uri), pentru a oferi îndrumări privind bunele practici pe care entitățile din sectorul public sunt încurajate să le urmeze.
- Studii, pentru a oferi consultanță pentru problemele de raportare financiară din sectorul public. Acestea au la bază studierea bunelor practici și a celor mai eficiente metode pentru tratarea problemelor avute în vedere.
- Alte documente și rapoarte de cercetare, pentru a oferi informații care să contribuie la baza de cunoștințe despre problemele și evoluțiile din domeniul raportării financiare din sectorul public. Acestea sunt menite să ofere informații noi sau perspective inovatoare și sunt realizate, în general, prin intermediul unor activități de cercetare cum ar fi: cercetarea literaturii de specialitate, studii de tip chestionar, interviuri, experimente, studii de caz și analize.

## **Domeniul de aplicare și autoritatea Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public**

### **Domeniul de aplicare al standardelor**

8. IPSASB elaborează IPSAS-uri care se aplică pentru contabilitatea pe bază de angajamente și IPSAS-uri care se aplică pentru contabilitatea de casă.
9. IPSAS-urile stabilesc dispoziții privind tratarea tranzacțiilor și a altor evenimente în rapoartele financiare cu scop general. Rapoartele financiare cu scop general sunt rapoarte financiare menite să satisfacă nevoile de informații ale unor utilizatori care nu pot impune întocmirea unor rapoarte financiare adaptate nevoilor lor specifice de informații.
10. IPSAS-urile sunt concepute pentru a fi aplicate entităților din sectorul public<sup>1</sup> care îndeplinesc toate criteriile următoare:
  - (a) Sunt responsabile de furnizarea unor servicii<sup>2</sup> în folosul public și/sau redistribuie venitul și patrimoniul;
  - (b) Își finanțează în principal activitățile, direct sau indirect, prin intermediul taxelor și/sau al transferurilor din partea altor niveluri de guvernare, contribuțiilor sociale, datoriiilor sau comisioanelor; și
  - (c) Nu au ca obiectiv primar realizarea profiturilor.

---

<sup>1</sup> Punctul 1.8 din *Cadrul general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public* identifică o gamă largă de entități din sectorul public pentru care au fost concepute IPSAS-urile.

<sup>2</sup> Serviciile respective includ bunuri, servicii și consiliere politică, inclusiv pentru alte entități din sectorul public.



11. Orice limitare a aplicabilității unor anumite IPSAS-uri este clar menționată în standardele respective. IPSAS-urile nu sunt concepute pentru a fi aplicate elementelor ne semnificative.
12. IPSASB a adoptat o regulă conform căreia toate punctele din IPSAS-uri trebuie să aibă aceeași autoritate, iar autoritatea unei anumite prevederi trebuie să fie determinată de formularea folosită. În consecință, IPSAS-urile aprobate de IPSASB după 1 ianuarie 2006 includ puncte tipărite cu caractere aldine și puncte tipărite cu caractere normale, care au aceeași autoritate. Punctele tipărite cu caractere aldine stipulează principiile fundamentale. Un IPSAS individual trebuie citit în contextul obiectivului său și al Bazei pentru concluzii (dacă există) stipulate în acel IPSAS și al prezentei *Prefațe*.

### **IPSAS-urile pentru contabilitatea de angajamente și pentru contabilitatea de casă**

13. IPSASB elaborează IPSAS-uri pentru contabilitatea de angajamente care:
  - Sunt convergente cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) emise de IASB prin adaptarea acestora la contextul sectorului public, atunci când este adecvat. În desfășurarea acestui proces, IPSASB încearcă, ori de câte ori este posibil, să mențină tratamentul contabil și textul original al IFRS-urilor, cu excepția cazurilor în care un aspect semnificativ aferent sectorului public justifică o abatere; și
  - Tratează problemele de raportare financiară aferente sectorului public care nu sunt tratate prin adaptarea IFRS-urilor sau pentru care nu au fost elaborate IFRS-uri de către IASB.
14. [Eliminat]
15. IPSASB a emis, de asemenea, un IPSAS comprehensiv pentru contabilitatea de casă, care include secțiuni referitoare la prezentările de informații obligatorii și recomandate.

### **Trecerea de la contabilitatea de casă la contabilitatea de angajamente**

16. IPSAS-ul pentru contabilitatea de casă încurajează o entitate să prezinte în mod voluntar informații pe bază de angajamente, chiar dacă situațiile sale financiare principale vor fi întocmite pe principiul contabilității de casă. O entitate care se află în procesul de trecere de la contabilitatea de casă la contabilitatea de angajamente ar putea dori să includă anumite prezentări de informații pe bază de angajamente pe parcursul acestui proces. Statutul (de exemplu, auditat sau neauditat) și localizarea informațiilor suplimentare (de exemplu, în notele la situațiile financiare sau într-o secțiune suplimentară separată a raportului financiar) vor depinde de caracteristicile informațiilor (de exemplu, fiabilitate și exhaustivitate), precum și de orice legislație sau reglementări referitoare la raportarea financiară într-o anumită jurisdicție.

17. IPSASB încearcă, de asemenea, să faciliteze conformitatea cu IPSAS-urile pentru contabilitatea de angajamente prin utilizarea unor prevederi tranzitorii în anumite standarde. În cazurile în care există prevederi tranzitorii, ele îi pot acorda unei entități o perioadă suplimentară pentru respectarea tuturor dispozițiilor unui anumit IPSAS pentru contabilitatea de angajamente sau pot să ofere scutiri de la anumite dispoziții la aplicarea inițială a unui IPSAS. O entitate poate alege în orice moment să adopte contabilitatea de angajamente în conformitate cu IPSAS-urile. Odată decisă adoptarea contabilității de angajamente în conformitate cu IPSAS-urile, prevederile tranzitorii menționează perioada de timp disponibilă pentru a face trecerea. La expirarea prevederilor tranzitorii, entitatea va raporta în totalitate în conformitate cu toate IPSAS-urile pentru contabilitatea de angajamente.
18. Punctul 28 din IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, include următoarea dispoziție:

O entitate ale cărei situații financiare sunt conforme IPSAS-urilor trebuie să prezinte în note o declarație explicită și fără rezerve privind această conformitate. Situațiile financiare nu trebuie descrise drept conforme IPSAS-urilor dacă se conformează tuturor dispozițiilor din IPSAS-uri.
19. IPSAS 1 prevede, de asemenea, prezentarea măsurii în care entitatea a aplicat orice prevederi tranzitorii.

#### **Autoritatea Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public**

20. În fiecare jurisdicție pot exista norme care reglementează problema rapoartelor financiare cu scop general ale entităților din sectorul public. Aceste norme pot lua forma unor dispoziții de raportare statutare, a directivelor și a instrucțiunilor de raportare financiară și/sau a standardelor de contabilitate promulgate de guvernele, organismele de reglementare și/sau organismele profesionale contabile din respectiva jurisdicție.
21. IPSASB consideră că adoptarea IPSAS-urilor, împreună cu prezentarea informațiilor privind conformitatea cu acestea, va duce la o îmbunătățire semnificativă a calității raportării financiare cu scop general a entităților din sectorul public. Aceasta, la rândul ei, este probabil să consolideze gestionarea finanțelor publice, conducând la evaluări mai bine informate ale deciziilor de alocare a resurselor luate de guverne, crescând astfel nivelul de transparență și răspundere.
22. IPSASB încurajează cu tărie adoptarea IPSAS-urilor și armonizarea dispozițiilor naționale cu IPSAS-urile. IPSASB recunoaște dreptul guvernelor și al normalizatorilor de standarde naționale de a reglementa standarde și orientări contabile pentru raportarea financiară din jurisdicțiile lor. Anumite guverne suverane și anumiți normalizatori de standarde naționale au elaborat deja standarde de contabilitate care se aplică guvernelor și entităților din sectorul public din jurisdicția

lor. IPSAS-urile pot să îi ajute pe acești normalizatori la elaborarea unor standarde noi sau la revizuirea celor existente pentru a contribui la o comparabilitate mai bună. IPSAS-urile pot fi deosebit de folositoare jurisdicțiilor care nu au elaborat încă standarde de contabilitate pentru guverne și entitățile din sectorul public.

23. Pe cont propriu, nici IPSASB, nici profesia contabilă nu au puterea de a impune conformitatea cu IPSAS-urile. Succesul eforturilor IPSASB depinde de recunoașterea și susținerea activității sale de către multe grupuri interesate diferite care acționează în limitele propriilor lor jurisdicții.

## **Limba**

24. Textul oficial al IPSAS-urilor și al altor publicații este cel aprobat de IPSASB în limba engleză. Organismele membre ale IFAC sunt autorizate să realizeze, după obținerea aprobării IFAC, traduceri ale acestor norme pe propria cheltuială, pentru a fi emise în limba folosită în jurisdicția din care fac parte, după caz.

**CADRUL GENERAL CONCEPTUAL  
DE RAPORTARE FINANCIARĂ CU SCOP GENERAL  
PENTRU ENTITĂȚILE DIN SECTORUL PUBLIC**

**Istoricul Cadrului general conceptual**

Capitolele 1-4 din *Cadrul general conceptual* au fost emise în ianuarie 2013.

Prefața și Capitolele 5-8 din *Cadrul general conceptual* au fost emise în octombrie 2014.

# **CADRUL GENERAL CONCEPTUAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ CU SCOP GENERAL PENTRU ENTITĂȚILE DIN SECTORUL PUBLIC**

## **CUPRINS**

---

	Pagina
Prefață .....	17-21
Capitolul 1: Rolul și autoritatea Cadrului general conceptual .....	22-25
Capitolul 2: Obiectivele și utilizatorii raportării financiare cu scop general .....	26-43
Capitolul 3: Caracteristici calitative .....	44-63
Capitolul 4: Entitatea raportoare .....	64-70
Capitolul 5: Elemente din situațiile financiare .....	71-97
Capitolul 6: Recunoașterea în situațiile financiare .....	98-103
Capitolul 7: Evaluarea activelor și datoriilor în situațiile financiare .....	104-134
Capitolul 8: Prezentarea în rapoartele financiare cu scop general .....	135-153
Anexă: Publicații aferente procedurii stabilite din Cadrul general conceptual.....	154

---

## **Prefață la Cadrul general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public**

### **Introducere**

1. *Cadrul general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public* (Cadrul general conceptual) stabilește conceptele care vor fi aplicate în elaborarea Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) și a Orientărilor privind Practicile Recomandate (RPG-uri) aplicabile pentru întocmirea și prezentarea rapoartelor financiare cu scop general (GPFR-uri) ale entităților din sectorul public<sup>1</sup>.
2. Obiectivul primar al majorității entităților din sectorul public este mai degrabă să furnizeze servicii pentru public decât să aibă profit și să genereze un rezultat în capitalurile proprii ale investitorilor. Prin urmare, performanța acestor entități poate fi evaluată doar parțial prin examinarea poziției financiare, a performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie. GPFR-urile furnizează informații pentru utilizatori în scopuri decizionale și legate de răspundere. Astfel, utilizatorii GPFR-urilor întocmite de entitățile din sectorul public au nevoie de informații care să ajute la evaluarea unor aspecte cum ar fi:
  - Măsura în care entitatea a furnizat servicii către beneficiarii săi într-un mod eficient și eficace;
  - Resursele disponibile în prezent pentru cheltuielile viitoare și în ce măsură există restricții sau condiții asociate utilizării acestor resurse;
  - În ce măsură s-a schimbat povara asupra contribuabililor din anii ulterioari aferentă plății serviciilor curente; și
  - Dacă a crescut sau s-a deteriorat față de anul anterior capacitatea entității de a furniza servicii.
3. În general, guvernele au o autoritate extinsă, inclusiv capacitatea de a stabili și implementa dispoziții legale și de a schimba acele dispoziții. La nivel global, sectorul public variază considerabil atât din punctul de vedere al angajamentelor sale constituționale, cât și al metodelor sale de operare. Totuși, guvernarea în sectorul public implică, de obicei, responsabilizarea executivului de către un organism legislativ (sau echivalent).
4. Secțiunile de mai jos evidențiază caracteristicile sectorului public pe care IPSASB le-a avut în vedere la elaborarea Cadrului general conceptual.

---

<sup>1</sup> Sectorul public include guverne naționale și subnaționale (regionale, de stat/provinciale și locale), precum și entitățile guvernamentale asociate. Acesta include și organizații internaționale din sectorul public.

### **Volumul și importanța financiară a altor tranzacții decât cele de schimb**

5. În alte tranzacții decât cele de schimb, o entitate obține o valoare de la o altă parte fără a oferi direct în schimb o valoare aproximativ egală. Astfel de tranzacții sunt comune în sectorul public. Nivelul și calitatea serviciilor primite de către o persoană sau un grup de persoane nu sunt, de obicei, corelate direct cu nivelul taxelor evaluate. O persoană sau un grup poate fi obligat(ă) să plătească un comision sau o taxă și/sau poate să fi fost nevoit(ă) să aibă anumite contribuții pentru a accesa anumite servicii. Totuși, astfel de tranzacții sunt, în general, alte tranzacții decât cele de schimb, deoarece valoarea beneficiilor pe care le obține o persoană sau un grup de persoane nu va fi aproximativ egală cu valoarea eventualelor onorarii plătite sau cu cea a contribuțiilor aduse de persoana sau grupul respectiv(ă). Natura altor tranzacții decât cele de schimb poate avea un impact asupra modului în care acestea sunt recunoscute, evaluate și prezentate pentru a justifica cât mai bine evaluările entității în funcție de beneficiarii serviciilor și de furnizorii de resurse.
6. Impozitarea este o tranzacție delegată legal, obligatorie, care nu este o tranzacție de schimb între două persoane sau entități și guvern. Autoritățile de colectare a impozitelor pot varia semnificativ, în funcție de relația dintre autoritățile guvernului național și cele ale administrației subnaționale și alte entități din sectorul public. Entitățile internaționale din sectorul public sunt finanțate, în general, prin transferuri de la administrațiile naționale, regionale și de stat. O astfel de finanțare poate fi guvernată de tratate și convenții sau poate fi voluntară.
7. Guvernele și alte entități din sectorul public sunt responsabile de asigurarea de resurse furnizorilor, în special celor care oferă resurse prin impozite și alte tranzacții obligatorii. Capitolul 2, *Obiectivele și utilizatorii raportării financiare cu scop general*, discută obiectivul raportării financiare legat de răspundere.

### **Importanța unui buget aprobat**

8. Majoritatea guvernelor și alte entități din sectorul public întocmesc bugete. În numeroase jurisdicții există o dispoziție constituțională conform căreia trebuie să se întocmească și să se publice un buget aprobat de către organul legislativ (sau de structura echivalentă). De multe ori, conținutul acelei documentații este definit prin lege. Organul legislativ (sau structura echivalentă) exercită supravegherea, iar membrii și reprezentanții lor aleși responsabilizează conducerea entității din punct de vedere financiar prin intermediul bugetului și al altor mecanisme. Bugetul aprobat este adesea baza pentru stabilirea nivelurilor de impozitare și face parte din procesul de obținere a aprobării legislative a cheltuielilor.
9. Ca o consecință a importanței bugetului aprobat, informațiile care permit utilizatorilor să compare rezultatele financiare cu bugetul facilitează o evaluare a măsurii în care o entitate din sectorul public și-a îndeplinit obiectivele financiare. Aceste informații promovează răspunderea și fundamentează procesul decizional la întocmirea bugetelor ulterioare. Raportarea în comparație cu bugetul este, de obicei, mecanismul prin care se demonstrează conformitatea cu dispozițiile legale

aferente finanțelor publice. Capitolul 2 discută informațiile despre buget care le sunt necesare utilizatorilor.

### **Natura programelor din sectorul public și durata de funcționare a sectorului public**

10. Numeroase programe din sectorul public se desfășoară pe termen lung, iar capacitatea de finalizare a angajamentelor depinde de viitoarele impozite și contribuții. Multe angajamente asociate programelor din sectorul public și autorității de a colecta viitoarele impozite nu îndeplinesc definițiile unei datorii și ale unui activ din Capitolul 5, *Elemente din situațiile financiare*. Prin urmare, astfel de angajamente și autorități nu sunt recunoscute în situațiile financiare.
11. În consecință, situația poziției financiare și situația performanței financiare nu pot furniza toate informațiile de care au nevoie utilizatorii în cazul programelor pe termen lung, în special al celor care generează beneficii sociale. Consecințele financiare ale multor decizii vor avea un impact de-a lungul unui număr mare de ani sau chiar decenii în viitor, deci GPFR-urile care cuprind informații financiare prospective despre sustenabilitatea pe termen lung a finanțelor unei entități și a programelor-cheie sunt necesare în scopuri decizionale și legate de răspundere, conform celor discutate în Capitolul 2.
12. Deși controlul politic se poate schimba periodic, statele naționale au, de obicei, o existență îndelungată. Cu toate că se pot confrunta cu dificultăți financiare severe și pot să nu își achite obligațiile aferente datoriilor publice, statele naționale continuă să existe. Dacă entitățile subnaționale întâmpină dificultăți financiare, administrațiile naționale ar putea acționa drept creditori de ultimă instanță sau ar putea oferi garanții la scară generală. Principalele angajamente de prestare a serviciilor ale entităților subnaționale pot continua să fie finanțate de o administrație de la un nivel superior. În alte cazuri, entitățile din sectorul public care nu pot să își îndeplinească datoriile scadente pot continua să existe prin restructurarea activităților lor.
13. Principiul continuității activității se află la baza întocmirii situațiilor financiare. Interpretarea principiului trebuie să reflecte aspectele discutate la punctele 11 și 12.

### **Natura și scopul activelor și datoriilor din sectorul public**

14. În sectorul public, principalul motiv pentru deținerea de imobilizări corporale și de alte active ține mai degrabă de potențialul lor de servicii decât de capacitatea lor de a genera fluxuri de trezorerie<sup>2</sup>. Din cauza tipurilor de servicii furnizate, o mare parte din activele utilizate de entitățile din sectorul public este specializată – de exemplu, drumurile și activele militare. Pentru aceste active poate exista o piață restrânsă și, chiar și atunci, este posibil să necesite o adaptare considerabilă

---

<sup>2</sup> Numeroase active din sectorul public vor genera fluxuri de trezorerie, dar de cele mai multe ori nu acesta este motivul deținerii lor.



pentru a fi utilizate de alți operatori. Acești factori au implicații asupra evaluării unor astfel de active. Capitolul 7, *Evaluarea activelor și datoriilor în situațiile financiare*, discută bazele de evaluare pentru active.

15. Guvernele și alte entități din sectorul public pot deține elemente care contribuie la caracterul istoric și cultural al unei națiuni sau regiuni – de exemplu, tezaure de artă, clădiri istorice și alte artefacte. Acestea pot fi responsabile și de parcuri naționale și alte arii de importanță naturală pentru flora și fauna locale. Astfel de elemente și arii nu sunt, de obicei, deținute în vederea vânzării, chiar dacă există piețe disponibile. Guvernele și entitățile din sectorul public au mai degrabă o responsabilitate de păstrare și menținere a acestora pentru generațiile prezente și viitoare.
16. Guvernele au, adesea, autoritate asupra resurselor naturale și de alt tip, cum ar fi rezervele minerale, apa, domeniile de pescuit, pădurile și spectrul electromagnetic. Această autoritate permite guvernelor să acorde licențe pentru utilizarea acestor resurse sau pentru a primi redevențe și taxe în urma utilizării lor. Definiția unui activ și criteriile de recunoaștere sunt discutate în Capitolele 5 și 6, *Recunoașterea în situațiile financiare*.
17. Guvernele și alte entități din sectorul public suportă datorii aferente obiectivelor lor de prestare a serviciilor. Numeroase datorii derivă din alte tranzacții decât cele de schimb și le includ pe cele legate de programe care funcționează cu scopul de a genera beneficii sociale. Datoriile pot deriva și din rolul de creditor de ultimă instanță al guvernelor și din orice obligații de transferare a resurselor către cei afectați de dezastre. În plus, numeroase guverne au obligații care derivă din activități monetare cum ar fi valuta în circulație. Definiția unei datorii și criteriile de recunoaștere sunt discutate în Capitolele 5 și 6.

### **Rolul de reglementare al entităților din sectorul public**

18. Multe guverne și alte entități din sectorul public au autoritatea de a reglementa entitățile care funcționează în anumite sectoare din economie, fie direct, fie prin intermediul unor agenții create special. Principalul motiv legat de politica publică al acestei reglementări este de a apăra interesul public în conformitate cu anumite obiective ce țin de politica publică. Intervenția reglementării poate apărea și acolo unde există imperfecțiuni pe piață sau incapacitatea pieței de a livra anumite servicii, ori cu scopul de a atenua anumiți factori cum ar fi poluarea, al căror efect nu se face resimțit în prețuri. Aceste activități de reglementare sunt desfășurate în conformitate cu procesele legale.
19. Guvernele pot, de asemenea, să se autoreglementeze și să reglementeze alte entități din sectorul public. Este posibil să fie necesară exercitarea raționamentului pentru a determina dacă aceste reglementări generează drepturi și obligații pentru entitățile din sectorul public care să necesite recunoașterea ca active și datorii sau dacă abilitatea entităților din sectorul public de a modifica aceste reglementări are un impact asupra modului în care aceste drepturi și obligații sunt contabilizate. Capitolul 5 tratează drepturile și obligațiile.

## Relația cu raportarea statistică

20. Multe guverne produc două tipuri de informații financiare bazate pe rezultate, și nu pe prognoze: (a) statistici privind finanțele guvernamentale (GFS) despre sectorul de stat (GGS) în scopul analizei macroeconomice și în scopuri decizionale și (b) situații financiare cu scop general (situații financiare) în scopuri decizionale și de responsabilizare la nivelul unei entități, inclusiv situații financiare pentru întreaga entitate de stat raportoare.
21. Standardele generale pentru statistici macroeconomice sunt prezentate în *Sistemul conturilor naționale* (SNA). SNA este un cadru general de descriere sistematică și detaliată a economiei naționale și a componentelor acesteia, inclusiv GGS. Aceste standarde sunt, ulterior, implementate la nivel național sau regional, de exemplu, în Uniunea Europeană prin intermediul Sistemului European de Conturi. Îndrumările de raportare GFS includ Manualul Statisticilor privind Finanțele Guvernamentale publicat de Fondul Monetar Internațional.
22. Situațiile financiare conforme cu IPSAS și rapoartele GFS au multe puncte comune. Ambele cadre generale de raportare tratează (a) informații financiare, de angajamente, (b) active, datorii, venituri și cheltuieli guvernamentale și (c) informații complete despre fluxurile de trezorerie. Există o suprapunere considerabilă între cele două cadre generale de raportare pe care se bazează aceste informații.
23. Totuși, îndrumările de raportare bazate pe IPSAS-uri și pe GFS au obiective diferite. Obiectivele raportării financiare realizate de entitățile din sectorul public vizează furnizarea unor informații despre entitatea raportoare care să fie folosite de utilizatorii GPFR-urilor în scopuri decizionale și de responsabilizare. Rapoartele GFS sunt utilizate pentru a (a) analiza opțiunile de politică fiscală, elabora politici și evalua impactul politicilor fiscale, (b) determina impactul asupra economiei și (c) compara rezultatele fiscale la nivel național și internațional. Accentul se pune pe evaluarea impactului GGS și a sectorului public mai larg asupra economiei, în limitele cadrului general complet pentru statistici macroeconomice.
24. Obiectivele și accentele diferite care se pun pe entități de raportare diverse conduc la tratamente diferite ale unor tranzacții și evenimente. Eliminarea diferențelor dintre cele două cadre generale contabile care nu sunt fundamentale pentru obiectivele lor diferite și pentru entitățile raportoare, precum și utilizarea unui singur sistem integrat de informații financiare pentru a genera atât situații financiare conforme cu IPSAS-urile, cât și rapoarte GFS pot aduce beneficii utilizatorilor din punctul de vedere al calității, al caracterului oportun și al inteligibilității. Aceste aspecte și implicațiile lor au fost analizate pe parcursul elaborării Capitolelor 2, 4, *Entitatea raportoare*, și 7, care discută obiectivele raportării financiare, entitatea raportoare și evaluarea.

## CAPITOLUL 1: ROLUL ȘI AUTORITATEA CADRULUI GENERAL CONCEPTUAL

### CUPRINS

---

	Punctul
Rolul Cadrului general conceptual .....	1.1
Autoritatea Cadrului general conceptual .....	1.2-1.3
Rapoarte financiare cu scop general .....	1.4-1.7
Aplicabilitatea Cadrului general conceptual .....	1.8
Bază pentru concluzii	

---

## **Rolul Cadrului general conceptual**

- 1.1 *Cadrul general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public* (Cadrul general conceptual) stabilește conceptele care stau la baza raportării financiare cu scop general (raportării financiare) a entităților din sectorul public care adoptă contabilitatea pe bază de angajamente. Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) va aplica aceste concepte la elaborarea Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) și a Orientărilor privind Practicile Recomandate (RPG-uri) aplicabile pentru întocmirea și prezentarea rapoartelor financiare cu scop general (GPFR-uri) ale entităților din sectorul public.

## **Autoritatea Cadrului general conceptual**

- 1.2 Cadrul general conceptual nu stabilește dispoziții cu valoare de normă pentru raportarea financiară a entităților din sectorul public care adoptă IPSAS-urile și nici nu are prioritate în fața dispozițiilor din IPSAS-uri sau RPG-uri. Dispozițiile cu valoare de normă legate de recunoașterea, evaluarea și prezentarea tranzacțiilor și altor evenimente și activități care sunt raportate în GPFR-uri sunt specificate în IPSAS-uri.
- 1.3 Cadrul general conceptual poate oferi îndrumări pentru tratarea problemelor de raportare financiară care nu sunt tratate de IPSAS-uri sau RPG-uri. În aceste situații, persoanele care întocmesc situații financiare și alte persoane pot face referire la și pot lua în considerare aplicabilitatea definițiilor, criteriilor de recunoaștere, principiilor de evaluare și a altor concepte identificate în Cadrul general conceptual.

## **Rapoarte financiare cu scop general**

- 1.4 GPFR-urile reprezintă o componentă centrală a raportării financiare transparente de către guverne și alte entități din sectorul public și susțin și îmbunătățesc această raportare. GPFR-urile sunt rapoarte financiare menite să satisfacă nevoile de informații ale utilizatorilor care nu pot impune întocmirea unor rapoarte financiare adaptate nevoilor lor specifice de informații.
- 1.5 Unii utilizatori de informații financiare ar putea avea autoritatea de a impune întocmirea unor rapoarte adaptate nevoilor lor specifice de informații. Deși astfel de părți ar putea considera informațiile furnizate de GPFR-uri utile pentru scopurile lor, GPFR-urile nu sunt elaborate pentru a răspunde în mod specific nevoilor lor particulare de informații.
- 1.6 Este probabil ca GPFR-urile să cuprindă rapoarte multiple, fiecare răspunzând mai direct anumitor aspecte ale obiectivelor raportării financiare și anumitor probleme care intră sub incidența raportării financiare. GPFR-urile cuprind situații financiare, inclusiv notele acestora (denumite în continuare situații financiare, cu excepția cazului în care se specifică altfel), și prezentarea informațiilor care îmbunătățesc, completează și completează situațiile financiare.

- 1.7 Domeniul de aplicare al raportării financiare stabilește limitele din jurul tranzacțiilor, altor evenimente și activități care ar putea fi raportate în GPFR-uri. Domeniul de aplicare al raportării financiare este determinat de nevoile de informații ale utilizatorilor principali ai GPFR-urilor și de obiectivele raportării financiare. Factorii care determină ceea ce poate intra sub incidența raportării financiare sunt prezentați în capitolul următor.

### **Aplicabilitatea Cadrului general conceptual**

- 1.8 Cadrul general conceptual se aplică pentru raportarea financiară a entităților din sectorul public care aplică IPSAS-urile. Prin urmare, se aplică pentru GPFR-urile guvernelor naționale, regionale, de stat/provincie și locale. De asemenea, se aplică unei game ample de entități din sectorul public, inclusiv:
- Ministere, departamente, programe, consilii, comisii, agenții guvernamentale;
  - Fonduri, trusturi și autorități statutare din domeniul asigurărilor sociale din sectorul public; și
  - Organizații guvernamentale internaționale.

## **Bază pentru concluzii**

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din Cadrul general conceptual.*

### **Rolul și autoritatea Cadrului general conceptual**

- BC1.1 Cadrul general conceptual identifică conceptele pe care le va aplica IPSASB la elaborarea IPSAS-urilor și a RPG-urilor menite să ajute persoanele care întocmesc situații financiare și alte persoane să trateze problemele de raportare financiară. IPSAS-urile specifică dispozițiile cu valoare de normă. IPSAS-urile și RPG-urile sunt elaborate după aplicarea unei proceduri stabilite care le oferă părților interesate oportunitatea de a-și prezenta opiniile cu privire la dispozițiile specifice propuse, inclusiv compatibilitatea acestora cu practicile actuale din diferite jurisdicții.
- BC1.2 Cadrul general conceptual stă la baza elaborării IPSAS-urilor. Prin urmare, acesta este relevant pentru toate entitățile care aplică IPSAS-urile. GPFR-urile întocmite la nivelul întregului guvern în conformitate cu IPSAS-urile ar putea, de asemenea, să consolideze toate entitățile de stat, indiferent dacă acele entități s-au conformat sau nu IPSAS-urilor în GPFR-urile lor.

### **Rapoarte financiare cu scop special**

- BC1.3 Normalizatorii de standarde descriu adeseori drept „rapoarte financiare cu scop special” acele rapoarte financiare întocmite pentru a răspunde cerințelor utilizatorilor care au autoritatea de a impune întocmirea unor rapoarte financiare care să prezinte informațiile de care ei au nevoie pentru scopurile lor specifice. IPSASB este conștient că dispozițiile IPSAS-urilor au fost (și ar putea continua să fie) aplicate eficient și util pentru întocmirea anumitor rapoarte financiare cu scop special.

### **Rapoarte financiare cu scop general**

- BC1.4 Cadrul general conceptual recunoaște că, pentru a răspunde nevoilor de informații ale utilizatorilor, GPFR-urile ar putea include informații care îmbunătățesc, completează și completează situațiile financiare. Prin urmare, Cadrul general conceptual reflectă un domeniu de aplicare pentru raportarea financiară mai cuprinzător decât cel inclus în situațiile financiare. Următorul capitol al prezentului Cadru general, Capitolul 2, *Obiectivele și utilizatorii raportării financiare cu scop general*, identifică obiectivele raportării financiare și utilizatorii principali ai GPFR-urilor. Acesta prezintă, de asemenea, consecințele nevoilor probabile de informații ale utilizatorilor principali asupra a ceea ce poate intra sub incidența raportării financiare.

## CAPITOLUL 2: OBIECTIVELE ȘI UTILIZATORII RAPORTĂRII FINANCIARE CU SCOP GENERAL

### CUPRINS

	Punctul
Obiectivele raportării financiare .....	2.1-2.2
Utilizatorii rapoartelor financiare cu scop general .....	2.3-2.6
Răspunderea și procesul decizional .....	2.7-2.10
Nevoile de informații ale beneficiarilor de servicii și ale furnizorilor de resurse.....	2.11-2.13
Informații furnizate de rapoartele financiare cu scop general .....	2.14-2.28
Poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie .....	2.14-2.17
Informații referitoare la buget și conformitatea cu legislația sau alte reglementări care guvernează colectarea și utilizarea resurselor .....	2.18-2.21
Realizări privind prestarea de servicii .....	2.22-2.24
Informații financiare și nefinanciare prospective .....	2.25-2.27
Informații explicative .....	2.28
Situații financiare și informații care îmbunătățesc, completează și completează situațiile financiare .....	2.29-2.30
Alte surse de informații .....	2.31
Bază pentru concluzii	

## Obiectivele raportării financiare

- 2.1 Obiectivele raportării financiare a entităților din sectorul public vizează furnizarea unor informații despre entitate care sunt folositoare pentru utilizatorii de GPFR-uri în sensul răspunderii și în sensul procesului decizional (denumite în continuare „folositoare în scopuri decizionale și legate de răspundere”).
- 2.2 Raportarea financiară nu reprezintă ea însăși un scop. Scopul său este de a oferi informații utile pentru utilizatorii de GPFR-uri. Obiectivele raportării financiare sunt, prin urmare, determinate în raport cu utilizatorii de GPFR-uri și cu nevoile de informații ale acestora.

## Utilizatorii rapoartelor financiare cu scop general

- 2.3 Guvernele și alte entități din sectorul public colectează resurse de la contribuabili, donatori, creditori și alți furnizori de resurse pentru a le utiliza în prestarea de servicii către cetățeni și alți beneficiari de servicii. Aceste entități sunt răspunzătoare de gestionarea și utilizarea resurselor în fața celor care le furnizează resurse și în fața celor care se bazează pe ele în ceea ce privește utilizarea acestor resurse în vederea prestării serviciilor necesare. Cei care furnizează resurse și cei care beneficiază sau se așteaptă să beneficieze de servicii au, de asemenea, nevoie de informații ca date de intrare pentru procesul decizional.
- 2.4 În consecință, GPFR-urile entităților din sectorul public sunt elaborate în primul rând pentru a răspunde nevoilor de informații ale beneficiarilor de servicii și ale furnizorilor de resurse care nu au autoritatea de a impune unei entități din sectorul public să prezinte informațiile de care au nevoie în scopuri decizionale și legate de răspundere. Legislativul (sau un organism similar) și membrii parlamentului (sau ai unui organism reprezentativ similar) sunt, de asemenea, utilizatori principali ai GPFR-urilor și folosesc extensiv și permanent GPFR-urile atunci când acționează în rolul lor de reprezentanți ai intereselor beneficiarilor de servicii și furnizorilor de resurse. Prin urmare, în sensul Cadrelui general conceptual, utilizatorii principali ai GPFR-urilor sunt beneficiarii de servicii și reprezentanții acestora și furnizorii de resurse și reprezentanții acestora (denumiți în continuare „beneficiari de servicii și furnizori de resurse”, cu excepția cazului în care se specifică altfel).
- 2.5 Cetățenii primesc servicii de la și furnizează resurse către guvern și alte entități din sectorul public. Prin urmare, cetățenii sunt utilizatorii principali ai GPFR-urilor. Unii beneficiari de servicii și furnizori de resurse care se bazează pe GPFR-uri pentru informațiile de care au nevoie în scopuri decizionale și legate de răspundere pot să nu fie cetățeni – de exemplu, rezidenții care plătesc taxe și/sau primesc beneficii, dar care nu sunt cetățeni; agențiile multilaterale sau bilaterale de donații și mulți dintre creditorii și corporațiile care furnizează resurse și încheie tranzacții cu un guvern; și cei care finanțează și/sau beneficiază de serviciile furnizate de



organizațiile guvernamentale internaționale. În majoritatea cazurilor, guvernele care furnizează resurse organizațiilor guvernamentale internaționale depind de GPFR-urile acelor organizații pentru informații în scopuri decizionale și legate de răspundere.

- 2.6 GPFR-urile întocmite pentru a răspunde nevoilor de informații ale beneficiarilor de servicii și furnizorilor de resurse în scopuri decizionale și legate de răspundere pot, de asemenea, să ofere informații utile pentru alte părți și în alte scopuri. De exemplu, statisticienii guvernamentali, analiștii, media, consultanții financiari, grupurile de interes public și cele de lobby și alte părți ar putea considera informațiile furnizate de GPFR-uri utile pentru propriile lor scopuri. Organizațiile care au autoritatea de a impune întocmirea de rapoarte financiare adaptate nevoilor lor specifice de informații pot, de asemenea, să utilizeze informațiile furnizate de GPFR-uri pentru propriile lor scopuri – de exemplu, organismele de reglementare și supraveghere, instituțiile de audit, subcomitetele legislativului sau ale altui organism de conducere, agențiile centrale și controlorii de buget, conducerea entităților, agențiile de rating și, în unele cazuri, instituțiile de creditare și furnizorii de asistență pentru dezvoltare sau de alte tipuri de asistență. Deși aceste alte părți ar putea considera utile informațiile furnizate de GPFR-uri, ele nu sunt utilizatorii principali ai GPFR-urilor. Prin urmare, GPFR-urile nu sunt elaborate pentru a răspunde nevoilor lor specifice de informații.

## Răspunderea și procesul decizional

- 2.7 Principala funcție a guvernelor și a altor entități din sectorul public este de a furniza servicii care sporesc sau mențin bunăstarea cetățenilor și a altor rezidenți eligibili. Aceste servicii includ, de exemplu, programele și politicile de asistență socială, educația publică, siguranța națională și serviciile de apărare. În majoritatea cazurilor, aceste servicii sunt furnizate ca urmare a unei alte tranzacții decât una de schimb<sup>3</sup> și în cadrul unui mediu neconcurențial.
- 2.8 Guvernele și alte entități din sectorul public sunt răspunzătoare în fața celor care le furnizează resurse și în fața celor care se bazează pe ele în ceea ce privește utilizarea acestor resurse în vederea prestării de servicii pe parcursul perioadei de raportare și pe termen mai lung. Îndeplinirea obligațiilor legate de răspundere impune furnizarea informațiilor referitoare la gestionarea de către entitate a resurselor care i-au fost încredințate pentru a presta servicii circumscripțiilor sale și altor persoane, precum și conformarea entității cu legislația, reglementările sau alte norme care guvernează prestarea de servicii de către entitate și alte activități ale acesteia. Având în vedere modul în care sunt finanțate serviciile furnizate de entitățile din sectorul public (în principal prin venituri din impozitare sau prin

---

<sup>3</sup> Tranzacțiile de schimb reprezintă tranzacțiile în cadrul cărora o entitate primește active sau servicii ori i se sting datorii și oferă direct unei alte entități în schimbul acestora o valoare aproximativ egală. Alte tranzacții decât cele de schimb reprezintă tranzacțiile în care o entitate obține o valoare de la o altă entitate fără a oferi direct în schimb o valoare aproximativ egală.

alte tranzacții decât cele de schimb) și dependența beneficiarilor lor de furnizarea acelor servicii pe termen lung, îndeplinirea obligațiilor legate de răspundere va impune, de asemenea, furnizarea de informații despre aspecte precum rezultatele entității în ceea ce privește prestarea de servicii pe parcursul perioadei de raportare și capacitatea acesteia de a continua să furnizeze servicii în perioadele viitoare.

2.9 Beneficiarii de servicii și furnizorii de resurse vor avea nevoie, de asemenea, de informații ca date de intrare pentru procesul decizional. De exemplu:

- Împrumutătorii, creditorii, donatorii și alte persoane care furnizează resurse în mod voluntar, inclusiv într-o tranzacție de schimb, iau decizii legate de măsura în care vor furniza resurse pentru a susține activitățile actuale și viitoare ale guvernului sau ale unei alte entități din sectorul public. În unele circumstanțe, membrii legislativului sau ai unui organism reprezentativ similar care depind de GPFR-uri pentru informațiile de care au nevoie pot lua decizii sau pot influența deciziile referitoare la obiectivele privind prestarea de servicii ale departamentelor, agențiilor sau programelor guvernamentale și la resursele alocate pentru susținerea îndeplinirii acestora; și
- Contribuabilii nu oferă fonduri guvernului sau unei alte entități din sectorul public în mod voluntar sau ca rezultat al unei tranzacții de schimb. În plus, în multe cazuri, aceștia nu au posibilitatea de a alege dacă acceptă sau nu serviciile furnizate de o entitate din sectorul public sau posibilitatea de a alege un furnizor de servicii alternativ. În consecință, ei au o capacitate directă sau imediată scăzută de a decide dacă să furnizeze resurse guvernului, dacă resursele să fie alocate pentru furnizarea de servicii de către o anumită entitate din sectorul public sau dacă să cumpere sau să consume serviciile furnizate. Totuși, beneficiarii de servicii și furnizorii de resurse pot lua decizii legate de preferințele lor de vot și de reprezentările acordate oficialilor aleși sau altor organisme de reprezentare alese – aceste decizii pot avea consecințe asupra alocării de resurse pentru anumite entități din sectorul public.

2.10 Informațiile furnizate în GPFR-uri în sensul răspunderii vor contribui la procesul decizional și vor constitui o sursă de informare pentru acesta. De exemplu, informațiile referitoare la costurile, eficiența și eficacitatea activităților anterioare de prestare a serviciilor, valoarea și sursele de recuperare a costurilor și resursele disponibile pentru a susține activitățile viitoare vor fi necesare pentru îndeplinirea obligațiilor legate de răspundere. Aceste informații vor fi, de asemenea, folosite în procesul decizional al utilizatorilor de GPFR-uri, inclusiv pentru deciziile luate de donatori și alți susținători financiari în ceea ce privește furnizarea de resurse entității.

## **Nevoile de informații ale beneficiarilor de servicii și ale furnizorilor de resurse**

2.11 În scopuri decizionale și legate de răspundere, beneficiarii de servicii și furnizorii de resurse vor avea nevoie de informații care susțin evaluarea unor aspecte precum:

- Performanța entității pe parcursul perioadei de raportare în ceea ce privește, de exemplu:
  - Îndeplinirea obiectivelor sale referitoare la prestarea de servicii și la alte obiective operaționale și financiare;
  - Gestionarea resurselor de care este responsabilă;
  - Conformarea la normele bugetare, legislative și alte norme care reglementează colectarea și utilizarea resurselor;
- Lichiditatea (de exemplu, capacitatea de îndeplinire a obligațiilor curente) și solvabilitatea (de exemplu, capacitatea de îndeplinire a obligațiilor pe termen lung) entității;
- Sustenabilitatea prestării de servicii și a altor activități ale entității pe termen lung, precum și modificările rezultate din activitățile entității pe parcursul perioadei de raportare, inclusiv, de exemplu:
  - Capacitatea entității de a continua să își finanțeze activitățile și să își îndeplinească obiectivele operaționale în viitor (capacitatea sa financiară), inclusiv sursele de finanțare probabile și măsura în care entitatea este dependentă de și, prin urmare, vulnerabilă la presiunile legate de finanțare sau de cerere care sunt în afara controlului său; și
  - Resursele fizice și alte resurse disponibile în prezent pentru susținerea furnizării de servicii în perioadele viitoare (capacitatea operațională a entității); și
- Capacitatea entității de a se adapta la circumstanțe schimbătoare, indiferent dacă este vorba de modificări demografice sau de modificări ale condițiilor economice naționale sau globale care este probabil să afecteze natura sau structura activităților pe care le desfășoară și a serviciilor pe care le furnizează.

2.12 Este probabil ca informațiile de care au nevoie beneficiarii de servicii și furnizorii de resurse să se suprapună în mai multe privințe. De exemplu, beneficiarii de servicii vor avea nevoie de informații ca date de intrare pentru evaluarea unor aspecte precum:

- Măsura în care entitatea utilizează resursele în mod economic, eficient, eficace și în scopul destinat acestora și măsura în care această utilizare este în interesul lor;
- Măsura în care gama, volumul și costul serviciilor furnizate pe parcursul perioadei de raportare sunt adecvate și valoarea și sursele de recuperare a costurilor; și
- Măsura în care nivelurile curente ale taxelor sau ale altor resurse colectate sunt suficiente pentru menținerea volumului și a calității serviciilor oferite în prezent.

Beneficiarii de servicii vor avea, de asemenea, nevoie de informații referitoare la consecințele deciziilor luate și ale activităților desfășurate de entitate pe parcursul perioadei de raportare asupra resurselor disponibile pentru susținerea furnizării de servicii în perioadele viitoare, la activitățile și obiectivele viitoare anticipate în ceea ce privește prestarea de servicii de către entitate și la valoarea și sursele de recuperare a costurilor necesare pentru susținerea acestor activități.

2.13 Furnizorii de resurse vor avea nevoie de informații ca date de intrare pentru evaluarea unor aspecte precum măsura în care entitatea:

- Îndeplinește obiectivele stabilite ca justificare pentru resursele colectate pe parcursul perioadei de raportare;
- A finanțat activitățile curente din fonduri colectate în perioada curentă de la contribuabili sau din împrumuturi ori alte surse; și
- Este probabil să aibă nevoie de mai multe (sau mai puține) resurse în viitor și care sunt sursele probabile ale acelor resurse.

Împrumutătorii și creditorii vor avea nevoie de informații ca date de intrare pentru evaluarea lichidității entității și, prin urmare, a măsurii în care valoarea și plasarea în timp a rambursărilor vor fi cele convenite. Donatorii vor avea nevoie de informații care să susțină evaluarea măsurii în care entitatea utilizează resursele în mod economic, eficient, eficace și în scopul destinat acestora. Ei vor avea, de asemenea, nevoie de informații despre activitățile viitoare anticipate de prestare de servicii de către entitate și despre nevoile de resurse ale acesteia.

## **Informații furnizate de rapoartele financiare cu scop general**

### **Poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie**

2.14 Informațiile despre poziția financiară a unui guvern sau a unei alte entități din sectorul public le vor permite utilizatorilor să identifice resursele entității și pretențiile asupra resurselor respective la data de raportare. Acestea vor oferi informații utile ca date de intrare pentru evaluarea unor aspecte precum:

- Măsura în care conducerea și-a îndeplinit responsabilitățile de protejare și de gestionare a resurselor entității;
- Măsura în care sunt disponibile resurse pentru susținerea activităților viitoare de prestare de servicii și modificările survenite pe parcursul perioadei de raportare în valoarea și structura resurselor respective și a pretențiilor asupra acelor resurse; și
- Valorile și plasarea în timp a fluxurilor de trezorerie viitoare necesare pentru întreținerea și rambursarea pretențiilor existente asupra resurselor entității.

2.15 Informațiile despre performanța financiară a unui guvern sau a unei alte entități din sectorul public vor fi folosite în evaluarea unor aspecte precum măsura în care

entitatea a dobândit resursele în mod economic și le-a utilizat în mod eficient și eficace în vederea îndeplinirii obiectivelor sale de prestare de servicii. Informațiile despre costurile prestării de servicii și despre valorile și sursele de recuperare a costurilor pe parcursul perioadei de raportare îi vor ajuta pe utilizatori să determine măsura în care costurile de exploatare au fost recuperate, de exemplu, din impozite, taxe de utilizare, contribuții și transferuri, sau au fost finanțate prin creșterea gradului de îndatorare a entității.

2.16 Informațiile despre fluxurile de trezorerie ale unui guvern sau ale unei alte entități din sectorul public contribuie la evaluarea performanței financiare și a lichidității și solvabilității entității. Acestea indică modul în care entitatea a colectat și a utilizat numerarul în perioada respectivă, inclusiv împrumuturile și rambursarea împrumuturilor și achiziția și vânzarea imobilizărilor corporale, de exemplu. Acestea identifică, de asemenea, numerarul primit, de exemplu, din impozite și investiții și transferurile de numerar efectuate către și primite de la alte guverne, agenții guvernamentale sau organizații internaționale. Informațiile despre fluxurile de trezorerie pot susține și evaluarea conformității entității cu mandatele de cheltuieli exprimate în termeni de flux de trezorerie și pot fi utilizate pentru evaluarea valorilor și a surselor probabile de intrări de numerar necesare în perioadele viitoare în vederea susținerii obiectivelor privind prestarea de servicii.

2.17 Informațiile despre poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie sunt prezentate de obicei în situațiile financiare. Pentru a ajuta utilizatorii să înțeleagă, să interpreteze și să integreze mai bine în context informațiile prezentate în situațiile financiare, GPFR-urile ar putea, de asemenea, să furnizeze informații financiare și nefinanciare care să îmbunătățească, să completeze și să completeze situațiile financiare, inclusiv informații despre anumite aspecte legate de guvern sau de o altă entitate din sectorul public ce țin de:

- Conformitatea cu bugetele aprobate și alte norme care îi guvernează activitățile;
- Activitățile de prestare de servicii și realizările din perioada de raportare; și
- Așteptările legate de prestarea de servicii și alte activități în perioadele viitoare și consecințele pe termen lung ale deciziilor luate și ale activităților desfășurate pe parcursul perioadei de raportare, inclusiv cele care ar putea afecta așteptările cu privire la viitor.

Aceste informații pot fi prezentate în notele la situațiile financiare sau în rapoarte separate incluse în GPFR-uri.

### **Informații referitoare la buget și conformitatea cu legislația sau alte reglementări care guvernează colectarea și utilizarea resurselor**

2.18 În mod obișnuit, un guvern sau o altă entitate din sectorul public întocmește, aprobă și pune la dispoziția publicului un buget anual. Bugetul aprobat le oferă

părților interesate informații financiare despre planurile operaționale ale entității pentru perioada imediat următoare, nevoile de capital ale acesteia și, adeseori, obiectivele și așteptările sale legate de prestarea de servicii. Acesta este utilizat pentru a justifica colectarea de resurse de la contribuabili și alți furnizori de resurse și stabilește normele pentru cheltuirea resurselor.

- 2.19 Unele resurse pentru susținerea activităților entităților din sectorul public pot fi primite de la donatori, creditori sau în urma unor tranzacții de schimb. Totuși, resursele pentru susținerea activităților entităților din sectorul public sunt furnizate, în mod predominant, prin intermediul altor tranzacții decât cele de schimb de către contribuabili și alte părți, consecvent cu așteptările reflectate în bugetul aprobat.
- 2.20 GPFR-urile oferă informații despre rezultatele financiare (indiferent dacă acestea sunt descrise ca „surplus sau deficit”, „profit sau pierdere” ori prin intermediul altor termeni), despre performanța și fluxurile de trezorerie ale entității pe parcursul perioadei de raportare, despre activele și datoriile sale la data de raportare și modificarea acestora pe parcursul perioadei de raportare și despre realizările sale în ceea ce privește prestarea de servicii.
- 2.21 Includerea în cadrul GPFR-urilor a unor informații care îi ajută pe utilizatori la evaluarea măsurii în care veniturile, cheltuielile, fluxurile de trezorerie și rezultatele financiare ale entității corespund estimărilor reflectate în bugetele aprobate și a respectării de către entitate a legislației relevante și a altor norme care guvernează colectarea și utilizarea resurselor este importantă pentru a determina cât de bine și-a îndeplinit o entitate din sectorul public obiectivele financiare. Astfel de informații sunt necesare pentru îndeplinirea obligațiilor unui guvern sau ale unei alte entități din sectorul public în ceea ce privește răspunderea față de circumscripția sa, îmbunătățesc evaluarea performanței financiare a entității și vor fi utilizate pentru procesul decizional.

### **Realizări privind prestarea de servicii**

- 2.22 Obiectivul primar al guvernelor și al majorității entităților din sectorul public este de a furniza serviciile necesare circumscripțiilor lor. În consecință, performanța financiară a guvernelor și a majorității entităților din sectorul public nu ar fi reflectată corespunzător sau în întregime în nicio evaluare a rezultatelor financiare. Prin urmare, va fi necesar ca evaluarea rezultatelor financiare să fie făcută în contextul realizării obiectivelor legate de prestarea de servicii.
- 2.23 În unele cazuri, evaluările cantitative ale rezultatelor și efectelor activităților de prestare de servicii ale entității pe parcursul perioadei de raportare vor furniza informații relevante despre îndeplinirea obiectivelor de prestare de servicii – de exemplu, informațiile referitoare la costul, volumul și frecvența prestării serviciilor și relația serviciilor furnizate cu baza de resurse a entității. În alte cazuri ar putea fi necesară comunicarea îndeplinirii obiectivelor legate de prestarea de servicii prin intermediul unei explicații a calității unor servicii specifice furnizate sau a rezultatului anumitor programe.

- 2.24 Raportarea informațiilor nefinanciare, precum și a celor financiare referitoare la activitățile de prestare de servicii, realizările și/sau rezultatele de pe parcursul perioadei de raportare va furniza date de intrare pentru evaluarea economiei, eficienței și eficacității activităților entității. Raportarea unor astfel de informații este necesară pentru ca un guvern sau o altă entitate din sectorul public să își îndeplinească obligația de a fi răspunzător (răspunzătoare) – adică de a contabiliza și de a justifica utilizarea resurselor colectate de la circumscripția sa sau în numele acesteia. Deciziile luate de donatori cu privire la alocarea resurselor pentru anumite entități și programe sunt luate, de asemenea, cel puțin parțial, ca răspuns la informațiile despre realizările în prestarea de servicii de pe parcursul perioadei de raportare și la obiectivele legate de prestarea de servicii în viitor.

### **Informații financiare și nefinanciare prospective**

- 2.25 Având în vedere longevitatea guvernelor și a multor programe guvernamentale, consecințele financiare ale multor decizii luate în perioada de raportare devin clare abia după mulți ani. Situațiile financiare care prezintă informații despre poziția financiară la un moment dat și despre performanța financiară și fluxurile de trezorerie pe parcursul perioadei de raportare trebuie să fie apoi evaluate ca fiind pe termen lung.
- 2.26 Deciziile luate de un guvern sau de o altă entitate din sectorul public într-o anumită perioadă cu privire la programele de prestare și finanțare a serviciilor în viitor pot avea consecințe semnificative asupra:
- Circumscripțiilor care vor depinde în viitor de acele servicii; și
  - Generațiilor actuale și viitoare de contribuabili și alți furnizori involuntari de resurse care vor furniza impozitele și taxele pentru finanțarea activităților planificate de prestare de servicii și a angajamentelor financiare aferente.
- 2.27 Informațiile despre activitățile și obiectivele viitoare anticipate legate de prestarea de servicii, impactul probabil al acestora asupra nevoilor viitoare de resurse ale entității și sursele probabile pentru finanțarea acestor resurse vor fi necesare ca date de intrare pentru orice evaluare a capacității guvernului sau a unei alte entități din sectorul public de a-și îndeplini angajamentele financiare și pe cele legate de prestarea de servicii în viitor. Prezentarea unor astfel de informații în GPFR-uri va sprijini evaluarea sustenabilității prestării de servicii de către un guvern sau o altă entitate din sectorul public, va spori răspunderea entității și va oferi informații suplimentare utile în sensul procesului decizional.

### **Informații explicative**

- 2.28 Informațiile despre factorii majori care stau la baza performanței financiare și a prestării de servicii a entității pe parcursul perioadei de raportare și ipotezele care stau la baza așteptărilor privind performanța viitoare a entității, precum și factorii care este probabil să o influențeze se pot prezenta în cadrul GPFR-urilor în notele la situațiile financiare sau în rapoarte separate. Astfel de informații îi vor ajuta pe

utilizatori să înțeleagă mai bine și să integreze în context informațiile financiare și nefinanciare incluse în GPFR-uri și sporesc rolul GPFR-urilor în furnizarea de informații utile în scopuri decizionale și legate de răspundere.

### **Situații financiare și informații care îmbunătățesc, completează și completează situațiile financiare**

- 2.29 Domeniul de aplicare al raportării financiare stabilește limitele din jurul tranzacțiilor, altor evenimente și activități care ar putea fi raportate în GPFR-uri. Pentru a răspunde nevoilor de informații ale utilizatorilor, Cadrul general conceptual reflectă un domeniu de aplicare pentru raportarea financiară mai cuprinzător decât cel inclus în situațiile financiare. Acesta prevede prezentarea unor informații suplimentare în GPFR-uri, care îmbunătățesc, completează și completează aceste situații.
- 2.30 Deși Cadrul general conceptual reflectă un domeniu de aplicare pentru raportarea financiară mai cuprinzător decât cel inclus în situațiile financiare, informațiile prezentate în situațiile financiare rămân nucleul raportării financiare. Modul în care sunt definite, recunoscute și evaluate elementele din situațiile financiare și formele de prezentare și comunicare care ar putea fi adoptate pentru informațiile incluse în GPFR-uri sunt analizate în alte capitole ale Cadrului general conceptual și la elaborarea IPSAS-urilor sau a RPG-urilor individuale, după caz.

### **Alte surse de informații**

- 2.31 GPFR-urile joacă un rol semnificativ în comunicarea informațiilor necesare pentru a susține îndeplinirea obligației referitoare la răspundere a unui guvern sau a unei alte entități din sectorul public, furnizând, în același timp, informații utile ca date de intrare în sensul procesului decizional. Totuși, este puțin probabil ca GPFR-urile să ofere toate informațiile de care au nevoie utilizatorii în scopuri decizionale și legate de răspundere. De exemplu, deși poate fi inclusă în GPFR-uri o comparație a informațiilor reale cu cele din buget pentru perioada de raportare, bugetele și previziunile financiare emise de guverne oferă informații financiare și nefinanciare mai detaliate despre caracteristicile financiare ale planurilor guvernelor și altor entități din sectorul public pe termen scurt și mediu. Guvernele și agențiile independente emit, de asemenea, rapoarte privind necesitatea și sustenabilitatea inițiativelor existente de prestare de servicii și condițiile și modificările economice anticipate în elementele demografice ale jurisdicției pe termen mediu și lung care vor influența bugetele și necesitatea prestării de servicii în viitor. În consecință, ar putea fi necesar ca beneficiarii de servicii și furnizorii de resurse să ia în considerare informații din alte surse, inclusiv rapoarte privind condițiile economice curente și anticipate, bugetele și previziunile guvernelor și informațiile referitoare la inițiativele de politică guvernamentală care nu sunt raportate în GPFR-uri.



## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din Cadrul general conceptual.*

### Grupuri de utilizatori principali

BC2.1 La elaborarea Cadrului general conceptual, IPSASB a solicitat opinii cu privire la măsura în care Cadrul general conceptual ar trebui să identifice utilizatorii principali de GPFR-uri. Mulți dintre respondenții la documentul de consultare inițial<sup>4</sup> au fost de părere că utilizatorii principali de GPFR-uri trebuie să fie identificați în Cadrul general și că IPSASB trebuie să se concentreze pe nevoile acelor utilizatori principali atunci când elaborează IPSAS-urile. IPSASB a fost convins de aceste opinii.

### Identificarea grupurilor de utilizatori principali

BC2.2 Proiectul de expunere 1 privind Cadrul general conceptual, *Cadrul general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public: Rol, autoritate și domeniu de aplicare; Obiective și utilizatori; Caracteristici calitative; și Entitatea raportoare* (proiectul de expunere) a identificat beneficiarii de servicii și reprezentanții acestora și furnizorii de resurse și reprezentanții acestora ca utilizatori principali ai GPFR-urilor. Acesta a explicat că, deși IPSASB va elabora IPSAS-urile și RPG-urile privind conținutul GPFR-urilor pentru a răspunde nevoilor de informații ale acestor utilizatori principali, GPFR-urile pot fi totuși utilizate de alte persoane interesate de raportarea financiară și pot oferi informații utile și altor utilizatori.

BC2.3 Mulți dintre respondenții la proiectul de expunere și-au exprimat susținerea față de identificarea beneficiarilor de servicii și reprezentanților acestora și a furnizorilor de resurse și reprezentanților acestora ca utilizatori principali ai GPFR-urilor. Totuși, alți respondenți au fost de părere că publicul, cetățenii sau legislativul trebuie identificați ca utilizatori principali sau ca cei mai importanți utilizatori ai GPFR-urilor entităților din sectorul public. Ei au explicat că motivul este faptul că guvernele răspund în primul rând în fața cetățenilor sau reprezentanților lor și, în multe jurisdicții, legislativul și membrii individuali ai parlamentului (sau ai organismului reprezentativ similar) care acționează în numele cetățenilor reprezintă utilizatorii principali ai GPFR-urilor. Unii respondenți și-au exprimat, de asemenea, opinia că numai furnizorii de resurse și reprezentanții acestora trebuie identificați ca utilizatori principali ai GPFR-urilor entităților din sectorul public. Ei au explicat că este puțin probabil ca GPFR-urile să poată răspunde nevoilor de informații ale tuturor utilizatorilor și că este

---

<sup>4</sup> Documentul de consultare *Cadrul general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public: Obiectivele raportării financiare; Domeniul de aplicare al raportării financiare; Caracteristicile calitative ale informațiilor incluse în rapoartele financiare cu scop general; Entitatea raportoare.*

probabil ca furnizorii de resurse să aibă cel mai mare interes în GPFR-uri. Prin urmare, identificarea furnizorilor de resurse ca grup de utilizatori principali îi va permite IPSASB să se concentreze mai mult pe nevoile de informații ale unui singur grup de utilizatori. De asemenea, ei au menționat că este probabil ca GPFR-urile întocmite pentru a răspunde nevoilor de informații ale furnizorilor de resurse să ofere informații utile și altor utilizatori potențiali.

BC2.4 IPSASB recunoaște că multe dintre propunerile respondenților în ceea ce privește identitatea utilizatorilor principali ai GPFR-urilor entităților din sectorul public sunt valoroase, în special deoarece acestea se aplică guvernelor din multe jurisdicții. Totuși, având în vedere obiectivele raportării financiare de către entitățile din sectorul public, IPSASB își menține opinia că utilizatorii principali ai GPFR-urilor entităților din sectorul public trebuie identificați ca beneficiarii de servicii și reprezentanții acestora și furnizorii de resurse și reprezentanții acestora. Aceasta deoarece:

- Guvernele și alte entități din sectorul public sunt răspunzătoare în fața celor care se bazează pe ele în ceea ce privește utilizarea resurselor în vederea prestării serviciilor necesare, precum și în fața celor care le furnizează resursele care permit prestarea serviciilor respective; și
- GPFR-urile au un rol semnificativ în îndeplinirea obligațiilor legate de răspundere și în furnizarea de informații folositoare utilizatorilor pentru procesul decizional.

Prin urmare, GPFR-urile trebuie elaborate pentru a răspunde nevoilor de informații ale beneficiarilor de servicii și reprezentanților acestora și ale furnizorilor de resurse și reprezentanților acestora, în calitate de utilizatori principali. În plus, Cadrul general conceptual se va aplica guvernelor și unei game potențiale ample de alte entități din sectorul public din multe jurisdicții diferite, precum și organizațiilor guvernamentale internaționale. În consecință, nu este clar că identificarea altor grupuri de utilizatori ca utilizatori principali ai GPFR-urilor ar fi relevantă și că ar funcționa eficient pentru toate entitățile din sectorul public din toate jurisdicțiile.

BC2.5 IPSASB acceptă faptul că unele informații din GPFR-uri ar putea prezenta un interes și o utilitate mai mari pentru anumiți utilizatori decât pentru alții. IPSASB acceptă, de asemenea, că, la elaborarea IPSAS-urilor și RPG-urilor, va trebui să ia în considerare și, în unele cazuri, să asigure un echilibru între nevoile diferitelor grupuri de utilizatori principali. Totuși, IPSASB nu consideră că astfel de aspecte infirmă identificarea atât a beneficiarilor de servicii și reprezentanților acestora, cât și a furnizorilor de resurse și reprezentanților acestora ca utilizatori principali ai GPFR-urilor.

BC2.6 Opiniile IPSASB în ceea ce privește relația dintre grupurile de utilizatori principali identificate de respondenți, pe de o parte, și beneficiarii de servicii și furnizorii de resurse, pe de alta, sunt detaliate mai jos.

### *Cetățenii*

BC2.7 IPSASB recunoaște importanța cetățenilor, a publicului și a reprezentanților acestora ca utilizatori ai GPFR-urilor, dar este de părere că împărțirea cetățenilor în beneficiari de servicii și furnizori de resurse oferă o bază pentru evaluarea potențialelor lor nevoi de informații. Aceasta deoarece termenul de cetățeni cuprinde multe persoane cu o gamă potențială amplă de nevoi de informații diverse – concentrarea pe nevoile de informații ale cetățenilor în calitate de beneficiari de servicii și furnizori de resurse îi permite IPSASB să adune la un loc aceste interese diverse și să analizeze căror nevoi de informații trebuie să încerce să le răspundă GPFR-urile. IPSASB este, de asemenea, de părere că, la elaborarea IPSAS-urilor, este adecvat să aibă capacitatea de a lua în considerare nevoile de informații ale unei game de beneficiari de servicii și furnizori de resurse care s-ar putea să nu fie cetățeni (inclusiv donatori și creditori) și care nu au autoritatea de a impune unei entități din sectorul public să prezinte informațiile de care au nevoie în scopuri decizionale și legate de răspundere.

### *Furnizorii de resurse*

BC2.8 IPSASB este de acord că GPFR-urile care au ca scop prezentarea de informații care să satisfacă nevoile de informații ale furnizorilor de resurse vor oferi, de asemenea, informații folositoare altor utilizatori potențiali ai GPFR-urilor. Totuși, IPSASB este de părere că în Cadrul general conceptual trebuie exprimată clar așteptarea sa ca guvernele și alte entități din sectorul public să fie răspunzătoare atât în fața celor care le furnizează resurse, cât și în fața celor care se bazează pe ele în ceea ce privește utilizarea acestor resurse în vederea prestării serviciilor necesare și/sau promise. În plus, s-a observat că în unele jurisdicții furnizorii de resurse sunt în primul rând donatori sau creditori care ar putea avea autoritatea de a impune întocmirea de rapoarte financiare cu scop special pentru a le furniza informațiile de care au nevoie.

BC2.9 Așa cum s-a menționat la punctul BC2.4, IPSASB a ajuns la concluzia că atât beneficiarii de servicii, cât și furnizorii de resurse, precum și reprezentanții acestora sunt utilizatori principali ai GPFR-urilor. IPSASB este de părere că în Cadrul general conceptual nu trebuie excluși dintre potențialii utilizatori ai GPFR-urilor cetățenii care ar putea fi interesați de GPFR-uri în calitatea lor de beneficiari de servicii și nici nu trebuie să se identifice nevoile de informații ale acestora ca fiind mai puțin importante decât cele ale furnizorilor de resurse. IPSASB este, de asemenea, de părere că nu este adecvat ca donatorii, creditorii și alte persoane care furnizează resurse în mod voluntar sau involuntar către guverne și alte entități din sectorul public să fie excluși din categoria potențialilor utilizatori de GPFR-uri sau ca nevoile lor de informații să fie considerate ca fiind mai puțin importante decât cele ale beneficiarilor de servicii.

### *Legislativul*

- BC2.10 IPSASB este de părere că legislativul sau organismul de conducere similar este un utilizator principal de GPFR-uri în calitate sa de reprezentant al beneficiarilor de servicii și al furnizorilor de resurse. Legislativul, parlamentele, consiliile și organismele similare vor necesita, de asemenea, informații pentru propriile obligații legate de răspundere și propriile procese decizionale specifice, și ele au, de obicei, autoritatea de a impune întocmirea de rapoarte financiare și alte rapoarte detaliate cu scop special care să furnizeze informațiile respective. Totuși, ele pot folosi, de asemenea, informațiile furnizate de GPFR-uri, precum și informațiile furnizate în rapoartele financiare cu scop special ca date de intrare pentru evaluarea măsurii în care resursele au fost utilizate eficient și în scopul destinat și pentru luarea deciziilor privind alocarea de resurse pentru anumite entități, programe sau activități guvernamentale.
- BC2.11 Membrii individuali ai legislativului sau ai altui organism de conducere, indiferent dacă fac parte din guvern sau din opoziție, pot să impună, de obicei, prezentarea informațiilor de care au nevoie pentru îndeplinirea obligațiilor lor oficiale conform ordinelor primite de la legislativ sau de la organismul de conducere. Totuși, ei ar putea să nu aibă autoritatea de a impune întocmirea de rapoarte financiare care să ofere informațiile necesare pentru alte scopuri sau în alte circumstanțe. În consecință, ei sunt utilizatori ai GPFR-urilor, fie în calitate lor de reprezentanți ai beneficiarilor de servicii și furnizorilor de resurse din electoratul sau circumscripția din care fac parte, fie în calitate lor individuală de cetățeni și membri ai comunității.

### *Alte grupuri de utilizatori*

- BC2.12 La elaborarea Cadrului general conceptual, IPSASB a luat în considerare o gamă largă de alți utilizatori potențiali ai GPFR-urilor, inclusiv măsura în care ar trebui să se identifice ca grupuri separate de utilizatori grupurile de interese speciale și reprezentanții acestora sau persoanele care încheie tranzacții cu entitățile din sectorul public pe o bază comercială sau necomercială ori în mod voluntar sau involuntar (cum ar fi furnizorii de resurse din sectorul public și din sectorul privat). IPSASB este de părere că identificarea beneficiarilor de servicii și reprezentanților acestora și a furnizorilor de resurse și reprezentanților acestora ca utilizatori principali ai GPFR-urilor va răspunde în mod corespunzător nevoilor de informații ale subgrupurilor de beneficiari de servicii și furnizori de resurse.
- BC2.13 Informațiile oferite de GPFR-uri ar putea fi utile pentru compilarea situațiilor naționale, ca date de intrare pentru modelele de raportare financiară statistică, pentru evaluarea impactului politicilor guvernamentale asupra activității economice și în alte scopuri analitice economice. Totuși, GPFR-urile nu sunt elaborate în mod specific pentru a răspunde nevoilor celor care solicită informații în aceste scopuri. În mod similar, deși este probabil ca persoanele care acționează

în calitate de consilieri pentru beneficiarii de servicii sau furnizorii de resurse (cum ar fi grupurile de reprezentare a cetățenilor, agențiile de rating pentru obligațiuni, analiștii de credite și grupurile de interes public) să considere utile informațiile din GPFR-uri pentru propriile scopuri, GPFR-urile nu sunt întocmite în mod specific pentru a răspunde nevoilor lor particulare de informații.

### **Obiectivele raportării financiare**

- BC2.14 Mulți dintre respondenții la proiectul de expunere au fost de acord că furnizarea de informații utile atât în sensul răspunderii, cât și în sensul procesului decizional trebuie identificată drept obiectiv al raportării financiare de către entitățile din sectorul public. Unii respondenți au susținut că numai răspunderea poate fi identificată drept obiectiv unic sau dominant al raportării financiare de către entitățile din sectorul public; alți respondenți au susținut că procesul decizional trebuie identificat drept unic obiectiv. Totuși, IPSASB rămâne de părere că utilizatorii GPFR-urilor entităților din sectorul public vor avea nevoie de informații atât în scopuri decizionale, cât și legate de răspundere.
- BC2.15 Unii respondenți la proiectul de expunere au susținut că legătura dintre răspundere și procesul decizional trebuie exprimată mai clar și trebuie identificate caracteristicile sectorului public care stau la baza opiniilor IPSASB referitoare la obiectivele raportării financiare de către entitățile din sectorul public. IPSASB a răspuns pozitiv acestor propuneri. Cadru general a fost restructurat și au fost adăugate clarificări.
- BC2.16 De asemenea, a fost consolidată explicația răspunderii și a relației acesteia cu procesul decizional și GPFR-urile. În acest context, IPSASB recunoaște faptul că noțiunea de răspundere reflectată în prezentul Cadru general este amplă. Aceasta cuprinde furnizarea de informații despre gestionarea de către entitate a resurselor care i-au fost încredințate și de informații folosite de utilizatorii în evaluarea sustenabilității activităților entității și a continuității furnizării de servicii pe termen lung. IPSASB este de părere că această noțiune amplă de răspundere este adecvată deoarece cetățenii și alți membri ai circumscripției furnizează resurse guvernelor și altor entități din sectorul public în mod involuntar și, în majoritatea cazurilor, se bazează pe guverne și pe alte entități din sectorul public pentru a le furniza serviciile necesare pe termen lung. Totuși, IPSASB recunoaște, de asemenea, că este puțin probabil ca GPFR-urile să ofere toate informațiile necesare beneficiarilor de servicii și furnizorilor de resurse în scopuri decizionale și legate de răspundere.

### **Domeniul de aplicare al raportării financiare – situații financiare și informații care îmbunătățesc, completează și completează situațiile financiare**

- BC2.17 Mulți dintre respondenții la proiectul de expunere și-au exprimat susținerea pentru domeniul de aplicare al raportării financiare și explicația acestuia așa cum a fost propusă de IPSASB, unii identificând aspecte de clarificat, iar alții menționând că proiectele care tratează probleme cu domeniu de aplicare mai amplu trebuie să ofere îndrumări privind aplicarea caracteristicilor calitative

cum ar fi verificabilitatea și comparabilitatea. Alți respondenți nu au susținut ideea ca domeniul de aplicare al raportării financiare să fie mai amplu decât situațiile financiare, exprimând preocupări în legătură cu faptul că:

- Domeniul de aplicare amplu propus trata aspecte care nu intrau sub incidența termenilor de referință ai IPSASB care erau în vigoare în acel moment; și
- Îndrumările privind aspecte care nu intră sub incidența situațiilor financiare, cum ar fi informațiile nefinanciare și cele prospective, sunt, în mod corespunzător, o problemă a guvernelor sau a organismelor de conducere sau a unei alte autorități.
- Unii respondenți la proiectul de expunere și-au exprimat, de asemenea, preocuparea că domeniul de aplicare se concentra prea mult pe situațiile financiare și că în Cadrul general conceptual trebuie incluse îndrumări suplimentare referitoare la informațiile nefinanciare și raportarea sustenabilității.

BC2.18 IPSASB rămâne de părere că este necesară reflectarea în Cadrul general conceptual a unui domeniu de aplicare pentru raportarea financiară mai cuprinzător decât cel inclus în situațiile financiare. Aceasta deoarece:

- Obiectivul primar al guvernelor și al altor entități din sectorul public este de a presta servicii circumscripțiilor lor, mai degrabă decât de a genera profit;
- Cetățenii și alți rezidenți eligibili se bazează pe guverne și pe alte entități din sectorul public să furnizeze o gamă largă de servicii pe o bază continuă pe termen lung. Activitățile și deciziile guvernelor și ale altor entități din sectorul public dintr-o anumită perioadă de raportare pot avea consecințe semnificative pentru generațiile viitoare de beneficiari de servicii și pentru generațiile viitoare de contribuabili și alți furnizori involuntari de resurse; și
- Majoritatea guvernelor și altor entități din sectorul public își desfășoară activitatea în cadrul unor mandate de cheltuieli și al unor constrângeri financiare stabilite prin intermediul procesului bugetar. Monitorizarea implementării bugetelor aprobate reprezintă principala metodă prin care legislativul exercită supravegherea, iar cetățenii și reprezentanții aleși ai acestora consideră răspunzătoare din punct de vedere financiar conducerea guvernului.

BC2.19 În consecință, performanța entităților din sectorul public în realizarea obiectivelor lor financiare și de prestare de servicii poate fi evaluată doar parțial prin examinarea poziției financiare a acestora la data de raportare și a performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie pe parcursul perioadei de raportare. IPSASB

este de părere că, pentru a răspunde nevoilor de informații ale utilizatorilor în scopuri decizionale și legate de răspundere, Cadrul general conceptual trebuie să permită GPFR-urilor să cuprindă furnizarea de informații care să le permită utilizatorilor să evalueze și să integreze mai bine în context situațiile financiare. Astfel de informații pot fi comunicate de rapoarte separate care prezintă informații financiare și nefinanciare despre îndeplinirea obiectivelor entităților legate de prestarea de servicii pe parcursul perioadei de raportare; conformitatea acestora cu bugetele aprobate și cu legislația sau alte norme care guvernează colectarea și utilizarea resurselor; și informații financiare și nefinanciare prospective despre activitățile sale viitoare de prestare de servicii, obiectivele și nevoile sale de resurse. În unele cazuri, informațiile despre aceste aspecte pot fi, de asemenea, prezentate în notele la situațiile financiare.

BC2.20 Pentru a lua decizii referitoare la dispozițiile de raportare financiară sau îndrumările care extind informațiile prezentate în GPFR-uri în afara situațiilor financiare, IPSASB va analiza beneficiile informațiilor pentru utilizatori, precum și costurile de compilare și raportare a acestor informații.

#### *Limitarea domeniului de aplicare al raportării financiare*

BC2.21 Unii dintre respondenții care erau de acord că domeniul de aplicare al raportării financiare trebuie să se extindă dincolo de situațiile financiare și-au exprimat preocuparea că domeniul de aplicare propus în proiectul de expunere era prea general și/sau nu era explicat sau justificat corespunzător – propunând, în unele cazuri, ca domeniul de aplicare să fie limitat la îmbunătățirea aspectelor recunoscute în situațiile financiare.

BC2.22 IPSASB a răspuns acestor preocupări prin clarificarea legăturilor dintre domeniul de aplicare al raportării financiare și nevoile de informații ale utilizatorilor și prin includerea unor explicații suplimentare privind relația dintre nevoile de informații ale utilizatorilor și informațiile pe care GPFR-urile le pot oferi ca răspuns. În plus, IPSASB a clarificat faptul că domeniul de aplicare al raportării financiare cu scop general este limitat la situațiile financiare și informațiile care îmbunătățesc, completează și completează situațiile financiare. În consecință, ceea ce se va include în domeniul de aplicare mai cuprinzător al raportării financiare se va determina din situațiile financiare și se va limita la aspecte care îi ajută pe utilizatori să înțeleagă mai bine și să integreze în context informațiile incluse în acele situații.

#### *Considerente privind resursele, dispoziții cu valoare de normă și stadiul de audit*

BC2.23 Mulți dintre respondenți, indiferent dacă au susținut ori s-au opus propunerilor din proiectul de expunere, și-au exprimat preocuparea că tratarea unor aspecte cu „domeniu de aplicare amplu” ar absorbi prea multe dintre resursele IPSASB și ar limita capacitatea acestuia de a trata aspectele legate de situațiile financiare. De asemenea, unii respondenți la proiectul de expunere:

- Au solicitat să se clarifice în Cadrul general conceptual că dispozițiile cu valoare de normă vor fi elaborate numai pentru aspectele legate de situațiile financiare, aspectele cu domeniu de aplicare mai amplu făcând obiectul orientărilor; și
- Și-au exprimat preocuparea referitoare la implicațiile privind auditul ale includerii informațiilor nefinanciare și informațiilor prospective în GPFR-uri.

BC2.24 Deși IPSASB poate elabora IPSAS-uri care includ dispoziții cu valoare de normă, acest lucru nu este inevitabil. De exemplu, publicațiile IPSASB includ, de asemenea, RPG-uri și alte documente menite să ajute comunitatea de raportare financiară să răspundă la anumite probleme de raportare financiară. Toate documentele IPSASB care includ dispoziții sau îndrumări cu valoare de normă privind prezentarea informațiilor în GPFR-uri, fie ca parte a situațiilor financiare, fie ca îmbunătățiri ale acelor situații, vor face obiectul procedurii stabilite complete. Prin urmare, la elaborarea de îndrumări cu valoare de normă sau de alte îndrumări privind prezentarea informațiilor care extind domeniul de aplicare al raportării financiare, IPSASB va trebui să răspundă la preocupările respondenților cu privire la conținutul tehnic propus și autoritatea îndrumărilor.

BC2.25 IPSASB recunoaște preocuparea respondenților privind alocarea resurselor IPSASB pentru problemele cu domeniu de aplicare amplu. Totuși, informațiile prezentate în situațiile financiare rămân nucleul raportării financiare și, prin urmare, acestea vor rămâne principala țintă a IPSAS-urilor și RPG-urilor elaborate de IPSASB. În consecință, programul de activitate pentru elaborarea standardelor al IPSASB va continua să răspundă nevoii utilizatorilor de o mai bună raportare financiară a tranzacțiilor și a altor evenimente raportate în situațiile financiare.

BC2.26 IPSASB este de părere că rolul Cadrului general conceptual sau al IPSAS-urilor și RPG-urilor care ar putea fi elaborate consecvent față de conceptele reflectate în Cadrul general nu este de a încerca să stabilească nivelul de certificări de audit care trebuie furnizate pentru anumite aspecte ale GPFR-urilor. Caracteristicile calitative oferă un anumit grad de certificare utilizatorilor în ceea ce privește calitatea informațiilor incluse în GPFR-uri. Totuși, responsabilitățile pentru auditul situațiilor financiare și al altor componente ale GPFR-urilor vor fi stabilite în funcție de aspecte precum cadrul general de reglementare în vigoare în anumite jurisdicții și mandatul de audit convenit cu entitatea și/sau care se aplică entității.



**CAPITOLUL 3: CARACTERISTICI CALITATIVE****CUPRINS**


---

	Punctul
Introducere .....	3.1-3.5
Relevanță .....	3.6-3.9
Reprezentare exactă .....	3.10-3.16
Inteligibilitate .....	3.17-3.18
Oportunitate .....	3.19-3.20
Comparabilitate .....	3.21-3.25
Verificabilitate .....	3.26-3.31
Constrângeri legate de informațiile incluse în rapoartele financiare	
cu scop general .....	3.32-3.42
Pragul de semnificație .....	3.32-3.34
Cost-beneficiu .....	3.35-3.40
Echilibrul între caracteristicile calitative .....	3.41-3.42
Bază pentru concluzii	

---

## Introducere

- 3.1 GPFR-urile prezintă informații financiare și nefinanciare despre fenomenele economice și alte fenomene. Caracteristicile calitative ale informațiilor incluse în GPFR-uri sunt atributele care fac informațiile respective folositoare pentru utilizatori și susțin îndeplinirea obiectivului raportării financiare. Obiectivul raportării financiare este de a furniza informații utile în scopuri decizionale și legate de răspundere.
- 3.2 Caracteristicile calitative ale informațiilor incluse în GPFR-urile entităților din sectorul public sunt relevanța, reprezentarea exactă, inteligibilitatea, oportunitatea, comparabilitatea și verificabilitatea.
- 3.3 Constrângerile generale asupra informațiilor incluse în GPFR-uri sunt pragul de semnificație, raportul cost-beneficiu și realizarea unui echilibru corespunzător între caracteristicile calitative.
- 3.4 Fiecare dintre caracteristicile calitative face parte integrantă din și interacționează cu celelalte caracteristici pentru a furniza în GPFR-uri informații utile pentru îndeplinirea obiectivelor raportării financiare. Totuși, în practică, s-ar putea ca nu toate caracteristicile calitative să fie îndeplinite în întregime și ar putea fi necesar(ă) o echilibrare sau un compromis între acestea.
- 3.5 Caracteristicile calitative se aplică tuturor informațiilor financiare și nefinanciare raportate în GPFR-uri, inclusiv informațiilor istorice și prospective și informațiilor explicative. Totuși, măsura în care caracteristicile calitative pot fi îndeplinite poate diferi în funcție de gradul de incertitudine și evaluare sau opinie subiectivă implicat în compilarea informațiilor financiare și nefinanciare. Necesitatea unor îndrumări suplimentare privind interpretarea și aplicarea caracteristicilor calitative pentru informațiile care extind domeniul de aplicare al raportării financiare dincolo de situațiile financiare va fi luată în considerare la elaborarea oricăror IPSAS-uri sau RPG-uri care tratează aceste aspecte.

## Relevanță

- 3.6 Informațiile financiare și nefinanciare sunt relevante dacă pot face diferența în ceea ce privește îndeplinirea obiectivelor raportării financiare. Informațiile financiare și nefinanciare pot face diferența dacă au valoare de confirmare, valoare predictivă sau ambele. Ele ar putea avea capacitatea de a face diferența, și prin urmare de a fi relevante, chiar dacă unii utilizatori aleg să nu le folosească sau au deja cunoștință de ele.
- 3.7 Informațiile financiare și nefinanciare au valoare de confirmare dacă acestea confirmă sau modifică așteptări anterioare (sau prezente). De exemplu, informațiile vor fi relevante în scopuri decizionale și legate de răspundere dacă acestea confirmă așteptări legate de aspecte precum măsura în care administratorii și-au îndeplinit responsabilitățile privind utilizarea eficientă și eficace a resurselor, îndeplinirea

obiectivelor specificate privind prestarea de servicii și conformitatea cu dispozițiile bugetare, legislative și alte dispoziții relevante.

- 3.8 GPFR-urile pot prezenta informații despre activitățile viitoare anticipate de prestare de servicii ale entității, despre obiective și costuri, și despre valoarea și sursele din care provin resursele care se intenționează să fie alocate prestării de servicii în viitor. Astfel de informații orientate spre viitor vor avea valoare predictivă și vor fi relevante în scopuri decizionale și legate de răspundere. Informațiile despre fenomenele economice și alte fenomene existente sau care au avut loc deja pot avea, de asemenea, o valoare predictivă pentru facilitarea formării așteptărilor legate de viitor. De exemplu, informațiile care confirmă sau infirmă așteptări anterioare pot consolida sau modifica așteptările referitoare la rezultatele financiare și rezultatele prestării de servicii care ar putea apărea în viitor.
- 3.9 Rolul de confirmare și rolul predictiv al informațiilor sunt interconectate – de exemplu, informațiile despre nivelul actual și structura actuală ale resurselor unei entități și pretențiile față de resursele respective îi ajută pe utilizatori să confirme rezultatul strategiilor de gestionare a resurselor pe parcursul perioadei și să preconizeze capacitatea unei entități de a răspunde modificării circumstanțelor și nevoilor viitoare anticipate în ceea ce privește prestarea de servicii. Aceleași informații ajută la confirmarea sau corectarea așteptărilor și previziunilor anterioare ale utilizatorilor cu privire la capacitatea entității de a răspunde unor astfel de modificări. Ele ajută, de asemenea, la confirmarea sau corectarea informațiilor financiare prospective incluse în GPFR-urile anterioare.

## Reprezentare exactă

- 3.10 Spre a fi utile pentru raportarea financiară, informațiile trebuie să fie o reprezentare exactă a fenomenelor economice și a altor fenomene pe care intenționează să le reprezinte. Reprezentarea exactă este obținută atunci când descrierea fenomenelor este completă, neutră și nu conține erori semnificative. Informațiile care reprezintă exact un fenomen economic sau un alt fenomen descriu fondul tranzacției de bază, al altui eveniment, al altei activități sau circumstanțe – ceea ce nu înseamnă neapărat același lucru cu forma sa juridică.
- 3.11 În practică s-ar putea să nu fie posibilă cunoașterea sau confirmarea măsurii în care informațiile prezentate în GPFR-uri sunt complete, neutre și nu conțin erori semnificative. Totuși, informațiile trebuie să fie cât mai complete, cât mai neutre și să conțină cât mai puține erori.
- 3.12 O omisiune a anumitor informații poate determina ca reprezentarea unui fenomen economic sau a unui alt fenomen să fie falsă sau să inducă în eroare și, prin urmare, să nu fie folositoare utilizatorilor de GPFR-uri. De exemplu, o descriere completă a elementului „imobilizări corporale” în GPFR-uri va include o reprezentare numerică a valorii agregate a imobilizărilor corporale, împreună cu orice alte informații cantitative, descriptive și explicative necesare pentru a reprezenta

exact acea clasă de active. În unele cazuri, aceasta ar putea include prezentarea de informații despre aspecte cum ar fi clasele majore de imobilizări corporale, factorii care au afectat utilizarea lor în trecut sau care ar putea afecta utilizarea lor în viitor, precum și baza și procesul de determinare a reprezentării lor numerice. În mod similar, informațiile financiare și nefinanciare prospective și informațiile despre îndeplinirea obiectivelor privind prestarea de servicii și rezultatele incluse în GPFR-uri trebuie prezentate împreună cu principalele ipoteze pe care se bazează acele informații și cu orice explicații necesare pentru a se asigura că descrierea lor este completă și folositoare utilizatorilor.

- 3.13 Neutralitatea în contextul raportării financiare reprezintă absența influențelor. Aceasta se referă la faptul că selectarea și prezentarea informațiilor financiare și nefinanciare nu sunt realizate cu intenția de a obține un anumit rezultat predeterminat – de exemplu, de a influența într-un anumit mod evaluarea de către utilizatori a îndeplinirii obligațiilor entității în ceea ce privește răspunderea sau o decizie ori un raționament care urmează să fie realizat(ă) sau de a determina un anumit comportament.
- 3.14 Informațiile neutre reprezintă exact fenomenele economice și alte fenomene pe care își propun să le reprezinte. Totuși, impunerea neutralității informațiilor incluse în GPFR-uri nu înseamnă că acestea nu au un scop sau că nu vor influența comportamentul. Relevanța reprezintă o caracteristică calitativă și, prin definiție, informațiile relevante au capacitatea de a influența evaluările și deciziile utilizatorilor.
- 3.15 Fenomenele economice și alte fenomene reprezentate în GPFR-uri au loc, în general, în condiții de incertitudine. Informațiile incluse în GPFR-uri vor cuprinde, prin urmare, adeseori estimări care integrează raționamentul conducerii. Pentru a reprezenta exact un fenomen economic sau un alt fenomen, o estimare trebuie să aibă la bază date de intrare adecvate și fiecare dată de intrare trebuie să reflecte cele mai bune informații disponibile. Trebuie exercitată prudența atunci când există incertitudini. Uneori poate fi necesar să se prezinte explicit gradul de incertitudine al informațiilor financiare și nefinanciare pentru a se reprezenta exact fenomenele economice și alte fenomene.
- 3.16 Absența erorilor semnificative nu înseamnă o acuratețe completă din toate punctele de vedere. Absența erorilor semnificative înseamnă că nu există erori sau omisiuni semnificative în mod individual sau colectiv în descrierea fenomenului și că procesul utilizat pentru a elabora informațiile raportate a fost aplicat conform descrierii. În unele cazuri ar putea fi posibilă determinarea acurateței anumitor informații incluse în GPFR-uri – de exemplu, valoarea unui transfer de numerar către un alt nivel guvernamental, volumul serviciilor prestate sau prețul plătit pentru achiziția de imobilizări corporale. Totuși, în alte cazuri ar putea să nu fie posibil acest lucru – de exemplu, acuratețea unei estimări a valorii sau a costului unui element sau eficacitatea unui program de prestare de servicii ar putea fi imposibil de determinat. În aceste cazuri, estimarea nu va conține erori semnificative

dacă valoarea respectivă este descrisă clar ca o estimare, sunt explicate natura și limitările procesului de estimare și nu au fost identificate erori semnificative în selectarea și aplicarea unui proces adecvat pentru elaborarea estimării.

## **Inteligibilitate**

- 3.17 Inteligibilitatea este o calitate a informațiilor care le permite utilizatorilor să le înțeleagă sensul. GPFR-urile entităților din sectorul public trebuie să prezinte informațiile într-o manieră care să corespundă nevoilor și bazei de cunoștințe ale utilizatorilor, precum și naturii informațiilor prezentate. De exemplu, explicațiile informațiilor financiare și nefinanciare și comentariile privind prestarea de servicii și alte realizări de pe parcursul perioadei de raportare, precum și așteptările pentru perioadele viitoare trebuie elaborate într-un limbaj clar și prezentate într-o manieră ușor de înțeles pentru utilizatori. Inteligibilitatea este îmbunătățită dacă informațiile sunt clasificate, caracterizate și prezentate clar și concis. Comparabilitatea poate spori, de asemenea, inteligibilitatea.
- 3.18 Se presupune că utilizatorii GPFR-urilor au cunoștințe rezonabile despre activitățile entității și mediul în care aceasta își desfășoară activitatea, astfel încât să poată și să fie pregătiți să consulte GPFR-urile și să examineze și să analizeze informațiile prezentate cu o diligență rezonabilă. Unele fenomene economice și alte fenomene sunt deosebit de complexe și dificil de reprezentat în GPFR-uri, iar unii utilizatori ar putea avea nevoie de asistența unui consilier care să îi ajute să le înțeleagă. Trebuie întreprinse toate eforturile posibile pentru a reprezenta fenomenele economice și alte fenomene incluse în GPFR-uri într-o manieră inteligibilă pentru o gamă amplă de utilizatori. Totuși, nu trebuie excluse informații din GPFR-uri doar din motivul că acestea ar putea fi prea complexe sau dificil de înțeles pentru unii utilizatori fără a fi asistați.

## **Oportunitate**

- 3.19 Oportunitatea se referă la disponibilitatea informațiilor pentru utilizatori înainte ca acestea să își piardă capacitatea de a fi utile în scopuri decizionale și legate de răspundere. Disponibilitatea neîntârziată a informațiilor poate spori utilitatea acestora ca date de intrare pentru evaluarea răspunderii, precum și capacitatea acestora de a informa și influența deciziile care trebuie luate. Absența oportunității poate determina ca informațiile să fie mai puțin utile.
- 3.20 Anumite elemente de informații pot continua să fie utile mult după perioada de raportare sau data de raportare. De exemplu, în scopuri decizionale și legate de răspundere, utilizatorii de GPFR-uri ar putea fi nevoiți să analizeze tendințele performanțelor financiare și în prestarea de servicii ale entității, precum și conformitatea cu bugetele de-a lungul mai multor perioade de raportare. În plus, rezultatul și efectele anumitor programe de prestare de servicii ar putea să nu fie determinabile până în perioadele viitoare – de exemplu, această situație poate fi întâlnită în cazul programelor menite să sporească bunăstarea economică a

circumscripției, să reducă incidența unei anumite boli sau să crească nivelul de alfabetizare pentru anumite grupe de vârstă.

## Comparabilitate

- 3.21 Comparabilitatea este calitatea informațiilor care le permite utilizatorilor să identifice asemănări și diferențe între două seturi de fenomene. Comparabilitatea nu este o calitate a unui element individual de informații, ci mai degrabă o calitate a relației dintre două sau mai multe elemente de informații.
- 3.22 Comparabilitatea este diferită de consecvență. Consecvența se referă la utilizarea acelorași principii sau politici contabile și a acelorași baze de întocmire, fie de la o perioadă la alta în cadrul unei singure entități, fie într-o singură perioadă pentru mai multe entități. Comparabilitatea este scopul, iar consecvența ajută la îndeplinirea acestui scop. În anumite cazuri, principiile sau politicile contabile adoptate de o entitate pot fi revizuite pentru a reprezenta mai bine o anumită tranzacție sau un anumit eveniment în GPFR-uri. În aceste cazuri, includerea unor prezentări suplimentare de informații sau a unor explicații poate fi necesară pentru a satisface caracteristicile de comparabilitate.
- 3.23 Comparabilitatea diferă, de asemenea, de uniformitate. Pentru ca informațiile să fie comparabile, aspectele similare trebuie să fie prezentate similar, iar aspectele diferite trebuie să fie prezentate diferit. Un accent exagerat pe uniformitate ar putea reduce comparabilitatea făcând aspecte diferite să pară similare. Comparabilitatea informațiilor din GPFR-uri nu este sporită dacă aspecte diferite sunt făcute să pară similare și nici dacă aspecte similare sunt făcute să pară diferite.
- 3.24 Informațiile referitoare la poziția financiară, performanța financiară, fluxurile de trezorerie, conformitatea cu bugetele aprobate și legislația relevantă sau alte norme care guvernează colectarea și utilizarea resurselor, realizările în prestarea de servicii și planurile viitoare ale entității sunt necesare în sensul răspunderii și folositoare în sensul procesului decizional. Utilitatea acestor informații este sporită dacă acestea pot fi comparate, de exemplu, cu:
- Informații financiare și nefinanciare prospective prezentate anterior pentru acea perioadă de raportare sau dată de raportare;
  - Informații similare despre aceeași entitate pentru o altă perioadă sau un alt moment; și
  - Informații similare despre alte entități (de exemplu, entități din sectorul public care prestează servicii similare în alte jurisdicții) pentru aceeași perioadă de raportare.
- 3.25 Aplicarea consecvenței a principiilor și politicilor contabile și a aceleiași baze de întocmire pentru informațiile financiare și nefinanciare prospective și rezultatele reale va spori utilitatea oricărei comparații între rezultatele proiectate și cele reale. Comparabilitatea cu alte entități poate fi mai puțin semnificativă pentru

explicațiile percepției sau opiniei conducerii asupra factorilor care stau la baza performanței actuale a entității.

## Verificabilitate

- 3.26 Verificabilitatea este calitatea informațiilor care ajută la asigurarea utilizatorilor că informațiile din GPFR-uri reprezintă exact fenomenele economice și alte fenomene pe care își propun să le reprezinte. Demonstrabilitatea este un termen folosit uneori pentru a descrie această calitate atunci când se aplică în cazul informațiilor explicative și al informațiilor cantitative financiare și nefinanciare prospective prezentate în GPFR-uri – cu alte cuvinte, calitatea informațiilor care ajută la asigurarea utilizatorilor că informațiile explicative și informațiile cantitative financiare și nefinanciare prospective reprezintă exact fenomenele economice și alte fenomene pe care își propun să le reprezinte. Indiferent dacă este denumită verificabilitate sau demonstrabilitate, această caracteristică implică faptul că observatori independenți și în cunoștință de cauză ar putea ajunge la un consens general, dar nu neapărat la un acord în totalitate, că fie:
- Informațiile reprezintă fenomenele economice și alte fenomene pe care își propun să le reprezinte fără erori semnificative sau influențe; fie
  - O metodă adecvată de recunoaștere, evaluare sau reprezentare a fost aplicată fără erori semnificative sau influențe.
- 3.27 Nu este necesar ca informațiile să fie o singură estimare punctuală pentru a fi verificabile. Un interval de valori posibile și probabilitățile aferente acestora pot fi, de asemenea, verificate.
- 3.28 Verificarea poate fi directă sau indirectă. În cazul verificării directe, se verifică însăși valoarea sau o altă reprezentare, de exemplu, prin (a) calcularea numerarului, (b) observarea titlurilor de valoare tranzacționabile și a prețurilor cotate ale acestora sau (c) confirmarea faptului că au fost prezenți factorii identificați ca influențând performanța anterioară în prestarea de servicii și că au funcționat conform efectului identificat. În cazul verificării indirecte, se verifică valoarea sau o altă reprezentare prin verificarea datelor de intrare și recalcularea rezultatelor utilizând aceeași convenție sau metodologie contabilă. Un exemplu îl reprezintă verificarea valorilor contabile ale stocurilor prin verificarea intrărilor (cantități și costuri) și recalcularea stocurilor finale utilizând aceleași ipoteze privind fluxul costurilor (de exemplu, costul mediu sau metoda primul intrat – primul ieșit).
- 3.29 Calitatea de verificabilitate (sau demonstrabilitate, dacă se folosește acest termen pentru descrierea acestei caracteristici) nu este o valoare absolută – unele informații ar putea fi mai mult sau mai puțin verificabile față de alte informații. Totuși, cu cât sunt mai verificabile informațiile incluse în GPFR-uri, cu atât vor oferi o asigurare mai mare utilizatorilor că informațiile reprezintă exact fenomenele economice și alte fenomene pe care își propun să le reprezinte.

- 3.30 GPFR-urile entităților din sectorul public pot include informații financiare și alte informații cantitative și explicații despre (a) principalele influențe asupra performanței entității pe parcursul perioadei, (b) efectele sau rezultatele viitoare anticipate ale programelor de prestare de servicii desfășurate pe parcursul perioadei de raportare și (c) informațiile financiare și nefinanciare prospective. Se poate să nu fie posibil să se verifice acuratețea tuturor reprezentărilor și explicațiilor cantitative ale unor astfel de informații până într-o perioadă viitoare sau chiar deloc.
- 3.31 Pentru a facilita asigurarea utilizatorilor că informațiile cantitative financiare și nefinanciare prospective și explicațiile incluse în GPFR-uri reprezintă exact fenomenele economice și alte fenomene pe care își propun să le reprezinte, ipotezele care stau la baza informațiilor prezentate, metodologiile adoptate pentru compilarea acelor informații și factorii și circumstanțele care susțin opiniile exprimate sau prezentările realizate trebuie să fie transparente. Acest lucru le va permite utilizatorilor să facă raționamente despre caracterul adecvat al acelor ipoteze și al metodei de compilare, evaluare, reprezentare și interpretare a informațiilor.

## **Constrângeri legate de informațiile incluse în rapoartele financiare cu scop general**

### **Pragul de semnificație**

- 3.32 Informațiile sunt semnificative dacă omisiunea sau prezentarea lor eronată poate influența îndeplinirea de către entitate a obligațiilor legate de răspundere sau deciziile luate de utilizatori pe baza GPFR-urilor entității întocmite pentru respectiva perioadă de raportare. Pragul de semnificație depinde atât de natura, cât și de valoarea elementului analizat în circumstanțele specifice fiecărei entități. GPFR-urile pot cuprinde informații calitative și cantitative despre realizările în domeniul prestării de servicii pe parcursul perioadei de raportare și despre așteptările legate de prestarea de servicii și rezultatele financiare în viitor. În consecință, nu este posibil să se specifice un prag cantitativ uniform la care un anumit tip de informație devine semnificativ.
- 3.33 Evaluările pragului de semnificație vor fi efectuate în contextul mediului legislativ, instituțional și operațional în cadrul căruia entitatea își desfășoară activitatea și, în ceea ce privește informațiile financiare și nefinanciare prospective, în contextul cunoștințelor și așteptărilor viitoare ale persoanei care le întocmește. Prezentarea informațiilor despre conformitatea sau neconformitatea cu legislația, reglementările sau alte norme poate fi semnificativă ca urmare a naturii sale – indiferent de importanța valorilor implicate. Pentru a determina dacă un element este semnificativ în aceste circumstanțe, se vor lua în considerare aspecte precum natura, legalitatea, sensibilitatea și consecințele tranzacțiilor și evenimentelor trecute sau anticipate, părțile implicate în orice astfel de tranzacții și circumstanțele care le generează.
- 3.34 În Cadrul general conceptual, pragul de semnificație este clasificat ca o constrângere asupra informațiilor incluse în GPFR-uri. La elaborarea IPSAS-urilor și a



RPG-urilor, IPSASB va lua în considerare pragul de semnificație al consecințelor aplicării unei anumite politici contabile, baze de întocmire sau prezentări de informații pentru un anumit element sau tip de informație. Sub rezerva dispozițiilor oricărui IPSAS, entitățile care întocmesc GPFR-urile vor analiza, de asemenea, pragul de semnificație al, de exemplu, aplicării unei anumite politici contabile și prezentării separate a anumitor tipuri de informații.

### **Cost-beneficiu**

- 3.35 Raportarea financiară impune costuri. Beneficiile raportării financiare trebuie să justifice acele costuri. Evaluarea măsurii în care beneficiile furnizării informațiilor justifică costurile aferente reprezintă adeseori o problemă de raționament, deoarece de multe ori nu este posibil să se identifice și/sau să se cuantifice toate costurile și toate beneficiile informațiilor incluse în GPFR-uri.
- 3.36 Costurile furnizării informațiilor includ costurile de colectare și procesare a informațiilor, costurile de verificare a acestora și/sau de prezentare a ipotezelor și metodologiilor care le susțin și costurile diseminării lor. Utilizatorii suportă costuri de analiză și interpretare. Omisiunea unor informații utile impune, de asemenea, costuri, inclusiv costurile pe care utilizatorii le suportă pentru a obține informațiile necesare din alte surse și costurile care rezultă din luarea deciziilor pe baza datelor incomplete furnizate în GPFR-uri.
- 3.37 Persoanele care întocmesc GPFR-uri își folosesc majoritatea eforturilor pentru a furniza informații în acestea. Totuși, beneficiarii de servicii și furnizorii de resurse suportă în final costurile acestor eforturi – deoarece resursele sunt redirecționate de la activitățile de prestare de servicii către întocmirea de informații în vederea includerii în GPFR-uri.
- 3.38 Utilizatorii se bucură de majoritatea beneficiilor generate de informațiile furnizate în GPFR-uri. Totuși, informațiile întocmite pentru GPFR-uri pot fi utilizate, de asemenea, la nivel intern de către conducere și pot avea ca rezultat luarea unor decizii mai bune de către conducere. Prezentarea informațiilor în GPFR-uri consecvent cu conceptele identificate în Cadrul general conceptual și în IPSAS-urile și RPG-urile care se bazează pe aceste concepte va îmbunătăți și va consolida percepțiile asupra transparenței raportării financiare de către guverne și alte entități din sectorul public și va contribui la evaluarea mai exactă a prețului datoriilor din sectorul public. Prin urmare, entitățile din sectorul public ar putea obține, de asemenea, o serie de beneficii din informațiile furnizate de GPFR-uri.
- 3.39 Aplicarea constrângerii aferente raportului cost-beneficiu implică evaluarea măsurii în care este probabil ca beneficiile raportării informațiilor să justifice costurile suportate pentru furnizarea și utilizarea respectivelor informații. La realizarea acestei evaluări, este necesar să se analizeze dacă una sau mai multe caracteristici calitative ar putea fi sacrificate într-o anumită măsură în vederea reducerii costurilor.

- 3.40 La elaborarea IPSAS-urilor, IPSASB ia în considerare informații de la persoanele care întocmesc situații financiare, utilizatori, mediul academic și alte persoane în ceea ce privește natura și cantitatea preconizate ale beneficiilor și costurilor dispozițiilor propuse. Dispozițiile privind prezentarea informațiilor și alte dispoziții care au ca rezultat prezentarea de informații folositoare pentru utilizatorii de GPFR-uri în scopuri decizionale și legate de răspundere și care îndeplinesc caracteristicile calitative sunt prescrise de IPSAS-uri atunci când beneficiile conformității cu acele dispoziții de prezentare și cu alte dispoziții sunt evaluate de IPSASB ca justificând costurile conformității.

#### **Echilibrul între caracteristicile calitative**

- 3.41 Caracteristicile calitative conlucrează pentru a contribui la utilitatea informațiilor. De exemplu, nici o descriere care reprezintă exact un fenomen irelevant, nici o descriere care nu reprezintă exact un fenomen relevant nu generează informații utile. În mod similar, pentru a fi relevante, informațiile trebuie să fie oportune și inteligibile.
- 3.42 În unele cazuri, ar putea fi necesară o echilibrare sau o compensare între caracteristicile calitative pentru a se îndeplini obiectivele raportării financiare. Importanța relativă a caracteristicilor calitative în fiecare situație este o problemă de raționament profesional. Scopul este atingerea unui echilibru corespunzător între caracteristici pentru a se realiza obiectivele raportării financiare.

## **Bază pentru concluzii**

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din Cadrul general conceptual.*

### **Caracteristicile calitative ale informațiilor incluse în rapoartele financiare cu scop general**

- BC3.1 La elaborarea IPSAS-urilor, IPSASB primește opinii de la părțile interesate și face raționamente despre informațiile care satisfac cel mai bine obiectivele raportării financiare și trebuie incluse în GPFR-uri. Pentru a face acele raționamente, IPSASB analizează măsura în care fiecare dintre caracteristicile calitative poate fi realizată. Dispozițiile privind prezentarea informațiilor și alte dispoziții sunt incluse în IPSAS-uri numai atunci când se consideră că informațiile care rezultă din aplicarea acestora satisfac caracteristicile calitative și constrângerea legată de raportul cost-beneficiu identificate în Cadrul general conceptual.
- BC3.2 Unii respondenți la proiectul de expunere și-au exprimat preocuparea cu privire la aplicarea caracteristicilor calitative pentru toate aspectele care ar putea fi prezentate în GPFR-uri, în special acele aspecte care ar putea fi prezentate în rapoarte în afara situațiilor financiare. IPSASB înțelege această preocupare. IPSASB recunoaște că ar putea fi necesar ca IPSAS-urile și RPG-urile care tratează prezentarea în GPFR-uri a unor informații în afara situațiilor financiare să includă îndrumări suplimentare privind aplicarea caracteristicilor calitative pentru aspectele tratate.
- BC3.3 IPSAS-urile și RPG-urile emise de IPSASB nu vor trata toate informațiile financiare și nefinanciare care ar putea fi incluse în GPFR-uri. În absența unui IPSAS sau a unei RPG care să trateze anumite fenomene economice sau alte fenomene, evaluarea măsurii în care un element de informații satisface caracteristicile calitative și constrângerile identificate în Cadrul general conceptual și se califică, prin urmare, pentru includerea în GPFR-uri va fi realizată de persoanele care întocmesc GPFR-uri. Aceste evaluări vor fi realizate în contextul îndeplinirii obiectivelor raportării financiare, care au fost, la rândul lor, elaborate pentru a răspunde nevoilor de informații ale utilizatorilor.
- BC3.4 Implementarea unor sisteme și procese contabile proiectate corespunzător și administrate eficient îi va permite conducerii să colecteze și să proceseze dovezi care să susțină raportarea financiară. Calitatea acestor sisteme și procese reprezintă un factor-cheie pentru asigurarea calității informațiilor financiare pe care entitatea le include în GPFR-uri.

### **Alte caracteristici calitative luate în considerare**

- BC3.5 Unii respondenți la proiectul de expunere și-au exprimat opinia că trebuie identificate caracteristici calitative suplimentare. Acele caracteristici calitative

au inclus „sinceritatea”, „imaginea corectă și fidelă”, „credibilitatea”, „transparența” și „periodicitatea”.

- BC3.6 IPSASB observă că „sinceritatea”, așa cum este utilizată în raportarea financiară, are un înțeles similar termenului „corect și fidel”. IPSASB este de părere că sinceritatea, imaginea corectă și fidelă, credibilitatea și transparența reprezintă exprimări importante ale calităților generale pe care trebuie să le îndeplinească sau la care trebuie să aspire raportarea financiară. Totuși, acestea nu există în mod individual drept caracteristici calitative unice – mai degrabă, îndeplinirea acestor caracteristici este produsul aplicării întregului set de caracteristici calitative identificate în Cadrul general conceptual și în IPSAS-urile care tratează probleme de raportare specifice. În consecință, deși reprezintă caracteristici importante ale GPFR-urilor, ele nu sunt identificate drept caracteristici calitative separate individuale de sine stătătoare. IPSASB este, de asemenea, de părere că noțiunea de „periodicitate” așa cum a fost menționată de unii respondenți este corelată cu noțiunea de „conformitate” așa cum este utilizată în Cadrul general conceptual – prin urmare, periodicitatea nu este identificată drept o caracteristică de tip calitativ suplimentară.

### **Relevanță**

- BC3.7 Cadrul general conceptual explică faptul că informațiile financiare și nefinanciare sunt relevante dacă pot face diferența în ceea ce privește îndeplinirea obiectivelor raportării financiare. Ca parte a procedurii sale stabilite, IPSASB solicită opinii privind măsura în care dispozițiile dintr-un IPSAS propus sau din orice RPG-uri propuse sunt relevante pentru îndeplinirea obiectivelor de raportare financiară – adică sunt relevante pentru îndeplinirea obligației entității de a-și asuma răspunderea și pentru deciziile care ar putea fi luate de utilizatori.

### **Reprezentare exactă**

- BC3.8 Cadrul general conceptual explică faptul că, pentru a fi utile, informațiile trebuie să fie o reprezentare exactă a fenomenelor economice sau a altor fenomene pe care își propun să le reprezinte. Un singur fenomen economic sau alt fenomen poate fi reprezentat exact în mai multe moduri. De exemplu, îndeplinirea anumitor obiective de prestare a serviciilor poate fi descrisă (a) calitativ, prin explicarea rezultatelor și a efectelor imediate și anticipate pe termen mai lung ale programului de prestare de servicii, (b) cantitativ, ca o evaluare a volumului și costului serviciilor furnizate prin programul de prestare de servicii sau (c) prin intermediul unei combinații între informațiile calitative și cantitative. În plus, o singură descriere din GPFR-uri poate reprezenta mai multe fenomene economice. De exemplu, prezentarea elementului „imobilizări corporale” în cadrul unei situații financiare poate reprezenta un agregat al tuturor imobilizărilor corporale ale entității, inclusiv elemente care au funcții diferite, care fac obiectul unor riscuri și oportunități diferite și care sunt contabilizate la valori bazate pe estimări care ar putea fi mai mult sau mai puțin complexe și fiabile.

- BC3.9 Exhaustivitatea și neutralitatea estimărilor (și a datelor de intrare folosite în acele estimări), precum și absența erorilor semnificative sunt de dorit și este necesar un anumit nivel minim de acuratețe pentru ca o estimare să reprezinte exact un fenomen economic sau un alt fenomen. Totuși, reprezentarea exactă nu implică o exhaustivitate sau o neutralitate absolută în estimare, nici nu implică absența totală a erorilor din cadrul rezultatului. Pentru ca o reprezentare a unui fenomen economic sau a unui alt fenomen să implice un grad de exhaustivitate, neutralitate sau absență a erorilor care ar fi imposibil de realizat, s-ar diminua măsura în care informațiile reprezintă exact fenomenul economic sau un alt fenomen pe care își propun să îl reprezinte.

*Reprezentare exactă sau fiabilitate*

- BC3.10 La momentul emiterii proiectului de expunere, Anexa A din IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, identifica „fiabilitatea” drept una dintre caracteristicile calitative. Aceasta descrie informațiile fiabile drept informații care „nu conțin erori semnificative, nu sunt părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă exact ceea ce și-au propus să reprezinte sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte”. Reprezentarea exactă, prevalarea economicului asupra juridicului, neutralitatea, prudența și exhaustivitatea au fost identificate drept componente ale fiabilității. Cadrul general conceptual folosește termenul „reprezentare exactă” mai degrabă decât termenul „fiabilitate” pentru a descrie ceea ce reprezintă, în mare măsură, același concept. În plus, acesta nu identifică explicit prevalarea economicului asupra juridicului și prudența drept componente ale reprezentării exacte.
- BC3.11 Mulți dintre respondenții la proiectul de expunere au susținut utilizarea reprezentării exacte și explicația acesteia din cadrul proiectului de expunere, în unele cazuri explicând că reprezentarea exactă este o exprimare mai bună a naturii conceptului vizat. Unii respondenți nu au susținut înlocuirea fiabilității cu termenul reprezentare exactă, exprimând preocupări legate de faptul că reprezentarea exactă implică adoptarea contabilității valorii juste sau a valorii de piață, iar fiabilitatea și reprezentarea exactă nu sunt termeni intersanjabili.
- BC3.12 Utilizarea termenului „reprezentare exactă”, la fel ca a termenului „fiabilitate”, pentru a descrie această caracteristică de tip calitativ în Cadrul general conceptual nu va determina baza de evaluare adoptată în GPFR-uri, indiferent dacă este vorba de costul istoric, valoarea de piață, valoarea justă sau o altă bază de evaluare. IPSASB nu intenționează ca utilizarea reprezentării exacte să fie interpretată astfel. Baza de evaluare sau bazele de evaluare care ar putea fi adoptate pentru elementele din situațiile financiare sunt analizate în Capitolul 7, *Evaluarea activelor și datorilor în situațiile financiare*. Caracteristicile calitative vor acționa apoi pentru a se asigura că situațiile financiare reprezintă exact baza sau bazele de evaluare reflectate în GPFR-uri.
- BC3.13 IPSASB apreciază preocuparea anumitor respondenți că utilizarea unui termen diferit ar putea fi interpretată ca reflectând calități diferite și poate chiar mai

puțin importante decât cele comunicate prin termenul fiabilitate. Totuși, IPSASB este de părere că explicația din Cadrul general că „reprezentarea exactă este obținută atunci când descrierea fenomenelor este completă, neutră și nu conține erori semnificative”, precum și elaborarea acestor caracteristici-cheie vor fi o măsură de protecție împotriva pierderii oricăreia dintre calitățile reflectate anterior prin utilizarea termenului fiabilitate.

BC3.14 În plus, IPSASB a fost informat că termenul „fiabilitate” este el însuși deschis la interpretări diferite și raționamente subiective, care au consecințe asupra calității informațiilor incluse în GPFR-uri. IPSASB este de părere că utilizarea termenului „reprezentare exactă” va depăși dificultățile de interpretare și aplicare a termenului fiabilitate care au fost constatate în unele jurisdicții, fără o scădere a calităților reprezentate de acest termen, și că acesta poate fi tradus și înțeles mai ușor într-o gamă amplă de limbi.

#### *Prevalarea economicului asupra juridicului și prudența*

BC3.15 Unii dintre respondenții la proiectul de expunere și-au exprimat preocuparea că prevalarea economicului asupra juridicului și prudența nu sunt identificate drept caracteristici calitative sau că importanța lor nu este suficient recunoscută sau explicată. Unii au observat, de asemenea, că nu este neapărat necesar ca prudența să fie incompatibilă cu obținerea neutralității și a unei reprezentări exacte.

BC3.16 Cadrul general conceptual explică faptul că „informațiile care reprezintă exact un fenomen economic sau un alt fenomen descriu fondul tranzacției de bază, al altui eveniment, al altei activități sau circumstanțe – ceea ce nu înseamnă neapărat același lucru cu forma sa juridică”. Prin urmare, prevalarea economicului asupra juridicului rămâne o calitate esențială pe care trebuie să o aibă informațiile incluse în GPFR-uri. Aceasta nu este identificată drept o caracteristică de tip calitativ separată sau suplimentară deoarece ea este deja integrată în noțiunea de reprezentare exactă.

BC3.17 IPSASB este de părere că noțiunea de prudență este, de asemenea, reflectată în explicația neutralității drept o componentă a reprezentării exacte și în recunoașterea necesității exercitării precauției în tratarea incertitudinii. Prin urmare, la fel ca prevalarea economicului asupra juridicului, prudența nu este identificată drept o caracteristică de tip calitativ separată deoarece menirea acesteia și influența sa în identificarea informațiilor incluse în GPFR-uri sunt deja integrate în noțiunea de reprezentare exactă.

#### **Inteligibilitate**

BC3.18 Deși prezentarea informațiilor într-un mod clar și concis îi ajută pe utilizatori să le înțeleagă, cunoașterea sau înțelegerea efectivă a informațiilor depinde, în mare parte, de utilizatorii GPFR-urilor.

BC3.19 Anumite fenomene economice și alte fenomene sunt deosebit de complexe și dificil de reprezentat în GPFR-uri. Totuși, IPSASB este de părere că informațiile care sunt, de exemplu, relevante constituie o reprezentare exactă a ceea ce își propun să reprezinte, sunt oportune și verificabile nu trebuie excluse din GPFR-uri doar pentru că ar putea fi prea complexe sau prea dificil de înțeles pentru unii utilizatori fără consiliere. Recunoașterea faptului că ar putea fi necesar ca anumiți utilizatori să solicite consiliere pentru a înțelege informațiile prezentate în GPFR-uri nu înseamnă că nu este nevoie ca informațiile incluse în GPFR-uri să fie inteligibile sau că nu trebuie depuse toate eforturile pentru a prezenta informațiile din GPFR-uri într-o manieră inteligibilă pentru o gamă amplă de utilizatori. Totuși, aceasta reflectă faptul că, în practică, natura informațiilor incluse în GPFR-uri este astfel încât s-ar putea să nu fie posibilă îndeplinirea tuturor caracteristicilor calitative în întregime, în orice moment, pentru toți utilizatorii.

### **Oportunitate**

BC3.20 IPSASB recunoaște potențialul raportării oportune pentru creșterea utilității GPFR-urilor atât în sensul răspunderii, cât și în sensul procesului decizional, precum și faptul că amânările nejustificate în furnizarea informațiilor ar putea reduce utilitatea acestora în aceste sensuri. În consecință, oportunitatea este identificată printre caracteristicile calitative în Cadrul general conceptual.

### **Comparabilitate**

BC3.21 Poate fi obținut un anumit nivel de comparabilitate prin maximizarea caracteristicilor calitative de relevanță și reprezentare exactă. De exemplu, reprezentarea exactă a unui fenomen economic sau a unui alt fenomen relevant de către o entitate din sectorul public este probabil să fie comparabilă cu o reprezentare exactă a unui fenomen economic sau a unui alt fenomen relevant similar de către o altă entitate din sectorul public. Totuși, un singur fenomen economic sau alt fenomen poate fi reprezentat exact, adeseori, în mai multe moduri, iar permiterea unor metode contabile alternative pentru același fenomen diminuează comparabilitatea și, prin urmare, ar putea fi indezirabilă.

BC3.22 Unii respondenți la proiectul de expunere și-au exprimat preocuparea că explicația relației dintre comparabilitate și consecvență ar putea fi înțeleasă ca prezentând un obstacol pentru dezvoltarea continuă a raportării financiare. Aceasta deoarece îmbunătățirile raportării financiare implică adeseori o revizuire sau o modificare a principiilor contabile, a politicilor sau a bazei de întocmire adoptate în prezent de entitate.

BC3.23 Aplicarea consecvență a acelorași principii contabile, politici și baze de întocmire de la o perioadă la alta îi va ajuta pe utilizatori la evaluarea poziției financiare, a performanței financiare și a realizărilor legate de prestarea de servicii ale entității comparativ cu perioadele anterioare. Totuși, atunci când principiile sau politicile contabile care tratează anumite tranzacții sau alte evenimente nu

sunt prescrise de IPSAS-uri, îndeplinirea caracteristicii calitative de comparabilitate nu trebuie interpretată ca o interdicție asupra entității de a-și modifica principiile sau politicile contabile pentru a reprezenta mai bine acele tranzacții și evenimente. În aceste cazuri, includerea în GPFR-uri a unor prezentări suplimentare de informații sau a unor explicații suplimentare ale impactului politicii modificate ar putea, totuși, satisface caracteristicile de comparabilitate.

### **Verificabilitate**

- BC3.24 Verificabilitatea este calitatea informațiilor care ajută la asigurarea utilizatorilor că informațiile din GPFR-uri reprezintă exact fenomenele economice și alte fenomene pe care își propun să le reprezinte. Deși este strâns legată de reprezentarea exactă, verificabilitatea este identificată drept o caracteristică de tip calitativ separată deoarece informațiile pot reprezenta exact fenomene economice sau alte fenomene chiar dacă nu pot fi verificate cu o certitudine absolută. În plus, verificabilitatea ar putea interacționa în moduri diferite cu reprezentarea exactă și cu alte caracteristici calitative pentru a contribui la utilitatea informațiilor prezentate în GPFR-uri – de exemplu, ar putea fi necesar un echilibru corespunzător între nivelul de verificabilitate pe care l-ar putea avea un element de informații și alte caracteristici calitative pentru a se asigura că este prezentat într-o manieră oportună și că este relevant.
- BC3.25 La elaborarea caracteristicilor calitative identificate în Cadrul general, IPSASB a analizat măsura în care „demonstrabilitatea” trebuie identificată drept caracteristică separată pentru a fi aplicată informațiilor prezentate în GPFR-uri în afara situațiilor financiare. IPSASB este de părere că identificarea atât a verificabilității, cât și a demonstrabilității drept caracteristici calitative separate cu aproape aceleași trăsături ar putea crea confuzii persoanelor care întocmesc GPFR-uri, utilizatorilor acestora și altor persoane. Totuși, Cadrul general conceptual recunoaște faptul că demonstrabilitatea este uneori utilizată pentru a face referire la calitatea informațiilor care ajută la asigurarea utilizatorilor că informațiile explicative și informațiile financiare și nefinanciare prospective incluse în GPFR-uri reprezintă exact fenomenele economice și alte fenomene pe care își propun să le reprezinte.
- BC3.26 Unii respondenți la proiectul de expunere și-au exprimat preocuparea față de aplicarea verificabilității pentru gama amplă de aspecte care ar putea fi prezentate în GPFR-uri în afara situațiilor financiare, în special pentru informațiile despre realizările legate de prestarea de servicii de pe parcursul perioadei de raportare și informațiile cantitative și calitative financiare și nefinanciare prospective. IPSASB este de părere că în Cadrul general conceptual sunt prevăzute îndrumări corespunzătoare privind aplicarea verificabilității pentru aceste aspecte – de exemplu, acesta explică faptul că verificabilitatea nu este o valoare absolută și că s-ar putea să nu fie posibilă verificarea acurateții tuturor reprezentărilor și explicațiilor cantitative înainte de o perioadă viitoare. Cadrul



general recunoaște, de asemenea, faptul că prezentarea informațiilor despre ipotezele de bază și metodologiile adoptate pentru compilarea informațiilor explicative și a celor financiare și nefinanciare prospective este esențială pentru realizarea reprezentării exacte.

### **Clasificarea caracteristicilor calitative și ordinea aplicării acestora**

BC3.27 Unii respondenți la proiectul de expunere și-au exprimat opinia conform căreia Cadrul general conceptual trebuie să identifice:

- Relevanța și reprezentarea exactă drept caracteristici calitative fundamentale și să explice ordinea aplicării acestora; și
- Comparabilitatea, verificabilitatea, oportunitatea și inteligibilitatea drept caracteristici calitative amplificatoare.

Ei au menționat că astfel s-ar oferi îndrumări utile privind ordinea aplicării caracteristicilor calitative și s-ar reflecta abordarea adoptată de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate.

BC3.28 La elaborarea caracteristicilor calitative, IPSASB a analizat măsura în care anumite caracteristici trebuie identificate drept fundamentale, iar altele, identificate drept amplificatoare. IPSASB a analizat, de asemenea, dacă ar trebui identificată și/sau explicată ordinea de aplicare a caracteristicilor. IPSASB este de părere că nu trebuie adoptată o astfel de abordare deoarece, de exemplu:

- Aspectele identificate drept „fundamentale” ar putea fi percepute ca fiind mai importante decât cele identificate drept „amplificatoare”, chiar dacă această distincție nu este intenționată în cazul caracteristicilor calitative. Ca urmare, ar putea exista consecințe neintenționate ale identificării unora dintre caracteristicile calitative drept fundamentale și a altora drept amplificatoare;
- Toate caracteristicile calitative sunt importante și conlucrează pentru a contribui la utilitatea informațiilor. Importanța relativă a unei anumite caracteristici calitative în circumstanțe diferite este o problemă de raționament profesional. Prin urmare, nu este adecvată identificarea anumitor caracteristici calitative ca fiind întotdeauna fundamentale și a altora ca având numai un rol de amplificare sau de susținere, ori specificarea ordinii aplicării lor, indiferent ce informații sunt luate în considerare pentru includerea în GPFR-uri și indiferent de circumstanțele entității și mediul acesteia. În plus, este discutabilă măsura în care informațiile care nu sunt inteligibile sau care sunt furnizate la destul de mult timp după eveniment încât să nu mai fie folositoare utilizatorilor în scopuri decizionale și legate de răspundere ar putea fi considerate informații relevante – prin urmare, aceste caracteristici sunt ele însele fundamentale pentru îndeplinirea obiectivelor raportării financiare; și

- GPFR-urile entităților din sectorul public ar putea cuprinde informații istorice și perspective despre performanța financiară și îndeplinirea obiectivelor privind prestarea de servicii pe parcursul mai multor perioade de raportare. Acestea oferă date de intrare necesare pentru evaluarea tendințelor din activitățile de prestare de servicii și resurselor alocate în acest scop – pentru astfel de date privind tendințele, raportarea pe o bază comparabilă ar putea fi la fel de importantă ca reprezentarea exactă a informațiilor și nu poate fi separată de aceasta.

### **Constrângeri legate de informațiile incluse în rapoartele financiare cu scop general**

#### *Pragul de semnificație*

- BC3.29 În momentul emiterii proiectului de expunere, Anexa A din IPSAS 1 descria pragul de semnificație prin caracteristici similare celor descrise în Cadrul general conceptual, dar identifica pragul de semnificație ca pe un factor de luat în considerare numai la determinarea relevanței informației. Unii dintre respondenții la proiectul de expunere au observat că pragul de semnificație poate fi identificat ca un aspect al relevanței.
- BC3.30 IPSASB a analizat măsura în care pragul de semnificație trebuie identificat drept un aspect al relevanței specific entității mai degrabă decât ca o constrângere asupra informațiilor incluse în GPFR-uri. Așa cum se explică în Cadrul general conceptual și sub rezerva dispozițiilor din IPSAS-uri, pragul de semnificație va fi analizat de persoanele care întocmesc GPFR-uri pentru a determina, de exemplu, dacă trebuie adoptată o anumită politică contabilă sau dacă un element de informații trebuie prezentat separat în situațiile financiare ale entității.
- BC3.31 Totuși, IPSASB este de părere că pragul de semnificație are un rol mai general decât cel care ar fi reflectat de clasificarea sa doar ca un aspect al relevanței specific entității. De exemplu, pragul de semnificație este corelat cu și poate afecta mai multe caracteristici calitative ale informațiilor incluse în GPFR-uri. Prin urmare, pragul de semnificație al unui element trebuie luat în considerare la determinarea măsurii în care omisiunea sau prezentarea eronată a unui element de informații ar putea submina nu doar relevanța, ci și reprezentarea exactă, inteligibilitatea sau verificabilitatea informațiilor financiare și nefinanciare prezentate în GPFR-uri. IPSASB este, de asemenea, de părere că măsura în care efectele aplicării unei anumite politici contabile sau baze de întocmire ori conținutul informațiilor din prezentarea separată a anumitor elemente de informații este probabil să fie semnificative trebuie luată în considerare la elaborarea IPSAS-urilor și RPG-urilor. În consecință, IPSASB este de părere că pragul de semnificație este reflectat mai bine ca o constrângere generală asupra informațiilor care vor fi incluse în GPFR-uri.
- BC3.32 IPSASB a analizat măsura în care Cadrul general conceptual trebuie să reflecte faptul că legislația, reglementările sau alte norme pot impune dispoziții

de raportare financiară asupra entităților din sectorul public în plus față de cele impuse de IPSAS-uri. IPSASB este de părere că, deși este o caracteristică a mediului de activitate al multor entități din sectorul public (și din cel privat), impactul pe care l-ar putea avea legislația sau alte norme asupra informațiilor incluse în GPFR-uri nu reprezintă el însuși un concept de raportare financiară. În consecință, nu l-a identificat astfel în Cadrul general conceptual. Cei care întocmesc GPFR-uri vor trebui, evident, să țină cont de astfel de dispoziții atunci când le întocmesc. În special, legislația ar putea prescrie că anumite elemente de informații trebuie prezentate în GPFR-uri chiar dacă ele nu ar putea fi considerate ca îndeplinind un prag de semnificație (sau o constrângere de tip cost-beneficiu) conform identificării sale din Cadrul general conceptual. În mod similar, prezentarea informațiilor referitoare la anumite aspecte ar putea fi interzisă prin legislație deoarece, de exemplu, acestea se referă la probleme de securitate națională, indiferent dacă sunt semnificative și ar satisface altfel constrângerea cost-beneficiu.

### *Cost-beneficiu*

- BC3.33 Unii dintre respondenții la proiectul de expunere și-au exprimat preocuparea că textul Cadrului general conceptual propus nu specifică faptul că entitățile nu pot decide să se abată de la IPSAS-uri pe baza propriilor evaluări ale costurilor și beneficiilor anumitor dispoziții din IPSAS-uri. IPSASB este de părere că nu este necesară această specificare. Aceasta deoarece, așa cum se menționează la punctul 1.2 din Cadrul general conceptual, dispozițiile cu valoare de normă care se referă la recunoașterea, evaluarea și prezentarea în GPFR-uri sunt specificate în IPSAS-uri. GPFR-urile sunt elaborate pentru a furniza informații folositoare utilizatorilor, iar IPSAS-urile prescriu dispoziții numai dacă beneficiile pentru utilizatori generate de conformitatea cu acele dispoziții sunt evaluate de IPSASB ca justificând costurile aferente. Totuși, persoanele care întocmesc GPFR-uri ar putea analiza costurile și beneficiile implicate, de exemplu, de determinarea măsurii în care trebuie incluse în GPFR-uri prezentări de informații suplimentare față de cele prevăzute în IPSAS-uri.
- BC3.34 Unii dintre respondenții la proiectul de expunere și-au exprimat, de asemenea, preocuparea că propunerea de Cadru general conceptual nu a recunoscut că eventualele compensări între costuri și beneficii ar putea fi diferite pentru entități diferite din sectorul public. Ei sunt de părere că recunoașterea acestui aspect ar putea oferi un principiu util de aplicat atunci când se analizează probleme de raportare diferențiată. IPSASB a analizat aceste aspecte și a decis să nu trateze în Cadrul general conceptual probleme legate de raportarea diferențiată, inclusiv măsura în care costurile și beneficiile anumitor dispoziții ar putea fi diferite pentru entități diferite.
- BC3.35 În procesul de elaborare a unui IPSAS sau a unei RPG, IPSASB analizează și solicită opinii privind costurile și beneficiile probabile ale furnizării de informații în GPFR-urile entităților din sectorul public. Totuși, în unele cazuri

s-ar putea să nu fie posibil ca IPSASB să identifice și/sau să cuantifice toate beneficiile care este probabil să decurgă din, de exemplu, includerea unei anumite prezentări de informații, inclusiv a celor care ar putea fi prevăzute deoarece sunt în interesul public, sau a unei alte dispoziții într-un IPSAS. În alte cazuri, IPSASB ar putea fi de părere că beneficiile unei anumite dispoziții ar putea fi marginale pentru utilizatorii GPFR-urilor anumitor entități din sectorul public. La aplicarea testului cost-beneficiu pentru determinarea măsurii în care anumite dispoziții trebuie incluse într-un IPSAS în aceste circumstanțe, deliberările IPSASB ar putea include, de asemenea, analizarea măsurii în care impunerea unor astfel de dispoziții pentru entitățile din sectorul public este probabil să implice costuri și eforturi nejustificate pentru entitățile care aplică dispozițiile.

## CAPITOLUL 4: ENTITATEA RAPORTOARE

### CUPRINS

---

	Punctul
Introducere .....	4.1-4.2
Principalele caracteristici ale unei entități raportoare.....	4.3-4.11
Bază pentru concluzii	

---

## Introducere

- 4.1 O entitate raportoare din sectorul public este un guvern sau o altă organizație, un alt program sau un alt domeniu de activitate identificabil din sectorul public (denumite în continuare entitate sau entitate din sectorul public) care întocmește GPFR-uri.
- 4.2 O entitate raportoare din sectorul public poate cuprinde două sau mai multe entități separate care prezintă GPFR-uri ca și cum ar fi o singură entitate – o astfel de entitate raportoare este denumită entitate raportoare de grup.

## Principalele caracteristici ale unei entități raportoare

- 4.3 Principalele caracteristici ale unei entități raportoare din sectorul public sunt următoarele:
  - Este o entitate care colectează resurse de la circumscripție sau în numele circumscripției și/sau utilizează resurse pentru a desfășura activități în beneficiul sau în numele circumscripției respective; și
  - Există beneficiari de servicii sau furnizori de resurse care se bazează pe GPFR-urile entității pentru informații în sensul răspunderii și al procesului decizional.
- 4.4 Un guvern poate înființa și/sau își poate desfășura activitatea prin intermediul unor unități administrative cum ar fi ministerele sau departamentele. El poate, de asemenea, acționa prin intermediul trusturilor, autorităților statutare, corporațiilor de stat și altor entități cu personalitate juridică separată sau cu autonomie operațională, în vederea realizării sau susținerii în alt mod a prestării de servicii pentru circumscripție. Alte organizații din sectorul public, inclusiv organizațiile internaționale din sectorul public și autoritățile municipale, pot să desfășoare, de asemenea, anumite activități prin intermediul entităților cu personalitate juridică separată sau cu autonomie operațională și pot să obțină beneficii și să fie expuse la poveri sau pierderi financiare ca urmare a activităților acestor entități.
- 4.5 GPFR-urile sunt întocmite pentru a raporta informații folosite de utilizatorii în scopuri decizionale și legate de răspundere. Beneficiarii de servicii și furnizorii de resurse sunt utilizatorii principali ai GPFR-urilor. În consecință, una dintre principalele caracteristici ale unei entități raportoare, inclusiv ale unei entități raportoare de grup, este existența beneficiarilor de servicii sau a furnizorilor de resurse care se bazează pe GPFR-urile acelei entități sau ale aceluși grup de entități pentru informații în sensul răspunderii sau al procesului decizional.
- 4.6 GPFR-urile cuprind situații financiare și informații care îmbunătățesc, completează și completează situațiile financiare. Situațiile financiare prezintă informații despre resursele entității raportoare sau ale entității raportoare de grup și pretențiile asupra acelor resurse la data de raportare, precum și modificările acelor resurse

și pretențiile și fluxurile de trezorerie de pe parcursul perioadei de raportare. Prin urmare, pentru a permite întocmirea de situații financiare, o entitate raportoare va colecta resurse și/sau va utiliza resursele colectate anterior pentru a desfășura activități în beneficiul sau în numele circumscripției sale.

- 4.7 Factorii care este probabil să semnaleze existența utilizatorilor GPFR-urilor unei entități sau ale unui grup de entități din sectorul public includ responsabilitatea sau capacitatea unei entități de a colecta sau aloca resurse, de a dobândi sau gestiona bunuri publice, de a suporta datorii sau de a desfășura activități în vederea îndeplinirii obiectivelor de prestare de servicii. Cu cât sunt mai mari resursele pe care o entitate din sectorul public le colectează, le gestionează și/sau are capacitatea de a le aloca, cu atât sunt mai mari datoriile pe care le suportă, și cu cât este mai mare impactul economic sau social al activităților sale, cu atât este mai probabil să existe beneficiari de servicii sau furnizori de resurse care se bazează pe GPFR-uri pentru informații despre aceasta în sensul răspunderii și al procesului decizional. În absența acestor factori, sau în cazurile în care ei nu sunt semnificativi, este puțin probabil să existe utilizatori ai GPFR-urilor acestor entități.
- 4.8 Întocmirea GPFR-urilor nu este un proces fără costuri. Prin urmare, pentru ca impunerea dispozițiilor de raportare financiară să fie eficientă și eficace, este important să se impună întocmirea de GPFR-uri numai pentru acele entități din sectorul public pentru care există astfel de utilizatori.
- 4.9 În multe cazuri va fi clar dacă există sau nu beneficiari de servicii sau furnizori de resurse care se bazează pe GPFR-urile unei entități din sectorul public pentru informații în scopuri decizionale și legate de răspundere. De exemplu, astfel de utilizatori este probabil să existe pentru GPFR-urile unui guvern la nivel de guvernare națională, regională sau locală și pentru organizațiile internaționale din sectorul public. Aceasta deoarece aceste guverne și organizații au, în general, capacitatea de a colecta resurse substanțiale de la circumscripțiile lor și/sau de a aloca resurse substanțiale în numele acestora, de a suporta datorii și de a afecta bunăstarea economică și/sau socială a comunităților care se bazează pe ele pentru furnizarea de servicii.
- 4.10 Totuși, s-ar putea să nu fie întotdeauna clar dacă există beneficiari de servicii sau furnizori de resurse care se bazează, de exemplu, pe GPFR-urile unor departamente și agenții guvernamentale individuale, ale anumitor programe sau ale unor domenii identificabile de activitate pentru informații în scopuri decizionale și legate de răspundere. Determinarea măsurii în care aceste organizații, programe sau activități trebuie identificate drept entități raportoare și, în consecință, trebuie să li se impună să întocmească GPFR-uri va necesita raționament profesional.
- 4.11 Guvernul și o parte dintre celelalte entități din sectorul public au o personalitate sau un statut juridic(ă) separat(ă) (o personalitate juridică). Totuși, organizațiile, programele și activitățile din sectorul public fără o personalitate juridică separată

ar putea, de asemenea, să colecteze sau să aloce resurse, să dobândească sau să gestioneze bunuri publice, să suporte datorii, să desfășoare activități în vederea îndeplinirii obiectivelor de prestare de servicii sau să implementeze în alt mod o politică guvernamentală. Beneficiarii de servicii și furnizorii de resurse s-ar putea baza pe GPFR-urile acestor organizații, programe și activități pentru informații în scopuri decizionale și legate de răspundere. În consecință, o entitate raportoare din sectorul public ar putea avea o personalitate juridică separată sau ar putea fi, de exemplu, o organizație, o structură administrativă sau un program fără personalitate juridică separată.



## **Bază pentru concluzii**

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din Cadrul general conceptual.*

### **Principalele caracteristici ale unei entități raportoare**

- BC4.1 Conceptul de entitate raportoare este derivat din obiectivele raportării financiare de către entitățile din sectorul public. Obiectivele raportării financiare de către entitățile din sectorul public vizează furnizarea unor informații despre entitate care sunt folositoare pentru utilizatorii de GPFR-uri în scopuri decizionale și legate de răspundere.
- BC4.2 Entitățile raportoare întocmesc GPFR-uri. GPFR-urile includ situații financiare, care prezintă informații despre aspecte precum poziția financiară, performanța și fluxurile de trezorerie ale entității, și informații financiare și nefinanciare care îmbunătățesc, completează și completează situațiile financiare. Prin urmare, o caracteristică principală a unei entități raportoare din sectorul public este existența beneficiarilor de servicii sau a furnizorilor de resurse care se bazează pe GPFR-urile unui guvern sau ale unei alte entități din sectorul public pentru informații în sensul răspunderii sau al procesului decizional.

### **Legislație, reglementări sau alte norme**

- BC4.3 Proiectul de expunere nu a specificat ce entități din sectorul public trebuie identificate ca entități raportoare sau entități raportoare de grup și, prin urmare, li se impune să întocmească GPFR-uri. Proiectul a menționat că organizațiile și programele din sectorul public care trebuie să întocmească GPFR-uri vor fi specificate în legislație, reglementări sau alte norme ori vor fi determinate de organismele competente relevante din fiecare jurisdicție.
- BC4.4 Unii respondenți și-au exprimat opinia că, deși legislația sau alte norme ar putea, în practică, să specifice ce entități trebuie să întocmească GPFR-uri, Cadrul general conceptual trebuie să se concentreze pe conceptul de entitate raportoare, pe identificarea principalelor caracteristici ale acestui concept și pe furnizarea de îndrumări privind principiile și factorii care trebuie luați în considerare la determinarea măsurii în care există o entitate raportoare. IPSASB a fost convins de aceste argumente și și-a reanalizat discuțiile spre o explicație a conceptului de entitate raportoare.

### **Interpretare și aplicare**

- BC4.5 Unii respondenți și-au exprimat preocuparea că, așa cum sunt explicate în proiectul de expunere, caracteristicile entității raportoare pot fi interpretate ca identificând anumite activități sau segmente ale unei organizații drept entități raportoare separate. Aceste segmente sau activități ar fi, prin urmare, obligate să întocmească GPFR-uri în conformitate cu toate IPSAS-urile. Unii respondenți au menționat, de asemenea, că nu era clar cum se aplicau îndrumările din

proiectul de expunere pentru alte organizații din sectorul public decât guvernele, inclusiv, de exemplu, organizațiile internaționale din sectorul public.

BC4.6 IPSASB a răspuns acestor preocupări. Cadrul general explică faptul că întocmirea GPFR-urilor nu este un proces fără costuri. De asemenea, acesta:

- Include îndrumări suplimentare referitoare la factorii care este probabil să semnaleze existența beneficiarilor de servicii sau a furnizorilor de resurse care se bazează pe GPFR-urile unui guvern sau ale unei alte entități din sectorul public pentru informații în sensul răspunderii sau al procesului decizional; și
- Menționează implicațiile probabile ale acestor factori pentru identificarea unei game de organizații, programe și activități din sectorul public drept entități raportoare, inclusiv departamente și agenții guvernamentale și organizații internaționale din sectorul public.

BC4.7 Cadrul general conceptual recunoaște că, în unele cazuri, ar putea fi necesară exercitarea raționamentului profesional pentru a determina dacă anumite entități din sectorul public trebuie identificate ca entități raportoare. Pentru exercitarea acestui raționament, trebuie menționat că, în anumite circumstanțe, IPSAS-urile răspund nevoilor de informații ale utilizatorilor cu privire la anumite programe sau activități desfășurate de un guvern sau o altă entitate raportoare din sectorul public prin prevederea unor prezentări de informații separate în cadrul GPFR-urilor aceluși guvern sau acelei entități raportoare din sectorul public<sup>5</sup>. Factorii ce țin de jurisdicție, cum ar fi cadrul general legislativ și de reglementare în vigoare și structurile instituționale și administrative pentru colectarea de resurse și prestarea de servicii, este probabil să furnizeze, de asemenea, informații pentru deliberările privind măsura în care este probabil să existe beneficiari de servicii și furnizori de resurse care să se bazeze pe GPFR-urile anumitor entități din sectorul public.

### Entitate raportoare de grup

BC4.8 Proiectul de expunere a prezentat circumstanțele care ar justifica includerea unei entități sau a unei activități în cadrul unei entități raportoare de grup din sectorul public. Acesta a explicat că:

- Un guvern sau o altă entitate din sectorul public poate (a) să aibă autoritatea și capacitatea de a coordona activitățile unei alte entități sau mai multor alte entități astfel încât să obțină beneficii din activitățile entităților

---

<sup>5</sup> De exemplu, Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri), cum ar fi IPSAS 18, *Raportarea pe segmente*, și IPSAS 22, *Prezentarea informațiilor financiare privind sectorul de stat*, prevăd un mecanism pentru satisfacerea nevoilor de informații ale utilizatorilor cu privire la anumite segmente sau sectoare ale unei entități fără identificarea acestora drept entități raportoare separate.

respective și (b) să fie expus(ă) unei poveri sau pierderi financiare care poate apărea ca urmare a activităților entităților respective; și

- Pentru a satisface obiectivele raportării financiare, GPFR-urile unei entități raportoare de grup întocmite în legătură cu un guvern sau o altă entitate din sectorul public trebuie să includă acel guvern (sau acea altă entitate din sectorul public) și entitățile ale căror activități intră sub autoritatea și capacitatea sa de administrare, atunci când rezultatele acestei administrări pot (a) să genereze beneficii financiare sau alte beneficii pentru guvern (sau altă entitate din sectorul public) sau (b) să determine expunerea sa la o povară sau o pierdere financiară.

BC4.9 Mulți dintre respondenții la proiectul de expunere au menționat că sunt de acord cu opinia IPSASB privind criteriile care trebuie îndeplinite pentru includerea într-o entitate raportoare de grup din sectorul public. Totuși, alți respondenți și-au exprimat preocuparea cu privire la posibila interpretare și aplicare a criteriilor în anumite circumstanțe. În unele cazuri, aceștia au menționat că ar fi necesară prevederea unor îndrumări de aplicare suplimentare în Cadrul general pentru ca acesta să fie eficient în tratarea circumstanțelor care nu sunt abordate în IPSAS-uri. Unii respondenți și-au exprimat, de asemenea, opinia că aceste criterii care trebuie satisfăcute pentru includerea într-o entitate raportoare de grup erau tratate și rezolvate mai adecvat la nivel de standard, unde aceste criterii și consecințele lor puteau fi testate pentru o serie de circumstanțe și susținute cu exemple specifice de circumstanțe probabile în multe jurisdicții.

BC4.10 IPSASB a considerat aceste preocupări drept convingătoare. Acesta a reconstruit și a concentrat discuțiile sale privind entitățile raportoare și entitățile raportoare de grup pentru a se focaliza pe principiile care stau la baza identificării unei entități raportoare din sectorul public – indiferent dacă entitatea raportoare respectivă cuprinde o singură entitate din sectorul public sau un grup de entități. Modul de identificare a criteriilor care trebuie îndeplinite pentru includerea într-o entitate raportoare de grup conform acestor principii va fi apoi dezvoltat și analizat în detaliu la nivel de standard.

## **CAPITOLUL 5: ELEMENTE DIN SITUAȚIILE FINANCIARE**

### **CUPRINS**

---

	Punctul
Introducere .....	5.1-5.5
Scopul prezentului capitol .....	5.1
Elemente și importanța acestora .....	5.2-5.4
Elemente definite .....	5.5
Active .....	5.6-5.13
Definiție .....	5.6
O resursă .....	5.7-5.10
Controlată în prezent de entitate .....	5.11-5.12
Eveniment trecut .....	5.13
Datorii .....	5.14-5.26
Definiție .....	5.14
O obligație actuală .....	5.15
O ieșire de resurse din entitate .....	5.16
Eveniment trecut .....	5.17
Obligații legale irevocabile și care nu sunt irevocabile legal .....	5.18-5.26
Poziția financiară netă, alte resurse și alte obligații .....	5.27-5.28
Venituri și cheltuieli .....	5.29-5.31
Definiții .....	5.29-5.31
Surplus sau deficit al perioadei .....	5.32
Contribuții la capitalurile proprii și distribuire din capitalurile proprii .....	5.33-5.37
Definiții .....	5.33-5.37
Bază pentru concluzii	

---

## Introducere

### Scopul prezentului capitol

5.1 Acest capitol definește elementele utilizate în situațiile financiare și oferă explicații suplimentare cu privire la aceste definiții.

### Elemente și importanța acestora

5.2 Situațiile financiare ilustrează efectele financiare ale tranzacțiilor și ale altor evenimente grupându-le în clase largi care au caracteristici economice comune. Aceste clase largi sunt numite elementele situațiilor financiare. Elementele sunt componentele din care sunt construite situațiile financiare. Aceste componente reprezintă un punct de plecare pentru înregistrarea, clasificarea și agregarea datelor economice și a activității într-un mod care să ofere utilizatorilor informații care să răspundă obiectivelor raportării financiare și să respecte caracteristicile calitative ale raportării financiare ținând cont, în același timp, de constrângerile aplicate informațiilor din GPFR-uri.

5.3 Elementele definite în acest capitol nu se referă la elemente separate care sunt recunoscute ca rezultat al tranzacțiilor și evenimentelor. Subclasificările elementelor separate din cadrul unui element și al agregărilor de elemente sunt utilizate pentru a spori inteligibilitatea situațiilor financiare. Prezentarea este tratată în Capitolul 8, *Prezentarea în rapoartele financiare cu scop general*.

5.4 În anumite situații, pentru a se garanta că situațiile financiare furnizează informații care sunt utile pentru o evaluare semnificativă a performanței financiare și a poziției financiare ale unei entități, este posibil să fie necesară recunoașterea fenomenelor economice care nu sunt reflectate de elemente conform definiției din acest capitol. În consecință, identificarea elementelor din acest capitol nu împiedică IPSAS-urile să impună sau să permită recunoașterea resurselor sau a obligațiilor care nu îndeplinesc definiția unui element identificat în acest capitol (denumite în continuare „alte resurse” sau „alte obligații”) atunci când este necesară pentru a se îndeplini mai bine obiectivele raportării financiare.

### Elemente definite

5.5 Elementele care sunt definite în acest capitol sunt:

- Active;
- Datorii;
- Venituri;
- Cheltuieli;
- Contribuții la capitalurile proprii; și
- Distribuiri din capitalurile proprii.

## Active

### Definiție

5.6 Un activ este:

*O resursă controlată în prezent de entitate ca urmare a unui eveniment trecut.*

### O resursă

5.7 O resursă este un element cu potențial de servicii sau cu capacitatea de a genera beneficii economice. Forma fizică nu este o condiție necesară pentru o resursă. Potențialul de servicii sau capacitatea de a genera beneficii economice poate rezulta direct din resursa în sine sau din drepturile de utilizare a resursei. Unele resurse reprezintă drepturile unei entități de a accesa diverse beneficii, printre care, de exemplu, dreptul de a:

- Utiliza resursa pentru a furniza servicii<sup>6</sup>;
- Utiliza resursele unei părți externe pentru a furniza servicii, de exemplu, contracte de leasing;
- Converti resursa în numerar prin cedarea acesteia;
- Beneficia de pe urma creșterii valorii resursei; sau de a
- Primi fluxuri de trezorerie continue.

5.8 Potențialul de servicii este capacitatea de a furniza servicii care să contribuie la îndeplinirea obiectivelor entității. Potențialul de servicii permite unei entități să-și îndeplinească obiectivele fără a genera, în mod necesar, intrări de numerar nete.

5.9 Activele din sectorul public care cuprind potențial de servicii pot include active recreaționale, de patrimoniu, comunitare, de apărare și alte active care sunt deținute de stat și alte entități din sectorul public și care sunt utilizate pentru a presta servicii către terți. Aceste servicii pot fi destinate pentru consumul colectiv sau individual. Numeroase servicii pot fi furnizate în sectoare unde nu există concurență de piață sau unde concurența este limitată. Utilizarea și cedarea acestor active pot fi limitate deoarece multe active care cuprind potențial de servicii au o natură specializată.

5.10 Beneficiile economice sunt intrări de numerar sau o reducere în ieșirile de numerar. Intrările de numerar (sau ieșirile de numerar reduse) pot fi derivate, de exemplu, din:

- Utilizarea unui activ în producția și vânzarea de servicii; sau
- Schimbul direct al unui activ cu numerar sau alte resurse.

---

<sup>6</sup> Trimiterile la „servicii” din Cadrul general conceptual cuprind „bunuri”.

## Controlată în prezent de entitate

- 5.11 O entitate trebuie să aibă control asupra resursei. Controlul asupra resursei presupune capacitatea entității de a utiliza resursa (sau de a dispune utilizarea sa de către alte părți) astfel încât să rezulte beneficiul aferent potențialului de servicii sau beneficiile economice cuprinse în resursă prin prestarea serviciului sau prin îndeplinirea altor obiective.
- 5.12 Atunci când evaluează în ce măsură controlează în prezent o resursă, o entitate evaluează dacă există sau nu următorii indicatori de control:
- Dreptul legal de proprietate;
  - Accesul la resursă sau capacitatea de a interzice sau de a restricționa accesul la resursă;
  - Mijloacele care să asigure că resursa este utilizată pentru îndeplinirea obiectivelor sale; și
  - Existența unui drept exercitabil la potențialul de servicii sau capacitatea de a genera beneficii economice care derivă dintr-o resursă.

Deși acești indicatori nu determină în mod conclusiv existența controlului, identificarea și analiza lor pot reprezenta o bază în luarea unei decizii.

## Eveniment trecut

- 5.13 Definiția unui activ impune ca o resursă pe care o controlează în prezent o entitate să fi fost generată de o tranzacție anterioară sau de un alt eveniment trecut. Tranzacțiile anterioare sau alte evenimente trecute în urma cărora o entitate dobândește controlul asupra unei resurse și, prin urmare, asupra unui activ pot diferi. Entitățile pot dobândi active cumpărându-le printr-o tranzacție de schimb sau dezvoltându-le. Activele pot, de asemenea, să fie generate de alte tranzacții decât cele de schimb, inclusiv prin exercitarea puterilor suverane. Autoritatea de a impune taxe sau de a emite licențe, precum și de a da acces sau de a restricționa sau interzice accesul la beneficiile reprezentate de resurse intangibile, cum ar fi spectrul electromagnetic, sunt exemple de autorități și drepturi specifice sectorului public care pot genera active. Atunci când se evaluează măsura în care apare controlul unei entități asupra resurselor, următoarele evenimente pot fi luate în considerare: (a) capacitatea generală de a stabili o autoritate, (b) stabilirea unei autorități printr-un statut, (c) exercitarea autorității pentru generarea unui drept și (d) evenimentul care generează dreptul de a primi resursele de la o terță parte. Un activ este generat atunci când este exercitată autoritatea și există drepturi de a primi resursele.

## Datorii

### Definiție

- 5.14 O datorie este:

*O obligație actuală a entității pentru o ieșire de resurse care derivă dintr-un eveniment trecut.*

### **O obligație actuală**

- 5.15 Entitățile din sectorul public pot avea o serie de obligații. O obligație actuală este o obligație legală irevocabilă (obligație legală) sau o obligație legală revocabilă pe care entitatea are puține alternative sau nicio alternativă realistă să o evite. Obligațiile nu sunt obligații actuale decât dacă sunt irevocabile și există puține alternative sau nicio alternativă realistă de a evita ieșiri de resurse.

### **O ieșire de resurse din entitate**

- 5.16 O datorie trebuie să implice o ieșire de resurse din entitate pentru ca aceasta să fie achitată. O obligație care poate fi achitată fără o ieșire de resurse din entitate nu este o datorie.

### **Eveniment trecut**

- 5.17 Pentru a respecta definiția unei datorii, este necesar ca o obligație actuală să rezulte ca urmare a unei tranzacții anterioare sau a unui alt eveniment trecut și să necesite o ieșire de resurse din entitate. Complexitatea programelor și a activităților din sectorul public înseamnă că o serie de evenimente implicate de dezvoltarea, implementarea și operarea unui anumit program poate genera obligații. În scopuri de raportare financiară este necesar să se determine dacă aceste angajamente și obligații, inclusiv obligațiile irevocabile pe care entitatea are puține alternative sau nicio alternativă realistă să le evite, dar care nu sunt aplicabile legal (obligații revocabile) sunt obligații actuale și îndeplinesc definiția unei datorii. Acolo unde angajamentul are o formă juridică și este irevocabil, cum ar fi un contract, evenimentul trecut poate fi identificat direct. În alte situații, poate fi mai dificil să se identifice un eveniment trecut și identificarea implică o evaluare a cazului în care o entitate are puține alternative sau nicio alternativă realistă să evite o ieșire de resurse din entitate. Atunci când realizează o astfel de evaluare, o entitate ia în considerare factori ce țin de jurisdicția sa.

### **Obligații legale irevocabile și care nu sunt irevocabile legal**

- 5.18 Obligațiile irevocabile pot fi obligații legale sau obligații care nu sunt irevocabile legal. Obligațiile irevocabile pot decurge atât din tranzacții de schimb, cât și din alte tranzacții decât cele de schimb. O obligație trebuie să fie asociată unei părți externe pentru a genera o datorie. O entitate nu poate să se oblige față de sine, nici chiar în situația în care și-a anunțat în mod public intenția de a acționa într-un anumit mod. Identificarea unei părți externe indică existența unei obligații care generează o datorie. Totuși, nu este esențial să se cunoască identitatea părții externe înainte de momentul decontării pentru a exista o obligație și o datorie actuale.
- 5.19 Numeroase angajamente care pot genera o obligație includ date de decontare. Incluziunea unei date de decontare poate indica faptul că o obligație implică o ieșire de resurse și generează o datorie. Totuși, există multe angajamente care nu conțin date de decontare. Absența unei date de decontare nu împiedică generarea unei datorii de către obligație.



### *Obligații legale*

- 5.20 O obligație legală este exercitabilă prin lege. Astfel de obligații exercitabile pot decurge dintr-o varietate de premise legale. Tranzacțiile de schimb au, de obicei, o natură contractuală și, prin urmare, sunt exercitabile prin dispoziții contractuale sau în virtutea unei autorități sau a unor angajamente echivalente. Există jurisdicții unde entitățile de stat și cele publice nu pot deveni parte din obligații legale, deoarece, de exemplu, nu li se permite să contracteze în nume propriu, dar există procese alternative cu efecte echivalente. Obligațiile care sunt irevocabile prin intermediul unor astfel de procese alternative sunt considerate obligații legale în Cadru general conceptual. Pentru anumite tipuri de tranzacții care nu sunt tranzacții de schimb va fi nevoie de raționament pentru a se determina dacă o obligație este sau nu exercitabilă prin lege. Acolo unde se determină că o obligație este exercitabilă prin lege este cert că o entitate nu are nicio alternativă realistă de a evita obligația și că există o datorie.
- 5.21 Unele obligații asociate tranzacțiilor de schimb nu sunt strict exercitabile de către o parte externă la data de raportare, dar vor fi exercitabile odată cu trecerea timpului fără ca partea externă să fi fost obligată să îndeplinească alte condiții – sau să ia alte măsuri – înainte de decontare. Pretențiile care sunt exercitabile necondiționat sub rezerva trecerii timpului sunt obligații exercitabile în contextul definiției unei datorii.
- 5.22 Puterea suverană reprezintă autoritatea finală a unui guvern de a emite, modifica și abroga prevederi juridice. Puterea suverană nu reprezintă o bază pentru a concluziona că o obligație nu se încadrează în definiția unei datorii din prezentul Cadru general. Poziția legală trebuie evaluată la fiecare dată de raportare pentru a se analiza dacă o obligație nu mai este irevocabilă și nu se încadrează în definiția unei datorii.

### *Obligații care nu sunt irevocabile legal*

- 5.23 Datoriile pot decurge din obligații care nu sunt irevocabile legal. Obligațiile care nu sunt irevocabile legal diferă de cele legale prin faptul că partea față de care există obligația nu poate lua măsuri legale (sau echivalente) pentru a exercita achitarea. Obligațiile care nu sunt irevocabile legal care generează datorii prezintă următoarele caracteristici:
- Entitatea a indicat altor părți prin intermediul unui tipar de practici anterioare, politici publice sau printr-o declarație curentă suficient de specifică faptul că își va asuma anumite responsabilități;
  - Ca rezultat al unei astfel de indicații, entitatea a creat celorlalte părți implicate așteptarea justificată că își va onora acele responsabilități; și
  - Entitatea are puține alternative sau nicio alternativă realistă de a evita achitarea obligației care decurge din acele responsabilități.

5.24 În sectorul public, obligațiile pot apărea în diverse cazuri. De exemplu, la implementarea unui program sau serviciu:

- Asumarea unei promisiuni politice cum ar fi o promisiune electorală;
- Anunțarea unei politici;
- Introducerea (și aprobarea) bugetului (care pot reprezenta două puncte distincte); și
- Intrarea în vigoare a bugetului (în unele jurisdicții bugetul nu va intra în vigoare până când nu a fost realizată o alocare).
- Este puțin probabil ca etapele incipiente de implementare să genereze obligații actuale care să corespundă definiției unei datorii. Etapele ulterioare, cum ar fi îndeplinirea de către pretendenți a criteriilor de eligibilitate pentru serviciile care urmează să fie furnizate, pot genera obligații care corespund definiției unei datorii.

5.25 Momentul în care o obligație generează o datorie depinde de natura obligației respective. Printre factorii care ar putea influența raționamentele prin care se determină dacă alte părți pot concluziona în mod valid că obligația este de așa natură încât entitatea are puține alternative sau nicio alternativă realistă de a evita o ieșire de resurse se numără:

- Natura evenimentului sau evenimentelor trecut(e) care generează obligația. De exemplu, este puțin probabil ca o promisiune făcută într-o campanie electorală să genereze o obligație actuală deoarece o promisiune electorală creează rar așteptarea justificată a părților externe că entitatea are o obligație ce are puține alternative sau nicio alternativă realistă de a evita decontarea. Totuși, un anunț legat de un eveniment sau de circumstanțe care au apărut poate beneficia de o asemenea susținere politică încât guvernul să aibă puține opțiuni să se retragă. Atunci când statul s-a angajat să introducă o prevedere bugetară necesară și să asigure trecerea ei, un astfel de anunț poate genera o obligație care nu este irevocabilă legal;
- Capacitatea entității de a modifica sau schimba obligația înainte ca aceasta să capete o formă definitivă. De exemplu, anunțarea unei politici nu va conduce, în general, la o obligație care nu este irevocabilă legal care nu poate fi modificată înainte de a fi implementată. În mod similar, dacă o obligație depinde de apariția unor evenimente viitoare, poate exista libertatea de a evita o ieșire de resurse înainte de apariția acelor evenimente; și
- Poate exista o corelație între disponibilitatea finanțării prin care se decontează o anumită obligație și generarea unei obligații actuale. De exemplu, acolo unde a fost aprobat un element-rând din buget, dar a și fost asigurată finanțarea aferentă prin intermediul unei alocări, al unei disponibilități de

finanțare contingentă sau al unui transfer de la un alt nivel guvernamental, poate apărea o obligație care nu este irevocabilă legal. Totuși, absența unei prevederi bugetare nu înseamnă, în sine, că nu a fost generată o obligație actuală.

- 5.26 „Coerciția economică”, „necesitatea politică” sau alte circumstanțe pot conduce la situații în care, deși entitatea din sectorul public nu este obligată juridic să își asume o ieșire de resurse, consecințele economice sau politice ale refuzului de a face acest lucru sunt de așa natură încât entitatea are puține alternative sau nicio alternativă realistă de a evita o ieșire de resurse. Coerciția economică, necesitatea politică sau alte circumstanțe pot conduce la apariția unei datorii generate de o obligație care nu este irevocabilă legal.

### **Poziția financiară netă, alte resurse și alte obligații**

- 5.27 Așa cum se explică la punctul 5.4, în unele cazuri, la elaborarea sau revizuirea unui IPSAS, IPSASB poate stabili că pentru îndeplinirea obiectivelor raportării financiare este necesar ca o resursă sau o obligație care nu se încadrează în definiția unui element definit în Cadru general conceptual să fie recunoscută în situațiile financiare. În aceste cazuri, IPSAS poate impune sau permite ca aceste resurse sau obligații să fie recunoscute ca alte resurse sau ca alte obligații, care sunt elemente suplimentare celor șase elemente definite în prezentul Cadru general.
- 5.28 Poziția financiară netă reprezintă diferența dintre active și datorii după adăugarea altor resurse și după deducerea altor obligații recunoscute în situația poziției financiare. Poziția financiară netă poate fi o valoare reziduală pozitivă sau negativă.

### **Venituri și cheltuieli**

#### **Definiții**

- 5.29 Veniturile reprezintă:

*Creșteri ale poziției financiare nete a entității care nu sunt creșteri generate de contribuții la capitalurile proprii.*

- 5.30 Cheltuielile reprezintă:

*Diminuări ale poziției financiare nete a entității care nu sunt diminuări generate de distribuiri din capitalurile proprii.*

- 5.31 Veniturile și cheltuielile decurg din tranzacții de schimb și din alte tranzacții decât cele de schimb, alte evenimente cum ar fi creșteri și diminuări nerealizate ale valorii activelor și datoriilor, precum și din consumarea activelor prin depreciere și din eroziunea potențialului de servicii și a capacității de a genera beneficii economice prin depreciere. Veniturile și cheltuielile pot decurge din tranzacții separate sau din grupuri de tranzacții.

## Surplus sau deficit al perioadei

- 5.32 Surplusul sau deficitul pentru perioadă al entității este diferența dintre veniturile și cheltuielile raportate în situația performanței financiare.

## Contribuții la capitalurile proprii și distribuiri din capitalurile proprii

### Definiții

- 5.33 Contribuțiile la capitalurile proprii reprezintă:

*Intrări de resurse într-o entitate, aduse de părți externe în calitatea lor de proprietari, care determină sau majorează o participație în poziția financiară netă a entității.*

- 5.34 Distribuiri din capitalurile proprii reprezintă:

*Ieșiri de resurse dintr-o entitate, alocate unor părți externe în calitatea lor de proprietari, care returnează sau reduc o participație în poziția financiară netă a entității.*

- 5.35 Este important să se facă distincție între intrările de resurse de la proprietari, inclusiv acele intrări care determinau inițial participațiile în capitalurile proprii, și ieșirile de resurse către proprietari în calitatea lor de proprietari, pe de o parte, și venituri și cheltuieli, pe de altă parte. Pe lângă injecțiile de resurse și plata dividendelor care pot avea loc, în unele jurisdicții este o practică relativ comună ca activele și datoriile să fie transferate între entitățile din sectorul public. Acolo unde astfel de transferuri se încadrează în definițiile contribuțiilor la capitalurile proprii sau ale distribuțiilor din capitalurile proprii, aceste transferuri vor fi contabilizate ca atare.
- 5.36 Participațiile în capitalurile proprii pot fi generate la crearea unei entități atunci când altă entitate contribuie cu resurse pentru a furniza noii entități capacitatea de a iniția activități de exploatare. În sectorul public, contribuțiile la și distribuiri din capitalurile proprii sunt, uneori, corelate cu restructurarea guvernului și vor lua mai degrabă forma unor transferuri de active și datorii decât a unor tranzacții în numerar. Participațiile în capitalurile proprii pot lua diverse forme, care pot să nu fie evidențiate printr-un instrument de capitaluri proprii.
- 5.37 Contribuțiile la capitalurile proprii pot lua forma unei injecții inițiale de resurse la crearea unei entități sau a unei injecții ulterioare de resurse, incluzându-le pe cele de la restructurarea unei entități. Distribuiri din capitalurile proprii pot fi: (a) o rentabilitate a investiției; (b) o rentabilitate totală sau parțială a investiției; sau (c) în cazul în care entitatea este închisă sau restructurată, o rentabilitate a oricărei resurse reziduale.

## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din Cadrul general conceptual.*

### Domeniul de aplicare al capitolului

- BC5.1 Respondenții la Documentul de consultare, *Elemente și recunoașterea în situațiile financiare* (documentul de consultare), au dorit să știe de ce IPSASB trata doar elemente aferente situațiilor financiare în această fază a Cadrului general. Aceștia au sugerat ca IPSASB să dezvolte și elemente aferente fenomenelor economice și de altă natură în sectoare mai cuprinzătoare ale raportării financiare din afara situațiilor financiare. IPSASB recunoaște meritele acestor opinii și necesitatea de a dezvolta în viitor astfel de elemente. Totuși, IPSASB a decis că, pentru a fundamenta viitoarele sale activități de normalizare pentru situațiile financiare pe o bază solidă și transparentă, este important să se trateze mai întâi elaborarea elementelor din situațiile financiare.
- BC5.2 IPSASB acceptă opinia conform căreia intrările de numerar și ieșirile de numerar trebuie definite ca elemente ale situației fluxurilor de trezorerie. IPSASB a preluat ideea că intrările de numerar și ieșirile de numerar sunt componente ale elementelor identificate în prezentul capitol și că trebuie furnizate îndrumări suplimentare la nivel de standarde.

### Active

#### *O resursă*

- BC5.3 O resursă furnizează beneficii unei entități sub formă de potențial de servicii sau capacitate de a genera beneficii economice. La baza concluziilor cu privire la natura unei resurse IPSASB a avut în vedere dacă beneficiile resursei trebuie sau nu să se fi îndreptat deja către o entitate pentru a exista o resursă. Totuși, IPSASB a concluzionat că resursele în sine reprezintă beneficii – beneficii care pot fi accesate de către entitatea care controlează drepturile la acele beneficii. IPSASB a avut în vedere și natura beneficiilor (a se vedea punctele BC5.7 și BC5.8) și controlul (a se vedea punctele BC5.9-BC5.14).

#### *Drepturi necondiționate și contracte executorii*

- BC5.4 Drepturile necondiționate la resurse derivă, în general, din contracte sau alte angajamente irevocabile care necesită furnizarea în viitor a resurselor către entitate. IPSASB observă că poate exista un număr mare de astfel de drepturi și a recunoscut că drepturile necondiționate care reprezintă potențialul de servicii sau capacitatea de a genera beneficii economice care sunt controlate de către entitate ca urmare a unui eveniment anterior generează active. Măsura în care aceste active sunt sau nu recunoscute depinde de măsura în care au fost îndeplinite criteriile de recunoaștere. IPSASB a concluzionat că urmările aplicării definiției unui activ în cazul drepturilor necondiționate trebuie tratate la nivel de standarde.

- BC5.5 Contractele executorii sunt angajamente irevocabile în care există un drept necondiționat de a primi resurse și o obligație actuală egală de a transfera în viitor resurse către cocontractant. Este probabil ca entitățile din sectorul public să se angajeze într-un număr mare de astfel de angajamente. IPSASB acceptă opinia că aceste angajamente pot genera atât active, cât și datorii, având în vedere că există un drept de a primi resurse și o obligație actuală de a sacrifica resurse, entitatea neavând nicio alternativă realistă de a le evita.
- BC5.6 IPSASB a recunoscut și opinia conform căreia recunoașterea activelor și a datoriilor din contractele executorii ar implica includerea unor cantități potențial foarte mari de active și datorii în situația poziției financiare și în situația performanței financiare și că acest fapt ar putea contrazice caracteristica de tip calitativ a inteligibilității. Se va determina dacă activele și datoriile sunt generate de drepturi și obligații din contracte executorii pe baza unei evaluări a măsurii în care acele drepturi și obligații se încadrează în definițiile elementelor și în criteriile de recunoaștere identificate în Cadrul general conceptual. Aceste evaluări, precum și metoda prezentării în situațiile financiare a oricăror elemente ce derivă din contracte executorii sunt analizate la nivel de standarde.

#### *Potențial de servicii și beneficii economice*

- BC5.7 Termenul „potențial de servicii” a fost utilizat pentru identificarea capacității unui activ de a furniza servicii în conformitate cu obiectivele unei entități. Termenul „beneficii economice” a fost utilizat pentru a reflecta capacitatea unui activ de a genera intrări de numerar nete. Unii susțin că termenul „beneficii economice” include potențialul de servicii. Alții susțin că termenul „potențial de servicii” include beneficiile economice – o altă opinie este că termenii pot fi folosiți intersanjabil. IPSASB a avut în vedere dacă explicația unei resurse trebuie sau nu să includă o referință atât la potențialul de servicii, cât și la capacitatea de a genera beneficii economice.
- BC5.8 IPSASB a observat că numeroși respondenți la documentul de consultare și la proiectul de expunere susțineau includerea unei referințe specifice la potențialul de servicii ca o caracteristică a unui activ, ca urmare a obiectivelor de furnizare de servicii ale multor entități din sectorul public. Prin urmare, IPSASB a concluzionat că explicația unei resurse trebuie să includă atât termenul „potențial de servicii”, cât și pe cel de „beneficii economice”. Această abordare recunoaște faptul că obiectivul primar al majorității entităților din sectorul public este de a furniza servicii, dar și că entitățile din sectorul public pot desfășura activități al căror unic scop este generarea de intrări de numerar nete.

#### *Control*

- BC5.9 IPSASB a analizat măsura în care controlul este o caracteristică esențială a unui activ sau dacă trebuie identificați alți indicatori ca atribute esențiale ale unui activ, printre care:

- Dreptul legal de proprietate;
- Dreptul de a accesa și de a restricționa sau interzice accesul unor părți externe la resursă;
- Mijloacele care asigură că resursele sunt utilizate pentru îndeplinirea obiectivelor entității; și
- Existența unor drepturi exercitabile față de potențialul de servicii sau beneficiile economice care derivă dintr-o resursă.

IPSASB acceptă opiniile celor care susțin că poate fi dificil să se aplice controlul în anumite situații deoarece este necesară aplicarea raționamentului pentru a se evalua dacă există sau nu control. În plus, controlul poate fi aplicat în mod eronat asupra unei resurse în totalitatea acesteia, și nu asupra beneficiilor separate care derivă din respectiva resursă. Totuși, IPSASB a concluzionat că, în ciuda acestor dificultăți, controlul este o caracteristică esențială a unui activ deoarece prezența controlului facilitează asocierea unui activ cu o anumită entitate.

BC5.10 Dreptul legal de a deține o resursă, cum ar fi o proprietate sau un element de echipament, este una dintre metodele de accesare a potențialului de servicii sau a beneficiilor economice ale unui activ. Totuși, drepturile la potențialul de servicii sau la capacitatea de a genera beneficii economice pot exista fără dreptul legal de deținere a resursei de bază. De exemplu, drepturile la potențialul de servicii sau la capacitatea de a genera beneficii economice prin intermediul deținerii și utilizării unei proprietăți închiriate sunt accesate fără dreptul legal de proprietate asupra activului închiriat în sine. Prin urmare, dreptul legal de proprietate asupra resursei nu este o caracteristică esențială a unui activ. Dreptul legal de proprietate este, totuși, un indicator al controlului.

BC5.11 Dreptul de a accesa o resursă poate conferi unei entități capacitatea de a determina dacă:

- Să utilizeze direct potențialul de servicii al resursei pentru a furniza servicii pentru beneficiari;
- Să schimbe resursa cu alt activ, cum ar fi numerarul; sau
- Să utilizeze activul în oricare dintre celelalte modalități prin care se pot furniza servicii sau se pot genera beneficii economice.

BC5.12 Deși accesul la o resursă este esențial, există resurse la care o entitate are acces și care nu generează active, cum ar fi aerul. Prin urmare, capacitatea de a accesa o resursă poate fi suplimentată prin capacitatea de a refuza sau de a restricționa accesul altor părți la respectiva resursă – de exemplu, (a) o entitate ar putea decide dacă să stabilească o taxă de intrare la un muzeu și să restricționeze accesul celor care nu plătesc taxa și (b) guvernul poate controla o resursă naturală de pe teritoriul său la care poate restricționa accesul altor părți. Pretențiile exercitabile

legal față de anumite resurse, cum ar fi dreptul de a accesa un drum sau dreptul de a explora solul pentru depozite minerale, ar putea reprezenta un activ pentru deținător. Totuși, o entitate poate fi capabilă să acceseze potențialul de servicii sau capacitatea de a genera beneficii economice asociate cu resursa respectivă în moduri care nu necesită drepturi legale. IPSASB a preluat poziția conform căreia este probabil ca factorii identificați la punctul BC5.9 să fie mai degrabă indicatori ai existenței controlului decât caracteristici esențiale ale definiției unui activ.

- BC5.13 IPSASB a analizat și dacă metoda bazată pe dreptul de proprietate economic este o alternativă viabilă pentru metoda bazată pe control. Metoda bazată pe dreptul de proprietate economic se concentrează pe expunerea unei entități la atributele economice de bază care contribuie la valoarea unui activ pentru o entitate. Unii respondenți la Proiectul de expunere, *Elemente și recunoașterea în situațiile financiare*, au comentat, atunci când au susținut metoda bazată pe control, asupra complexității metodei bazate pe dreptul de proprietate economic. IPSASB a concluzionat că metoda bazată pe dreptul de proprietate economic este subiectivă și dificil de aplicat și, prin urmare, a respins această metodă.
- BC5.14 IPSASB a analizat dacă o analiză a expunerii la riscurile și recompensele aferente dreptului de proprietate este un indicator util al controlului. Metoda bazată pe control se concentrează asupra puterii entității de a dispune modul în care este utilizată resursa pentru a beneficia de pe urma potențialului de servicii și/sau a capacității de a genera beneficii economice încorporate în resursă. Metoda bazată pe riscuri și recompense se concentrează pe expunerea unei entități la atributele economice de bază care contribuie la valoarea unui activ pentru entitate și la riscurile asociate. Analiza riscurilor și recompenselor asociate anumitor tranzacții și evenimente, precum și cu privire la care parte din orice tranzacție sau eveniment își asumă majoritatea acelor riscuri și recompense poate fi relevantă și utilă la identificarea naturii activului controlat de părțile din tranzacție sau eveniment. Ea poate fi utilă și la determinarea modului de cuantificare și asociere a drepturilor și obligațiilor economice cu anumite părți. Totuși, nu reprezintă în sine un indicator al părții care controlează activul. Prin urmare, IPSASB a decis să nu includă riscurile și recompensele aferente dreptului de proprietate printre indicatorii de control.

#### *Eveniment trecut*

- BC5.15 Unii respondenți la documentul de consultare și la proiectul de expunere au susținut că identificarea unei tranzacții anterioare sau a unui alt eveniment trecut care generează un activ trebuie să fie o caracteristică esențială în definirea unui activ. Alții sunt de părere că identificarea unui eveniment trecut nu este necesară și, prin urmare, nu trebuie să fie o caracteristică esențială. Aceștia consideră că o astfel de dispoziție pune prea mult accentul pe identificarea unui eveniment trecut care generează un activ. Acest lucru poate reprezenta o diversiune și poate conduce la dezbateri despre care eveniment este evenimentul declanșator, în



loc să se discute aspecte mai importante despre măsura în care există drepturi asupra resursei la data de raportare. Cei care susțin această părere consideră că atributul esențial al unui activ trebuie să fie existența unei resurse. Unii pot accepta faptul că un eveniment trecut furnizează dovezi justificative utile ale existenței unui activ, dar nu și că acest lucru ar trebui să fie o caracteristică esențială.

- BC5.16 Numeroși respondenți au fost de părere că un eveniment trecut trebuie identificat ca fiind o caracteristică esențială a definiției unui activ. IPSASB este de acord cu acești respondenți – în special că natura complexă a multor programe și activități din sectorul public implică faptul că există multe momente în care poate apărea controlul asupra unei resurse. Prin urmare, IPSASB a concluzionat că identificarea evenimentului trecut adecvat este esențială în a identifica dacă există sau nu un activ.
- BC5.17 Puterile și drepturile guvernului sunt în mod special importante pentru identificarea activelor. Puterea de a impozita și de a emite licențe, precum și alte puteri de a accesa sau de a refuza ori restricționa accesul la beneficiile încorporate în resurse intangibile cum ar fi spectrul electromagnetic sunt exemple de puteri suverane. De multe ori este dificil să se determine situațiile în care astfel de puteri generează un drept care este o resursă și un activ al entității.
- BC5.18 Puterea unui guvern de a stabili un drept de colectare a unui impozit sau a unei taxe, de exemplu, deschide, de multe ori, o succesiune de evenimente care conduc, în cele din urmă, la un flux de beneficii economice către guvern. IPSASB a analizat două opinii referitoare la momentul în care un activ este generat de puterile și drepturile guvernului de a colecta un impozit sau o taxă. Prima opinie este că guvernul are o putere inerentă de a impozita la fiecare dată de raportare și, prin urmare, acea capacitate generală de a colecta impozite sau taxe este un activ. Susținătorii acestei păreri acceptă că este puțin probabil ca un astfel de activ să fie capabil de o evaluare reprezentativă în mod exact, dar susțin că acest lucru nu ar trebui să fie contrar acceptării faptului că guvernul deține un activ perpetuu. Opinia contrară este că puterea de a colecta impozite și taxe trebuie convertită într-un drept prin mijloace legale și că acest drept trebuie să fie exercitat sau exercitabil pentru ca un activ să existe. Numeroși respondenți la documentul de consultare și la proiectul de expunere au susținut cea de-a doua opinie. IPSASB a fost de acord cu acești respondenți. Mai exact, IPSASB a concluzionat că puterile inerente ale guvernului nu generează active până când aceste puteri nu sunt exercitate și există drepturile de a primi potențial de servicii sau beneficii economice.

## **Datorii**

### *O obligație actuală*

- BC5.19 Analizând situațiile în care obligațiile sunt obligații actuale, IPSASB acceptă faptul că o obligație legală generează o obligație actuală. În unele jurisdicții,

entităților din sectorul public nu li se permite să încheie anumite angajamente legale, dar există mecanisme echivalente care generează o obligație actuală. Astfel de mecanisme sunt considerate irevocabile legal. IPSASB a analizat apoi modul de clasificare a obligațiilor care nu sunt obligații legale. IPSASB a observat că „obligație implicită” este un termen împământenit în literatura de normalizare mondială și care a fost utilizat în IPSAS-uri. Totuși, s-a dovedit dificil să fie interpretat și aplicat în contextul sectorului public. Prin urmare, IPSASB a avut în vedere terminologia alternativă, de exemplu termenul „o datorie sau o cerință socială ori morală”. IPSASB este preocupat de faptul că termenul „social” ar putea fi confundat cu valorile politice și că termenul „obligații morale” riscă să genereze percepția că normalizatorii și cei care întocmesc situațiile financiare sunt arbitri ai moralității. Prin urmare, IPSASB a decis că distincția dintre „irevocabil legal” și „obligații care nu sunt irevocabile legal” este cea mai directă și inteligibilă metodă. IPSASB a analizat și a respins opinia conform căreia termenul „obligații care nu sunt irevocabile legal” ar putea fi interpretat ca referindu-se la obligații a căror legalitate este îndoielnică. Punctele BC5.30-BC5.34 discută obligațiile care nu sunt irevocabile legal și explică semnificația acestora în sensul Cadrului general conceptual.

BC5.20 În contextul unei obligații actuale, IPSASB a analizat dacă obligațiile „con condiționate” și „necon condiționate”, „obligațiile predeterminate” și „obligațiile de executare” ar putea fi obligații actuale.

#### *Obligații condiționate și necon condiționate*

BC5.21 O obligație necon condiționată este una de sine stătătoare, independentă de evenimente viitoare. Obligațiile necon condiționate generează datorii dacă este îndeplinită definiția unei datorii. O obligație condiționată implică eventuala apariție a unui eveniment viitor care poate să fie sau să nu fie sub controlul entității raportoare. IPSASB a concluzionat că este posibil ca obligațiile condiționate să genereze datorii conform definiției din Cadrul general conceptual. Atunci când se determină dacă o obligație condiționată îndeplinește definiția unei datorii se are în vedere analiza naturii obligației și circumstanțele în care aceasta a apărut. Având în vedere complexitatea programelor și a activităților din sectorul public, este posibil, adesea, ca identificarea unui eveniment trecut (sau a unor evenimente trecute) care a (au) făcut ca o entitate să aibă puține alternative sau nicio alternativă realistă de a evita o ieșire de resurse să nu fie simplă. Îndrumările despre măsura în care obligațiile condiționate care există în anumite angajamente sau circumstanțe pot genera datorii consecvente cu definițiile identificate în Cadrul general conceptual reprezintă o problemă la nivel de standarde.

BC5.22 Diversi termeni sunt folosiți pentru a descrie obligațiile actuale care pot apărea ca urmare a obligațiilor condiționate sau există în legătură cu acestea în anumite circumstanțe. Printre ele se numără obligațiile predeterminate și obligațiile de executare. Caracteristicile acestor obligații și concluziile la care a ajuns IPSASB în contextul Cadrului general conceptual sunt prezentate mai jos.

### *Obligații predeterminate*

- BC5.23 Obligațiile predeterminate sunt un tip de obligații condiționate. Obligațiile predeterminate presupun ca o entitate să fie pregătită să îndeplinească o obligație dacă are loc (sau nu are loc) un anumit eveniment viitor incert care nu se află sub controlul entității. Termenul de obligație predeterminată este utilizat pentru a descrie o datorie care poate apărea în anumite circumstanțe contractuale, cum ar fi cele legate de asigurare, de anumite instrumente financiare de tipul unui contract cu instrumente derivate într-o poziție de pierdere, precum și de garanții pentru care entitatea are obligația de a transfera resurse dacă are loc (sau nu are loc) un anumit eveniment viitor. În aceste circumstanțe, poate exista un eveniment trecut identificabil și o ieșire de resurse din entitate, deși identitatea exactă a părții către care se va face achitarea nu este, în general, cunoscută.
- BC5.24 Documentul de consultare includea o discuție privind obligațiile predeterminate. Numeroși respondenți au considerat distincția dintre o obligație predeterminată și alte obligații condiționate ca fiind ambiguă. Proiectul de expunere explica faptul că termenul de obligație predeterminată nu este utilizat la scară largă în sectorul public și nu se potrivește în anumite circumstanțe din sectorul public, sugerând că măsura în care o obligație predeterminată generează o datorie este o problemă la nivel de standarde. Unii respondenți nu au fost de acord cu explicația din proiectul de expunere și, conform opiniei lor, Cadrul general conceptual ar trebui să furnizeze îndrumări care trebuie utilizate la nivel de standarde cu privire la măsura în care obligațiile predeterminate pot sau nu să genereze datorii în anumite circumstanțe.
- BC5.25 Obligația unei entități din sectorul public de a transfera resurse către o altă entitate în anumite circumstanțe care poate apărea în viitor include, de exemplu, asumarea unui rol de creditor de ultimă instanță și susținerea programelor care furnizează o gamă variată de beneficii sociale. Existența unei obligații de a transfera resurse către o altă parte în aceste circumstanțe poate depinde de îndeplinirea permanentă a mai multor condiții de o importanță și o natură diferite care pot fi modificate de către guvern sau de către o entitate din sectorul public. În opinia IPSASB, circumstanțele în care datoriile sunt generate ca urmare a obligației unei entități din sectorul public de a transfera resurse către alte părți în conformitate cu termenele programelor și modul în care trebuie descrise și contabilizate aceste datorii trebuie analizate la nivel de standarde în conformitate cu principiile stabilite în Cadrul general conceptual. Conform deciziei IPSASB, Cadrul general conceptual nu trebuie să clarifice dacă toate obligațiile care ar putea fi clasificate ca predeterminate îndeplinesc sau nu definiția unei datorii. De asemenea, IPSASB a decis să nu utilizeze în Cadrul general conceptual termenul „obligație predeterminată”.

### *Obligații de executare*

- BC5.26 O obligație de executare este o obligație dintr-un contract sau din alt angajament irevocabil între o entitate și o parte externă de a transfera o resursă către

respectiva parte. Obligațiile de executare sunt, adesea, prezentate explicit într-un contract sau în alt angajament. Nu toate obligațiile de executare sunt explicite. De exemplu, o dispoziție statutară poate genera o obligație implicită de executare pentru o entitate din sectorul public, care vine să suplimenteze termenul unui acord sau ale unui contract.

BC5.27 O obligație de executare poate apărea, de asemenea, atunci când o entitate încheie un angajament prin care primește un onorariu și, în schimb, acordă unei părți externe accesul la un activ al guvernului. IPSASB a concluzionat că nu este necesar să se identifice o anumită parte externă pentru ca obligația de executare să fie generată, dar este important să se analizeze astfel de obligații pentru a se determina dacă ele includ sau nu o dispoziție de furnizare a unei ieșiri de resurse. Obligațiile care impun unei entități să acorde accesul la o resursă, dar nu implică o ieșire de resurse nu generează datorii. Totuși, obligațiile care impun unei entități să renunțe la resurse viitoare pot fi datorii. Obligațiile de executare sunt, adesea, obligații condiționate. Dacă aceste obligații generează sau nu datorii depinde de termenii anumitor acorduri irevocabile și diferă de la o jurisdicție la alta. IPSASB a concluzionat că circumstanțele în care obligațiile de executare generează datorii trebuie analizate la nivel de standarde.

#### *Eveniment trecut*

BC5.28 IPSASB a analizat dacă definiția unei datorii trebuie sau nu să impună existența unei tranzacții trecute sau a unui alt eveniment trecut. Unii au fost de părere că identificarea unui eveniment trecut nu este o caracteristică esențială a unei datorii și că, prin urmare, nu este necesar ca definiția unei datorii să includă o referință la un eveniment trecut. Acești comentatori susțin că pot exista numeroase evenimente trecute și că este probabil ca determinarea evenimentului trecut cheie să fie arbitrară. Sugestia lor a fost că identificarea unui eveniment trecut nu este un factor esențial atunci când se determină dacă există sau nu o datorie la data de raportare. Această opinie reflectă opoziția față de includerea unui eveniment trecut în definiția unui activ, care este discutată la punctele BC5.15-BC5.18.

BC5.29 IPSASB acceptă această opinie, dar a sesizat și că numeroși respondenți la documentul de consultare și la proiectul de expunere consideră că un eveniment trecut este o caracteristică a unei datorii. IPSASB este de acord cu opinia că nivelul de complexitate al multor programe și activități din sectorul public, precum și numărul de eventuale momente la care poate apărea o obligație actuală înseamnă că, deși dificilă, identificarea evenimentului trecut care generează o datorie este esențială în determinarea situației în care trebuie recunoscute datoriile din sectorul public.

#### *Puține alternative sau nicio alternativă realistă de a evita*

BC5.30 Unii respondenți la proiectul de expunere și-au exprimat îngrijorarea cu privire la faptul că sintagma „puține alternative sau nicio alternativă realistă de a evita” din descrierea unei obligații actuale lasă loc pentru interpretări diferite.

Aceștia au propus eliminarea cuvintelor „puține alternative sau” din această sintagmă pentru a reduce potențialul de interpretare eronată. IPSASB a avut în vedere această propunere. IPSASB era preocupat de faptul că această schimbare ar putea fi interpretată ca stabilind un test al pragului de referință pentru nivelul de certitudine efectivă atunci când se determină dacă există sau nu o obligație actuală. IPSASB consideră că acest prag de referință este prea ridicat. În consecință, IPSASB a confirmat că o obligație actuală este o dispoziție irevocabilă legal sau care nu este irevocabilă legal pe care o entitate are puține alternative sau nicio alternativă realistă să o evite.

- BC5.31 Determinarea cazurilor în care apare o obligație actuală într-un context din sectorul public este un proces dificil și, în unele situații, poate fi considerată arbitrară. Acesta este cazul atunci când se analizează dacă datoriile pot sau nu să fie generate de obligații care nu sunt exercitabile prin mijloace legale sau echivalente. În cazul programelor de furnizare a unor beneficii sociale există mai multe etape în care poate apărea o obligație actuală și pot exista diferențe semnificative între jurisdicții, chiar și atunci când este vorba despre programe similare, dar și în timp în cadrul aceleiași jurisdicții – de exemplu, grupuri de vârste diferite pot avea așteptări diferite cu privire la posibilitatea de a primi beneficii în baza unui program de asistență socială. În ce măsură un guvern poate ignora aceste așteptări și, prin urmare, dacă are puține alternative sau nicio alternativă realistă de a transfera resursele pot fi decizii subiective. De aici apare preocuparea că această subiectivitate subminează consecvența în raportarea datoriilor și că ea poate influența negativ și inteligibilitatea. Prin urmare, au existat unele opinii conform cărora o caracteristică esențială a unei datorii trebuie să fie că ea este exercitabilă la data de raportare prin mijloace legale sau echivalente.
- BC5.32 O opinie contrară este că atunci când un guvern are un istoric de onorare a obligațiilor sale, nerecunoașterea acestora ca datorii conduce la o supraestimare a poziției financiare nete a aceluia guvern. Conform acestei păreri, dacă un guvern a crescut în mod consecvent așteptările cetățenilor săi anunțându-și public obligația de a furniza asistență financiară – de exemplu, pentru victimele dezastrelor naturale – și a îndeplinit în trecut aceste obligații, netratarea acestor obligații ca datorii nu este conformă cu obiectivele raportării financiare și conduce la furnizarea unor informații care nu respectă caracteristicile calitative ale reprezentării exacte și relevante.
- BC5.33 În concluzie, IPSASB este de acord cu cei care susțin că, în sectorul public, datoriile pot fi generate de obligații irevocabile pe care entitatea are puține alternative sau nicio alternativă realistă să le evite, chiar dacă nu sunt exercitabile prin lege. IPSASB a decis să utilizeze termenul „obligații care nu sunt irevocabile legal” pentru astfel de obligații în Cadrul general conceptual. Totuși, IPSASB acceptă părerile celor care sunt sceptici cu privire la faptul că datoriile pot fi generate de obligații care nu sunt exercitabile legal. În consecință, punctul 5.23 din acest capitol identifică atributele pe care ar trebui să le prezinte o obligație care nu este irevocabilă legal pentru a genera o datorie.

BC5.34 Marea varietate a naturii programelor și operațiunilor din sectorul public, precum și diversele circumstanțe politice și economice ale jurisdicțiilor la nivel global implică faptul că este inadecvat să se facă afirmații categorice cu privire la circumstanțele în care obligații care nu sunt exercitabile prin lege devin irevocabile și generează obligații actuale. Totuși, în opinia IPSASB, este foarte puțin probabil ca obligațiile actuale să fie generate de promisiuni electorale. Motivul este că foarte rar promisiunile electorale (a) generează o așteptare validă a părților externe că entitatea va onora promisiunea și (b) generează o obligație pe care entitatea nu poate, în mod realist, decât să o achite. Prin urmare, Cadrul general include ipoteza că datoriile nu sunt generate de promisiuni electorale. Totuși, se acceptă faptul că, în practică, un guvern majoritar va fi mai bine poziționat pentru a legifera legislația propusă decât un guvern minoritar și că pot exista cazuri rare în care anunțul făcut de un astfel de guvern în aceste circumstanțe ar putea genera o datorie. Atunci când evaluează măsura în care, în aceste circumstanțe, o obligație care nu este irevocabilă legal generează o datorie, disponibilitatea finanțării pentru achitarea datoriei poate fi un indicator. Aceste aspecte sunt discutate la punctul 5.25.

#### *Puterea suverană de a evita obligațiile*

BC5.35 Puterea suverană de a emite, modifica și abroga prevederi legale este o caracteristică-cheie a guvernelor. Puterea suverană poate permite guvernelor să refuze obligații ce decurg atât din tranzacții de schimb, cât și din alte tranzacții decât cele de schimb. Deși, într-un mediu global, această putere poate fi limitată din considerente practice, pe parcursul ultimului secol există un număr mare de exemple de guverne care nu și-au achitat obligațiile financiare. IPSASB a analizat impactul puterii suverane asupra definiției unei datorii. IPSASB a concluzionat că nerecunoașterea obligațiilor care, altfel, corespund definiției unei datorii pe motiv că puterea suverană permite unui guvern să refuze astfel de obligații ar contrazice obiectivele raportării financiare și, în special, ar fi în contradicție cu caracteristicile calitative ale relevanței și ale reprezentării exacte. Numeroși respondenți la documentul de consultare și la proiectul de expunere au susținut această poziție. Prin urmare, IPSASB a concluzionat că existența unei datorii trebuie determinată prin referință la poziția legală de la data de raportare.

#### *Angajamente*

BC5.36 Procedurile de contabilizare a angajamentelor reprezintă o componentă centrală a controlului bugetar pentru entitățile din sectorul public din numeroase jurisdicții. Obiectivul lor este să asigure că există fonduri bugetare care să permită guvernului sau altor entități din sectorul public să își îndeplinească responsabilitățile legate de o viitoare datorie, inclusiv comenzi și contracte de achiziții lansate sau în curs, sau acolo unde condițiile transferurilor viitoare de fonduri nu au fost încă îndeplinite. Angajamentele care îndeplinesc definiția unei datorii și criteriile de recunoaștere sunt recunoscute în situațiile financiare, iar în alte cazuri informațiile aferente pot fi comunicate în notele la situațiile

financiare sau în alte rapoarte incluse în GPFR-uri. Potrivit concluziei IPSASB, contabilitatea angajamentelor ar putea fi tratată în viitor atunci când vor fi discutate elemente pentru domenii mai cuprinzătoare ale raportării financiare cu scop general din afara situațiilor financiare.

### **Poziția financiară netă, alte resurse și alte obligații**

BC5.37 Această secțiune a Bazei pentru concluzii prezintă abordarea IPSASB cu privire la modelele de performanță financiară care trebuie raportată în situațiile financiare și, mai exact, tratamentul intrărilor amânate și al ieșirilor amânate.

#### *Document de consultare, elemente și recunoașterea în situațiile financiare*

BC5.38 Documentul de consultare discuta două abordări opuse pentru performanța financiară:

- O abordare care evaluează performanța financiară ca rezultat net al tuturor modificărilor resurselor și obligațiilor entității pe parcursul perioadei. Această metodă a fost descrisă ca abordarea bazată pe activ și datorie; și
- O abordare care evaluează performanța financiară ca urmare a intrărilor de venituri și a ieșirilor de cheltuieli corelate mai strâns cu operațiunile perioadei curente. Această metodă a fost descrisă ca abordarea bazată pe venituri și cheltuieli.

BC5.39 Documentul de consultare sesiza faptul că cele două abordări diferite ar putea conduce la definiții diferite ale elementelor asociate performanței financiare și poziției financiare. Abordarea bazată pe venituri și cheltuieli este strâns legată de noțiunea de capitaluri proprii interperioade. Capitalurile proprii interperioade se referă la măsura în care costul programelor și al prestării serviciilor din perioada de raportare este suportat de contribuabilii curenți și de furnizorii curenți de resurse. Abordarea bazată pe activ și datorie este legată de noțiunea de modificare a resurselor disponibile pentru furnizarea serviciilor în viitor și de pretențiile asupra acestor resurse ca urmare a activității perioadei.

BC5.40 O altă secțiune din documentul de consultare discuta Alte potențiale elemente și sesiza faptul că, în cazul în care IPSASB ar adopta abordarea bazată pe venituri și cheltuieli, ar fi necesar ca IPSASB să trateze fluxurile amânate. Conform acestei abordări, fluxurile amânate sunt elemente care nu îndeplinesc definițiile propuse ale veniturilor și cheltuielilor, dar care sunt, totuși, considerate ca afectând performanța financiară a perioadei. Documentul de consultare identifica trei opțiuni pentru tratarea acestor fluxuri:

- Definirea intrărilor amânate și a ieșirilor amânate ca elemente din situația poziției financiare;
- Extinderea definițiilor activului și datoriei pentru a include elemente care sunt amânări; sau

- Descrierea fluxurilor amânate ca subclasificări ale activelor nete / datoriilor nete (denumite ulterior valoare reziduală).

BC5.41 Documentul de consultare prezenta spre comentarii două teme specifice referitoare la aceste aspecte. Prima solicita membrilor să indice dacă preferau metoda bazată pe activ și datorie sau metoda bazată pe venituri și cheltuieli, și să indice motivele lor. A doua întreba dacă este nevoie ca intrările amânate și ieșirile amânate să fie identificate în situația poziției financiare. Dacă respondenții susțineau identificarea în situația poziției financiare, li se solicita să indice care dintre cele trei abordări de la punctul BC5.40 o susțineau.

BC5.42 Răspunsurile pe aceste teme de comentarii specifice au fost neconcludente. O mică majoritate a respondenților care și-au exprimat părerea era în favoarea abordării bazate pe activ și datorie. Totuși, o parte dintre respondenții care susțineau abordarea bazată pe activ și datorie au indicat și faptul că erau în favoarea identificării amânărilor în situația poziției financiare. IPSASB a avut în vedere aceste opinii în cadrul proiectului de expunere.

#### *Proiect de expunere, elemente și recunoașterea în situațiile financiare*

BC5.43 Proiectul de expunere exprima opinia conform căreia este important să se poată distinge între fluxurile care au legătură cu perioada curentă de raportare și cele care au legătură cu anumite perioade de raportare viitoare. Prin urmare, proiectul de expunere propunea următoarele definiții ale intrărilor amânate și ieșirilor amânate:

- *O intrare amânată este o intrare de potențial de servicii sau beneficii economice în entitate care să fie utilizate într-o anumită perioadă de raportare viitoare care rezultă din altă tranzacție decât una de schimb și majorează activele nete; și*
- *O ieșire amânată este o ieșire de potențial de servicii sau beneficii economice către o altă entitate sau parte care să fie utilizate într-o anumită perioadă de raportare viitoare care rezultă din altă tranzacție decât una de schimb și diminuează activele nete.*

BC5.44 Cele două trăsături-cheie ale acestor definiții erau:

- Elementele propuse se limitau la alte tranzacții decât cele de schimb; și
- Fluxurile trebuiau să fie legate de o anumită perioadă viitoare.

BC5.45 Motivul IPSASB pentru includerea acestor caracteristici era ca măsurile de evitare a riscului să diminueze posibilitatea ca intrările amânate și ieșirile amânate să fie utilizate la scară generală ca mijloace de uniformizare și să garanteze că intrările amânate și ieșirile amânate nu sunt prezente în situația poziției financiare pe termen nedeterminat. Proiectul de expunere includea două Opinii alternative. Prima opinie alternativă sesiza că înțelesul poziției financiare nete era neclar în contextul efectului combinat al intrărilor amânate și al ieșirilor



amânate. A doua opinie alternativă contrazicea opinia că intrările amânate și ieșirile amânate trebuie identificate și recunoscute ca elemente separate și susținea părerea că aceste fluxuri corespund definiției veniturilor și cheltuielilor.

- BC5.46 Numeroși respondenți nu erau de acord cu definirea intrărilor amânate și ieșirilor amânate ca elemente. Unii și-au exprimat rezervele cu privire la implicațiile asupra alinierii cu Cadrul general conceptual al Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate și cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, într-un context mai general. O serie de respondenți considerau că abordarea propusă nu reflecta realitatea economică și că ar fi mai dificil să se determine o bază obiectivă de amânare a veniturilor și cheltuielilor în cazul abordării bazate pe venituri și cheltuieli. Totuși, mai mulți respondenți și-au exprimat, de asemenea, opinia că informațiile referitoare la fluxurile aferente anumitor perioade de raportare au valoare informativă.
- BC5.47 Motivul pentru limitarea definițiilor la alte tranzacții decât cele de schimb a fost contestat ca fiind slab din punct de vedere conceptual atât de respondenții care susțineau definirea intrărilor amânate și a ieșirilor amânate ca elemente, cât și de cei care se opuneau acestor elemente propuse. De asemenea, respondenții contestau și restricționarea la anumite perioade de timp, deoarece acest lucru ar putea conduce la tratamente contabile diferite pentru tranzacții foarte similare în funcție de măsura în care era identificată o anumită perioadă – o subvenție fără condiții care să fie primită de o entitate pentru finanțarea activităților sale generale pe o perioadă de cinci ani ar corespunde definiției unei intrări amânate, pe când o subvenție similară pe o perioadă nedeterminată de timp ar corespunde definiției veniturilor.

#### *Finalizarea capitolului referitor la elemente*

- BC5.48 În opinia IPSASB, era necesar să se stabilească un echilibru între susținerea limitată a propunerilor referitoare la fluxurile amânate din proiectul de expunere și necesitățile de informații ale utilizatorilor despre fluxurile asociate unor anumite perioade de raportare percepute.
- BC5.49 Prin urmare, IPSASB a avut în vedere cinci opțiuni (A-E de mai jos) atunci când a răspuns la comentariile de pe parcursul procedurii stabilite și în percepția sa asupra necesităților de informații ale utilizatorilor:
- A. Definirea intrărilor amânate și a ieșirilor amânate ca elemente într-o manieră bazată mai mult pe principii și nespecificarea situațiilor financiare în care aceste elemente ar trebui recunoscute. Astfel, Cadrul general conceptual nu ar determina prezentarea acestor elemente;
  - B. Derivarea definițiilor veniturilor și cheltuielilor din definițiile activului și datoriei;
  - C. Extinderea definițiilor activului și datoriei;

- D. Acceptarea faptului că poate fi necesar ca anumite fenomene economice care nu corespund definiției niciunui element să fie recunoscute în situațiile financiare cu scopul de a se îndeplini obiectivele raportării financiare; și
- E. Raportarea intrărilor și ieșirilor care generează potențial de servicii sau beneficii economice, dar care nu afectează activele și datoriile așa cum sunt definite în Cadrul general, precum și a intrărilor și ieșirilor care nu afectează veniturile și cheltuielile.

BC5.50 IPSASB nu consideră că definirea intrărilor amânate și a ieșirilor amânate ca elemente în cadrul Opțiunii A se justifică în contextul obiecțiilor aduse de respondenți la propunerile din proiectul de expunere. Prin urmare, IPSASB a respins Opțiunea A.

BC5.51 IPSASB a analizat două variante ale Opțiunii B. În prima variantă fluxurile amânate ar fi duse direct la surplus/deficit, în timp ce în a doua variantă fluxurile amânate ar fi duse inițial la valoarea reziduală și apoi reciclate la surplus/deficit în perioada în care au loc mențiunile aceluși moment.

BC5.52 IPSASB consideră că înregistrarea fluxurilor amânate direct la surplus/deficit conform primei variante a Opțiunii B poate să nu producă informații care sunt exacte în reprezentare despre performanța sustenabilă a unei entități și, prin urmare, nu îndeplinește obiectivele raportării financiare. A doua variantă a Opțiunii B se bazează pe reciclare și, în opinia unora dintre membrii IPSASB, ar fi introdus implicit în Cadrul general noțiunea de „alte elemente ale rezultatului global”. IPSASB are mari rezerve cu privire la această evoluție. Din aceste motive, IPSASB a respins Opțiunea B.

BC5.53 IPSASB a sesizat că Opțiunea C ar impune schimbări ale definițiilor unui activ și unei datorii pentru ca:

- Definiția unui activ să includă resurse pe care o entitate nu le controlează; și
- Definiția unei datorii să includă obligații care nu sunt obligații actuale.

IPSASB consideră că aceste schimbări ar distorsiona caracteristicile esențiale ale unui activ – faptul că o entitate controlează drepturile asupra resurselor – și caracteristicile esențiale ale unei datorii – faptul că o entitate are o obligație actuală pentru o ieșire de resurse. În opinia IPSASB, acest lucru ar face ca activele și datoriile să fie mai puțin inteligibile. Adoptarea acestei opțiuni ar reprezenta și o abatere de la definițiile general acceptate ale unui activ și unei datorii. Din aceste motive, IPSASB a respins Opțiunea C.

BC5.54 Opțiunea E era o abordare-hibrid care includea componente ale celorlalte patru opțiuni. Aceasta ar permite raportarea intrărilor și a ieșirilor care generează potențial de servicii sau beneficii economice, dar care nu afectează definițiile

unui activ și unei datorii, precum și raportarea intrărilor și ieșirilor care nu afectează veniturile și cheltuielile așa cum sunt definite în Cadrul general. Ideea acestei abordări era să admită că este nevoie de mai multă reflexie conceptuală asupra performanței financiare.

- BC5.55 Opțiunea D este mai amplă decât Opțiunea E deoarece nu este în mod necesar limitată la fluxurile amânate, ci poate cuprinde fenomene economice mai complexe – de exemplu, obligații care nu sunt obligații actuale, deoarece, cu toate că ele includ obligații de executare, nu este clar că necesită o ieșire de resurse. Opțiunea D admite că pot exista cazuri în care este posibil ca cele șase elemente definite în Cadrul general conceptual să nu furnizeze în situațiile financiare toate informațiile care sunt necesare pentru a răspunde necesităților utilizatorilor. În opinia IPSASB, este transparent să se admită faptul că pot fi recunoscute și alte elemente. Spre deosebire de Opțiunea A, Opțiunea D nu implică definirea unor elemente suplimentare și, spre deosebire de Opțiunea C, Opțiunea D nu implică modificarea definițiilor general acceptate ale unui activ și unei datorii.
- BC5.56 IPSASB a concluzionat că Opțiunea D prezintă cea mai transparentă abordare. Termenii „alte obligații” și „alte resurse” sunt utilizați pentru a descrie aceste fenomene economice în Cadrul general conceptual. De asemenea, Opțiunea D crește răspunderea IPSASB deoarece circumstanțele în care vor fi recunoscute alte obligații și alte resurse vor fi determinate la nivel de standarde și vor fi explicate în Bazele pentru concluzii ale standardelor specifice.

#### *Situații financiare*

- BC5.57 Poziția financiară netă reprezintă totalitatea activelor nete ale unei entități (active minus datorii) și a altor resurse și obligații recunoscute în situația poziției financiare la data de raportare. Atunci când resursele și obligațiile care nu corespund definiției elementelor sunt recunoscute în situațiile financiare, valorile raportate ca active nete și poziția financiară netă vor fi diferite. În aceste circumstanțe, interpretarea poziției financiare nete va fi determinată în funcție de natura altor resurse și altor obligații recunoscute în situațiile financiare în conformitate cu IPSAS-ul relevant.
- BC5.58 IPSASB a analizat dacă trebuie să utilizeze în Cadrul general conceptual atât termenul „active nete”, cât și „poziție financiară netă”. IPSASB acceptă opinia conform căreia termenul de active nete este un termen general acceptat. Totuși, IPSASB a considerat că utilizarea ambilor termeni ar crea confuzie și a decis, prin urmare, să utilizeze termenul „poziție financiară netă” pentru a indica valoarea reziduală a unei entități.

#### **Venituri și cheltuieli**

##### *Creștere brută sau netă a „poziției financiare nete” în definiția veniturilor*

- BC5.59 IPSASB a analizat dacă definiția veniturilor trebuie sau nu să specifice că o creștere a poziției financiare nete este „brută” sau „netă”. IPSASB admite că

o abordare brută ar putea să nu fie potrivită în domenii cum ar fi cedarea imobilizărilor corporale, unde această metodă ar impune ca încasările din cedarea completă să fie mai degrabă recunoscute ca venituri decât ca diferența dintre încasările din cedare și valoarea contabilă. Din contră, o abordare netă ar putea fi la fel de nepotrivită în anumite situații – vânzarea stocurilor, de exemplu. Concluzia IPSASB a fost că trebuie să se determine la nivel de standarde dacă o creștere a poziției financiare nete reprezentate prin venituri este prezentată brut sau net, în funcție de care tratament răspunde cel mai bine obiectivelor raportării financiare.

*Diferențierea operațiunilor curente de operațiunile care nu fac parte din desfășurarea normală a activității*

- BC5.60 Unii normalizatori își structurează definițiile elementelor astfel încât, de exemplu, intrările și ieșirile generate de tranzacții și evenimente legate de operațiuni din desfășurarea normală a activității sunt diferențiate de intrări și ieșiri care sunt legate de operațiuni care nu fac parte din desfășurarea normală a activității. O astfel de abordare este definirea veniturilor și cheltuielilor ca elemente care sunt legate de „activitățile majore sau centrale” ale unei entități și definirea câștigurilor și pierderilor ca elemente legate de toate celelalte tranzacții, evenimente și circumstanțe care generează o creștere sau o diminuare a activelor nete.<sup>7</sup>
- BC5.61 IPSASB recunoaște că diferențierea tranzacțiilor și evenimentelor legate de desfășurarea normală a activității de tranzacțiile și evenimentele care nu fac parte din desfășurarea normală a activității poate furniza utilizatorilor situațiilor financiare informații utile. Prin urmare, poate fi util să se adopte termenii „câștiguri și pierderi” pentru a reflecta intrările și ieșirile din tranzacții și evenimente care nu fac parte din desfășurarea normală a activității. Totuși, în opinia IPSASB, din punct de vedere conceptual, câștigurile și pierderile nu diferă de alte forme de venituri și cheltuieli, deoarece ambele implică diminuări sau creșteri nete ale activelor și/sau datoriilor. IPSASB a sesizat și că numeroși respondenți la documentul de consultare și la proiectul de expunere împărțeau această opinie. Prin urmare, IPSASB a decis să nu definească câștigurile și pierderile ca elemente separate.

*Participații în capitalurile proprii în sectorul public*

- BC5.62 Așa cum s-a discutat mai detaliat la punctele BC5.66-BC5.70, IPSASB a analizat dacă și, dacă este cazul, în ce circumstanțe participațiile în capitalurile proprii sunt prezente în sectorul public și dacă tranzacțiile legate de participații în capitalurile proprii trebuie sau nu să fie excluse din definițiile veniturilor și cheltuielilor. Deoarece tranzacțiile cu proprietarii, în calitatea lor de proprietari, diferă în esență de alte intrări și ieșiri de resurse, IPSASB a concluzionat că este

---

<sup>7</sup> A se vedea, ca exemplificare, Norma Conceptuală de Contabilitate Financiară nr. 6, *Elemente ale situațiilor financiare*, a Consiliului pentru Standarde de Contabilitate Financiară.

necesar să se diferențieze fluxurile legate de proprietari de venituri și cheltuieli. Prin urmare, contribuțiile la capitalurile proprii și distribuiri din capitalurile proprii sunt definite ca elemente și sunt excluse din definițiile veniturilor și cheltuielilor.

#### *Surplusul sau deficitul perioadei de raportare*

BC5.63 În acest capitol se susține că diferența dintre venituri și cheltuieli reprezintă surplusul sau deficitul entității pentru perioadă. IPSASB a analizat dacă trebuie să furnizeze îndrumări explicative cu privire la interpretarea surplusului sau deficitului. IPSASB a discutat opinia conform căreia entitățile din sectorul public dețin modele de exploatare și finanțare. Conform acestei păreri, un surplus este un indicator al capacității entității de a:

- Diminua cererile de resurse din partea furnizorilor de resurse;
- Crește volumul și/sau calitatea serviciilor livrate beneficiarilor;
- Reduce datoria (atunci când entitatea are autoritatea de colectare a datoriilor); sau
- O combinație a acestor factori.

BC5.64 Invers, un deficit reprezintă un indicator al:

- Necesității de creștere a cererii de resurse din partea furnizorilor de resurse;
- Scăderii volumului și/sau calității serviciilor livrate beneficiarilor;
- Creșterii datoriei (atunci când entitatea are autoritatea de colectare a datoriilor); sau
- O combinație a acestor factori.

BC5.65 IPSASB recunoaște că este nevoie de mai multă claritate a semnificației surplusului sau deficitului în sectorul public și, în consecință, că aspectele legate de abordarea de mai sus ar putea fi dezvoltate mai mult în viitor. Totuși, în opinia IPSASB, conceptul de model operațional sau de finanțare sau de model de afaceri nu este bine dezvoltat în sectorul public și dezvoltarea unui model operațional și de finanțare potrivit pentru toate entitățile din sectorul public este problematică. Prin urmare, IPSASB a decis să nu includă în Cadrul general conceptual îndrumări privind interpretarea surplusului sau deficitului.

#### **Contribuții la capitalurile proprii și distribuiri din capitalurile proprii**

BC5.66 IPSASB a analizat dacă poziția financiară netă este o valoare reziduală, un interes rezidual sau o participație în capitalurile proprii. IPSASB admite opinia conform căreia participația furnizorilor de resurse și a beneficiarilor de servicii în eficiența pe termen lung a entității, în capacitatea acesteia de a furniza

servicii în viitor și în resurse ce pot fi disponibile pentru redirectionare, restructurare sau pentru o direcționare alternativă este similară unei participații în capitalurile proprii. IPSASB acceptă și ideea că termenii „interes rezidual” și „participație în capitalurile proprii” au fost folosiți în unele jurisdicții pentru a caracteriza participațiile unor terți în activele nete. Termenul „interes rezidual” indică faptul că beneficiarii de servicii și furnizorii de resurse au un interes în capacitatea entității de a se autofinanța și de a găsi resurse pentru activitățile viitoare. Termenul „participație în capitalurile proprii” este analog participației în capitalurile proprii dintr-o entitate din sectorul privat și, în unele cazuri, indică faptul că cetățenii dețin resursele entității din sectorul public și că guvernul este responsabil în fața cetățenilor pentru utilizarea acelor resurse. Unii susținători ai acestei abordări susțin că ea pune accent pe răspunderea democratică a guvernelor.

- BC5.67 Opinia IPSASB este că termenul „interes rezidual” poate sugera și că beneficiarii de servicii și furnizorii de resurse au un interes financiar în entitatea din sectorul public. În mod similar, termenul „participație în capitalurile proprii” poate sugera că cetățenii sunt îndreptățiți să li se distribuie resurse în cazul în care entitatea este desființată. Prin urmare, IPSASB a concluzionat că termenii „interes rezidual” și „participație în capitalurile proprii” pot fi greșit înțeleși sau interpretați și că poziția financiară netă este o valoare reziduală care nu trebuie definită.
- BC5.68 Totuși, IPSASB admite că o parte din poziția financiară netă poate fi, în anumite circumstanțe, o participație în capitalurile proprii. Aceste situații pot fi evidențiate de către entitate ca fiind o structură formală a capitalurilor proprii. Totuși, pot exista cazuri în care entitatea este înființată fără o structură formală a capitalurilor proprii, în scopul vânzării pentru exploatare ca societate comercială sau de către o entitate nonprofit din sectorul privat. O participație în capitalurile proprii poate apărea și în urma restructurării guvernului sau entităților din sectorul public, ca atunci când se înființează un nou departament guvernamental. Prin urmare, IPSASB a analizat dacă trebuie să definească participațiile în capitalurile proprii ca fiind un element. IPSASB admite opinia conform căreia în urma identificării resurselor (sau pretențiilor asupra resurselor viitoare) care pot fi atribuite proprietarilor se furnizează informații utile în scopuri decizionale și legate de răspundere. IPSASB a concluzionat că aceste participații pot fi identificate prin intermediul subclasificării poziției financiare nete. Totuși, IPSASB a concluzionat și că este important să se diferențieze intrările de resurse din partea proprietarilor și ieșirile de resurse către proprietari, în calitatea lor de proprietari, față de venituri, cheltuieli, alte resurse și alte obligații. Prin urmare, contribuțiile la capitalurile proprii și distribuirile din capitalurile proprii sunt definite ca elemente. Pentru a argumenta evaluarea măsurii în care anumite intrări și ieșiri de resurse îndeplinesc definițiile contribuțiilor la capitalurile proprii și distribuiri din capitalurile proprii se vor elabora îndrumări detaliate la nivel de standarde, după caz.

## **CAPITOLUL 6: RECUNOAȘTEREA ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE**

### **CUPRINS**

---

	Punctul
Criterii de recunoaștere și raportul lor cu prezentarea informațiilor .....	6.1-6.4
Definiția unui element .....	6.5-6.6
Incertitudinea evaluării .....	6.7-6.8
Prezentarea informațiilor și recunoaștere .....	6.9
Derecunoaștere .....	6.10
Bază pentru concluzii	

---

## **Criterii de recunoaștere și raportul lor cu prezentarea informațiilor**

- 6.1 Acest capitol determină criteriile care trebuie îndeplinite pentru ca un element să fie recunoscut în situațiile financiare. Recunoașterea este procesul de încorporare și includere în valorile prezentate în situațiile financiare corespunzătoare propriu-zise a unei informații care corespunde definiției unui element și poate fi evaluată într-un mod care respectă caracteristicile calitative și ține cont de constrângerile legate de informațiile incluse în GPFR-uri.
- 6.2 Criteriile de recunoaștere stipulează că:
- O informație corespunde definiției unui element; și
  - Poate fi evaluată într-un mod care respectă caracteristicile calitative și ține cont de constrângerile legate de informațiile incluse în GPFR-uri.
- 6.3 Toate elementele care îndeplinesc criteriile de recunoaștere sunt recunoscute în situațiile financiare. În unele situații, un IPSAS poate specifica și faptul că, pentru a îndeplini obiectivele raportării financiare, o resursă sau o obligație care nu corespunde definiției unui element trebuie recunoscută în situațiile financiare cu condiția să poată fi evaluată într-un mod care respectă caracteristicile calitative și constrângerile. Alte resurse și alte obligații sunt discutate la Capitolul 5, *Elemente din situațiile financiare*.
- 6.4 Recunoașterea implică o evaluare a incertitudinii legate de existența și evaluarea unui element. Condițiile care generează incertitudine, dacă există, se pot schimba. Prin urmare, este important ca incertitudinea să fie evaluată la fiecare dată de raportare.

## **Definiția unui element**

- 6.5 Pentru a fi recunoscută ca element, o informație trebuie să corespundă definiției unuia dintre elementele din Capitolul 5. Incertitudinea cu privire la existența unui element este tratată prin analizarea probelor disponibile pentru a se emite un raționament neutru cu privire la faptul dacă o informație îndeplinește sau nu toate caracteristicile esențiale ale definiției acelui element, ținând cont de toate faptele și circumstanțele disponibile la data de raportare.
- 6.6 Dacă se determină că există un element, incertitudinea cu privire la valoarea potențialului de servicii sau capacitatea de a genera beneficii economice reprezentată de acel element este luată în considerare la evaluarea acelui element (a se vedea punctele 6.7 și 6.8). Persoanele care întocmesc situații financiare examinează și evaluează toate probele disponibile atunci când determină dacă există sau nu un element și dacă acesta este sau nu recunoscut, dacă elementul continuă sau nu să îndeplinească condițiile pentru recunoaștere (a se vedea punctul 6.9) sau dacă a avut loc sau nu o schimbare a elementului existent.



## **Incertitudinea evaluării**

- 6.7 Pentru a recunoaște un element în situațiile financiare, este necesar să se atașeze aceluși element o valoare monetară. Acest lucru implică alegerea unei baze adecvate de evaluare și determinarea măsurii în care evaluarea elementului corespunde caracteristicilor calitative, ținând cont de constrângerile legate de informațiile din GPFR-uri, inclusiv faptul că evaluarea este suficient de relevantă și exact reprezentată pentru ca elementul să fie recunoscut în situațiile financiare. Selectarea unei baze adecvate de evaluare este discutată în Capitolul 7, *Evaluarea activelor și datoriilor în situațiile financiare*.
- 6.8 Pot exista incertitudini legate de evaluarea multor valori prezentate în situațiile financiare. Utilizarea estimărilor reprezintă o parte esențială a bazei de angajamente a contabilității. O decizie despre relevanța și reprezentarea exactă a evaluării implică analizarea tehnicilor, cum ar fi utilizarea unor intervale de rezultate și a unor estimări punctuale, precum și determinarea măsurii în care sunt sau nu disponibile probe suplimentare despre circumstanțele economice care existau la data de raportare. Prezentările de informații pot furniza informații utile despre tehnicile de estimare folosite. Pot exista situații rare în care nivelul de incertitudine al unei singure estimări punctuale este atât de mare încât relevanța și reprezentarea exactă a evaluării pot fi puse sub semnul întrebării chiar dacă sunt furnizate prezentări de informații care explică tehnicile de estimare. În aceste circumstanțe nu se recunoaște elementul.

## **Prezentarea informațiilor și recunoaștere**

- 6.9 Incapacitatea de a recunoaște informații care corespund definiției unui element și criteriilor de recunoaștere nu este rectificată prin prezentarea de informații privind politicile contabile, note și alte detalii explicative. Totuși, prezentarea informațiilor poate furniza informații despre elemente care îndeplinesc multe dintre, dar nu toate, caracteristicile definiției unui element. Prezentarea informațiilor poate de asemenea furniza detalii despre o informație care corespunde definiției unui element, dar care nu poate fi evaluată într-un mod care să respecte caracteristicile calitative suficient de mult încât să îndeplinească obiectivele raportării financiare. Prezentarea informațiilor este adecvată în cazul în care cunoașterea elementului este considerată relevantă pentru evaluarea poziției financiare nete a entității și, prin urmare, îndeplinește obiectivele raportării financiare.

## **Derecunoaștere**

- 6.10 Derecunoașterea este procesul prin care se evaluează dacă au avut loc sau nu modificări de la data de raportare anterioară care garantează eliminarea unui element care a fost recunoscut anterior din situațiile financiare și se elimină acel element dacă respectivele modificări au avut loc. La evaluarea incertitudinii cu privire la existența unui element se folosesc aceleași criterii pentru derecunoaștere ca pentru recunoașterea inițială.

## **Bază pentru concluzii**

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din Cadrul general conceptual.*

### **Recunoașterea și relația sa cu definiția elementelor**

BC6.1 IPSASB a avut în vedere dacă criteriile de recunoaștere trebuie sau nu să fie integrate în definițiile elementelor. IPSASB admite opinia că includerea criteriilor de recunoaștere în definițiile elementelor permite persoanelor care întocmesc situațiile financiare să țină cont de toți factorii care trebuie luați în considerare atunci când evaluează dacă o informație este sau nu recunoscută ca element în situațiile financiare. Totuși, IPSASB este de părere că, deși există o suprapunere a factorilor care trebuie luați în considerare atunci când se determină dacă o informație corespunde sau nu definiției unui element și dacă un element îndeplinește sau nu condițiile de recunoaștere, recunoașterea trebuie considerată ca fiind o etapă distinctă în procesul de raportare financiară. Motivul este că recunoașterea este mai complexă decât măsura în care este sau nu respectată definiția unui element. IPSASB a observat și că respondenții la documentul de consultare și la proiectul de expunere susțineau integrarea criteriilor de recunoaștere în cadrul definiției elementului. După analizarea comentariilor primite pe parcursul procedurii stabilite, IPSASB a concluzionat că definițiile elementelor nu trebuie să includă criterii de recunoaștere.

BC6.2 Atunci când se determină dacă un element trebuie sau nu să fie recunoscut există două tipuri de incertitudine de care trebuie să se țină cont. Primul este incertitudinea legată de măsura în care a fost respectată definiția unui element. Al doilea este incertitudinea legată de evaluare – dacă elementul poate sau nu să fie evaluat într-un mod care respectă caracteristicile calitative. Incertitudinea legată de evaluare este luată în considerare dacă se determină că a fost respectată definiția unui element. Deși recunoașterea este văzută ca o etapă distinctă a procesului contabil, vor fi analizate și aspecte relevante pentru evaluarea incertitudinii legate de existența unui element atunci când se determină dacă informația respectă definiția unui element.

### **Respectarea definiției unui element**

BC6.3 IPSASB a analizat dacă, atunci când avem de-a face cu incertitudinea legată de existența unui element, trebuie sau nu să se adopte criteriile standard de determinare a pragului de probabilitate sau dacă trebuie utilizate sau nu toate probele disponibile pentru a se emite raționamente neutre despre existența unui element.

BC6.4 Pragurile standard pentru probe selectează elementele care prezintă o probabilitate scăzută de a genera o intrare sau o ieșire de potențial de servicii sau capacitatea de a genera beneficii economice. Astfel de elemente pot avea valori monetare mari, chiar dacă probabilitatea de existență este mică. Unii consideră că este mai adecvat mai degrabă să se prezinte aceste elemente decât

să le recunoască. Criteriile-prag sunt, de asemenea, justificate din punctul de vedere al costurilor, deoarece doar după ce persoana care întocmește situațiile financiare și-a format o părere inițială dacă acele criterii-prag au fost sau nu respectate cel care întocmește situațiile financiare poate analiza cum poate fi evaluat respectivul element.

- BC6.5 IPSASB și-a format părerea că adoptarea pragurilor în scopuri de recunoaștere ar putea duce la omiterea informațiilor care sunt relevante și reprezentative în mod exact, deoarece elemente similare de informație pot fi tratate diferit în funcție de diferențe relativ mici ale probabilității apariției unui flux de beneficii. IPSASB admite că aceste riscuri pot exista și în cazul metodelor care nu specifică praguri pentru recunoaștere. Aceasta deoarece persoanele care întocmesc situațiile financiare vor realiza propriile evaluări ale circumstanțelor sau „pragul” care justifică recunoașterea, iar acele evaluări se pot schimba în cazul unor elemente diferite și de-a lungul timpului. Totuși, IPSASB a concluzionat că, în definitiv, o abordare bazată pe o evaluare a tuturor probelor disponibile atunci când se determină dacă un element există sau nu și ia în calcul sau nu incertitudinea legată de fluxurile de potențial de servicii sau capacitatea de a genera beneficii economice la evaluare este o soluție mai adecvată pentru incertitudinea cu care se confruntă persoanele care întocmesc situații financiare. Este mai probabil să conducă la recunoașterea informațiilor care respectă caracteristicile calitative decât la stabilirea unui prag arbitrar care trebuie îndeplinit. Pot fi furnizate îndrumări la nivel de standarde cu privire la modul de soluționare a cazurilor în care există o incertitudine semnificativă despre existența unui element în anumite circumstanțe și, prin urmare, despre măsura în care acesta respectă criteriile de recunoaștere.
- BC6.6 IPSASB a analizat dacă incertitudinea legată de existența unui element este specifică anumitor caracteristici ale activelor și datoriilor – în special pentru active dacă o entitate controlează sau nu drepturile la o resursă și pentru datorii dacă o entitate are puține alternative sau nicio alternativă realistă de a evita o ieșire de potențial de servicii sau de beneficii economice. Argumentul pentru această opinie este că acestea sunt caracteristicile esențiale ale unui activ și ale unei datorii unde este probabil să apară o incertitudine.
- BC6.7 Opinia IPSASB este că incertitudinea nu este legată doar de aceste caracteristici. Ar putea apărea și o incertitudine legată de existența unei obligații actuale și a unui eveniment trecut pentru datorii, și pentru active dacă există în prezent o resursă care generează beneficii economice viitoare sau potențial de servicii, mai degrabă decât o resursă viitoare sau un drept viitor la o resursă. Așa cum s-a remarcat la BC6.2, aceste aspecte vor trebui luate în considerare atunci când se determină dacă o informație respectă sau nu definiția unui element.

## **Derecunoaștere**

- BC6.8 IPSASB a analizat dacă trebuie folosite aceleași criterii pentru recunoașterea inițială și derecunoaștere. Numeroși respondenți la documentul de consultare

și la proiectul de expunere au susținut utilizarea aceluiași criterii pentru derecunoaștere ca pentru recunoașterea inițială. IPSASB a concluzionat că adoptarea unor criterii de recunoaștere diferite ar fi în contradicție cu caracteristica de tip calitativ a consecvenței deoarece ar conduce la recunoașterea unor elemente cu standarde diferite de probare a existenței lor. Prin urmare, trebuie folosite aceleași criterii pentru recunoașterea inițială și derecunoaștere.

# CAPITOLUL 7: EVALUAREA ACTIVELOR ȘI DATORIILOR ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE

## CUPRINS

---

	Punctul
Introducere .....	7.1
Obiectivul evaluării .....	7.2-7.12
Bazele de evaluare și alegerea acestora .....	7.5-7.7
Valori de intrare și ieșire .....	7.8-7.9
Evaluări observabile și neobservabile .....	7.10
Evaluări specifice entității și nespecifice entității .....	7.11
Nivelul de agregare sau dezagregare pentru evaluare .....	7.12
Baze de evaluare pentru active .....	7.13-7.68
Costul istoric .....	7.13-7.21
Evaluări ale valorii curente .....	7.22-7.23
Valoarea de piață .....	7.24-7.36
Costul de înlocuire .....	7.37-7.48
Prețul net de vânzare .....	7.49-7.57
Valoarea de utilizare .....	7.58-7.68
Baze de evaluare pentru datorii .....	7.69-7.91
Costul istoric .....	7.70-7.73
Costul îndeplinirii .....	7.74-7.79
Valoarea de piață .....	7.80-7.81
Costul descărcării .....	7.82-7.86
Prețul de asumare .....	7.87-7.91
Bază pentru concluzii	

---

## Introducere

7.1 Acest capitol identifică conceptele de evaluare care ghidează IPSASB în selectarea bazelor de evaluare pentru IPSAS-uri și persoanele care întocmesc situațiile financiare în selectarea bazelor de evaluare pentru active și datorii în cazurile în care nu există dispoziții în IPSAS-uri.

## Obiectivul evaluării

7.2 Obiectivul evaluării este:

*Să selecteze acele baze de evaluare care reflectă cel mai fidel costul serviciilor; capacitatea operațională și capacitatea financiară a entității într-un mod care să fie util în responsabilizarea entității și în scopuri decizionale.*

7.3 Alegerea bazei de evaluare pentru active și datorii contribuie la îndeplinirea obiectivelor raportării financiare în sectorul public prin furnizarea de informații care permit utilizatorilor să evalueze:

- Costul serviciilor furnizate pe parcursul perioadei în termeni istorici sau curenți;
- Capacitatea operațională – capacitatea entității de a susține furnizarea de servicii în perioadele viitoare prin resurse fizice sau de altă natură; și
- Capacitatea financiară – capacitatea entității de a-și finanța activitățile.

7.4 Selectarea bazei de evaluare include și o evaluare a măsurii în care informațiile furnizate îndeplinesc caracteristicile calitative ținând cont și de constrângerile asupra informațiilor din rapoartele financiare.

## Bazele de evaluare și alegerea acestora

7.5 Nu este posibil să se identifice o singură bază de evaluare care corespunde cel mai bine obiectivului de evaluare la nivel de Cadru general conceptual. Prin urmare, Cadru general conceptual nu propune o singură bază de evaluare (sau o combinație de baze) pentru toate tranzacțiile, evenimentele și condițiile. El furnizează îndrumări privind alegerea unei baze de evaluare pentru active și datorii în vederea îndeplinirii obiectivului de evaluare.

7.6 Următoarele baze de evaluare pentru active sunt identificate și discutate din punctul de vedere al informațiilor pe care le furnizează despre costul serviciilor prestate de o entitate, despre capacitatea operațională a unei entități și capacitatea financiară a acesteia, precum și al măsurii în care furnizează informații care îndeplinesc caracteristicile calitative:

- Costul istoric;
- Valoarea de piață;
- Costul de înlocuire;

- Prețul net de vânzare; și
- Valoarea de utilizare.

Tabelul 1 rezumă aceste baze de evaluare în ceea ce privește măsura în care acestea (a) furnizează valori de intrare sau de ieșire; (b) sunt observabile pe o piață; și (c) sunt sau nu specifice entității.<sup>8</sup>

**Tabelul 1: Rezumat al bazelor de evaluare pentru active**

Baza de evaluare	Intrare sau ieșire	Observabilă sau neobservabilă pe o piață	Specifică sau nespecifică entității
Costul istoric	Intrare	Observabilă în general	Specifică entității
Valoarea de piață pe o piață deschisă, activă și reglementată	Intrare și ieșire	Observabilă	Nespecifică entității
Valoarea de piață pe o piață inactivă	Ieșire	Depinde de o evaluare tehnică	Depinde de o evaluare tehnică
Costul de înlocuire	Intrare	Observabilă	Specifică entității
Prețul net de vânzare	Ieșire	Observabilă	Specifică entității
Valoarea de utilizare	Ieșire <sup>9</sup>	Neobservabilă	Specifică entității

7.7 Următoarele baze de evaluare pentru datorii sunt identificate și discutate din punctul de vedere al (a) informațiilor pe care le furnizează despre costul serviciilor prestate de o entitate, despre capacitatea operațională a unei entități și capacitatea financiară a acesteia; și (b) măsurii în care furnizează informații care îndeplinesc caracteristicile calitative:

- Costul istoric;
- Costul îndeplinirii;

<sup>8</sup> În unele situații s-a emis un raționament la clasificarea unei anumite baze de evaluare ca fiind observabilă sau neobservabilă pe o piață și/sau ca fiind specifică sau nespecifică entității.

<sup>9</sup> Așa cum se subliniază la punctul 7.66, pentru activele generatoare de fluxuri nemonetare calculul valorii de utilizare poate necesita utilizarea costului de înlocuire ca surrogat.

- Valoarea de piață;
- Costul descărcării; și
- Prețul de asumare.

Tabelul 2 rezumă aceste baze de evaluare în ceea ce privește măsura în care acestea (a) furnizează valori de intrare sau de ieșire; (b) sunt observabile pe o piață; și (c) sunt sau nu specifice entității.

**Tabelul 2: Rezumat al bazelor de evaluare pentru datorii**

<b>Baza de evaluare</b>	<b>Intrare sau ieșire</b>	<b>Observabilă sau neobservabilă pe o piață</b>	<b>Specifică sau nespecifică entității</b>
Costul istoric	Intrare	Observabilă în general	Specifică entității
Costul îndeplinirii	Ieșire	Neobservabilă	Specifică entității
Valoarea de piață pe o piață deschisă, activă și reglementată	Intrare și ieșire	Observabilă	Nespecifică entității
Valoarea de piață pe o piață inactivă	Ieșire	Depinde de o evaluare tehnică	Depinde de o evaluare tehnică
Costul descărcării	Ieșire	Observabilă	Specifică entității
Prețul de asumare	Intrare	Observabilă	Specifică entității

### Valori de intrare și ieșire

7.8 Bazele de evaluare pot furniza fie valori de intrare, fie valori de ieșire. Pentru active, valorile de intrare reflectă costul de achiziție. Costul istoric și costul de înlocuire sunt valori de intrare. Valorile de ieșire reflectă beneficiile economice din vânzare. O valoare de ieșire reflectă de asemenea suma care va fi derivată din utilizarea activului. Într-o economie diversificată, prețurile de intrare și de ieșire diferă deoarece, de obicei, entitățile:

- Achiziționează active personalizate în conformitate cu cerințele operaționale specifice ale entității pentru care alți participanți de pe piață nu ar fi dispuși să plătească un preț similar; și
- Angajează costuri de tranzacționare la achiziționare.



- 7.9 Bazele de evaluare pentru datorii pot fi clasificate și în funcție de măsura în care ele reprezintă valori de intrare sau de ieșire. Valorile de intrare se referă la tranzacția conform căreia o obligație este primită sau la valoarea pentru care o entitate ar accepta să își asume o datorie. Valorile de ieșire reflectă suma necesară pentru a îndeplini o obligație sau valoarea necesară pentru exonerarea entității de o obligație.

### **Evaluări observabile și neobservabile**

- 7.10 Anumite evaluări pot fi clasificate în funcție de măsura în care sunt observabile pe o piață deschisă, activă și reglementată.<sup>10</sup> Este probabil ca evaluările care sunt observabile pe o piață să fie mai inteligibile și mai verificabile decât evaluările care nu sunt observabile. De asemenea, gradul de reprezentare exactă poate fi mai mare pentru fenomenele pe care le evaluează.

### **Evaluări specifice entității și nespecifice entității**

- 7.11 Evaluările pot fi clasificate și în funcție de măsura în care sunt „specifice entității” sau „nespecifice entității”. Bazele de evaluare care sunt specifice entității reflectă limitările economice și de politică actuală care afectează potențialii utilizatori ai unui activ și decontarea unei datorii de către o entitate. Evaluările specifice entității pot reflecta oportunități economice care nu sunt disponibile altor entități și riscuri la care nu sunt expuse alte entități. Evaluările nespecifice entității reflectă oportunitățile și riscurile generale de pe piață. Atunci când se decide dacă să se utilizeze o evaluare specifică entității sau o evaluare nespecifică entității se au în vedere obiectivul evaluării și caracteristicile calitative.

### **Nivelul de agregare sau dezagregare pentru evaluare**

- 7.12 Pentru a prezenta active și datorii în situațiile financiare într-un mod care să furnizeze informațiile care corespund cel mai bine obiectivului evaluării și îndeplinesc cel mai exact caracteristicile calitative, poate fi necesar ca ele să fie agregate sau dezagregate în scopuri de evaluare. Atunci când se evaluează dacă o astfel de agregare sau dezagregare este sau nu adecvată sunt comparate costurile cu beneficiile.

## **Baze de evaluare pentru active**

### **Costul istoric**

- 7.13 Costul istoric pentru un activ este:

*Contravaloarea plătită pentru a achiziționa sau dezvolta un activ, reprezentând suma în numerar sau în echivalente de numerar sau valoarea altei contraprestații furnizate, la momentul achiziției sau dezvoltării sale.*

---

<sup>10</sup> Termenul „piețe deschise, active și reglementate” a fost definit de dr. J. Alex Milburn. De exemplu, a se vedea lucrarea *Spre un cadru general de evaluare pentru entitățile cu scop lucrativ*, publicată de Institutul Canadian al Contabililor Autorizați în anul 2012.

- 7.14 Costul istoric este o valoare de intrare, specifică entității.<sup>11</sup> Conform modelului bazat pe costul istoric, activele sunt raportate inițial la costul angajat la achiziționarea lor. După recunoașterea inițială, acest cost poate fi alocat ca o cheltuială în perioadele de raportare sub forma amortizării sau deprecierei pentru anumite active, deoarece potențialul de servicii sau capacitatea de a genera beneficii economice furnizat(ă) de astfel de active este consumat(ă) pe parcursul duratei de viață utilă. Ca urmare a recunoașterii inițiale, evaluarea unui activ nu se modifică pentru a reflecta modificările prețurilor sau creșterile valorii activului.
- 7.15 Conform modelului bazat pe costul istoric, valoarea unui activ poate fi redusă prin recunoașterea deprecierei. Deprecierea este măsura în care potențialul de servicii sau capacitatea de a genera beneficii economice furnizat(ă) de un activ a scăzut ca urmare a schimbărilor condițiilor economice sau de altă natură, altfel decât prin consumul lor. Acest fapt implică evaluări ale recuperabilității. Dimpotrivă, valoarea unui activ poate fi majorată pentru a reflecta costul suplimentărilor și îmbunătățirilor (cu excepția creșterilor de preț pentru active neîmbunătățite) sau al altor evenimente, cum ar fi angajarea unei dobânzi aferente unui activ financiar.

#### *Costurile serviciilor*

- 7.16 Atunci când se folosește costul istoric, costul serviciilor reflectă valoarea resurselor cheltuite pentru a achiziționa sau dezvolta active consumate pe parcursul furnizării serviciilor. Costul istoric furnizează, în general, o legătură directă între tranzacțiile desfășurate efectiv de către entitate. Deoarece costurile utilizate sunt cele preluate dintr-o perioadă anterioară fără o ajustare ca urmare a modificărilor prețului, acestea nu reflectă costul activelor atunci când sunt consumate activele. Deoarece costul serviciilor este raportat utilizând prețuri anterioare, informațiile despre costul istoric nu vor facilita evaluarea costului viitor al furnizării serviciilor dacă modificările cumulate ale prețului de la momentul achiziției sunt semnificative. În cazul în care bugetele sunt întocmite pe baza costului istoric, informațiile despre costul istoric demonstrează măsura în care bugetul a fost executat.

#### *Capacitatea operațională*

- 7.17 Dacă un activ a fost achiziționat în cadrul unei tranzacții de schimb, costul istoric furnizează informații despre resursele disponibile pentru prestarea serviciilor în perioade viitoare, pe baza costului achiziției lor. La momentul la care este achiziționat sau dezvoltat un activ, se poate presupune că valoarea pentru entitate a potențialului său de servicii este cel puțin la fel de mare ca și costul achiziționării.<sup>12</sup> Atunci când deprecierea sau amortizarea este recunoscută, aceasta reflectă măsura în care a fost consumat potențialul de servicii al unui activ. Informațiile despre costul istoric arată faptul că resursele disponibile pentru serviciile viitoare sunt

---

<sup>11</sup> Termenul „cost istoric” poate fi denumit și „model bazat pe cost” sau, generic, „evaluări bazate pe cost”.

<sup>12</sup> În caz contrar, evaluarea inițială a costului istoric va fi redusă cu valoarea deprecierei.

cel puțin la fel de mari ca valoarea la care sunt înregistrate. Creșterile valorii unui activ nu sunt reflectate în conformitate cu modelul costului istoric. Dacă un activ a fost achiziționat într-o altă tranzacție decât una de schimb, prețul tranzacției nu va furniza informații despre capacitatea operațională.

### *Capacitatea financiară*

7.18 Valoarea la care activele sunt înregistrate în situațiile financiare ajută la evaluarea capacității financiare. Costul istoric poate furniza informații despre valoarea activelor care pot fi folosite drept garanție eficientă pentru împrumuturi. O evaluare a capacității financiare poate necesita și informații despre valoarea ce poate fi primită la vânzarea unui activ și care poate fi reinvestită în active pentru prestarea anumitor servicii. Costul istoric nu furnizează aceste informații atunci când este semnificativ diferit de valorile de ieșire curente.

### *Aplicarea caracteristicilor calitative*

7.19 Punctele 7.16-7.18 explică domeniile în care costul istoric furnizează informații relevante din punctul de vedere al valorii sale de confirmare sau al valorii sale predictive. Utilizarea costului istoric este adesea directă, deoarece informațiile despre tranzacție sunt, de obicei, disponibile imediat. Ca urmare, valorile derivate din modelul bazat pe costul istoric sunt, în general, exacte în reprezentare, adică reprezintă ceea ce intenționează să reprezinte – mai exact, costul de achiziționare sau dezvoltare a unui activ pe baza tranzacțiilor efective. Estimările amortizării și deprecierei utilizate în modelul bazat pe costul istoric, în special pentru activele generatoare de fluxuri nemonetare, pot afecta exactitatea în reprezentare. Deoarece utilizarea costului istoric reflectă, în general, resursele consumate în raport cu tranzacțiile efective, evaluările la costul istoric sunt verificabile, inteligibile și pot fi întocmite în timp util.

7.20 Informațiile despre costul istoric sunt comparabile în măsura în care activele au date de achiziție identice sau similare. Deoarece costul istoric nu reflectă impactul schimbărilor prețului, nu este posibil să se compare valorile activelor care au fost achiziționate la momente diferite atunci când prețurile erau în mod semnificativ diferite.

7.21 În anumite circumstanțe, utilizarea costului istoric necesită folosirea alocărilor – de exemplu, atunci când:

- Într-o singură tranzacție sunt dobândite mai multe active;
- Activele sunt construite chiar de entitate și trebuie atribuite cheltuieli de regie și alte costuri; și
- Atunci când sunt deținute numeroase active similare este necesară utilizarea unei ipoteze privind fluxul, cum ar fi primul intrat – primul ieșit. În funcție de cât de arbitrar sunt astfel de alocări, ele reduc măsura în care evaluarea rezultată îndeplinește caracteristicile calitative.

## Evaluări ale valorii curente

- 7.22 Evaluările valorii curente reflectă mediul economic care domină la data de raportare.
- 7.23 Există patru baze de evaluare a valorii curente pentru active:
- Valoarea de piață;
  - Costul de înlocuire;
  - Prețul net de vânzare; și
  - Valoarea de utilizare.

## Valoarea de piață

- 7.24 Valoarea de piață a activelor este:

*Valoarea la care poate fi tranzacționat un activ între părți interesate și în cunoștință de cauză în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.*

- 7.25 La momentul achiziției, valoarea de piață și costul istoric vor fi identice în cazul în care costurile tranzacției sunt ignorate și tranzacția este o tranzacție de schimb. Măsura în care valoarea de piață îndeplinește obiectivele raportării financiare și cerințele legate de informații ale utilizatorilor depinde, parțial, de calitatea probelor de pe piață. În schimb, probele de pe piață depind de caracteristicile pieței pe care este tranzacționat activul. Valoarea de piață este deosebit de adecvată atunci când se consideră că este puțin probabil ca diferența dintre valoarea de intrare și cea de ieșire să fie semnificativă sau ca activul să fie deținut în vederea vânzării.
- 7.26 În principiu, valorile de piață furnizează informații utile deoarece ele reflectă exact valoarea pe care o are activul pentru entitate. Pe o piață deschisă, activă și reglementată (a se vedea punctul 7.28), activul nu poate valora mai puțin decât valoarea de piață deoarece entitatea poate obține acea valoare prin vânzarea activului și nu poate valora mai mult decât valoarea de piață deoarece entitatea poate obține potențialul de servicii sau capacitatea de a genera beneficii economice echivalent(ă) prin achiziționarea aceluiași activ.
- 7.27 Utilitatea valorilor de piață este mai incertă atunci când ipoteza că piețele sunt deschise, active și reglementate nu poate fi demonstrată. În aceste circumstanțe nu se poate presupune că activul poate fi vândut la același preț ca cel la care poate fi achiziționat și este necesar să se determine dacă un preț de ieșire sau un preț de intrare este măsura cea mai utilă. Valorile de piață bazate pe ieșire sunt utile pentru activele care sunt deținute în vederea tranzacționării, cum sunt anumite instrumente financiare, dar pot să nu fie utile pentru active operaționale specializate. Mai mult, deși achiziționarea unui activ furnizează probe că valoarea activului pentru entitate este cel puțin la fel de mare ca prețul de cumpărare, factori operaționali pot indica faptul că valoarea pentru entitate poate fi mai mare. În

consecință, valorile de piață pot să nu reflecte valoarea pentru entitate a activului, reprezentată de capacitatea sa operațională.

### *Valori de piață pe piețe deschise, active și reglementate*

7.28 Piețele deschise, active și reglementate prezintă următoarele caracteristici:

- Nu există limite care să împiedice entitatea să tranzacționeze pe piață;
- Sunt active, deci există o frecvență și un volum suficiente ale tranzacțiilor pentru a se furniza informații cu privire la preț; și
- Sunt reglementate, cu mulți cumpărători și vânzători bine informați care acționează fără constrângeri, deci există o certificare a „exactității” determinării prețurilor curente – inclusiv că prețurile nu reprezintă vânzări forțate.

O piață reglementată este una care funcționează într-un mod fiabil, sigur, exact și eficient. Astfel de piețe operează cu active care sunt identice și, prin urmare, intersanjabile reciproc, cum sunt mărfurile, monedele și titlurile de valoare, unde prețurile sunt publice. În practică, puține piețe, dacă nu chiar nicio piață, prezintă toate aceste caracteristici, dar unele pot aborda o piață reglementată așa cum s-a descris mai sus.

### *Valorile de piață în cazul în care nu se poate presupune că piețele sunt deschise, active și reglementate*

7.29 Piețele pentru active care sunt unice și rar tranzacționate nu sunt deschise, active și reglementate: orice cumpărări și vânzări sunt negociate individual și poate exista o gamă amplă de prețuri la care ar putea fi convenită tranzacția. Prin urmare, participanții vor angaja costuri semnificative pentru cumpărarea sau vânzarea unui activ. În aceste circumstanțe, este necesar să se utilizeze o tehnică de estimare pentru a se estima prețul la care ar avea loc o tranzacție reglementată între participanții pe piață la data evaluării în condițiile de piață actuale, în vederea vânzării activului.

### *Costurile serviciilor*

7.30 Veniturile generate de servicii raportate în situațiile financiare sunt evaluate pe baza prețurilor curente din perioada de raportare. Dacă activele utilizate pentru furnizarea serviciilor sunt evaluate la valoarea de piață, alocarea costului activelor pentru a reflecta consumul lor în perioada de raportare curentă se bazează pe valoarea de piață curentă a activului.

7.31 Utilizarea valorilor de piață permite să se determine o rentabilitate a activului. Totuși, entitățile din sectorul public nu desfășoară, în general, activități care au ca obiectiv primar generarea de profit, iar serviciile sunt adesea furnizate în cadrul altor tranzacții decât cele de schimb sau prin subvenții. În consecință, un rezultat raportat derivat din prețuri de piață bazate pe ieșiri poate avea o relevanță limitată.

- 7.32 Așa cum se notează mai sus, veniturile generate de prestarea serviciilor raportate în situațiile financiare sunt evaluate pe baza prețurilor curente din perioada de raportare. Astfel, surplusul sau deficitul pentru o perioadă include variațiile de preț care au loc pe parcursul perioadei în care sunt deținute activele și datoriile și nu se raportează niciun profit sau nicio pierdere la vânzarea activului. Atunci când activul este tranzacționat pe o piață deschisă, activă și reglementată, existența pieței oferă asigurarea că entitatea va fi capabilă să realizeze valoarea de piață (și nimic mai mult) la data de raportare: prin urmare, este inutil să se amâne recunoașterea schimbărilor valorii înainte de realizarea unui surplus la vânzare. Totuși, atunci când activele utilizate pentru prestarea de servicii nu sunt tranzacționate pe piețe deschise, active și reglementate, sau pe piețe aproximativ similare, relevanța veniturilor și cheltuielilor legate de modificările valorii de piață este mai incertă.

#### *Capacitatea operațională*

- 7.33 Informațiile privind valoarea de piață a activelor deținute pentru furnizarea de servicii în perioadele viitoare sunt utile dacă reflectă valoarea pe care entitatea o poate deriva din active prin utilizarea acestora în furnizarea sau prestarea serviciilor. Totuși, dacă o valoare de piață bazată pe ieșiri este mult mai mică decât costul istoric, este posibil ca valoarea de piață să fie mai puțin relevantă decât costul istoric al acestor active în furnizarea de informații despre capacitatea operațională – este posibil, de asemenea, ca această valoare de piață să fie mai puțin relevantă decât măsurile curente bazate pe valoarea de intrare.

#### *Capacitatea financiară*

- 7.34 O evaluare a capacității financiare poate necesita informații despre valoarea care ar fi primită la vânzarea unui activ. Aceste informații sunt furnizate în funcție de valoarea de piață.

#### *Aplicarea caracteristicilor calitative*

- 7.35 Valorile determinate pe piețe deschise, active și reglementate pot fi utilizate imediat în scopuri de raportare financiară. Informațiile vor îndeplini caracteristicile calitative – adică vor fi relevante, exacte în reprezentare, inteligibile, comparabile și verificabile. În aceste condiții de piață se poate presupune că valorile de intrare și de ieșire sunt identice sau foarte similare. Deoarece pot fi pregătite rapid, este posibil și ca aceste informații să fie oportune.
- 7.36 Măsura în care valorile de piață îndeplinesc caracteristicile calitative va scădea cu cât calitatea probelor de pe piață scade, iar calculul acestor valori se bazează pe tehnici de estimare. Așa cum se indica mai sus, este probabil ca valorile de piață bazate pe ieșiri să fie relevante doar în cazul evaluărilor capacității financiare, nu și al evaluărilor costului serviciilor și al capacității operaționale.

## Costul de înlocuire

7.37 Costul de înlocuire<sup>13</sup> este:

*Cel mai economic cost necesar entității pentru a înlocui potențialul de servicii al unui activ (inclusiv valoarea pe care o va primi entitatea din cedarea sa la finalul duratei sale de viață utilă) la data de raportare.*

7.38 Costul de înlocuire diferă de valoarea de piață deoarece:

- În contextul sectorului public este în mod explicit o valoare de intrare care reflectă costul de înlocuire a potențialului de servicii al unui activ;
- Include toate costurile care ar fi angajate în mod necesar la înlocuirea potențialului de servicii al unui activ; și
- Este specific entității și, prin urmare, reflectă mai degrabă poziția economică a entității decât poziția care domină pe o piață ipotetică. De exemplu, costul de înlocuire al unui vehicul este mai mic pentru o entitate care achiziționează de obicei un număr mare de vehicule în cadrul unei singure tranzacții și este capabilă în mod curent să negocieze reduceri decât pentru o entitate care cumpără vehicule separat.

7.39 Deoarece de obicei entitățile își achiziționează activele prin cele mai economice mijloace disponibile, costul de înlocuire reflectă procesul de procurare sau construire pe care îl desfășoară, în general, o entitate. Costul de înlocuire reflectă înlocuirea potențialului de servicii în cursul normal al activității și nu costurile care ar putea fi angajate dacă ar apărea o necesitate urgentă ca urmare a unui eveniment neprevăzut, cum ar fi un incendiu.

7.40 Costul de înlocuire este costul înlocuirii potențialului de servicii al unui activ. Costul de înlocuire folosește o abordare optimizată și diferă de costul de reproducere, care este costul de achiziționare a unui activ identic.<sup>14</sup> Cu toate că în multe cazuri cea mai economică înlocuire a potențialului de servicii va fi cumpărarea unui activ care este similar cu cel care este controlat, costul de înlocuire se bazează pe un activ alternativ dacă acela alternativă ar furniza același potențial de servicii la un cost mai mic. În scopuri de raportare financiară, este necesar, prin urmare, să se reflecte diferența în potențialul de servicii dintre activul existent și cel de înlocuire.

---

<sup>13</sup> Termenul complet este „costul de înlocuire amortizat optimizat” pentru a exprima faptul că este vorba despre înlocuirea potențialului de servicii încorporat de un activ și nu de activ în sine (a se vedea punctul 7.41). Termenul „cost de înlocuire” este utilizat pentru o exprimare mai concisă în Cadrul general.

<sup>14</sup> Pot exista cazuri în care costul de înlocuire este egal cu costul de reproducere. Acesta este cazul acolo unde cel mai economic mod de înlocuire a potențialului de servicii este reproducerea activului.

- 7.41 Potențialul de servicii adecvat este cel pe care entitatea îl poate utiliza sau preconizează că îl va utiliza, ținând cont de necesitatea de a deține o capacitate suficientă de serviciu pentru a face față situațiilor neprevăzute. Prin urmare, costul de înlocuire al unui activ reflectă reducerile capacității de serviciu necesare. De exemplu, dacă o entitate deține o școală care poate deservi 500 de elevi, dar din cauza modificărilor demografice care au avut loc de la momentul construirii ei o școală pentru 100 de elevi ar fi potrivită pentru a răspunde cerințelor curente și preconizate în mod rezonabil, costul de înlocuire al activului este cel pentru o școală de 100 de elevi.
- 7.42 În unele cazuri, valoarea care va fi derivată dintr-un activ va fi mai mare decât costul lui de înlocuire. Totuși, nu ar fi adecvat să se evalueze activul la acea valoare, deoarece include mai degrabă beneficii din activități viitoare decât potențialul de servicii la data de raportare. Costul de înlocuire reprezintă cea mai mare valoare potențială a unui activ, deoarece, prin definiție, entitatea poate asigura echivalentul potențialului de servicii prin angajarea costului de înlocuire.

#### *Costurile serviciilor*

- 7.43 Costul de înlocuire reprezintă o măsură relevantă a costului prestării serviciilor. Costul de consumare a unui activ este echivalent cu valoarea potențialului de servicii sacrificat aferent acelei utilizări. Acea valoare este costul de înlocuire – entitatea este capabilă să își reia poziția care domina imediat înainte de consumarea activului printr-o cheltuială egală costului de înlocuire.
- 7.44 Costurile serviciilor sunt raportate în termeni curenți atunci când se bazează pe costul de înlocuire. Astfel, valoarea activelor consumate este înregistrată la valoarea activelor la momentul în care sunt consumate – și nu la momentul la care sunt achiziționate, ca în cazul costului istoric. Astfel se furnizează o bază validă pentru o comparație între costul serviciilor și valoarea taxelor și a altor venituri primite pe parcursul perioadei – care sunt, în general, tranzacții ale perioadei curente și sunt evaluate la prețurile curente – și pentru a evalua dacă resursele au fost sau nu utilizate în mod economic și eficient. Se furnizează, de asemenea, o bază utilă pentru o comparație cu alte entități care raportează pe aceeași bază, deoarece valorile activelor nu vor fi afectate de date de achiziție diferite, precum și pentru a evalua costul de prestare a serviciilor în viitor și resursele viitoare necesare, deoarece este mai probabil ca respectivele costuri viitoare să fie similare costurilor curente decât cele angajate anterior, atunci când prețurile erau diferite (a se vedea și punctul 7.48).

#### *Capacitatea operațională*

- 7.45 În principiu, costul de înlocuire furnizează o măsură mai utilă a resurselor disponibile pentru prestarea de servicii în perioade viitoare, deoarece se concentrează pe valoarea curentă a activelor și pe potențialul lor de servicii pentru entitate.



### *Capacitatea financiară*

- 7.46 Costul de înlocuire nu furnizează informații despre valorile care ar fi primite la vânzarea activelor. Prin urmare, nu facilitează o evaluare a capacității financiare.

### *Aplicarea caracteristicilor calitative*

- 7.47 Așa cum s-a remarcat mai sus, costul de înlocuire este relevant pentru evaluările costului serviciilor și capacității operaționale. El nu este relevant pentru evaluările ale capacității financiare. În unele situații, calculul costului de înlocuire este complex și este nevoie de raționamente subiective. Acești factori pot reduce exactitatea în reprezentare a costului de înlocuire. În aceste situații, oportunitatea, comparabilitatea și verificabilitatea informațiilor întocmite pe baza costului de înlocuire pot fi afectate, iar costul de înlocuire poate fi mai costisitor decât alte alternative. Informațiile despre costul de înlocuire pot, de asemenea, să nu fie simplu de înțeles, în special atunci când informațiile reflectă o reducere a capacității de serviciu necesare (a se vedea punctul 7.41).
- 7.48 Informațiile despre costul de înlocuire sunt comparabile în cadrul unei entități deoarece activele care furnizează potențial de servicii echivalent sunt înregistrate la valori similare, indiferent de momentul la care au fost achiziționate. În principiu, entități diferite pot raporta active similare la valori diferite, deoarece costul de înlocuire este o măsură specifică entității care reflectă oportunitățile de înlocuire care sunt disponibile pentru entitate. Oportunitățile de înlocuire pot fi identice sau similare pentru entități diferite din sectorul public. Atunci când sunt diferite, avantajul economic al entității care poate achiziționa activele mai ieftin este raportat în situațiile financiare prin active cu valoare mai mică și un cost mai mic al serviciilor în vederea exactității în reprezentare.

### **Prețul net de vânzare**

- 7.49 Prețul net de vânzare este:

*Valoarea pe care entitatea o poate obține din vânzarea activului, după deducerea costurilor de vânzare.*

- 7.50 Prețul net de vânzare diferă de valoarea de piață prin faptul că nu necesită o piață deschisă, activă și reglementată sau o estimare a unui preț pe o astfel de piață și includerea costului de vânzare al entității. Prețul net de vânzare reflectă, prin urmare, constrângerile la vânzare. El este specific entității.
- 7.51 Utilitatea potențială a activelor de evaluare la prețul net de vânzare este că un activ nu poate avea o valoare mai mică pentru entitate decât valoarea pe care ar putea să o obțină din vânzarea activului. Totuși, nu este adecvat ca bază de evaluare dacă entitatea își poate utiliza resursele mai eficient prin folosirea activului în alt mod, de exemplu, prin utilizarea acestuia la furnizarea de servicii.
- 7.52 Prețul net de vânzare este, prin urmare, util atunci când cea mai eficientă măsură din punctul de vedere al resurselor disponibilă pentru entitate este vânzarea

activului. Acesta este cazul unui activ care nu poate furniza potențial de servicii sau capacitate de a genera beneficii economice cel puțin la fel de valoroase ca prețul net de vânzare. Prețul net de vânzare poate furniza informații utile atunci când o entitate este obligată contractual să vândă un activ la o valoare sub cea de piață. Pot exista situații în care prețul net de vânzare poate indica o oportunitate de dezvoltare.

#### *Costurile serviciilor*

7.53 Nu este adecvat să se cuantifice costul prestării serviciilor la prețuri nete de vânzare. O astfel de abordare ar însemna utilizarea unei valori de ieșire ca bază a cheltuielii raportate.

#### *Capacitatea operațională*

7.54 Înregistrarea activelor deținute în vederea utilizării în prestarea serviciilor la prețul net de vânzare nu furnizează informații utile pentru evaluarea capacității operaționale. Prețul net de vânzare indică mai degrabă valoarea care ar fi derivată din vânzarea activului decât valoarea potențialului de servicii care ar fi derivat din acel activ.

#### *Capacitatea financiară*

7.55 Așa cum se menționează mai sus, o evaluare a capacității financiare necesită informații despre valoarea care ar fi primită la vânzarea unui activ. Aceste informații sunt furnizate prin utilizarea prețului net de vânzare. Totuși, o astfel de măsură nu este relevantă pentru activele care pot genera un potențial de servicii mai mare prin continuarea utilizării lor în vederea furnizării de servicii.

#### *Aplicarea caracteristicilor calitative*

7.56 Așa cum se menționează la punctul 7.52, prețul net de vânzare furnizează informații relevante doar atunci când cea mai eficientă măsură din punctul de vedere al resurselor disponibilă pentru entitate este vânzarea activului. Evaluările prețului net de vânzare pot fi efectuate în funcție de piețe active, acolo unde acestea există. Pentru active majore poate fi posibil și eficient din punctul de vedere al costurilor să se obțină evaluări de specialitate. Prețul net de vânzare va furniza, în general, informații inteligibile.

7.57 În majoritatea cazurilor în care prețul net de vânzare este relevant, acesta va îndeplini caracteristicile calitative ale reprezentării exacte, verificabilității și oportunității.

#### **Valoarea de utilizare**

7.58 Valoarea de utilizare este:

*Valoarea actualizată pe care o are potențialul de servicii sau capacitatea de a genera beneficii economice al (a) activului pentru entitate dacă acesta continuă*

*să fie utilizat, și valoarea netă pe care o va primi entitatea din cedarea acestuia la finalul duratei de viață utilă.*

#### *Pertinența valorii de utilizare*

- 7.59 Valoarea de utilizare este o valoare specifică entității, care reflectă suma care poate fi derivată dintr-un activ prin exploatarea acestuia și cedarea sa la finalul duratei de viață utilă. Așa cum se menționează la punctul 7.42 de mai sus, valoarea care va fi derivată dintr-un activ este de multe ori mai mare decât costul de înlocuire – de obicei este mai mare și decât costul istoric. În astfel de cazuri, raportarea unui activ la valoarea sa de utilizare are o utilitate limitată, deoarece, prin definiție, entitatea poate garanta potențialul de servicii echivalent la costul de înlocuire.
- 7.60 De asemenea, valoarea de utilizare nu este o bază potrivită de evaluare atunci când prețul net de vânzare este mai mare decât valoarea de utilizare, deoarece în acest caz cea mai eficientă utilizare a activului din punctul de vedere al resurselor este mai degrabă vânzarea acestuia decât continuarea utilizării sale.
- 7.61 Prin urmare, valoarea de utilizare este adecvată atunci când este mai mică decât costul de înlocuire și mai mare decât net de vânzare. Acest lucru se întâmplă atunci când un activ nu merită să fie înlocuit, dar valoarea potențialului său de servicii sau capacitatea sa de a genera beneficii economice este mai mare decât prețul său net de vânzare. În aceste circumstanțe, valoarea de utilizare reprezintă valoarea pe care o are activul pentru entitate.
- 7.62 Valoarea de utilizare este o bază adecvată de cuantificare pentru evaluarea anumiitor depreciere, deoarece este utilizată la determinarea valorii recuperabile a unui activ sau grup de active.

#### *Costurile serviciilor, capacitatea operațională, capacitatea financiară*

- 7.63 Din cauza potențialei sale complexități<sup>15</sup>, a aplicabilității sale limitate și a faptului că funcționarea sa într-un context public pentru active generatoare de fluxuri nemonetare implică utilizarea costului de înlocuire drept surogat, valoarea de utilizare este, în general, inadecvată pentru a determina costul serviciilor. Utilitatea sa în evaluarea capacității operaționale este limitată și este posibil să fie semnificativă doar în circumstanțe atipice în care entitățile dețin un număr mare de active care nu merită să fie înlocuite, însă valoarea lor de utilizare este mai mare decât prețul lor net de vânzare. Acest lucru se poate întâmpla dacă, de exemplu, o entitate va întrerupe prestarea unui serviciu în viitor, dar încasările din vânzarea imediată sunt mai mici decât potențialul de servicii încorporat în active. Valoarea de utilizare include o estimare a valorii nete pe care o va primi o entitate la cedarea activului. Totuși, aplicabilitatea sa limitată diminuează relevanța sa în cazul evaluărilor capacității financiare.

---

<sup>15</sup> A se vedea punctul 7.66 de mai jos.

### *Aplicarea caracteristicilor calitative*

- 7.64 Deși valoarea de utilizare poate fi folosită în evaluările anumitor deprecieri, relevanța sa în scopuri de raportare financiară se limitează la circumstanțele evidențiate la punctul 7.61.
- 7.65 Măsura în care valoarea de utilizare îndeplinește alte caracteristici calitative depinde de modul în care este determinată. În anumite cazuri, valoarea de utilizare a unui activ poate fi cuantificată prin calcularea valorii pe care o va deriva o entitate din acest activ în ipoteza utilizării sale continue. Acest lucru se poate baza pe viitoarele intrări de numerar aferente activului sau pe reduceri ale costurilor care vor fi angajate de către entitate prin intermediul controlului pe care îl are asupra activului. Calculul valorii de utilizare ia în considerare valoarea-timp a banilor și, în principiu, riscul de variație a valorii și a momentului fluxurilor de trezorerie.
- 7.66 Calculul valorii de utilizare poate fi complex. Activele care sunt folosite în activități generatoare de numerar furnizează adesea fluxuri de trezorerie împreună cu alte active. În aceste situații, valoarea de utilizare poate fi estimată doar prin calcularea valorii actualizate a fluxurilor de trezorerie ale unui grup de active și, ulterior, prin realizarea unei alocări a activelor individuale.
- 7.67 În sectorul public, majoritatea activelor sunt deținute mai degrabă cu obiectivul primar de a contribui la furnizarea de servicii decât pentru a genera o rentabilitate comercială: astfel de active sunt denumite „active generatoare de fluxuri nemonetare”. Deoarece valoarea de utilizare este, de obicei, derivată din fluxuri de trezorerie preconizate, funcționarea sa într-un astfel de context poate fi dificilă. Poate fi nepotrivit să se calculeze valoarea de utilizare pe baza fluxurilor de trezorerie preconizate, deoarece o astfel de măsură nu ar fi o reprezentare exactă a valorii de utilizare pe care o are un astfel de activ pentru entitate. Prin urmare, ar fi necesar să se utilizeze costul de înlocuire ca surogat în scopuri de raportare financiară.
- 7.68 Metoda de determinare a valorii de utilizare reduce, în multe cazuri, exactitatea în reprezentare. De asemenea, afectează oportunitatea, comparabilitatea, inteligibilitatea și verificabilitatea informațiilor întocmite pe baza valorii de utilizare.

### **Baze de evaluare pentru datorii**

- 7.69 Această secțiune discută bazele de evaluare pentru datorii. Secțiunea nu reia întreaga discuție din secțiunea despre active. Aceasta tratează următoarele baze de evaluare:
- Costul istoric;
  - Costul îndeplinirii;
  - Valoarea de piață;

- Costul descărcării; și
- Prețul de asumare.

### **Costul istoric**

7.70 Costul istoric pentru o datorie este:

*Contravaloarea primită pentru a angaja o obligație, reprezentând suma în numerar sau în echivalente de numerar sau valoarea altei contraprestații primite la momentul la care este angajată obligația.*

7.71 Conform modelului costului istoric, măsurile inițiale pot fi ajustate pentru a reflecta factori cum ar fi angajarea de dobândă, acumularea de reduceri sau amortizarea unei prime.

7.72 Atunci când valoarea-timp a banilor aferentă unei datorii este semnificativă – de exemplu, atunci când perioada înainte ca decontarea să fie scadentă este una importantă –, valoarea viitoarei plăți este actualizată pentru ca, la momentul la care este recunoscută pentru prima dată o datorie, să reprezinte valoarea sumei primite. Diferența dintre valoarea plății viitoare și valoarea actuală a datoriei este amortizată pe parcursul duratei de viață a datoriei, astfel încât datoria să fie înregistrată la valoarea plății necesare atunci când devine scadentă.

7.73 Avantajele și dezavantajele utilizării metodei bazate pe costul istoric pentru datorii sunt similare cu cele care sunt valabile pentru active. Costul istoric este adecvat atunci când este probabil ca datoriile să fie decontate la termenele stipulate. Totuși, costul istoric nu poate fi aplicat pentru datoriile care nu sunt generate de o tranzacție, cum este cazul datoriei aferente plății despăgubirilor pentru prejudicii sau daune civile. De asemenea, este puțin probabil să furnizeze informații relevante acolo unde datoria a fost angajată în cadrul altei tranzacții decât una de schimb, deoarece nu oferă o reprezentare exactă a pretențiilor față de resursele entității. Este dificil, de asemenea, să se aplice costul istoric în cazul datoriilor a căror valoare poate varia, cum este cazul celor legate de datorii aferente pensiilor cu beneficii determinate.

### **Costul îndeplinirii**

7.74 Costul îndeplinirii este:

*Costul pe care îl va angaja o entitate în îndeplinirea obligațiilor sale reprezentate de o datorie, presupunând că face acest lucru în cel mai economic mod posibil.*

7.75 Acolo unde costul îndeplinirii depinde de evenimente viitoare incerte, toate rezultatele posibile sunt luate în calcul la estimarea costului îndeplinirii, al cărui scop este să reflecte toate rezultatele posibile în mod obiectiv.

7.76 În cazul în care îndeplinirea necesită realizarea unor lucrări – de exemplu, atunci când datoria înseamnă rectificarea unor pagube ecologice – costurile relevante

sunt cele pe care le va angaja entitatea. Acesta poate fi costul suportat de entitate pentru a realiza direct lucrările de remediere sau pentru contractarea unei părți externe care să realizeze lucrările. Totuși, costurile contractării unei părți externe sunt relevante doar atunci când angajarea unui contractor reprezintă cea mai puțin costisitoare metodă de îndeplinire a obligației.

- 7.77 Atunci când entitatea va îndeplini direct obligația, costul de îndeplinire nu va include niciun surplus, deoarece niciun surplus nu reprezintă o utilizare a resurselor entității. În cazul în care valoarea de îndeplinire se bazează pe costul de angajare a unui contractor, valoarea va include, implicit, profitul solicitat de contractor, având în vedere că valoarea totală facturată de către contractor va reprezenta o pretenție față de resursele entității – ceea ce este consecvent cu abordarea din cazul activelor, când costul de înlocuire ar include profitul solicitat de un furnizor, dar costul de înlocuire pentru activele pe care entitatea le-ar înlocui prin construcția directă nu va include niciun profit.
- 7.78 Atunci când îndeplinirea nu va avea loc pe parcursul unei perioade mari de timp, fluxurile de trezorerie trebuie actualizate pentru a reflecta valoarea datoriei la data de raportare.
- 7.79 Costul îndeplinirii este, în general, relevant pentru evaluarea datoriilor, cu excepția următoarelor situații:
- Atunci când entitatea poate obține degrevarea de o obligație în schimbul unei sume mai mici decât costul îndeplinirii, costul descărcării este o măsură mai relevantă a poverii curente a unei datorii, așa cum, pentru un activ, prețul net de vânzare este mai relevant atunci când este mai mare decât valoarea de utilizare; și
  - În cazul datoriilor asumate în schimbul unei contravalori, prețul de asumare (a se vedea punctele 7.87-7.91) este mai relevant atunci când prețul de asumare este mai mare atât decât costul îndeplinirii, cât și decât costul descărcării.

### **Valoarea de piață**

- 7.80 Valoarea de piață a datoriilor este:

*Valoarea la care poate fi decontată o datorie între părți interesate și în cunoștință de cauză în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.*

- 7.81 Avantajele și dezavantajele valorii de piață pentru datorii sunt identice celor valabile pentru active. O astfel de bază de evaluare poate fi adecvată, de exemplu, atunci când datoria poate fi atribuită modificărilor unei anumite rate, unui anumit preț sau indice de pe o piață deschisă, activă și reglementată. Totuși, în cazurile în care capacitatea de a transfera o datorie este limitată, iar termenii în care s-ar putea realiza acest transfer nu sunt clari, argumentarea pentru valorile de piață,

chiar dacă acestea există, este mult mai slabă. Un exemplu concret este cel al datoriilor generate de obligații aferente altor tranzacții decât cele de schimb, deoarece este puțin probabil să existe o piață deschisă, activă și reglementată pentru aceste datorii.

### **Costul descărcării**

- 7.82 „Costul descărcării” este termenul folosit în contextul datoriilor pentru a exprima același concept ca „prețul net de vânzare” în contextul activelor. Costul descărcării se referă la valoarea unei ieșiri imediate din obligație. Costul descărcării este valoarea care fie va fi acceptată de creditor la decontarea pretenției sale, fie va fi facturată de o terță parte pentru a accepta transferul datoriei de la debitor. Atunci când există mai multe moduri de a asigura descărcarea de datorie, costul descărcării este cel al celei mai mici valori – la fel ca în cazul abordării pentru active, unde prețul net de vânzare nu ar reflecta valoarea care ar fi primită la vânzarea către un dealer de dezmembrări, dacă s-ar obține un preț mai mare din vânzarea către un cumpărător care ar folosi activul.
- 7.83 Pentru unele datorii, în special în sectorul public, transferul unei datorii nu este posibil din punct de vedere practic, iar costul descărcării va fi, prin urmare, valoarea pe care o va accepta creditorul la decontarea pretenției sale. Această valoare va fi cunoscută dacă este specificată în acordul încheiat cu creditorul – de exemplu, atunci când contractul include o clauză specială de anulare.
- 7.84 În unele cazuri pot exista dovezi ale prețului la care poate fi transferată o datorie – de exemplu, în cazul anumitor datorii asociate pensiilor. Transferarea unei datorii poate fi diferențiată de încheierea unui acord cu altă parte care va îndeplini obligația entității sau va suporta toate costurile provenite dintr-o datorie. Pentru ca o datorie să fie transferată este necesar ca toate drepturile creditorului față de entitate să fie stinse. Dacă efectul unui angajament nu este acesta, datoria rămâne o datorie a entității.
- 7.85 Atunci când se determină dacă la evaluarea unei datorii este adecvată utilizarea costului descărcării este necesar să se aibă în vedere dacă descărcarea prin modalitatea planificată este o opțiune care este accesibilă în practică entității, ținând cont de toate consecințele obținerii descărcării, cum ar fi deteriorarea reputației entității.
- 7.86 Așa cum prețul net de vânzare este relevant doar atunci când cea mai eficientă măsură disponibilă pentru entitate din punctul de vedere al resurselor este vânzarea activului, la fel costul descărcării este relevant doar atunci când cea mai eficientă măsură din punctul de vedere al resurselor este să se încerce descărcarea imediată a obligației. Mai exact, atunci când costul îndeplinirii este mai mic decât costul descărcării, costul îndeplinirii furnizează informații mai relevante decât costul descărcării, chiar dacă este posibil să se negocieze o descărcare de obligație în conformitate cu metodele de transfer al unei datorii de la punctul 7.84.

## Prețul de asumare

- 7.87 „Prețul de asumare” este termenul folosit în contextul datoriilor pentru a exprima același concept ca și costul de înlocuire în contextul activelor. Așa cum costul de înlocuire reprezintă valoarea pe care o entitate ar plăti-o în mod rațional pentru a achiziționa un activ, la fel prețul de asumare reprezintă valoarea pe care entitatea ar fi dispusă în mod rațional să o accepte în schimbul asumării unei datorii existente. Tranzacțiile de schimb realizate în condiții obiective vor furniza probe ale prețului de asumare – nu este cazul altor tranzacții decât cele de schimb.
- 7.88 În contextul unei activități desfășurate cu scopul de a realiza profit, o entitate își va asuma o datorie doar dacă valoarea plătită pentru a-și asuma datoria este mai mare decât costul îndeplinirii sau descărcării – adică valoarea de decontare. Odată ce entitatea a primit prețul de asumare, entitatea are o obligație față de creditorul său.
- 7.89 La momentul la care o datorie este angajată pentru prima dată într-o tranzacție de schimb, prețul de asumare reprezintă valoarea pe care a acceptat-o entitatea pentru asumarea datoriei – prin urmare, este rezonabil, în general, să presupunem că prețul de asumare este prețul pe care l-ar accepta în mod rațional entitatea în schimbul asumării unei datorii similare. Ea ar factura o valoare mai mare dacă presiunile concurențiale i-ar permite acest lucru, dar ar putea să refuze să accepte un preț mai mic. Așa cum costul de înlocuire este o valoare curentă, la fel este, conceptual vorbind, și prețul de asumare. Totuși, există dificultăți practice în reflectarea modificărilor prețurilor în obligații care sunt înregistrate la prețul de asumare.
- 7.90 O consecință a înregistrării obligației de executare la prețul de asumare este că nu se raportează niciun surplus la momentul la care se asumă obligația. Se raportează un surplus sau un deficit în situațiile financiare în perioada în care are loc îndeplinirea (sau descărcarea), deoarece este diferența dintre veniturile care apar din îndeplinirea datoriei și costul de decontare.
- 7.91 O entitate poate avea o obligație potențială care este mai amplă decât prețul de asumare. Dacă entitatea trebuie să încerce să se descarce de un contract, cealaltă parte contractantă poate avea dreptul să pretindă daune pentru pierderile suportate, precum și returnarea oricărui plăți efectuate. Totuși, cu condiția ca entitatea să poată deconta obligația prin îndeplinire, ea poate evita aceste obligații suplimentare și este exact în reprezentare să se raporteze obligația la o valoare cel mult egală cu prețul de asumare – în analogie cu poziția în care un activ va genera beneficii mai mari decât costul de înlocuire. În aceste circumstanțe, așa cum se explică la punctul 7.42, costul de înlocuire mai degrabă decât valoarea de utilizare este cea mai relevantă bază de evaluare.



## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din Cadrul general conceptual.*

### Rolul evaluării în Cadrul general conceptual

BC7.1 IPSASB a decis că primul punct de interes al Cadrului general conceptual trebuie să fie evaluarea elementelor pentru situațiile financiare cu scopul de a stabili o bază solidă și transparentă pentru viitoarele activități de normalizare a situațiilor financiare. Deși un număr restrâns de respondenți la Documentul de consultare, *Evaluarea activelor și datoriilor în situațiile financiare* (documentul de consultare), au pus sub semnul întrebării această abordare, IPSASB a considerat că motivul inițial pentru limitarea domeniului de aplicare al acestei etape era solid, reafirmându-l.

### Obiectivul evaluării

BC7.2 IPSASB a analizat dacă trebuie elaborat sau nu un obiectiv specific evaluării. IPSASB a fost inițial de părere că nu era necesar un obiectiv separat al evaluării deoarece un obiectiv al evaluării mai degrabă ar concura decât ar completa obiectivele raportării financiare și caracteristicile calitative. În consecință, Proiectul de expunere, *Evaluarea activelor și datoriilor în situațiile financiare* (proiectul de expunere), propunea factorii relevanți pentru selectarea bazei de evaluare consecvente cu obiectivele raportării financiare și caracteristicile calitative, dar nu includea un obiectiv al evaluării.

BC7.3 Consecvent cu această abordare, proiectul de expunere propunea ca în Cadrul general conceptual să nu se încerce să se identifice o singură bază de evaluare (sau o combinație de baze) valabilă pentru toate circumstanțele. IPSASB a admis că propunerea unei singure baze de evaluare care să fie utilizată în toate circumstanțele ar clarifica relația dintre diferitele valori raportate în situațiile financiare – ar permite, în special, agregarea valorilor unor active și datorii diferite în vederea furnizării unor totaluri semnificative. Totuși, IPSASB este de părere că nu există o singură bază de evaluare care să garanteze că situațiile financiare îndeplinesc în cea mai mare măsură posibilă obiectivele raportării financiare și caracteristicile calitative.

BC7.4 Proiectul de expunere includea o Opinie alternativă care propunea un obiectiv al evaluării argumentând că un Cadru general conceptual care nu asociază obiectivul evaluării cu obiectivele raportării financiare este incomplet și ar limita capacitatea IPSASB de a lua decizii consecvente referitoare la evaluare în cadrul standardelor de raportare financiară și de-a lungul timpului. Mai mult, în lipsa unui obiectiv al evaluării, opinia alternativă sesiza că există riscul ca baze de evaluare diferite și/sau necorespunzătoare să poată fi utilizate pentru a evalua clase de active și datorii similare. Opinia alternativă propunea următorul obiectiv al evaluării:

*Să selecteze acele atribute de evaluare care reflectă cel mai fidel capacitatea financiară, capacitatea operațională și costul serviciilor entității într-un mod care să fie util în responsabilizarea entității și în scopuri decizionale.*

- BC7.5 Numeroși respondenți au susținut opinia alternativă, deși erau, în general, în favoarea abordării din proiectul de expunere. IPSASB a admis și opinia conform căreia abordarea din Cadrul general conceptual față de evaluare trebuie să fie orientată spre aspirații, iar Cadrul general conceptual trebuie să identifice o singură bază de evaluare bazată pe un concept ideal al capitalului<sup>16</sup>. IPSASB acceptă faptul că un concept al capacității operaționale este relevant și poate fi elaborat pentru entitățile din sectorul public cu obiectivul primar de prestare a serviciilor. Totuși, adoptarea unui astfel de obiectiv al evaluării implică o recunoaștere efectiv explicită a faptului că măsurile bazate pe costul curent sunt superioare celor bazate pe costul istoric din punctul de vedere al reprezentării capacității operaționale atunci când se raportează poziția financiară. Din motivele discutate la punctele BC7.15-BC7.19, IPSASB consideră că măsurile bazate pe costul istoric îndeplinesc adesea obiectivul evaluării și, prin urmare, trebuie să primească atenția cuvenită în Cadrul general conceptual.
- BC7.6 Ulterior, IPSASB a fost convins de opiniile celor care susțineau că un obiectiv al evaluării este necesar pentru a oferi îndrumare în luarea deciziilor la nivel de standard atunci când se selectează bazele de evaluare. Totuși, IPSASB observă că activele și datoriile contribuie la performanța financiară și la poziția financiară a entităților în diverse moduri și că o astfel de evaluare trebuie să se bazeze pe măsura în care acestea contribuie la capacitatea financiară și la cea operațională. Concluzia IPSASB a fost că asocierea unei baze de evaluare cu un concept ideal al capitalului ar putea restricționa inutil alegerea bazelor de evaluare. Prin urmare, IPSASB a respins opinia conform căreia adoptarea obiectivului de evaluare trebuie să se bazeze pe un concept ideal al capitalului, reafirmându-și opinia conform căreia o abordare mixtă a evaluării este adecvată în normalizarea din sectorul public.
- BC7.7 IPSASB a analizat dacă obiectivul de evaluare propus în opinia alternativă era sau nu adecvat. Unii au susținut că obiectivul de evaluare propus era prea mult aliniat cu evaluările valorii curente. Cu toate acestea, IPSASB și-a format opinia conform căreia referința la „costul serviciilor” furnizează o legătură suficientă cu costul istoric, deoarece costul serviciilor poate fi determinat atât prin utilizarea evaluării costului istoric, cât și a evaluării bazate pe valoarea curentă. Prin urmare, IPSASB a adoptat următorul obiectiv al evaluării doar cu o modificare minoră față de varianta propusă în opinia alternativă:

---

<sup>16</sup> Astfel de concepte ale capitalului includ capitalul monetar investit, echivalentele curente de numerar și capacitatea operațională.

*Să selecteze acele baze de evaluare care reflectă cel mai fidel costul serviciilor, capacitatea operațională și capacitatea financiară a entității într-un mod care să fie util în responsabilizarea entității și în scopuri decizionale.*

BC7.8 De asemenea, IPSASB observă că dezavantajul utilizării unor baze de evaluare diferite poate fi diminuat prin:

- Selectarea unor baze de evaluare diferite doar când acest lucru este justificat de circumstanțe economice, asigurându-se astfel că activele și datoriile sunt raportate pe aceeași bază atunci când circumstanțele sunt similare; și
- Impunerea de prezentări și descrieri transparente care să garanteze că bazele de evaluare utilizate și valorile raportate pe fiecare bază sunt clare.

### **Evaluarea inițială și ulterioară**

BC7.9 O bază de evaluare trebuie să fie selectată atât atunci când este recunoscut(ă) pentru prima dată un activ sau o datorie – evaluare inițială –, cât și atunci când este raportat(ă) în situațiile financiare ale unei perioade ulterioare – evaluare ulterioară. Unele politici contabile sunt exprimate într-un mod care poate sugera că în cazul evaluării inițiale și al celei ulterioare se aplică principii diferite. Spre exemplu, un activ poate fi recunoscut inițial la prețul tranzacției și ulterior la valoarea curentă. Prin urmare, IPSASB a avut în vedere dacă evaluarea inițială și cea ulterioară trebuie discutate separat în Cadrul general conceptual.

BC7.10 Unul dintre motivele pentru care baze de evaluare diferite pot fi specificate pentru evaluarea inițială și pentru cea ulterioară este că baza care ar urma să fie folosită pentru evaluarea ulterioară nu este disponibilă la momentul evaluării inițiale. Această situație este comună în special în sectorul public acolo unde activele sunt aduse drept contribuție, sau sunt furnizate prin subvenții, sau în schimbul altor active nemonetare. Într-o astfel de situație, valoarea tranzacției poate fi necunoscută și, dacă activul trebuie contabilizat ulterior ca o valoare de intrare cum ar fi costul istoric sau costul de înlocuire, o altă bază trebuie să fie specificată pentru evaluarea inițială ca surogat pentru valoarea la care ar fi înregistrat activul dacă ar fi achiziționat în termeni obiectivi. Este posibil să fie necesare surrogate și pentru evaluarea inițială a activelor achiziționate înainte de introducerea contabilității de angajamente acolo unde prețul tranzacției nu este cunoscut. Utilizarea surrogatelor care îndeplinesc obiectivul evaluării și caracteristicile calitative este mai degrabă o aplicare a bazei de evaluare decât o abatere de la aceasta.

BC7.11 Un alt motiv pentru o diferență aparentă la evaluarea inițială și cea ulterioară apare atunci când activul urmează să fie contabilizat la valoarea curentă, iar prețul tranzacției este considerat ca reflectând baza specifică de evaluare curentă care va fi utilizată. În acest caz, specificarea faptului că activul urmează să fie recunoscut inițial la prețul tranzacției clarifică faptul că aplicarea

respectivă a politicii nu va conduce la recunoașterea veniturilor și cheltuielilor la recunoașterea inițială – câștiguri sau pierderi „din prima zi”. În principiu, aceeași bază de evaluare este utilizată atât pentru recunoașterea inițială, cât și pentru cea ulterioară – dispozițiile pentru fiecare sunt specificate diferit pentru o mai bună înțelegere.

BC7.12 IPSASB a concluzionat că, în principiu, aceleași considerente se aplică evaluării inițiale și celei ulterioare. În conformitate, discuția din acest capitol se aplică în ambele situații.

### **Valori de intrare și de ieșire: valoarea de utilizare**

BC7.13 Bazele de evaluare pot fi clasificate în funcție de posibilitatea lor de a furniza o perspectivă de intrare sau de ieșire. Așa cum s-a discutat la punctul 7.8, valorile de intrare reflectă costul de achiziție, iar valorile de ieșire reflectă fie:

- Beneficiile economice din vânzarea imediată; fie
- Valoarea care va fi derivată din activ în urma utilizării și a vânzării ulterioare.

În opinia IPSASB, cunoașterea faptului dacă o bază de evaluare este o valoare de intrare sau una de ieșire ajută la determinarea bazei de evaluare care îndeplinește cel mai bine obiectivul evaluării.

BC7.14 IPSASB a analizat dacă valoarea de utilizare trebuie să fie clasificată ca o valoare de intrare sau ca o valoare de ieșire. Pentru un activ generator de numerar valoarea de utilizare implică un model bazat pe un flux de trezorerie actualizat care folosește fluxuri de trezorerie preconizate din vânzarea bunurilor și serviciilor. Pentru activele generatoare de fluxuri nemonetare valoarea de utilizare folosește costul de înlocuire ca surogat – costul de înlocuire este o valoare de intrare. Această idee a determinat unele persoane să exprime părerea că pentru un activ generator de fluxuri nemonetare valoarea de utilizare prezintă o perspectivă de intrare atunci când activul este utilizat și una de ieșire atunci când activul este vândut – conform acestei opinii, incapacitatea de a arăta că valoarea de utilizare cuprinde atât perspectiva de intrare, cât și pe cea de ieșire nu reflectă circumstanțele din sectorul public. IPSASB admite această opinie, dar nu consideră că utilizarea costului de înlocuire ca surogat pentru a calcula valoarea de utilizare înseamnă că valoarea de utilizare devine o valoare de intrare. Prin urmare, IPSASB a concluzionat că valoarea de utilizare este o valoare de ieșire atât pentru activele generatoare de fluxuri monetare, cât și pentru activele generatoare de fluxuri nemonetare.

## **Baze de evaluare pentru active**

### **Costul istoric**

BC7.15 Costul istoric este o bază de evaluare aplicată pe scară largă în numeroase jurisdicții. Mulți respondenți la documentul de consultare și la proiectul de

expunere au susținut utilizarea continuă pe scară largă a costului istoric ca bază de evaluare, cel mai frecvent în combinație cu alte baze de evaluare. Ei susțineau această opinie în raport cu obiectivul de răspundere și cu inteligibilitatea și verificabilitatea costului istoric. Aceștia au mai observat că, deoarece costul istoric este adoptat pe scară largă în combinație cu alte baze de evaluare, utilizarea sa continuă evită costurile care ar apărea dacă o revizuire viitoare a actualului standard care impune sau permite costul istoric ar impune utilizarea unei baze de evaluare diferite.

BC7.16 Unii respondenți considerau că informațiile la costul istoric furnizează o bază mult mai relevantă pentru raportarea costului serviciilor deoarece asocierea dintre costul istoric și tranzacțiile care sunt realizate efectiv de către entitate este deosebit de importantă pentru o evaluare a răspunderii. Mai exact, costul istoric furnizează informații pe care le pot utiliza furnizorii de resurse atunci când evaluează corectitudinea taxelor pe care le-au evaluat sau modul în care au fost utilizate resursele pe care, altfel, le-au adus drept contribuție într-o perioadă de raportare.

BC7.17 IPSASB este de acord că, în multe situații, este relevant să se furnizeze informații despre tranzacțiile care sunt realizate efectiv de către entitate și acceptă că utilizatorii sunt interesați de costul serviciilor bazat pe tranzacțiile efective. Costul istoric furnizează mai degrabă informații despre costul efectiv al serviciilor în perioada de raportare decât despre care va fi costul lor în viitor; deciziile privind prețurile bazate pe informații la cost istoric pot promova corectitudinea față de consumatorii serviciilor.

BC7.18 De asemenea, IPSASB acceptă opiniile celor care consideră că utilizarea costului istoric facilitează o comparație între rezultatele financiare reale și bugetul aprobat. IPSASB acceptă faptul că bugetele pot fi adesea întocmite pe baza costului istoric și că, în acest caz, costul istoric îmbunătățește comparația cu bugetul.

BC7.19 IPSASB a admis și o opinie contrară: și anume că evaluarea și raportarea costului prestării serviciilor din punctul de vedere al valorii care a fost cheltuită pentru furnizarea acelor servicii oferă informații utile atât în scopuri decizionale, cât și în scopuri legate de răspundere. Deoarece costul istoric nu reflectă valoarea activelor la momentul la care sunt consumate, el nu oferă informații despre acea valoare în cazurile în care efectul schimbării prețului este semnificativ. Concluzia IPSASB a fost că este important ca aceste două perspective contrastante să fie tratate în Cadru general conceptual.

### **Valoarea de piață și valoarea justă**

BC7.20 Proiectul de expunere nu propunea valoarea justă ca bază de evaluare. În schimb, se propunea valoarea de piață, care era definită în același mod ca valoarea justă în literatura IPSASB la momentul la care a fost elaborat Cadru general conceptual. Mai mulți respondenți au contestat omiterea valorii juste ca bază de

evaluare. Aceștia au sesizat că valoarea justă este o bază de evaluare care este definită și utilizată în specificarea dispozițiilor de evaluare de către numeroși normalizatori mondiali și naționali și că o definiție a valorii juste fusese mult folosită în literatura IPSASB. Numeroși susținători ai valorii juste considerau că definiția trebuie să fie o valoare de ieșire conform definiției din Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).<sup>17</sup>

- BC7.21 Motivul IPSASB pentru abordarea propusă în proiectul de expunere era că valoarea justă este similară valorii de piață, iar includerea ambelor baze de evaluare ar putea crea confuzie pentru utilizatorii situațiilor financiare. IPSASB a mai observat că valoarea justă în IFRS este o valoare de ieșire în mod explicit – spre deosebire de definiția valorii juste din literatura IPSASB la momentul la care era elaborat Cadru general conceptual. Prin urmare, este posibil ca relevanța valorii juste în sectorul public să fie limitată, în principal, la furnizarea de informații despre capacitatea financiară mai degrabă decât să furnizeze informații despre capacitatea operațională și costul serviciilor. În plus, în acest capitol costul de înlocuire este mai degrabă o bază de evaluare de sine stătătoare decât o tehnică de evaluare pentru a determina valoarea justă.
- BC7.22 În sectorul public, numeroase active sunt specializate și, prin urmare, diferențele dintre prețurile de intrare și cele de ieșire sunt semnificative. Atunci când activul va furniza servicii sau beneficii economice viitoare cu o valoare mai mare decât prețul de ieșire al activului, o măsură care reflectă valorile de ieșire nu reprezintă cea mai relevantă bază. Atunci când cea mai eficientă măsură din punctul de vedere al resurselor este vânzarea activului – deoarece valoarea serviciilor pe care le va furniza sau fluxurile de trezorerie preconizate din utilizare nu sunt mai mari decât valoarea care ar fi primită din vânzare, este posibil ca cea mai relevantă bază de evaluare să fie prețul net de vânzare, care reflectă costurile de vânzare și, cu toate că este posibil să se bazeze pe probele de pe piață, nu presupune existența unei piețe deschise, active și reglementate.
- BC7.23 Atunci când a analizat meritele valorii juste ca bază de evaluare, IPSASB a acceptat că valoarea justă furnizează o bază relevantă pentru evaluarea unui rezultat financiar. Atunci când activele sunt înregistrate la valoarea justă, performanța financiară poate fi evaluată în contextul rentabilității implicite a valorilor de piață. Totuși, activitățile din sectorul public nu sunt desfășurate, în general, în scopul obținerii unui rezultat financiar, deci relevanța evaluării unui astfel de rezultat este limitată.
- BC7.24 La finalizarea capitolului despre evaluare, IPSASB a avut în vedere trei opțiuni principale de tratare a subiectului:
- Adoptarea unei definiții a valorii juste care să se bazeze pe o valoare de ieșire;

---

<sup>17</sup> IFRS 13, *Evaluarea la valoarea justă*, prezintă definiția valorii juste.

- Păstrarea definiției valorii juste în IPSAS înainte de elaborarea Cadrului general conceptual; sau
- Includerea valorii de piață, mai degrabă decât a valorii juste, ca bază de evaluare, conform propunerii din proiectul de expunere.

BC7.25 Adoptarea unei definiții a valorii juste bazate pe o valoare de ieșire ar fi însemnat utilizarea unei definiții care nu este bine aliniată cu obiectivele majorității entităților din sectorul public – mai degrabă furnizarea de servicii decât generarea de fluxuri de trezorerie. Nu este cert dacă măsurile bazate pe valoarea de ieșire ar furniza informații relevante pentru multe active deținute pentru capacitatea lor operațională și pentru datorii atunci când nu este posibil ca datoria să fie transferată.

BC7.26 Includerea definiției curente a valorii juste a IPSASB sau a unei variante ușor modificate în Cadrul general conceptual ar fi însemnat că doi normalizatori mondiali ar fi folosit definiții conceptual diferite ale aceluiași termen.

BC7.27 IPSASB a admis că neincluderea valorii juste ca bază de evaluare ar avea implicații asupra literaturii IPSASB existente la momentul la care Cadrul general conceptual era finalizat, deoarece mai multe IPSAS-uri conțineau valoarea justă în dispozițiile sau opțiunile de evaluare.

BC7.28 În concluzie, IPSASB a decis că, decât să includă o definiție a valorii juste bazată pe o valoare de ieșire sau o definiție a valorii juste specifică sectorului public, Cadrul general conceptual trebuie să includă mai degrabă valoarea de piață ca bază de evaluare decât valoarea justă. IPSASB consideră valoarea justă ca model de reprezentare a unui anumit rezultat al evaluării. IPSASB poate lucra în continuare la nivel de standard pentru a explica modul în care bazele de evaluare din acest capitol se aliniază cu valoarea justă, așa cum sunt implementate în IFRS.

### **Costul de înlocuire, prețul net de vânzare și valoarea de utilizare**

BC7.29 Deoarece obiectivul entităților din sectorul public este de a furniza servicii, adesea în alte tranzacții decât cele de schimb, mai degrabă decât de a realiza profit, numeroase active nefinanciare sunt deținute în scopuri de exploatare. În plus, multe dintre aceste active sunt specializate și este puțin probabil să fie achiziționate sau vândute pe piețe deschise, active și reglementate. Valoarea de piață facilitează o evaluare a capacității financiare și a capacității operaționale în cazul în care activele operaționale nu sunt specializate și sunt tranzacționate pe piețe deschise, active și reglementate. Totuși, alte baze de evaluare curente în afară de valoarea de piață sunt necesare pentru a furniza informații utile despre costul serviciilor și capacitatea operațională în cazul în care activele sunt specializate și informațiile bazate pe piață sunt limitate.

BC7.30 În analiza bazelor de evaluare care furnizează cele mai utile informații pentru active operaționale specializate, IPSASB a căutat o bază care reflectă furnizarea

continuă de bunuri și servicii de către entitățile din sectorul public. Cea mai adecvată bază pentru aceste active este cea care furnizează informații despre costul potențialului de servicii care poate fi atribuit unui activ.

- BC7.31 IPSASB a luat în considerare costul de reproducere ca o potențială bază de evaluare. Costul de reproducere este ușor de înțeles. Totuși, acesta reflectă mai degrabă costul obținerii unui activ identic decât costul înlocuirii potențialului de servicii furnizat de un activ. Prin urmare, costul de reproducere poate reflecta caracteristici ale activelor care nu mai deserveșc niciun scop economic, iar utilizarea sa poate exagera valoarea unui activ. Costul de înlocuire evită acest risc deoarece se bazează pe cel mai economic cost necesar pentru ca entitatea să înlocuiască potențialul de servicii al unui activ. Deși a acceptat faptul că determinarea costului de înlocuire poate fi, în anumite cazuri, complexă și poate implica raționamente subiective, IPSASB a ajuns la concluzia potrivit căreia costul de înlocuire este baza curentă de evaluare care adesea îndeplinește cel mai bine obiectivul de evaluare și întrunește caracteristicile calitative. IPSASB a recunoscut că vor fi necesare îndrumări la nivel de standarde cu privire la abordarea față de implementarea costului de înlocuire.
- BC7.32 Așa cum admitea IPSASB, costul de înlocuire nu va fi întotdeauna o bază adecvată de evaluare pentru activele operaționale specializate. Există multe cazuri în care o entitate nu mai intenționează să continue să exploateze un activ. În aceste situații, costul de înlocuire nu reprezintă o bază utilă de evaluare, deoarece nu ar fi rațional pentru entitate să înlocuiască potențialul de servicii furnizat de activ. Prin urmare, IPSASB a avut în vedere baza adecvată de evaluare pentru aceste situații. În aceste cazuri este mai adecvată o bază de evaluare specifică entității care să reflecte constrângerile la vânzare pentru o entitate și care să furnizeze o valoare de ieșire. IPSASB a concluzionat că prețul net de vânzare îndeplinește cel mai bine obiectivul evaluării. Prin urmare, prețul net de vânzare este inclus în acest capitol ca o bază de evaluare. De asemenea, prețul net de vânzare furnizează informații care îndeplinesc obiectivul evaluării atunci când o entitate este obligată contractual sau printr-un angajament irevocabil să vândă un activ la o valoare sub cea de piață, poate pentru a îndeplini un obiectiv social sau politic.
- BC7.33 Pentru a furniza o analiză completă a circumstanțelor în care funcționează entitățile din sectorul public, IPSASB a avut în vedere și situația în care nu ar fi rațional pentru o entitate să încerce să înlocuiască potențialul de servicii încorporat de un activ, dar ar fi, totuși, mai logic ca entitatea să continue să exploateze activul mai degrabă decât să îl vândă imediat. Valoarea de utilizare include fluxuri de trezorerie sau potențial de servicii din exploatarea continuă a activului și încasărilor din vânzare. Prin urmare, IPSASB a concluzionat că valoarea de utilizare trebuie inclusă ca potențială bază de evaluare. IPSASB a admis că această bază de evaluare nu poate fi aplicată direct într-un context generator de fluxuri nemonetare și că, la determinarea valorii de utilizare, ar putea fi necesar, prin urmare, să se utilizeze ca surogat costul de înlocuire.



### **Modelul bazat pe valoarea justă**

- BC7.34 Așa cum se menționează la punctul BC7.20, proiectul de expunere nu propunea valoarea justă ca o bază de evaluare de sine stătătoare. Totuși, propunea modelul de evaluare la valoarea justă ca metodă de estimare a unei evaluări atunci când a fost determinat că valoarea de piață este baza de evaluare adecvată, dar piața este inactivă sau, altfel, nu este deschisă sau reglementată.
- BC7.35 O mică parte dintre respondenții la proiectul de expunere au susținut modelul de evaluare la valoarea justă. O parte dintre acești respondenți considerau că IPSASB trebuie să furnizeze mai multe detalii cu privire la aplicarea acestui model. Alții susțineau modelul, dar sugerau că un model de evaluare detaliat ar fi inadecvat pentru Cadrul general conceptual – o parte dintre acești respondenți considerau că trebuie tratat ca o tehnică de estimare la nivel de standarde. Numeroși respondenți considerau că valoarea justă trebuie propusă ca o bază de evaluare de sine stătătoare utilizând definiția din IFRS, în timp ce alții doreau mai multe detalii despre abordările față de estimarea valorii juste care să completeze adoptarea sa ca o bază de evaluare. La polul opus, alți respondenți opinau că valoarea justă nu este adecvată pentru sectorul public.
- BC7.36 IPSASB a fost convins de opiniile celor care considerau că modelul bazat pe valoarea justă avea un nivel prea redus pentru Cadrul general conceptual. IPSASB a acceptat și opinia respondenților care considerau că era derutant să nu se definească valoarea justă ca o bază de evaluare și, în schimb, să se reintroducă valoarea justă prin model. Prin urmare, IPSASB a decisă să nu includă în capitolul final modelul bazat pe valoarea justă.

### **Modelul bazat pe valoarea privării**

- BC7.37 Documentul de consultare discuta modelul bazat pe valoarea privării ca argument pentru selectarea unei baze a valorii curente. Unii respondenți și-au exprimat rezerva – în special față de faptul că modelul ar fi costisitor și ar impune o povară disproporționată asupra celor care întocmesc situații financiare, care ar trebui să ia în considerare trei posibile baze de evaluare pentru fiecare activ raportat. Mai mulți respondenți considerau și că este mult prea complicat. A existat și o opinie conform căreia modelul bazat pe valoarea privării exagerează inutil caracteristica de tip calitativ a relevanței și neglijează celelalte caracteristici calitative.
- BC7.38 Cu toate că recunoștea că modelul bazat pe valoarea privării a fost adoptat cu succes în unele jurisdicții, IPSASB a admis astfel de rezerve în totalitate sau parțial. Prin urmare, IPSASB a inclus modelul bazat pe valoarea privării în proiectul de expunere ca metodă opțională de alegere între costul de înlocuire, prețul net de vânzare și valoarea de utilizare atunci când s-a decis să se utilizeze o bază de evaluare curentă, dar nu a putut fi identificată baza adecvată în raport cu obiectivele raportării financiare și caracteristicile calitative.

BC7.39 Cu toate că o mică parte dintre respondenții la proiectul de expunere susțin nou puternic modelul bazat pe valoarea privării, numeroși respondenți au continuat să aibă rezerve față de gradul de complexitate al modelului. De asemenea, IPSASB recunoștea o ambiguitate tehnică a modelului bazat pe valoarea privării – dacă prețul net de vânzare este mai mare decât costul de înlocuire s-ar putea indica o oportunitate de dezvoltare și utilizatorii trebuie să primească aceste informații, ceea ce modelul bazat pe valoarea privării nu ar face. Pe baza acestor factori, IPSASB a decis să nu includă în Cadrul general conceptual modelul bazat pe valoarea privării. Totuși, au fost păstrate o parte din perspectivele oferite de acest model în analiza relației dintre costul de înlocuire, prețul net de vânzare și valoarea de utilizare – de exemplu, faptul că nu este adecvat să se evalueze un activ la costul de înlocuire dacă cel mai mare dintre prețul net de vânzare și valoarea de utilizare este mai mic decât costul de înlocuire.

### **Valori simbolice**

BC7.40 În unele jurisdicții, anumite active sunt recunoscute în situația poziției financiare la valori simbolice, de obicei o unitate din moneda de prezentare. Acest tratament este adoptat pentru a recunoaște activele în situația poziției financiare propriu-zisă atunci când este dificil să se obțină o evaluare. Susținătorii valorilor simbolice consideră că acestea oferă informații utile utilizatorilor situațiilor financiare și facilitează o legătură între gestionarea activelor și procesele contabile.

BC7.41 IPSASB recunoaște că această abordare are rolul de a furniza informații utile. Totuși, majoritatea membrilor IPSASB au fost de părere că valorile simbolice nu îndeplinesc obiectivul evaluării, deoarece nu furnizează informații relevante despre capacitatea financiară, capacitatea operațională sau costul serviciilor. Majoritatea IPSASB a concluzionat că decizia dacă să se recunoască sau nu un element ca activ trebuie luată după ce se evaluează dacă elementul corespunde definiției unui activ și criteriilor de recunoaștere din Capitolul 5, *Elemente din situațiile financiare*, și din Capitolul 6, *Recunoașterea în situațiile financiare*. IPSASB a acceptat și faptul că, în cazurile în care este imposibil sau foarte costisitor să se obțină o evaluare, este important ca datele ce urmează să fie furnizate prin prezentarea informațiilor să fie atent analizate la nivel de standarde.

### **Baze de evaluare pentru datorii**

#### **Prețul de asumare și costul descărcării**

BC7.42 IPSASB a acceptat opiniile celor care observau că, de multe ori, nu va exista un preț de asumare deoarece multe servicii sunt furnizate de entitățile din sectorul public prin alte tranzacții decât cele de schimb. IPSASB a acceptat că situațiile în care prețul de asumare va îndeplini obiectivul evaluării sunt limitate. Totuși, obligațiile asociate contractelor de asigurare și obligațiile similare, cum ar fi

garanțiile financiare, sunt datorii în cazul cărora prețul de asumare ar putea furniza informații relevante și reprezentative exact. În aceste cazuri, datoriile ar putea fi reevaluate la prețul de asumare pentru a reflecta modificările primelor de risc ca urmare a recunoașterii inițiale.

BC7.43 Unii respondenți la proiectul de expunere se întrebau și dacă trebuie inclus sau nu costul descărcării. IPSASB admitea că, în multe cazuri din sectorul public, în special în alte tranzacții decât cele de schimb, este puțin probabil să existe un cost de descărcare, deoarece nu va exista nicio parte externă dispusă să accepte transferul unei datorii de la debitor în schimbul unei anumite sume. Chiar și atunci când costul descărcării poate fi determinat, este puțin probabil ca partea externă să accepte o sumă mai mică decât costul îndeplinirii la decontare. Prin urmare, este posibil ca datoriile generate de alte tranzacții decât cele de schimb să fie evaluate la costul îndeplinirii și adesea aceasta va fi singura bază de evaluare practică și relevantă. Totuși, IPSASB a decis să păstreze în Cadrul general conceptual prețul de asumare și costul descărcării ca baze de evaluare deoarece pot exista cazuri izolate în care aceste baze de evaluare îndeplinesc obiectivul evaluării.

## Alte aspecte

BC7.44 Documentul de consultare a solicitat opiniile respondenților cu privire la următoarele două aspecte legate de evaluare:

- Tratatamentul riscului propriului credit al unei entități și schimbările valorii atribuibile modificărilor riscului propriului credit al unei entități; și
- Dacă evaluarea unui activ trebuie să reflecte doar potențialul de servicii legat de utilizarea sa actuală sau dacă evaluarea unui activ trebuie să includă valoarea marginală asociată posibilei sale utilizări alternative.

BC7.45 Majoritatea respondenților care au comentat pe marginea acestor aspecte au considerat că ar fi fost mai adecvat tratate la nivel de standarde decât în Cadrul general conceptual. IPSASB a fost de acord cu această opinie, în consecință aceste aspecte nu sunt tratate în Cadrul general conceptual. IPSASB a observat că atunci când valoarea de piață este utilizată pentru a evalua o datorie este necesar să se aibă în vedere tratamentul riscului propriului credit al entității.

## CAPITOLUL 8: PREZENTAREA ÎN RAPOARTELE FINANCIARE CU SCOP GENERAL

### CUPRINS

---

	Punctul
Introducere .....	8.1-8.8
Prezentare .....	8.4-8.8
Selectarea informațiilor .....	8.9-8.35
Selectarea informațiilor – natura informațiilor .....	8.11-8.14
Informații selectate pentru reproducere sau descriere .....	8.15-8.24
Principii aplicabile în selectarea informațiilor .....	8.25-8.35
Amplasarea informațiilor .....	8.36-8.44
Principii de alocare a informațiilor între diferite rapoarte .....	8.38-8.40
Principii de amplasare a informațiilor într-un raport .....	8.41-8.44
Organizarea informațiilor .....	8.45-8.64
Natura informațiilor relevante pentru organizare .....	8.47-8.53
Principii aplicabile organizării informațiilor .....	8.54-8.64
Bază pentru concluzii	

---

## Introducere

- 8.1 Acest capitol prezintă conceptele aplicabile prezentării informațiilor în GPFR-uri, inclusiv situațiile financiare ale guvernelor și ale altor entități din sectorul public (entități).
- 8.2 Prezentarea este corelată cu Capitolele 1-4 – obiectivele raportării financiare, necesitățile utilizatorilor, caracteristicile calitative, constrângerile asupra informațiilor incluse în GPFR-uri și entitatea raportoare, toate influențează deciziile legate de prezentare. Pentru informațiile raportate în situațiile financiare, prezentarea este asociată și cu definițiile elementelor, criteriile de recunoaștere și bazele de evaluare identificate în Capitolele 5-7 – de exemplu:
- Definiția elementelor afectează datele care pot fi prezentate în situațiile financiare;
  - Aplicarea criteriilor de recunoaștere afectează amplasarea informațiilor; și
  - Selectarea bazelor de evaluare are impact asupra informațiilor prezentate cu privire la metodologiile de evaluare.

### *Limba în care sunt emise situațiile financiare și alte GPFR-uri*

- 8.3 Limba (sau limbile) în care sunt emise situațiile financiare și alte GPFR-uri susțin(e) îndeplinirea obiectivelor raportării financiare și caracteristicile calitative. Toate versiunile traduse trebuie să fie fidele versiunii în limba-sursă. Versiunea tradusă va fi disponibilă pentru a răspunde necesităților utilizatorilor cu trimitere la:
- Dispozițiile legale din jurisdicția entității; și
  - Costurile de traducere și beneficiile.

## Prezentare

- 8.4 Prezentarea cuprinde selectarea, amplasarea și organizarea informațiilor care sunt raportate în GPFR-uri.
- 8.5 Scopul prezentării este de a furniza informații care să contribuie la îndeplinirea obiectivelor raportării financiare și care respectă caracteristicile calitative, ținând cont, în același timp, de constrângerile privind informațiile incluse în GPFR-uri. Deciziile legate de selectarea, amplasarea și organizarea informațiilor sunt luate ca urmare a nevoilor utilizatorilor de informații despre fenomenele economice și de altă natură.
- 8.6 Capitolul 1 explică faptul că este probabil ca GPFR-urile să cuprindă rapoarte multiple, fiecare răspunzând mai direct anumitor aspecte ale obiectivelor raportării financiare și anumitor probleme care intră sub incidența raportării financiare. Pe lângă situațiile financiare, GPFR-urile furnizează informații relevante pentru, de exemplu, evaluările performanței serviciilor unei entități și ale sustenabilității finanțelor sale. Obiectivele raportării financiare, aplicate în domeniile acoperite

de un anumit raport, ghidează deciziile legate de prezentare pentru respectivul raport.

8.7 Deciziile legate de prezentare pot:

- Conduce la elaborarea unui nou GPFR, migrarea informațiilor între rapoarte sau combinarea rapoartelor existente; sau
- Să fie decizii detaliate cu privire la selectarea, amplasarea și organizarea informațiilor în cadrul GPFR-urilor.

*Deciziile legate de prezentare sunt corelate*

8.8 Deciziile privind selectarea, amplasarea și organizarea informațiilor sunt corelate și, în practică, este posibil să fie analizate împreună. Volumul sau tipul de informații selectate ar putea determina dacă vor fi incluse într-un raport separat sau organizate în tabele sau grafice separate. Următoarele trei secțiuni detaliază separat fiecare decizie legată de prezentare.

## **Selectarea informațiilor**

8.9 Deciziile privind selectarea informațiilor se referă la informațiile care sunt raportate:

- În situațiile financiare; și
- În GPFR-urile din afara situațiilor financiare (alte GPFR-uri).

8.10 Așa cum se explică în Capitolul 2, *Obiectivele și utilizatorii raportării financiare cu scop general*, obiectivele raportării financiare sunt de a furniza informații despre entitate care să fie utile utilizatorilor GPFR-urilor în scopuri decizionale și legate de răspundere. Capitolul 2 descrie tipurile de informații de care au nevoie utilizatorii pentru a îndeplini obiectivele raportării financiare. Această descriere oferă îndrumări atunci când se decide dacă sunt sau nu necesare anumite tipuri de rapoarte. Acest capitol se concentrează pe selectarea informațiilor care vor fi prezentate în GPFR-uri, inclusiv situațiile financiare și alte rapoarte.

## **Selectarea informațiilor – natura informațiilor**

*Natura informațiilor din situațiile financiare*

8.11 Necesitățile utilizatorilor legate de informații identificate în Capitolul 2 stau la baza selectării informațiilor pentru situațiile financiare. Acele necesități includ informații despre poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități cu scopul de a:

- Permite utilizatorilor să identifice resursele entității și să pretindă acele resurse la data de raportare;
- Fi folosite în evaluarea unor aspecte precum măsura în care entitatea a dobândit resursele în mod economic și le-a utilizat în mod eficient și eficace în vederea îndeplinirii obiectivelor sale de prestare de servicii; și

- Fi folosite în evaluări ale performanței financiare, lichidității și solvabilității entităților.
- 8.12 Situațiile financiare pot furniza și informații care ajută utilizatorii să evalueze în ce măsură:
- Entitatea și-a îndeplinit obiectivele financiare;
  - Veniturile, cheltuielile, fluxurile de trezorerie și rezultatele financiare ale entității sunt conforme cu bugetele aprobate; și
  - O entitate a aderat la legislația relevantă sau la altă autoritate care guvernează colectarea și utilizarea banilor publici.
- 8.13 Situațiile financiare nu raportează în mod cuprinzător despre performanța serviciilor unei entități. Totuși, informațiile din situațiile financiare pot furniza informații relevante în raport cu aspecte financiare ale performanței serviciilor, cum ar fi informații despre:
- Venituri, cheltuieli și fluxuri de trezorerie aferente serviciilor; și
  - Active și datorii care furnizează informații pentru evaluările utilizatorilor despre, spre exemplu, capacitatea operațională sau riscurile financiare care ar putea afecta prestarea serviciului ale unei entități.
- 8.14 Alte rapoarte din GPFR-uri prezintă informații suplimentare față de situațiile financiare. Aceste informații pot include, de exemplu:
- Informații despre sustenabilitatea finanțelor publice ale unei entități;
  - Discutarea și analizarea situațiilor financiare; sau
  - Informații despre performanța serviciilor.

### **Informații selectate pentru reproducere sau descriere**

- 8.15 Informațiile sunt selectate pentru reproducere sau descriere în GPFR-uri. Informațiile selectate pentru reproducere transmit mesaje-cheie într-un GPFR, în timp ce informațiile selectate pentru descriere fac informațiile reproduse mai utile, furnizând detalii care ajută utilizatorii să înțeleagă informațiile reproduse. Descrierea informațiilor nu este un substitut al reproducerii.
- 8.16 În general, trebuie să se evite repetiția informațiilor într-un GPFR. Totuși, aceleași informații pot fi atât reproduse, cât și descrise. De exemplu, o reproducere completă în situațiile financiare propriu-zise poate fi repetată în note, caz în care notele furnizează o dezagregare a totalului reprodus. În mod similar, aceleași informații pot fi prezentate în GPFR-uri diferite pentru a trata scopurile lor diferite.

#### *Informații selectate pentru reproducere*

- 8.17 Fiecare GPFR cuprinde mesaje-cheie care sunt comunicate, deci fiecare GPFR conține informații reproduse. Informațiile reproduse sunt păstrate la un nivel

concis, inteligibil, pentru ca utilizatorii să se poată concentra pe mesajele-cheie prezentate și să nu fie distrași de detalii care, altfel, ar ascunde acele mesaje. Informațiile reproduse sunt prezentate vizibil, utilizându-se tehnici adecvate de prezentare cum ar fi o etichetare clară, chenare, tabele și grafice.

- 8.18 Elementele reproduse în situațiile financiare propriu-zise furnizează informații despre aspecte cum ar fi poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității raportoare.
- 8.19 Evaluarea dacă un element îndeplinește criteriile de recunoaștere este una dintre etapele-cheie pentru a determina dacă informațiile sunt reproduse în situația poziției financiare sau în situația performanței financiare propriu-zisă și/sau descrise fie în note, fie în alt loc în GPFR-uri. În alte cazuri, de exemplu, o situație a fluxurilor de trezorerie, informațiile reproduse vor susține și realizarea obiectivelor raportării financiare.
- 8.20 Elaborarea dispozițiilor referitoare la reproducerea elementelor-rând și a totalurilor implică stabilirea unui echilibru între standardizarea informațiilor reproduse, care facilitează inteligibilitatea, și informațiile care sunt adaptate pentru factori specifici entității. Scopul dispozițiilor standardizate privind reproducerea, precum și al informațiilor specifice entității este de a garanta că informațiile necesare pentru îndeplinirea obiectivelor raportării financiare sunt disponibile tuturor entităților, permițând, în același timp, ca informațiile să fie reproduse într-un mod care reflectă natura și operațiunile anumitor entități.

#### *Informații selectate pentru descriere*

- 8.21 Este posibil ca informațiile descrise să includă:
- Baza pentru informațiile reproduse, cum ar fi politicile sau metodologiile aplicabile;
  - Dezagregări ale informațiilor reproduse; și
  - Date care prezintă o parte din, dar nu toate, aspectele asociate informațiilor reproduse – de exemplu, descrieri de date care îndeplinesc o parte din, dar nu toate, caracteristicile definiției unui element<sup>18</sup> sau descrieri de date care corespund definiției unui element, dar nu și criteriului de recunoaștere.
- 8.22 Nivelul de detaliu asigurat de informațiile descrise contribuie la îndeplinirea obiectivelor raportării financiare, fără a fi excesiv. Informațiile descrise, ca și informațiile reproduse, sunt necesare pentru îndeplinirea obiectivelor raportării financiare.

---

<sup>18</sup> Capitolul 5, *Elemente din situațiile financiare*, explică faptul că alte resurse și alte obligații care nu corespund definiției elementelor pot fi recunoscute pentru a contribui la obiectivele raportării financiare.



8.23 Informațiile descrise în notele la situațiile financiare:

- Sunt necesare pentru ca un utilizator să înțeleagă situațiile financiare;
- Furnizează informații care prezintă situațiile financiare în contextul entității și al mediului de operare al acesteia; și
- Vor avea, în general, o relație clară și demonstrabilă cu informațiile reproduse în situațiile financiare propriu-zise (situația financiară propriu-zisă) de care țin.

8.24 Informațiile descrise în notele la situațiile financiare pot include și:

- Factorii specifici entității care pot influența raționamentele despre informațiile raportate (de exemplu, informații despre părțile asociate și entitățile controlate sau interesele în alte entități);
- Baza pentru informațiile reproduse (de exemplu, informații despre politicile contabile și evaluare, inclusiv metodele de evaluare și incertitudinile evaluării atunci când este cazul);
- Dezagregările sumelor reproduse în situațiile propriu-zise (de exemplu, o scindare a imobilizărilor corporale în diferite clase);
- Elementele care nu corespund definiției unui element sau criteriilor de recunoaștere, dar sunt importante pentru o înțelegere a finanțelor unei entități și a capacității acesteia de a furniza servicii – de exemplu, informații despre evenimente și condiții care ar putea afecta fluxurile de trezorerie viitoare sau potențialul de servicii, inclusiv natura lor, posibilele efecte asupra fluxurilor de trezorerie sau potențialului de servicii, probabilitatea apariției și sensibilitatea la schimbări ale condițiilor; și
- Informații care pot explica tendințele de bază care afectează totalurile reproduse.

**Principii aplicabile în selectarea informațiilor**

8.25 Deciziile cu privire la ce informații trebuie reproduse și descrise implică analiza:

- Obiectivelor raportării financiare;
- Caracteristicilor calitative și a constrângerilor asupra informațiilor incluse în GPFR-uri; și
- Fenomenelor economice și de altă natură relevante despre care pot fi necesare informații.

8.26 Selectarea informațiilor conduce la informații care contribuie la îndeplinirea obiectivelor raportării financiare, aplicabile domeniului acoperit de un anumit raport, și asigură nivelul adecvat de detaliu. Deciziile cu privire la selectarea informațiilor

implică stabilirea priorității informațiilor și rezumarea acestora. Selectarea informațiilor evită supraîncărcarea cu informații care reduce inteligibilitatea. Prea multe informații pot face dificil pentru utilizatori să înțeleagă mesajele-cheie și, în consecință, subminează îndeplinirea obiectivelor raportării financiare.

- 8.27 Persoanele care întocmesc situații financiare, prin aplicarea prevederilor și a raționamentului lor profesional, sunt responsabile pentru asigurarea că informațiile care îndeplinesc obiectivele raportării financiare și corespund caracteristicilor calitative sunt furnizate în GPFR-urile pe care le întocmesc.
- 8.28 Deciziile legate de selectarea informațiilor necesită o revizuire continuă și critică. Informațiile identificate pentru o posibilă selecție sunt revizuite așa cum sunt elaborate și pregătite pentru prezentare, cu trimitere special spre relevanța lor, pragul de semnificație și raportul cost-beneficiu ale acestora, deși în selectarea informațiilor se aplică toate caracteristicile calitative și constrângerile. Deciziile anterioare pot necesita reconsiderare deoarece noile informații pot face ca dispozițiile existente privind informațiile să fie redundante, făcând ca acele elemente să nu mai respecte caracteristicile calitative și/sau constrângerile.
- 8.29 Toate tranzacțiile, evenimentele și alte elemente semnificative raportate sunt prezentate într-un mod care reflectă mai degrabă fondul decât forma lor juridică sau de altă natură, astfel încât să fie respectate caracteristicile calitative legate de relevanță și exactitatea în reprezentare.
- 8.30 Beneficiile utilizatorilor din primirea informațiilor trebuie să justifice costurile pentru entități aferente colectării și prezentării informațiilor. Atunci când se face această evaluare, este important să se aibă în vedere modul în care elementele individuale afectează perspectiva generală prezentată și natura informațiilor prezentate. Elemente care pot părea să aibă beneficii reduse atunci când sunt analizate separat pot prezenta beneficii mult mai mari atunci când contribuie la prezentarea unui set complet de informații.
- 8.31 Informațiile trebuie prezentate în timp util pentru a permite utilizatorilor să tragă la răspundere conducerea și pentru a argumenta deciziile utilizatorilor.
- 8.32 GPFR-urile pot include informații suplimentare derivate din alte surse decât sistemul informațional financiar. Caracteristicile calitative se aplică în cazul acestor informații. Data furnizării acestor informații suplimentare trebuie să fie cât se poate de apropiată de data de raportare a situațiilor financiare, pentru ca informațiile raportate să fie oportune.

*Principii de selectare a informațiilor pentru reproducere și descriere*

- 8.33 Deciziile legate de reproducerea sau descrierea informațiilor se aplică atât situațiilor financiare, cât și altor GPFR-uri. Obiectivele raportării financiare sunt aplicate în domeniile acoperite de un anumit raport pentru a ghida identificarea informațiilor pentru reproducere sau descriere. Identificarea informațiilor pentru reproducere și descriere într-un anumit GPFR poate implica elaborarea:

- Unor principii de clasificare;
  - Unei liste de tipuri generale de informații care sunt reproduse și a unei liste similare de tipuri generale de informații care sunt descrise; și/sau
  - Unor liste cu informații specifice pe care trebuie să le reproducă sau să le descrie persoanele care întocmesc situațiile financiare.
- 8.34 Deciziile privind selectarea informațiilor care urmează să fie reproduse și descrise se iau:
- Mai degrabă prin corelare reciprocă decât în mod izolat; și
  - Pentru a comunica eficient un set integrat de informații.
- 8.35 Deciziile privind selectarea în raport cu informațiile din alte GPFR-uri sunt luate după analiza atentă a relației dintre celelalte GPFR-uri și situațiile financiare.

### **Amplasarea informațiilor**

- 8.36 Deciziile cu privire la amplasarea informațiilor se referă la care:
- Raport cuprinde informațiile respective; și
  - Componentă a unui raport cuprinde informațiile.
- 8.37 Amplasarea informațiilor are un efect asupra contribuției pe care o au informațiile la îndeplinirea obiectivelor raportării financiare și a caracteristicilor calitative. Amplasarea poate afecta modul în care utilizatorii interpretează informațiile și comparabilitatea informațiilor. Amplasarea poate fi utilizată pentru a:
- Transmite importanța relativă a informațiilor și conexiunile cu alte elemente de informație;
  - Transmite natura informațiilor;
  - Conecta diverse elemente de informație care se combină pentru a răspunde cerinței unui anumit utilizator; și
  - Distinge între informațiile selectate pentru reproducere și cele selectate pentru descriere.

### **Principii de alocare a informațiilor între diferite rapoarte**

- 8.38 Factorii relevanți pentru deciziile privind alocarea informațiilor între situațiile financiare și alte GPFR-uri includ:
- *Natura*: dacă natura informațiilor, de exemplu, istorice versus prospective, susține includerea informațiilor fie în același GPFR, fie într-un alt GPFR, din cauza considerentelor legate de comparabilitate și/sau inteligibilitate, spre exemplu;

- *Specificul jurisdicției*: dacă factorii specifici jurisdicției, cum ar fi prevederile legale, stipulează dispoziții referitoare la amplasarea informațiilor; și
- *Corelarea*: dacă informațiile suplimentare prevăzute trebuie sau nu să fie strâns corelate cu informațiile deja incluse în raportul existent. Trebuie evaluate corelările dintre toate informațiile, nu doar cele dintre informațiile noi și cele existente.

8.39 Factorii de mai sus, care sunt exprimați din perspectiva adăugării informațiilor la un set existent de informații, se aplică și atunci când se analizează dacă gruparea informațiilor existente ar putea sau nu să fie îmbunătățită, situație discutată în secțiunea despre organizarea informațiilor.

8.40 Poate fi necesar un GPFR separat atunci când:

- Se identifică cerințe de informații suplimentare pentru utilizatori care nu sunt satisfăcute de un raport existent; și
- Este mai probabil ca un GPFR separat să îndeplinească obiectivele raportării financiare și caracteristicile calitative decât includerea informațiilor într-un raport existent.

### **Principii de amplasare a informațiilor într-un raport**

8.41 Punctul 8.17 din acest capitol stipulează că informațiile reproduse sunt prezentate vizibil, utilizând tehnici adecvate de prezentare – amplasarea este una dintre modalitățile posibile. Amplasarea informației în cadrul unui raport garantează că informațiile reproduse sunt suficient de vizibile și nu sunt mascate de alte informații mai detaliate și prezentate mai amplu.

8.42 Amplasarea informațiilor în situațiile financiare contribuie la comunicarea unei perspective financiare complete a unei entități.

8.43 Pentru situațiile financiare, informațiile reproduse sunt amplasate în situația propriu-zisă adecvată, în timp ce descrierile de informații se fac în note. Distanța dintre informațiile reproduse și cele descrise prin intermediul amplasării garantează că acele elemente care sunt direct legate de aspecte de comunicare, cum ar fi poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități, pot fi evidențiate, cu alte informații mai detaliate furnizate prin prezentări în note.

8.44 Pentru alte GPFR-uri, informațiile reproduse pot fi amplasate fie separat de informațiile descrise, fie în același loc, dar distinct de informațiile descrise și evidențiate prin utilizarea unei alte tehnici de prezentare.

### **Organizarea informațiilor**

8.45 Organizarea informațiilor se referă la aranjarea, gruparea și ordonarea informațiilor, care includ decizii referitoare la:

- Modul în care sunt aranjate informațiile în cadrul unui GPFR; și
  - Structura generală a unui GPFR.
- 8.46 Organizarea informației implică o serie de decizii care includ decizii privind utilizarea referințelor încrucișate, a tabelelor, graficelor, titlurilor, numerotărilor și aranjarea elementelor în cadrul unei anumite componente a unui raport, inclusiv decizii privind ordinea elementelor. Organizarea informațiilor poate afecta modul în care utilizatorii le interpretează.

### **Natura informațiilor relevante pentru organizare**

- 8.47 Deciziile privind organizarea informațiilor țin cont de:
- Importanța relațiilor dintre informații; și
  - Faptul că informațiile urmează să fie reproduse sau descrise.

#### *Tipuri de relații*

- 8.48 Relațiile importante includ, fără a se limita la:
- Îmbunătățire;
  - Similaritate; și
  - Scop comun.
- 8.49 Îmbunătățire: informațiile aflate într-un loc dintr-un GPFR pot fi îmbunătățite cu ajutorul informațiilor furnizate în alt loc. De exemplu, informațiile despre buget, informațiile prospective și cele despre performanța serviciului îmbunătățesc informațiile din situațiile financiare. Tabelele și graficele pot fi utilizate pentru a îmbunătăți inteligibilitatea informațiilor narative. Legăturile cu informații raportate în afara GPFR-urilor pot îmbunătăți inteligibilitatea informațiilor raportate în GPFR-uri.
- 8.50 Similaritate: o relație de similaritate există acolo unde informațiile raportate într-un loc se bazează pe informații raportate în alt loc din GPFR-uri, iar informațiile fie nu au fost ajustate, fie au suferit ajustări relativ minore. De exemplu, dacă informațiile despre performanța serviciului includ costul serviciilor sau valoarea activelor utilizate în diferite servicii, atunci poate fi util să se arate modul în care acele totaluri sunt asociate cu cheltuielile și activele raportate în situațiile financiare. Un alt exemplu este relația dintre cheltuielile totale raportate în comparație cu bugetul, pe de o parte, și cheltuielile totale raportate în situația performanței financiare, pe de altă parte. O reconciliere între două valori diferite poate îmbunătăți inteligibilitatea pentru utilizatori a finanțelor unei entități.
- 8.51 Scop comun: o relație de scop comun există atunci când informațiile raportate în locuri diferite contribuie la același scop. Un exemplu este cazul în care situații și descrieri diferite furnizează informații necesare pentru evaluări ale răspunderii

pentru serviciile prestate. Informațiile despre (a) costul real și cel bugetat al unor diverse servicii, (b) resursele financiare și non-financiare utilizate în prestarea de diverse servicii și (c) prestarea viitoare a unor diverse servicii pot fi incluse în locuri diferite. Pentru a clarifica relația dintre informații aflate în locuri diferite, poate fi adecvat să se organizeze informațiile prin tehnici cum ar fi titluri și trimiteri comune.

8.52 Pot exista relații între informații în diverse:

- GPFR-uri;
- Componente din cadrul unui GPFR; și
- Părți ale unei singure componente.

#### *Gruparea informațiilor*

8.53 Cei trei factori menționați în secțiunea despre selectarea informațiilor ca fiind aplicabili la luarea deciziilor privind amplasarea informațiilor – corelare, natura informațiilor și considerente specifice jurisdicției – se aplică și atunci când se analizează dacă gruparea informațiilor existente poate sau nu să fie îmbunătățită. Deciziile privind gruparea eficientă a informațiilor au în vedere corelările dintre seturi de informații, natura diferitelor seturi de informații și, în măsura în care este adecvat, factori specifici jurisdicției.

#### **Principii aplicabile organizării informațiilor**

8.54 Organizarea informațiilor:

- Susține îndeplinirea obiectivelor raportării financiare; și
- Ajută ca informațiile raportate să respecte caracteristicile calitative.

8.55 Organizarea informațiilor:

- Ajută ca mesajele-cheie să fie inteligibile;
- Identifică în mod clar relațiile importante;
- Conferă o vizibilitate corespunzătoare informațiilor care transmit mesaje-cheie; și
- Facilitează comparațiile.

8.56 Informațiile asociate sunt corelate prin utilizarea unor titluri, a unei ordini a prezentării consecvente și/sau a altor metode adecvate relației și tipului de informație. Acolo unde se fac corelări cu informații din afara GPFR-urilor este important ca:

- Corelările cu informații din alte surse să nu submineze respectarea de către un GPFR a caracteristicilor calitative; și

- Data emiterii acestor informații corelate să fie cât se poate de apropiată de data de raportare a situațiilor financiare, pentru ca informațiile raportate să fie oportune.

### *Comparabilitate*

8.57 Organizarea informațiilor ia în considerare beneficiile prezentării consecvente în timp. Prezentarea consecventă susține capacitatea utilizatorilor de a înțelege informațiile și facilitează accesul acestora la informații. Aceasta ajută la respectarea caracteristicii calitative legate de comparabilitate.

### *Principii pentru organizarea informațiilor în cadrul situațiilor financiare*

8.58 Informațiile reproduse în situațiile financiare propriu-zise sunt, de obicei, organizate în totaluri și subtotaluri numerice. Organizarea acestora oferă o perspectivă structurată asupra unor aspecte cum ar fi poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității raportoare.

8.59 Pentru situațiile financiare, pot exista relații între:

- Subseturi de valori reproduse sau modificări ale valorilor reproduse și impactul acestora asupra poziției financiare, a performanței financiare și/sau fluxurilor de trezorerie ale entității;
- Diferite valori reproduse în situații financiare diferite, care reflectă toate impactul unui eveniment extern comun sau contribuie împreună la inteligibilitatea unui aspect legat de poziția financiară sau de performanța financiară a entității; și
- Valorile reproduse și descrierile aferente din note care furnizează informații ce explică sau pot, în alt mod, ajuta utilizatorii să înțeleagă elementele reproduse.

8.60 Organizarea informațiilor din situațiile financiare include decizii referitoare la:

- Tipul și numărul de situații;
- Dezagregarea totalurilor în subcategorii semnificative;
- Ordonarea și gruparea elementelor reproduse în fiecare situație;
- Identificarea agregatelor (aditive și substructive); și
- Identificarea altor informații pentru includerea în situația propriu-zisă.

8.61 Informațiile descrise în notele la situațiile financiare sunt organizate astfel încât relațiile cu elementele raportate în situațiile financiare propriu-zise să fie clare. Notele sunt parte integrantă a situațiilor financiare.

*Principii de organizare a informațiilor în alte GPFR-uri*

- 8.62 Cum este și cazul situațiilor financiare, organizarea informațiilor în alte GPFR-uri ajută la garantarea inteligibilității mesajelor-cheie transmise prin intermediul informațiilor reproduse. Este probabil ca prezentarea ce identifică în mod clar relații importante să sporească măsura în care un raport:
- Îndeplinește obiectivele raportării financiare; și
  - Corespunde caracteristicilor calitative.
- 8.63 Corelarea informațiilor asociate ajută utilizatorii să identifice informațiile importante. Unele informații sunt mai inteligibile atunci când sunt organizate în grafice, scheme, tabele, funcții sau indicatori-cheie privind performanța. Alte informații pot fi prezentate mai eficient într-o formă narativă. Organizarea informațiilor ajută utilizatorii să înțeleagă legăturile dintre informațiile din cadrul aceluiași GPFR.
- 8.64 Organizarea informațiilor facilitează comparațiile cum ar fi clarificarea situațiilor în care elementele sunt similare sau diferite. Comparabilitatea între perioade este facilitată prin evitarea modificărilor asupra modului în care sunt organizate informațiile pentru aceeași entitate de la un an la altul, cu excepția situației în care aceste modificări sporesc relevanța și inteligibilitatea. Comparațiile între entități sunt facilitate atunci când entități raportoare diferite organizează în moduri similare informațiile pe care le prezintă.



## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din Cadrul general conceptual.*

### Concepte aplicabile prezentării în GPFR-uri

- BC8.1 Acest capitol descrie conceptele aplicabile prezentării în GPFR-uri, incluzând atât situațiile financiare, cât și informațiile suplimentare care îmbunătățesc, completează și completează situațiile financiare. Pe parcursul elaborării prezentului capitol, o parte dintre respondenții la Documentul de consultare, *Prezentarea în rapoartele financiare cu scop general* (documentul de consultare), și la Proiectul de expunere, *Prezentarea în rapoartele financiare cu scop general* (proiectul de expunere), susțineau că IPSASB trebuie să se concentreze exclusiv pe situațiile financiare. În opinia unora dintre respondenții care susțineau propunerea de abordare mai completă, conceptele rezultate trebuie de asemenea să fie suficient de detaliate pentru a trata aspecte specifice situațiilor financiare.
- BC8.2 IPSASB consideră că prezentarea eficientă a informațiilor atât în situațiile financiare, cât și în alte GPFR-uri este foarte importantă pentru îndeplinirea obiectivelor raportării financiare. Prezentarea informațiilor în alte GPFR-uri prezintă provocări specifice pentru IPSASB și persoanele care întocmesc situații financiare, fapt care face elaborarea de concepte aplicabile esențială pentru îndrumarea elaborării dispozițiilor de prezentare din IPSAS-uri și din RPG-uri. Totuși, IPSASB admitea necesitatea de a emite concepte suficient de detaliate pentru aplicarea în situațiile financiare. Prin urmare, prezentul capitol descrie concepte de prezentare pentru toate GPFR-urile și prezintă mai aprofundat conceptele aplicabile situațiilor financiare.

### Prezentarea în situațiile financiare

- BC8.3 Detaliile suplimentare furnizate în situațiile financiare răspund, așa cum se menționează mai sus, necesității de a garanta că propunerile de concepte sunt aplicabile în cazul situațiilor financiare. Totuși, prezentul capitol nu propune numărul sau tipul de situații financiare care trebuie specificat în IPSAS-uri și RPG-uri. Această metodă recunoaște că, la nivel internațional, unele persoane care întocmesc situații financiare tratează situațiile financiare „principale” ca dispoziție minimă, persoana care întocmește situațiile financiare având libertatea de a adăuga și alte situații – de exemplu, situații suplimentare care enumeră angajamentele sau datoria din sectorul public – la situațiile financiare impuse de IPSAS-uri. Ea este consecventă și cu necesitatea de a evita supradetalierea la nivel de Cadru general conceptual.
- BC8.4 De asemenea, în acest capitol nu se intenționează să se identifice o listă de informații care să fie inclusă în situațiile financiare, inclusiv în note. Mai exact, conceptele de prezentare aplicabile situațiilor financiare vor rămâne relevante pe măsură ce au loc modificări în arii cum ar fi:

- Tipul de informații necesar pentru a îndeplini în mod adecvat obiectivele raportării financiare;
- Tehnologia informației disponibilă pentru a prezenta informații în GPFR-uri; și
- Tipul de fenomene economice sau de altă natură despre care situațiile financiare prezintă informații.

### **Limba în care sunt emise situațiile financiare și alte GPFR-uri**

BC8.5 Unii respondenți la proiectul de expunere și-au exprimat opinia că limba (sau limbile) în care sunt emise situațiile financiare și alte GPFR-uri are implicații asupra măsurii în care acestea vor ajuta la îndeplinirea obiectivelor raportării financiare și la respectarea caracteristicilor calitative. Pentru a soluționa această problemă, IPSASB a decis că prezentul capitol trebuie să trateze limba (limbile) în care sunt emise GPFR-urile. Calitatea oricărei traduceri va influența cât de util este un GPFR pentru utilizatorii care depind de acea traducere. Calitatea traducerii trebuie să fie suficient de bună pentru a garanta că versiunea tradusă / versiunile traduse este fidelă / sunt fidele versiunii în limba originală. O traducere fidelă permite utilizatorilor să obțină aceeași inteligibilitate ca în cazul în care un vorbitor nativ citește versiunea în limba originală.

### **Prezentare, reproducere și descriere**

BC8.6 Pe parcursul elaborării prezentului capitol au fost propuse definiții pentru „prezentare”, „reproducere”, „descriere”, „informații esențiale” și „informații justificative”. Respondenții au avut opinii diferite despre măsura în care definițiile erau adecvate. A existat o susținere semnificativă a definirii prezentării, care acoperă selectarea, amplasarea și organizarea informațiilor. O parte dintre respondenți s-au opus introducerii acestor definiții deoarece considerau că termenii „prezentare” și „descriere” fuseseră folosiți la scară largă de către normalizatori și aveau înțelesuri general acceptate. Unii dintre respondenții la proiectul de expunere susțineau alinierea terminologiei IPSASB cu cea de prezentare pentru situațiile financiare aflată în curs de elaborare de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în cadrul proiectului său de actualizare a Cadrului general conceptual.

BC8.7 IPSASB consideră că existența unei terminologii care se aplică în cazul tuturor informațiilor incluse în GPFR-uri, și nu doar în cazul situațiilor financiare, poate preveni alinierea completă cu terminologia care se referă doar la situațiile financiare. Dacă termenul „prezentare” se aplică în cazul informațiilor care transmit mesaje-cheie în situațiile financiare, atunci extinderea aceluiași termen asupra altor informații incluse în GPFR-uri modifică înțelesul termenului respectiv. Termenul „reproduce” indică faptul că informațiile care transmit mesaje-cheie pot fi selectate fie pentru situațiile financiare, fie pentru alte informații incluse în GPFR-uri.

- BC8.8 IPSASB consideră că distincția dintre prezentare și descriere utilizată în unele jurisdicții, unde prezentarea se aplică în cazul procesului de raportare a informațiilor într-o situație propriu-zisă, iar descrierea se aplică în cazul procesului de raportare a informațiilor în note, nu este adecvată în cazul conceptelor de prezentare pentru GPFR-uri. Distincțiile care se concentrează pe situațiile financiare au o utilitate redusă și pot fi ambigue pentru alte GPFR-uri din afara situațiilor financiare. În contextul situațiilor financiare, reproducerea și descrierea informațiilor susțin o distincție clară între procesul de raportare a informațiilor într-o situație financiară propriu-zisă – reproducere – și cel al raportării informațiilor în notele la situațiile financiare – descriere. Din aceste motive, IPSASB a păstrat definițiile prezentării, reproducerii și descrierii propuse în proiectul de expunere cu explicații revizuite.
- BC8.9 Definierea prezentării propusă în documentul de consultare include atât ce este prezentarea – selectarea, amplasarea și organizarea informațiilor –, cât și rolul prezentării – trebuie să îndeplinească obiectivele raportării financiare, cerințele utilizatorilor și să respecte caracteristicile calitative. În urma unei analize suplimentare, IPSASB a decis că separarea acestor două arii ar facilita mai mult soluționarea problemelor legate de prezentare. Prin urmare, prezentarea este definită ca selectarea, amplasarea și organizarea informațiilor. Există și o definire a rolului prezentării, și anume de a furniza informații care să contribuie la îndeplinirea obiectivelor raportării financiare și care respectă caracteristicile calitative, ținând cont, în același timp, de constrângerile privind informațiile incluse în GPFR-uri.
- BC8.10 O parte dintre respondenți considerau că distincția dintre informațiile esențiale și cele justificative propusă în documentul de consultare implica faptul că informațiile din notele la situațiile financiare sunt mai puțin importante decât cele din situația propriu-zisă și genera o ierarhizare. Cu toate că IPSASB nu intenționa să insinueze că informațiile justificative sunt mai puțin importante ca informațiile esențiale, IPSASB a acceptat aceste preocupări. Prin urmare, IPSASB a reconsiderat necesitatea unei diferențieri între informațiile justificative și cele esențiale și a concluzionat că ar fi mai adecvat să se încorporeze în definițiile reproducerii și descrierii din fiecare GPFR aspectele legate de aceste două tipuri de informații. În consecință, termenii „informații esențiale” și „informații justificative” nu au fost păstrați în proiectul de expunere, iar definițiile pentru reproducere și descriere au fost revizuite astfel încât să explice care tipuri de informații vor fi reproduse și care vor fi descrise, fără a se implica faptul că un tip de informație este mai important decât celălalt. Această abordare este reflectată în prezentul capitol.
- BC8.11 IPSASB a analizat și dacă toate GPFR-urile cuprind atât informații pentru reproducere, cât și informații pentru descriere și dacă este sau nu posibil să existe un GPFR care să cuprindă doar informații pentru descriere. Deoarece există mesaje-cheie pentru fiecare tip de GPFR, iar informațiile care transmit aceste

mesaje-cheie trebuie reproduse, IPSASB a concluzionat că toate GPFR-urile conțin atât informații pentru reproducere, cât și informații pentru descriere.

### Abordarea generală față de prezentare

BC8.12 Documentul de consultare propunea o abordare față de prezentare care să:

- Se concentreze pe necesitatea utilizatorilor de a identifica obiectivele prezentării;
- Aplice caracteristicile calitative în cazul deciziilor legate de prezentare; și
- Identifice în mod distinct concepte de prezentare – conceptele propuse erau Conceptul 1: selectează informații care răspund necesităților utilizatorilor, trec testul cost-beneficiu și sunt suficient de oportune; Conceptul 2: amplasează informații care răspund necesităților utilizatorilor; și Conceptul 3: organizează informații pentru a clarifica relații importante și pentru a susține comparabilitatea.

Documentul de consultare propunea și ca obiectivele prezentării să fie stabilite la nivel de standarde, pentru aplicare în cazul unor anumite rapoarte sau subiecte de raportare.

BC8.13 În general, respondenții au fost de acord că necesitățile utilizatorilor și respectarea caracteristicilor calitative erau importante pentru deciziile legate de prezentare. Aceștia susțineau elaborarea de obiective de prezentare, dar susțineau că aceste obiective trebuie incluse mai degrabă în Cadrul general conceptual decât doar la nivel de standarde. Cu toate că erau de acord, în general, că trebuie elaborate concepte de prezentare separate, un număr semnificativ de respondenți nu au fost de acord cu cele trei concepte de prezentare propuse. Unii respondenți s-au opus modului în care cele trei concepte de prezentare evidențiau anumite caracteristici calitative sau constrângeri asupra informațiilor incluse în GPFR-uri. Aceștia argumentau că trebuie avute în vedere și alte caracteristici calitative sau constrângeri. Alții susțineau că aceste concepte contribuiau puțin, dacă nu chiar deloc, la discuția din Capitolul 3, *Caracteristici calitative*, referitoare la caracteristicile calitative și constrângerile asupra informațiilor incluse în GPFR-uri.

BC8.14 În concluzie, IPSASB a considerat că era adecvată o abordare mai simplă, mai concentrată care să aplice direct conceptele din Capitolele 1-4 în cazul deciziilor legate de prezentare. În opinia IPSASB, deciziile legate de selectarea, amplasarea și organizarea informațiilor sunt luate ca urmare a cerințelor utilizatorilor de informații despre fenomenele economice și de altă natură. Deciziile legate de prezentare sunt luate în vederea îndeplinirii obiectivelor de raportare financiară și implică aplicarea caracteristicilor calitative și a constrângerilor asupra informațiilor incluse în GPFR-uri.

- BC8.15 Deciziile legate de prezentare pot fi fie (a) decizii care pot conduce la elaborarea unui nou raport, la o migrare a informațiilor între rapoarte sau la combinarea rapoartelor existente; fie (b) decizii detaliate cu privire la selectarea, amplasarea și organizarea informațiilor în cadrul unui raport. Este util să se facă distincție între aceste două tipuri de decizii legate de prezentare în contextul domeniului de aplicare mai cuprinzător al raportării financiare discutat în Capitolul 2. Ambele tipuri de decizii sunt importante și nu există nicio intenție de a transmite o ierarhizare. Diferența este legată de amploarea sau de succesiunea deciziilor – de exemplu, decizia de a crea un nou raport indică faptul că va fi prezentat un set amplu de informații. Deciziile ulterioare, mai specifice, vor trata ceea ce este prezentat în cadrul raportului și sunt la fel de importante.
- BC8.16 Necesitatea de a face diferența între reproducerea și descrierea de informații este un alt aspect important al abordării generale a IPSASB față de prezentare. Un exemplu de decizie detaliată din cadrul unui raport este decizia dacă informațiile trebuie reproduse în situația financiară propriu-zisă sau trebuie descrise în note.

#### *Obiectivele prezentării*

- BC8.17 Așa cum se menționează mai sus, în documentul de consultare IPSASB propunea elaborarea „obiectivelor prezentării” care să îndrume deciziile legate de prezentare. Cu toate că numeroși respondenți susțineau identificarea obiectivelor prezentării, IPSASB a decis împotriva includerii în acest capitol a obiectivelor prezentării, deoarece s-ar crea un nivel suplimentar inutil de obiective subordonate obiectivelor raportării financiare din Capitolul 2. Elaborarea unui al doilea strat de obiective ale prezentării ar putea fi ambiguă și s-ar putea îndepărta de obiectivele raportării financiare. Această abordare a fost propusă în proiectul de expunere și a fost, în general, susținută de respondenți.

#### *Aplicarea caracteristicilor calitative și a constrângerilor*

- BC8.18 Pe parcursul elaborării acestui capitol numeroși respondenți au susținut aplicarea caracteristicilor calitative în cazul deciziilor legate de prezentare. Totuși, unii respondenți și-au exprimat rezervele cu privire la faptul că informațiile incluse în GPFR-uri nu fuseseră integrate corespunzător în abordarea generală față de prezentare. Conform IPSASB, constrângerile se aplică în cazul deciziilor legate de prezentare. Prin urmare, acestea sunt incluse în abordarea generală față de prezentare și în discuția ulterioară referitoare la aplicarea celor trei decizii legate de prezentare.

#### *Concepte de prezentare*

- BC8.19 După ce a analizat preocupările respondenților cu privire la cele trei concepte de prezentare propuse în documentul de consultare și posibilele modificări suplimentare pentru rezolvarea acestor probleme, IPSASB a concluzionat că ideile celor trei concepte erau tratate corespunzător prin aplicarea în cazul deciziilor legate de prezentare a caracteristicilor calitative și a constrângerilor

asupra informațiilor incluse în GPFR-uri. Prin urmare, în proiectul de expunere IPSASB a înlocuit cele trei concepte de prezentare propuse în documentul de consultare cu o descriere revizuită a aplicării caracteristicilor calitative și constrângerilor asupra informațiilor incluse în GPFR-uri. Respondenții la proiectul de expunere au susținut, în general, mai degrabă aplicarea directă a conceptelor stabilite în Capitolele 1-4 decât elaborarea unui set intermediar fie pentru conceptele de prezentare, fie pentru obiectivele prezentării.

### **Organizarea informației: trimiteri către informații externe**

BC8.20 Capitolul 2 din Cadrul general conceptual explică faptul că utilizatorii GPFR-urilor ar putea avea nevoie să ia în considerare informații din alte surse, inclusiv rapoarte privind condițiile economice curente și anticipate, bugetele și previziunile, precum și informații referitoare la inițiativele de politică guvernamentală care nu sunt raportate în GPFR-uri. IPSASB a analizat dacă GPFR-urile trebuie să includă trimiteri către astfel de informații. Cu toate că IPSASB admitea riscul ca aceste informații să nu poată respecta caracteristicile calitative, IPSASB a concluzionat că astfel de trimiteri pot susține inteligibilitatea. Prin urmare, IPSASB a concluzionat că GPFR-urile ar putea include trimiteri către astfel de informații, cu condiția ca informațiile provenite din surse externe să nu submineze respectarea caracteristicilor calitative.

## Publicații aferente procedurii stabilite din Cadrul general conceptual

Titlu	Data emiterii	Încheierea perioadei de consultare
Document de consultare, <i>Obiectivele raportării financiare; Domeniul de aplicare al raportării financiare; Caracteristicile calitative ale informațiilor incluse în rapoartele financiare cu scop general; Entitatea raportoare</i>	30 septembrie 2008	30 martie 2009
Document de consultare, <i>Elemente și recunoașterea în situațiile financiare</i>	15 decembrie 2010	14 iunie 2011
Document de consultare, <i>Evaluarea activelor și datoriilor în situațiile financiare</i>	15 decembrie 2010	14 iunie 2011
Proiect de expunere 1, <i>Rol, autoritate și domeniu de aplicare; Obiective și utilizatori; Caracteristici calitative; și Entitatea raportoare</i>	15 decembrie 2010	14 iunie 2011
Proiect de expunere, <i>Caracteristici-cheie ale sectorului public cu potențiale implicații asupra raportării financiare</i>	29 aprilie 2011	31 august 2011
Document de consultare, <i>Prezentarea în rapoartele financiare cu scop general</i>	29 ianuarie 2012	31 mai 2012
Proiect de expunere 2, <i>Elemente și recunoașterea în situațiile financiare</i>	7 noiembrie 2012	30 aprilie 2013
Proiect de expunere 3, <i>Evaluarea activelor și datoriilor în situațiile financiare</i>	7 noiembrie 2012	30 aprilie 2013
Proiect de expunere 4, <i>Prezentarea în rapoartele financiare cu scop general</i>	17 aprilie 2013	15 august 2013

## **IPSAS 1 – PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE**

### **Recunoaștere**

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 1 (revizuit în 2003), *Prezentarea situațiilor financiare*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 1 sunt reproduse în această publicație a Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) cu permisiunea Fundației pentru Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Textul aprobat al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) este cel publicat de IASB în limba engleză, iar exemplare ale acestora pot fi obținute direct de la departamentul de relații publice al Fundației IFRS, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS-urile, IAS-urile, Proiectele de expunere și alte publicații ale IASB sunt protejate de dreptul de autor al Fundației IFRS.

„IFRS”, „IAS”, „IASB”, „IFRS Foundation”, „International Accounting Standards” și „International Financial Reporting Standards” sunt mărci înregistrate ale Fundației IFRS și nu trebuie utilizate fără acordul Fundației IFRS.



# IPSAS 1 – PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE

## Istoricul IPSAS

*Prezenta versiune include amendamentele rezultate din IPSAS-urile emise până la 31 ianuarie 2020.*

IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, a fost emis în mai 2000.

În decembrie 2006, IPSASB a emis un IPSAS 1 revizuit.

De la această dată, IPSAS 1 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- IPSAS 42, *Beneficii sociale* (emis în ianuarie 2019)
- IPSAS 41, *Instrumente financiare* (emis în august 2018)
- IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public* (emis în ianuarie 2017)
- IPSAS 39, *Beneficiile angajaților* (emis în iulie 2016)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* (emis în aprilie 2016)
- IPSAS 38, *Prezentarea intereselor existente în alte entități* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 35, *Situații financiare consolidate* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente* (emis în ianuarie 2015)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2014* (emis în ianuarie 2015)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2011* (emis în octombrie 2011)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* (emis în ianuarie 2010)
- IPSAS 28, *Instrumente financiare: prezentare* (emis în ianuarie 2010)
- IPSAS 29, *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* (emis în ianuarie 2010)
- IPSAS 30, *Instrumente financiare: prezentarea informațiilor* (emis în ianuarie 2010)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* (emis în noiembrie 2010)

## Tabелul punctelor modificate în IPSAS 1

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
Secțiunea Introducere	Eliminată	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
4	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015
5	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
6	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
7	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015 Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016 IPSAS 41 august 2018
7A	Nou	IPSAS 28 ianuarie 2010
12	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
21	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015
29	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
44	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
53	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015
53A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
54	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015
70	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
73	Modificat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
74	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
75	Modificat	IPSAS 30 ianuarie 2010
79	Modificat	IPSAS 29 ianuarie 2010 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010 IPSAS 41 august 2018
80	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
82	Modificat	IPSAS 29 ianuarie 2010 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010 IPSAS 41 august 2018
88	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015 IPSAS 42 ianuarie 2019
94	Modificat	IPSAS 42 ianuarie 2019
95	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015
95A	Nou	IPSAS 28 ianuarie 2010

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
97	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015 Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
101	Modificat	IPSAS 29 ianuarie 2010 IPSAS 41 august 2018
102	Modificat	IPSAS 41 august 2018
103	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015
109	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
112	Modificat	IPSAS 42 ianuarie 2019
113	Modificat	IPSAS 42 ianuarie 2019
114	Modificat	IPSAS 42 ianuarie 2019
115	Modificat	IPSAS 42 ianuarie 2019
116	Modificat	IPSAS 39 iulie 2016 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
118	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015
125A	Nou	IPSAS 41 august 2018
125B	Nou	IPSAS 41 august 2018
125C	Nou	IPSAS 41 august 2018
129	Modificat	IPSAS 30 ianuarie 2010
134	Modificat	IPSAS 38 ianuarie 2015
135	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015 IPSAS 40 ianuarie 2017
138	Modificat	IPSAS 41 august 2018
139	Modificat	IPSAS 38 ianuarie 2015
148	Modificat	IPSAS 30 ianuarie 2010

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
148A	Nou	IPSAS 30 ianuarie 2010
148B	Nou	IPSAS 30 ianuarie 2010
148C	Nou	IPSAS 30 ianuarie 2010
148D	Nou	IPSAS 28 ianuarie 2010
150	Modificat	IPSAS 28 ianuarie 2010
151	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
152	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
153A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
153B	Nou	IPSAS 28 ianuarie 2010
153C	Nou	IPSAS 30 ianuarie 2010
153D	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
153E	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015
153F	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
153G	Nou	IPSAS 38 ianuarie 2015 IPSAS 35 ianuarie 2015
153H	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
153I	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
153J	Nou	IPSAS 39 iulie 2016
153K	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
153L	Nou	IPSAS 41 august 2018
153M	Nou	IPSAS 42 ianuarie 2019
154	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015

**IPSAS 1 – PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE****CUPRINS**

	Punctul
Obiectiv .....	1
Domeniu de aplicare .....	2-6
Definiții .....	7-14
Entitate economică .....	8-10
Beneficii economice viitoare sau potențial de servicii .....	11
Entități economice de stat .....	12
Pragul de semnificație .....	13
Active nete / capitaluri proprii .....	14
Scopul situațiilor financiare .....	15-18
Responsabilitatea pentru situațiile financiare .....	19-20
Componente ale situațiilor financiare .....	21-26
Considerente generale .....	27-58
Prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile .....	27-37
Continuitatea activității .....	38-41
Consecvența prezentării .....	42-44
Pragul de semnificație și agregarea .....	45-47
Compensarea .....	48-52
Informații comparative .....	53-58
Informații comparative minime.....	53-58
Structură și conținut .....	59-150
Introducere .....	59-60
Identificarea situațiilor financiare .....	61-65
Perioada de raportare .....	66-68
Oportunitate .....	69
Situația poziției financiare .....	70-98
Distincția activ circulant/imobilizat, respectiv	

PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE

datorie curentă / pe termen lung .....	70-75
Active circulante .....	76-79
Datorii curente .....	80-87
Informații care trebuie prezentate în situația propriu-zisă a poziției financiare .....	88-92
Informații care trebuie prezentate fie în situația propriu-zisă a poziției financiare, fie în note .....	93-98
Situația performanței financiare .....	99-117
Surplus sau deficit al perioadei .....	99-101
Informații care trebuie prezentate în situația propriu-zisă a performanței financiare .....	102-105
Informații care trebuie prezentate fie în situația propriu-zisă a performanței financiare, fie în note .....	106-117
Situația modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii .....	118-125
Situația fluxurilor de trezorerie .....	126
Note .....	127-150
Structură .....	127-131
Prezentarea politicilor contabile .....	132-139
Surse principale ale incertitudinii estimărilor .....	140-148
Capital .....	148A-148C
Instrumente financiare care pot fi lichidate de deținător înainte de scadență clasificate drept active nete / capitaluri proprii .....	148D
Alte prezentări de informații .....	149-150
Prevederi tranzitorii .....	151-152
Data intrării în vigoare .....	153-154
Retragerea IPSAS 1 (2000) .....	155
Anexa A: Caracteristici calitative ale raportării financiare	
Anexa B: Amendamente la alte IPSAS-uri	
Bază pentru concluzii	
Îndrumări de implementare	
Comparație cu IAS 1	

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, este prezentat la punctele 1-155. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 1 trebuie citit în contextul obiectivului său, al Bazei pentru concluzii, al *Prefeței la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și al *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile în absența unor îndrumări explicite.



## Obiectiv

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie modul în care ar trebui prezentate situațiile financiare cu scop general pentru a asigura comparabilitatea atât cu situațiile financiare ale entității pentru perioadele precedente, cât și cu situațiile financiare ale altor entități. Pentru a realiza acest obiectiv, prezentul standard stabilește considerentele generale pentru prezentarea situațiilor financiare, îndrumări privind structura lor și dispoziții minime privind conținutul situațiilor financiare întocmite conform contabilității pe bază de angajamente. Recunoașterea, evaluarea și prezentarea informațiilor privind tranzacții specifice și alte evenimente sunt tratate în alte IPSAS-uri.

## Domeniu de aplicare

2. **Prezentul standard trebuie aplicat tuturor situațiilor financiare cu scop general întocmite și prezentate conform contabilității pe bază de angajamente, în conformitate cu IPSAS-urile.**
3. Situațiile financiare cu scop general sunt cele care au ca obiectiv să răspundă nevoilor utilizatorilor care nu sunt în măsură să solicite rapoarte ajustate pentru a răspunde nevoilor lor specifice de informații. Utilizatorii situațiilor financiare cu scop general includ contribuabili și plătitori de taxe și impozite locale, membri ai legislativului, creditori, furnizori, mass-media și angajați. 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. Prezentul standard nu se aplică informațiilor financiare interimare simplificate.
4. Prezentul standard se aplică în egală măsură tuturor entităților, inclusiv celor care prezintă situații financiare consolidate în conformitate cu IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, și celor care prezintă situații financiare individuale în conformitate cu IPSAS 34, *Situații financiare individuale*.
5. [Eliminat]
6. [Eliminat]

## Definiții

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

**Baza de angajamente** reprezintă o bază de contabilitate conform căreia tranzacțiile și alte evenimente sunt recunoscute atunci când apar (și nu doar la primirea sau plățirea de numerar sau echivalente de numerar). Așadar, tranzacțiile și evenimentele sunt înregistrate în registrele contabile și recunoscute în situațiile financiare ale perioadelor la care se referă. Elementele recunoscute conform contabilității de angajamente sunt activele, datoriile, activele nete / capitalurile proprii, veniturile și cheltuielile.

**Activele** sunt resurse controlate de o entitate ca urmare a unor evenimente trecute și de la care se preconizează că vor decurge beneficii economice viitoare sau potențial de servicii pentru entitate.

**Contribuțiile de la proprietari** înseamnă beneficii economice viitoare sau potențial de servicii oferite entității drept contribuție a unor părți externe acesteia, altele decât cele care generează datorii pentru entitate, ce stabilesc un interes financiar față de activele nete / capitalurile proprii ale entității, care:

- (a) Conferă dreptul atât la (i) distribuiri ale beneficiilor economice viitoare sau ale potențialului de servicii de către entitate pe parcursul duratei sale de viață, astfel de distribuiri fiind la discreția proprietarilor sau a reprezentanților lor, cât și la (ii) distribuiri ale oricărui surplus al activelor față de datorii în cazul în care entitatea este lichidată; și/sau
- (b) Pot fi vândute, schimbate, transferate sau răscumpărate.

**Distribuirile către proprietari** reprezintă beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii distribuite de către entitate tuturor sau unora dintre proprietari, fie ca rentabilitate a investiției, fie ca rezultat al investiției.

O **entitate economică** reprezintă o entitate care controlează și entitățile sale controlate.

**Cheltuielile** sunt scăderi ale beneficiilor economice sau ale potențialului de servicii pe durata perioadei de raportare sub forma unor ieșiri sau epuizări ale activelor sau a suportării unor datorii care au drept rezultat reduceri ale activelor nete / capitalurilor proprii, altele decât cele legate de distribuirile către proprietari.

**Imposibil** Aplicarea unei dispoziții este imposibilă atunci când entitatea nu o poate aplica după ce a făcut toate eforturile rezonabile în acest sens.

**Datoriile** sunt obligații actuale ale entității, rezultate din evenimente trecute, a căror decontare se așteaptă să determine o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii din entitate.

**Semnificativ** Omisiunile sau prezentările eronate ale elementelor sunt semnificative dacă ele pot influența, individual sau colectiv, deciziile sau evaluările utilizatorilor făcute pe baza situațiilor financiare. Pragul de semnificație depinde de natura și dimensiunea omisiunii sau a prezentării eronate în anumite circumstanțe. Natura sau dimensiunea elementului, sau o combinație a acestora, poate fi factorul determinant.

**Activele nete / capitalurile proprii** reprezintă interesul rezidual în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale.

**Componentele activelor nete / capitalurilor proprii sunt capitalul vărsat, surplusurile sau deficitul acumulate, rezervele și interesele care nu controlează. Tipurile de rezerve includ:**

- (a) **Modificările surplusului din reevaluare (a se vedea IPSAS 17, *Imobilizări corporale*, și IPSAS 31, *Imobilizări necorporale*);**
- (b) **Reevaluările planurilor de beneficii determinate (a se vedea IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*);**
- (c) **Câștigurile și pierderile care rezultă din conversia situațiilor financiare ale unei operațiuni din străinătate (a se vedea IPSAS 4, *Efectele variației cursurilor de schimb valutare*);**
- (d) **Câștigurile și pierderile din investițiile în instrumente de capitaluri proprii desemnate la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii în conformitate cu punctul 106 din IPSAS 41, *Instrumente financiare*;**
- (e) **Câștigurile și pierderile din activele financiare evaluate la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii în conformitate cu punctul 41 din IPSAS 41;**
- (f) **Partea eficientă din câștiguri și pierderi pentru instrumentele de acoperire împotriva riscurilor într-o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor, precum și câștigurile și pierderile aferente instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor care acoperă investițiile în instrumente de capitaluri proprii evaluate la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii în conformitate cu punctul 106 din IPSAS 41 (a se vedea punctele 113-115 din IPSAS 41);**
- (g) **Pentru anumite datorii desemnate la valoarea justă prin surplus sau deficit, valoarea modificării în valoarea justă care se poate atribui modificărilor riscului de credit al datoriei (a se vedea punctul 108 din IPSAS 41);**
- (h) **Modificările valorii-timp a opțiunilor atunci când se separă valoarea intrinsecă și valoarea-timp a unui contract pe opțiuni și când se desemnează ca instrument de acoperire împotriva riscurilor doar modificările în valoarea intrinsecă (a se vedea punctele 113-155 din IPSAS 41); și**
- (i) **Modificările valorii elementelor forward din contractele forward atunci când se separă elementul forward și elementul la vedere dintr-un contract forward și când se desemnează ca instrument de acoperire împotriva riscurilor doar modificările elementului la vedere și modificările valorii marjei cu bază valutară a unui instrument financiar atunci când acesta este exclus din desemnarea aceluia**

**instrument financiar ca instrument de acoperire împotriva riscurilor (a se vedea punctele 113-155 din IPSAS 41).**

**Notele cuprind informații suplimentare față de cele prezentate în situația poziției financiare, situația performanței financiare, situația modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie. Notele oferă descrieri narative sau dezagregări ale elementelor prezentate în acele situații și informații privind elementele care nu îndeplinesc condițiile pentru a fi recunoscute în acele situații.**

**Veniturile sunt intrările brute de beneficii economice sau potențial de servicii de pe parcursul perioadei de raportare atunci când aceste intrări se concretizează în creșteri ale activelor nete / capitalurilor proprii, altele decât cele aferente contribuțiilor de la proprietari.**

**Termenii definiți în alte IPSAS-uri sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles ca în acele standarde și sunt reprodusi în *Glosarul de termeni definiți* publicat separat.**

- 7A. Următorii termeni sunt definiți în IPSAS 28, *Instrumente financiare: prezentare*, și sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesul specificat în IPSAS 28:
- (a) Instrument financiar care poate fi lichidat de deținător înainte de scadență clasificat drept un instrument de capitaluri proprii (descrie la punctele 15 și 16 din IPSAS 28);
  - (b) Un instrument care impune entității obligația de a livra unei alte entități o parte proporțională din activele nete ale entității numai la lichidare și este clasificat drept un instrument de capitaluri proprii (descrie la punctele 17 și 18 din IPSAS 28).

### **Entitate economică**

- 8. Termenul entitate economică este utilizat în prezentul standard pentru a defini, în scopul raportării financiare, un grup de entități care cuprinde entitatea care controlează și orice entități controlate.
- 9. Alți termeni folosiți uneori pentru a face referire la o entitate economică sunt entitate administrativă, entitate financiară, entitate consolidată și grup.
- 10. O entitate economică poate include entități care au atât politici sociale, cât și obiective comerciale. De exemplu, un departament guvernamental pentru locuințe poate fi o entitate economică ce include entități care oferă locuințe pentru o taxă nominală, precum și entități care oferă locuințe pe o bază comercială.

### **Beneficii economice viitoare sau potențial de servicii**

- 11. Activele oferă entităților o modalitate de realizare a obiectivelor lor. Activele care sunt utilizate pentru a oferi bunuri și servicii în conformitate cu obiectivele

unei entități, dar care nu generează direct intrări de numerar nete sunt adesea descrise drept încorporând „potențial de servicii”. Activele care sunt utilizate pentru a genera intrări de numerar nete sunt adesea descrise ca încorporând „beneficii economice viitoare”. Pentru a cuprinde toate utilizările activelor, prezentul standard utilizează termenul „beneficii economice viitoare sau potențial de servicii” pentru a descrie caracteristicile esențiale ale activelor.

### **Entități economice de stat**

12. [Eliminat]

### **Pragul de semnificație**

13. Evaluarea măsurii în care o omisiune sau o prezentare eronată ar putea influența deciziile utilizatorilor, putând astfel să fie semnificativă, necesită luarea în considerare a caracteristicilor acelor utilizatori. Se presupune că utilizatorii dispun de cunoștințe suficiente privind sectorul public și activitățile de afaceri economice și de contabilitate, precum și că doresc să studieze informațiile cu atenția cuvenită. Astfel, evaluarea trebuie să ia în considerare cum ar putea fi influențată în mod rezonabil astfel de utilizatori în luarea și evaluarea deciziilor.

### **Active nete / capitaluri proprii**

14. Active nete / capitaluri proprii este termenul folosit în prezentul standard pentru a desemna evaluarea reziduală în situația poziției financiare (active minus datorii). Activele nete / capitalurile proprii pot fi pozitive sau negative. În loc de active nete / capitaluri proprii pot fi folosiți și alți termeni, cu condiția ca înțelesul acestora să fie clar.

### **Scopul situațiilor financiare**

15. Situațiile financiare sunt o reprezentare structurată a poziției financiare și a performanței financiare ale unei entități. Obiectivele situațiilor financiare cu scop general sunt de a oferi informații despre poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități, utile pentru o gamă largă de utilizatori în luarea și evaluarea deciziilor legate de alocarea resurselor. Mai exact, obiectivele raportării financiare cu scop general în sectorul public trebuie să fie oferirea de informații utile pentru procesul de luare a deciziilor și demonstrarea răspunderii entității pentru resursele încredințate ei, prin:
  - (a) Oferirea de informații privind sursele, alocarea și utilizările resurselor financiare;
  - (b) Oferirea de informații privind modul în care entitatea și-a finanțat activitățile și și-a acoperit necesarul de numerar;
  - (c) Oferirea de informații utile în evaluarea capacității entității de a-și finanța activitățile și de a-și onora datoriile și angajamentele;

- (d) Oferirea de informații privind starea financiară a entității și modificările în aceasta; și
  - (e) Oferirea de informații agregate utile în evaluarea performanței entității cu privire la costurile serviciilor, eficiență și realizări.
16. Situațiile financiare cu scop general pot avea și un rol predictiv sau prospectiv, oferind informații utile în prognozarea nivelului de resurse necesare pentru activitățile continue, a resurselor care ar putea fi generate de activitățile continue, precum și a riscurilor și incertitudinilor asociate. Raportarea financiară poate de asemenea oferi utilizatorilor informații:
- (a) Care să indice dacă resursele au fost obținute și utilizate în conformitate cu bugetul legal adoptat; și
  - (b) Care să indice dacă resursele au fost obținute și utilizate în conformitate cu dispozițiile legale și contractuale, inclusiv limitele financiare stabilite de către autoritățile legislative corespunzătoare.
17. Pentru a atinge aceste obiective, situațiile financiare oferă informații despre:
- (a) Active;
  - (b) Datorii;
  - (c) Activele nete / capitalurile proprii;
  - (d) Venituri;
  - (e) Cheltuieli;
  - (f) Alte modificări ale activelor nete / capitalurilor proprii; și
  - (g) Fluxurile de trezorerie.
18. Cu toate că informațiile cuprinse în situațiile financiare pot fi relevante pentru realizarea obiectivelor de la punctul 15, este puțin probabil ca toate aceste obiective să fie atinse. Este probabil să se întâmple acest lucru în special pentru acele entități al căror obiectiv principal ar putea să nu fie obținerea profitului, fiind posibil ca directorii să fie responsabili pentru realizarea livrării serviciilor, precum și a obiectivelor financiare. Informațiile suplimentare, inclusiv situațiile nefinanciare, pot fi raportate împreună cu situațiile financiare pentru a oferi o imagine mai completă a activităților entității pe parcursul perioadei.

## Responsabilitatea pentru situațiile financiare

19. Responsabilitatea pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare variază în cadrul jurisdicțiilor și între jurisdicții. În plus, o jurisdicție poate să stabilească o distincție între persoana responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare și cea responsabilă pentru aprobarea sau prezentarea situațiilor financiare.

Exemplele de persoane sau poziții care pot fi responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare ale entităților individuale (cum sunt departamentele guvernamentale sau echivalentele lor) includ persoana care conduce entitatea (directorul permanent sau directorul executiv) și directorul agenției financiare centrale (sau directorul financiar, cum ar fi controlorul sau contabilul-șef).

20. Responsabilitatea pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate ale guvernului ca întreg este de obicei împărțită între directorul agenției financiare centrale (sau directorul financiar, cum ar fi controlorul sau contabilul-șef) și ministrul finanțelor (sau echivalentul său).

## Componente ale situațiilor financiare

21. **Un set complet de situații financiare cuprinde:**
- (a) **O situație a poziției financiare;**
  - (b) **O situație a performanței financiare;**
  - (c) **O situație a modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii;**
  - (d) **O situație a fluxurilor de trezorerie;**
  - (e) **Atunci când entitatea își face public bugetul aprobat, o comparație a valorilor bugetare cu cele reale fie ca o situație financiară suplimentară individuală, fie ca o coloană a bugetului în situațiile financiare;**
  - (f) **Notele, care cuprind un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte note explicative; și**
  - (g) **Informații comparative pentru perioada precedentă așa cum este specificat la punctele 53 și 53A din IPSAS 1.**
22. Componentele enumerate la punctul 21 sunt denumite în mai multe feluri atât în interiorul unei jurisdicții, cât și în diferite jurisdicții. Situația poziției financiare mai poate fi denumită bilanț sau situația activelor și datoriilor. Situația performanței financiare mai poate fi denumită și situația veniturilor și cheltuielilor, situația veniturilor, situația activității de exploatare sau situația contului de profit și pierdere. Notele pot să includă în anumite jurisdicții elemente denumite programe.
23. Situațiile financiare oferă utilizatorilor informații privind resursele și obligațiile unei entități la data de raportare și fluxul de resurse dintre datele de raportare. Aceste informații sunt folositoare pentru utilizatori la evaluarea capacității unei entități de a continua să ofere bunuri și servicii la un anumit nivel și a gradului de resurse necesare entității în viitor pentru a-și putea onora în continuare obligațiile de furnizare a serviciilor.
24. Entitățile din sectorul public sunt, în mod obișnuit, supuse unor restricții bugetare sub forma alocărilor sau autorizării bugetare (sau echivalente ale acestora),

care pot intra în vigoare prin legislație de autorizare. Raportarea financiară cu scop general de către entitățile din sectorul public poate oferi informații privind măsura în care resursele au fost obținute și utilizate în conformitate cu bugetul legal adoptat. Entitățile care își fac public(e) bugetul aprobat (bugetele aprobate) trebuie să se conformeze prevederilor din IPSAS 24, *Prezentarea informațiilor privind bugetul în situațiile financiare*. Pentru alte entități, atunci când situațiile financiare și bugetul sunt întocmite pe aceeași bază de contabilitate, prezentul standard încurajează includerea în situațiile financiare a unei comparații cu valorile bugetare pentru perioada de raportare. Raportarea prin comparație cu bugetul (bugetele) pentru aceste entități poate fi prezentată în mai multe modalități diferite, printre care:

- Utilizarea unui format pe coloane pentru situațiile financiare, cu coloane separate pentru valorile bugetare și pentru valorile reale. În completare, se poate prezenta și o coloană care să arate variațiile față de buget sau alocare; și
  - O prezentare care să indice că valorile bugetare nu au fost depășite. Dacă valorile bugetare sau alocările au fost depășite sau cheltuielile au fost suportate fără alocare sau fără altă formă de autorizare, detaliile pot fi prezentate prin intermediul notelor de subsol pentru elementul relevant din situațiile financiare.
25. Entitățile sunt încurajate să prezinte informații suplimentare pentru a ajuta utilizatorii în evaluarea performanței entității și a gestionării activelor sale, precum și în luarea și evaluarea deciziilor privind alocarea resurselor. Aceste informații suplimentare pot include detalii privind realizările și rezultatele entității sub forma (a) indicatorilor de performanță, (b) situațiilor de performanță a activității, (c) analizelor programului și (d) altor rapoarte ale conducerii privind realizările entității pe perioada de raportare.
26. Entitățile sunt, de asemenea, încurajate să prezinte informații referitoare la respectarea legislației, a reglementărilor sau a altor norme impuse din exterior. Când informațiile privind conformitatea nu sunt incluse în situațiile financiare, ar putea fi utilă o notă care să facă referire la orice documente care ar putea include aceste informații. Cunoașterea neconformității este posibil să fie relevantă în ceea ce privește responsabilitatea și poate afecta evaluarea pe care o face un utilizator privind performanța entității și direcția operațiilor viitoare. Aceasta poate, de asemenea, să influențeze deciziile privind resursele care vor fi alocate entității în viitor.

## Considerente generale

### Prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile

27. **Situațiile financiare trebuie să prezinte fidel poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități. Prezentarea fidelă**



- necesită reprezentarea exactă a efectelor tranzacțiilor, altor evenimente și condiții în conformitate cu definițiile și criteriile de recunoaștere pentru active, datorii, venituri și cheltuieli stabilite în IPSAS-uri. Se presupune că aplicarea IPSAS-urilor, cu informații suplimentare prezentate atunci când este necesar, are drept rezultat situații financiare care realizează o prezentare fidelă.
28. **O entitate ale cărei situații financiare sunt conforme IPSAS-urilor trebuie să prezinte în note o declarație explicită și fără rezerve privind această conformitate. Situațiile financiare nu trebuie descrise drept conforme IPSAS-urilor dacă nu se conformează tuturor dispozițiilor din IPSAS-uri.**
29. Practic în toate circumstanțele o prezentare fidelă se realizează prin conformarea cu IPSAS-urile aplicabile. De asemenea, o prezentare fidelă îi impune unei entități:
- (a) Să selecteze și să aplice politicile contabile în conformitate cu IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*. IPSAS 3 stabilește o ierarhie a îndrumărilor cu valoare de normă pe care conducerea le ia în considerare în absența unui standard care să se aplice în mod specific unui element.
  - (b) Să prezinte informațiile, inclusiv politicile contabile, într-o manieră care să furnizeze informații relevante, care oferă o reprezentare exactă, inteligibile, oportune, comparabile și verificabile.
  - (c) Să ofere prezentări suplimentare de informații atunci când respectarea unor anumite dispoziții din IPSAS-uri este insuficientă, pentru a le permite utilizatorilor să înțeleagă impactul anumitor tranzacții, altor evenimente și condiții asupra poziției financiare și performanței financiare ale entității.
30. **Politicile contabile neadecvate nu sunt rectificate nici prin prezentarea politicilor contabile utilizate, nici prin note sau material explicativ.**
31. **În cazurile extrem de rare în care conducerea ajunge la concluzia că respectarea unei dispoziții dintr-un standard ar induce atât de mult în eroare încât ar fi în contradicție cu obiectivul situațiilor financiare stabilit în prezentul standard, entitatea se va abate de la acea dispoziție în maniera prezentată la punctul 32 dacă acel cadru de reglementare relevant prevede o astfel de abatere sau nu o interzice în alt mod.**
32. **Atunci când o entitate se abate de la o dispoziție a unui standard în conformitate cu punctul 31, aceasta trebuie să prezinte:**
- (a) **Concluzia conducerii privind faptul că situațiile financiare prezintă fidel poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității;**

- (b) **Conformitatea cu IPSAS-urile aplicabile, cu excepția abaterii de la o anumită dispoziție pentru realizarea unei prezentări fidele;**
  - (c) **Titlul standardului de la care s-a abătut entitatea, natura abaterii, inclusiv tratamentul pe care l-ar impune standardul, motivul pentru care tratamentul ar induce atât de mult în eroare în circumstanțele respective încât ar intra în conflict cu obiectivul situațiilor financiare prevăzut în prezentul standard și tratamentul adoptat; și**
  - (d) **Pentru fiecare perioadă prezentată, impactul financiar al abaterii asupra fiecărui element din situațiile financiare care ar fi fost raportat dacă s-ar fi respectat dispoziția.**
33. **Atunci când o entitate s-a abătut de la o dispoziție a unui standard într-o perioadă anterioară, iar acea abatere afectează sumele recunoscute în situațiile financiare pentru perioada curentă, entitatea trebuie să prezinte informațiile prevăzute la punctul 32 literele (c) și (d).**
34. Punctul 33 se aplică, de exemplu, atunci când o entitate s-a abătut într-o perioadă anterioară de la o dispoziție dintr-un standard în momentul evaluării activelor sau datoriilor, iar acea abatere afectează evaluarea modificărilor activelor și datoriilor recunoscute în situațiile financiare ale perioadei actuale.
35. **În situațiile extrem de rare în care conducerea ajunge la concluzia că respectarea unei dispoziții dintr-un standard ar induce atât de mult în eroare încât ar fi în contradicție cu obiectivul situațiilor financiare stabilit în prezentul standard, dar cadrul de reglementare relevant interzice abaterea de la acea dispoziție, entitatea trebuie să încerce pe cât posibil să reducă aspectele conformității care sunt percepute ca inducând în eroare, prin prezentarea:**
- (a) **Titlului standardului respectiv, naturii dispoziției și motivului pentru care conducerea a concluzionat că respectarea acelei dispoziții induce atât de mult în eroare în circumstanțele respective încât intră în conflict cu obiectivul situațiilor financiare prevăzut în prezentul standard; și**
  - (b) **Pentru fiecare perioadă prezentată, ajustările fiecărui element din situațiile financiare pe care conducerea le-a considerat ca fiind necesare pentru obținerea unei prezentări fidele.**
36. **În sensul punctelor 31-35, un element al informațiilor este în contradicție cu obiectivul situațiilor financiare atunci când nu reprezintă exact tranzacțiile, alte evenimente și condiții pe care fie dorește să le reprezinte, fie se așteaptă în mod normal să le reprezinte și, în consecință, ar putea să influențeze deciziile luate de către utilizatorii situațiilor financiare. Atunci când se evaluează măsura în care respectarea unei dispoziții specifice dintr-un standard ar induce în eroare**

într-atât încât ar fi în contradicție cu obiectivul situațiilor financiare stabilit în prezentul standard, conducerea ia în considerare:

- (a) Motivul pentru care obiectivul situațiilor financiare nu este îndeplinit în acele circumstanțe specifice; și
- (b) Modul în care circumstanțele dintr-o entitate se pot deosebi de cele din alte entități care respectă dispoziția. Dacă alte entități în circumstanțe similare respectă dispoziția, există o prezumție relativă potrivit căreia respectarea dispoziției de către entitate nu ar induce în eroare într-atât încât să fie în contradicție cu obiectivul situațiilor financiare stabilit în prezentul standard.

37. Abaterile de la dispozițiile unui IPSAS pentru a se conforma dispozițiilor de raportare financiară statutară/legislativă dintr-o anumită jurisdicție nu constituie abateri care să intre în conflict cu obiectivul situațiilor financiare stabilit în prezentul standard conform punctului 31. Dacă astfel de abateri sunt semnificative, o entitate nu poate pretinde conformitatea cu IPSAS-urile.

### **Continuitatea activității**

38. **La întocmirea situațiilor financiare trebuie făcută o evaluare a capacității entității de a-și continua activitatea. Această evaluare trebuie făcută de persoanele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare. Situațiile financiare trebuie întocmite pe baza principiului continuității activității, cu excepția cazului în care se intenționează lichidarea entității sau oprirea activității, ori nu există o altă alternativă realistă decât cea menționată. În situația în care persoanele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare conștientizează, atunci când fac evaluarea, că există incertitudini semnificative legate de evenimente sau condiții care pot cauza îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea, incertitudinile respective trebuie prezentate. Atunci când situațiile financiare nu sunt întocmite pe baza principiului continuității activității, acest fapt trebuie prezentat, împreună cu baza de întocmire a situațiilor financiare și motivul pentru care s-a considerat că entității nu i se aplică principiul continuității activității.**
39. Situațiile financiare sunt în mod normal întocmite în baza ipotezei că entitatea își va continua activitatea și își va onora obligațiile statutare pentru viitorul previzibil. Atunci când se evaluează dacă ipoteza continuității activității este adecvată, persoanele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare iau în considerare toate informațiile disponibile despre viitor, care trebuie să cuprindă minimum, dar nu se limitează la, o perioadă de douăsprezece luni de la data aprobării situațiilor financiare.
40. Nivelul de analiză depinde de faptele din fiecare caz, iar evaluările privind ipoteza continuității activității nu sunt incluse în testul de solvabilitate aplicat în general întreprinderilor de afaceri. S-ar putea să existe circumstanțe în care

testele uzuale de lichiditate și solvabilitate pentru continuitatea activității să pară a fi nefavorabile, dar să existe alți factori care să sugereze că entitatea poate totuși să își continue activitatea. De exemplu:

- (a) Atunci când se evaluează dacă un guvern poate să își continue activitatea, puterea de a impune taxe sau impozite poate crea posibilitatea ca unele entități să fie considerate apte de a-și continua activitatea chiar dacă își desfășoară activitatea, pentru perioade lungi de timp, cu active nete / capitaluri proprii negative; și
  - (b) Pentru o entitate individuală, o evaluare a situației poziției sale financiare la data de raportare poate să sugereze că ipoteza continuității activității nu este adecvată. Cu toate acestea, pot exista în vigoare acorduri de finanțare pe mai mulți ani, sau alte angajamente, care vor asigura funcționarea continuă a entității.
41. Determinarea măsurii în care ipoteza continuității activității este adecvată este relevantă în primul rând pentru entitățile individuale, și nu pentru un guvern ca întreg. Pentru entitățile individuale, pentru a evalua dacă principiul continuității activității este adecvat, persoanele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare ar putea avea nevoie să ia în considerare o gamă amplă de factori privind (a) performanța curentă și preconizată, (b) restructurările potențiale și anunțate ale unităților organizaționale, (c) estimările veniturilor sau posibilitatea continuării finanțării guvernamentale și (d) sursele potențiale de înlocuire a finanțării înainte de a fi adecvat să se ajungă la concluzia că ipoteza continuității activității este corespunzătoare.

### Consecvența prezentării

42. **Prezentarea și clasificarea elementelor din situațiile financiare trebuie păstrate de la o perioadă la următoarea, cu excepția cazului în care:**
- (a) **În urma unei modificări semnificative a naturii activității entității sau în urma unei analize a situațiilor sale financiare, este evident că ar fi mai potrivită o altă prezentare sau clasificare având în vedere criteriile de selecție și aplicare a politicilor contabile din IPSAS 3; sau**
  - (b) **Un IPSAS prevede o modificare a prezentării.**
43. O achiziție sau o cedare semnificativă ori o analiză a prezentării situațiilor financiare poate sugera că situațiile financiare trebuie prezentate diferit. De exemplu, o entitate poate dispune de o bancă de economii, care reprezintă una dintre cele mai semnificative entități controlate ale sale, iar entitatea economică rămasă efectuează în special servicii administrative și de consiliere politică. În acest caz, prezentarea situațiilor financiare pe baza activităților principale ale entității economice drept instituție financiară este puțin posibil să fie relevantă pentru noua entitate economică.

44. O entitate modifică prezentarea situațiilor sale financiare doar dacă noua prezentare oferă informații care oferă o reprezentare exactă și mai relevante pentru utilizatorii situațiilor financiare și dacă este probabilă utilizarea în continuare a acestei structuri revizuite astfel încât să nu fie afectată comparabilitatea. Atunci când se fac astfel de modificări ale prezentării, o entitate își reclasifică informațiile comparative în conformitate cu punctele 55 și 56.

### Pragul de semnificație și agregarea

45. **Fiecare categorie importantă de elemente similare trebuie prezentată individual în situațiile financiare. Elementele care nu au natură sau funcție similară trebuie prezentate individual, în afară de cazul în care nu sunt importante.**
46. Situațiile financiare rezultă din procesarea unui volum mare de tranzacții sau alte evenimente care sunt agregate pe grupe conform naturii sau funcției lor. Etapa finală a procesului de agregare și clasificare este prezentarea de date simplificate și clasificate care formează elemente-rând în cadrul situației poziției financiare, al situației performanței financiare, al situației modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii și al situației fluxurilor de trezorerie, sau în note. Dacă un element-rând nu este semnificativ individual, el este agregat cu alte elemente fie în acele situații, fie în note. Un element care nu este suficient de semnificativ pentru a garanta prezentarea separată în acele situații propriu-zise poate fi totuși suficient de semnificativ încât să fie prezentat individual în note.
47. Aplicarea conceptului de prag de semnificație înseamnă că o anumită dispoziție de prezentare dintr-un IPSAS nu trebuie să fie îndeplinită dacă informațiile nu sunt semnificative.

### Compensarea

48. **Nici activele și datoriile, și nici veniturile și cheltuielile nu trebuie compensate, cu excepția cazului în care compensarea este impusă sau permisă de un IPSAS.**
49. Este important ca atât activele și datoriile, cât și veniturile și cheltuielile să fie raportate individual. Compensarea în situația performanței financiare sau în situația poziției financiare, cu excepția cazului în care compensarea reflectă substanța tranzacției sau a unui alt eveniment, micșorează capacitatea utilizatorilor atât de (a) a înțelege tranzacțiile întreprinse, alte evenimente și condiții care au apărut, cât și de (b) a evalua fluxurile de trezorerie viitoare ale entității. Evaluarea activelor după deducerea ajustărilor pentru depreciere aferente – de exemplu, ajustările pentru uzura morală a stocurilor și provizioanele pentru creanțe îndoielnice – nu reprezintă o compensare.
50. IPSAS 9, *Venituri din tranzacții de schimb*, definește veniturile și prevede ca acestea să fie evaluate la valoarea justă a contraprestației primite sau de primit, luând în considerare valoarea oricăror actualizări comerciale și reduceri de volum permise de către entitate. O entitate efectuează, în decursul activităților

sale curente, alte tranzacții care nu generează venituri, dar care sunt ocazionate de principalele activități generatoare de venituri. Rezultatele unor astfel de tranzacții sunt prezentate, atunci când această prezentare reflectă fondul tranzacției sau al altui eveniment, prin acoperirea oricărui venit cu cheltuielile aferente care rezultă din aceeași tranzacție. De exemplu:

- (a) Câștigurile și pierderile la cedarea activelor imobilizate, inclusiv a investițiilor și activelor de exploatare, sunt raportate prin deducerea din încasările din cedarea valorii contabile a activului și cheltuielile de vânzare aferente; și
  - (b) Cheltuielile aferente unui provizion recunoscute în conformitate cu IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, și rambursate conform unui angajament contractual cu o terță parte (de exemplu, acordul de garanție al unui furnizor) pot fi acoperite din rambursarea aferentă.
51. În plus, câștigurile și pierderile care apar dintr-un grup de tranzacții similare sunt raportate pe o bază netă, de exemplu, câștigurile și pierderile din diferențele de curs valutar și câștigurile și pierderile care rezultă din instrumentele financiare deținute în vederea tranzacționării. Totuși, astfel de câștiguri și pierderi sunt raportate individual dacă sunt semnificative.
52. Compensarea fluxurilor de trezorerie este tratată în IPSAS 2, *Situațiile fluxurilor de trezorerie*.

## Informații comparative

### *Informații comparative minime*

53. **Cu excepția cazului în care un IPSAS permite sau prevede alt tratament, o entitate trebuie să prezinte informații comparative aferente perioadei precedente pentru toate valorile raportate în situațiile financiare ale perioadei curente. O entitate trebuie să includă informații comparative pentru informațiile narative și descriptive dacă acestea sunt relevante pentru înțelegerea situațiilor financiare ale perioadei curente.**
- 53A. **O entitate trebuie să prezinte, minimum, o situație a poziției financiare cu informații comparative pentru perioada anterioară, o situație a performanței financiare cu informații comparative pentru perioada anterioară, o situație a fluxurilor de trezorerie cu informații comparative pentru perioada anterioară și o situație a modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii cu informații comparative pentru perioada anterioară, precum și notele aferente.**
54. În unele cazuri, informațiile narative furnizate de situațiile financiare pentru perioada precedentă (perioadele precedente) continuă să fie relevante în perioada curentă. De exemplu, o entitate prezintă în perioada curentă detalii privind un litigiu al cărui rezultat era nesigur la finalul perioadei precedente și este încă

nerezolvat. Utilizatorii pot beneficia de prezentări de informații care indică existența acelei incertitudini la finalul perioadei precedente și de prezentări de informații privind măsurile care au fost luate pe parcursul perioadei pentru rezolvarea incertitudinii.

55. **Atunci când prezentarea sau clasificarea elementelor din situațiile financiare se modifică, sumele comparative trebuie reclassificate, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil de realizat. Atunci când valorile comparative sunt reclassificate, o entitate trebuie să prezinte:**
- (a) **Natura reclassificării;**
  - (b) **Valoarea fiecărui element sau a fiecărei clase de elemente care este reclassificat(ă); și**
  - (c) **Motivul reclassificării.**
56. **În situația în care reclassificarea valorilor comparative este imposibilă, o entitate trebuie să prezinte:**
- (a) **Motivul pentru care sumele nu au fost reclassificate; și**
  - (b) **Natura ajustărilor care ar fi fost făcute dacă valorile ar fi fost reclassificate.**
57. Creșterea comparabilității informației între perioade ajută utilizatorii să ia și să evalueze decizii, în special prin faptul că permite evaluarea tendințelor în informația financiară cu scopul de a face prognoze. În anumite circumstanțe, reclassificarea informației comparative este imposibilă pentru o anumită perioadă anterioară pentru a obține comparabilitatea cu perioada curentă. De exemplu, s-ar putea ca datele să nu fi fost colectate în perioada anterioară (perioadele anterioare) într-o manieră care să permită reclassificarea și s-ar putea ca reconstituirea informațiilor să nu fie posibilă.
58. IPSAS 3 tratează ajustările informațiilor comparative care sunt necesare în cazul în care o entitate modifică o politică contabilă sau corectează o eroare.

## Structură și conținut

### Introducere

59. Prezentul standard prevede ca anumite informații să fie prezentate în situația poziției financiare, în situația performanței financiare și în situația modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii și prevede prezentarea altor elemente-rând fie în aceste situații propriu-zise, fie în note. IPSAS 2 stabilește dispozițiile de prezentare a situației fluxurilor de trezorerie.
60. Prezentul standard utilizează uneori termenul „prezentare” într-un sens larg, cuprinzând elementele prezentate (a) în situația propriu-zisă a poziției financiare, (b) în situația propriu-zisă a performanței financiare, (c) în situația propriu-zisă a modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii și (d) în situația propriu-zisă

a fluxurilor de trezorerie, precum și pe cele prezentate în note. Prezentările de informații sunt prevăzute și de alte IPSAS-uri. În cazul în care prezentul standard sau un alt standard nu specifică contrariul, astfel de informații sunt prezentate fie în situația propriu-zisă a poziției financiare, în situația propriu-zisă a performanței financiare, în situația propriu-zisă a modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii sau în situația propriu-zisă a fluxurilor de trezorerie (în funcție de care este relevantă), fie în note.

### Identificarea situațiilor financiare

61. **Situațiile financiare trebuie identificate în mod clar și separate de alte informații din același document publicat.**
62. IPSAS-urile se aplică numai situațiilor financiare, și nu altor informații prezentate în raportul anual sau în alt document. Prin urmare, este important ca utilizatorii să poată distinge informațiile întocmite prin utilizarea IPSAS-urilor de alte informații care le pot fi folositoare, dar nu fac obiectul acelor dispoziții.
63. **Fiecare componentă a situațiilor financiare trebuie identificată clar. Mai mult, următoarele informații trebuie evidențiate și repetate atunci când este necesar pentru o înțelegere corectă a informațiilor prezentate:**
  - (a) **Denumirea entității raportoare sau alte mijloace de identificare și orice modificare a acelor informații care a intervenit de la data de raportare precedentă;**
  - (b) **Dacă situațiile financiare acoperă entitatea individuală sau entitatea economică;**
  - (c) **Data de raportare sau perioada acoperită de situațiile financiare, în funcție de care este adecvată pentru componenta respectivă a situațiilor financiare;**
  - (d) **Moneda de prezentare, conform definiției din IPSAS 4, *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*; și**
  - (e) **Nivelul de rotunjire utilizat în prezentarea valorilor din situațiile financiare.**
64. Dispozițiile de la punctul 63 sunt în mod normal respectate prin prezentarea titlurilor și a titlurilor prescurtate de coloane de pe fiecare pagină a situațiilor financiare. Pentru determinarea celei mai bune modalități de prezentare a acestor informații este nevoie de raționament profesional. De exemplu, atunci când situațiile financiare sunt prezentate electronic, nu sunt întotdeauna utilizate pagini distincte; elementele de mai sus sunt prezentate cu o frecvență suficientă încât să asigure o înțelegere corespunzătoare a informațiilor incluse în situațiile financiare.
65. Situațiile financiare sunt adesea mai ușor de înțeles prin prezentarea informațiilor în mii sau milioane de unități ale monedei de prezentare. Acest lucru



este acceptabil cât timp nivelul de rotunjire este prezentat, iar informațiile substanțiale nu sunt omise.

### Perioada de raportare

66. **Situațiile financiare trebuie prezentate cel puțin o dată pe an. Atunci când data de raportare a unei entități se modifică și situațiile financiare anuale sunt prezentate pentru o perioadă mai lungă sau mai scurtă de un an, entitatea trebuie să prezinte în plus față de perioada acoperită de situațiile financiare:**
- (a) **Motivul folosirii unei perioade mai lungi sau mai scurte; și**
  - (b) **Faptul că valorile comparative pentru anumite situații cum ar fi situația performanței financiare, situația modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii, situația fluxurilor de trezorerie și notele aferente nu sunt pe deplin comparabile.**
67. În circumstanțe excepționale, o entitate poate fi nevoită sau poate decide să își modifice data de raportare, de exemplu, pentru a alinia mai bine ciclul de raportare la ciclul bugetar. În această situație, este important (a) ca utilizatorii să cunoască faptul că valorile prezentate pentru perioada curentă și valorile comparative nu sunt comparabile și (b) să fie prezentat motivul modificării datei de raportare. Un alt exemplu este atunci când, la trecerea de la contabilitatea de casă la cea de angajamente, o entitate schimbă data de raportare pentru entitățile din cadrul entității economice pentru a face posibilă întocmirea situațiilor financiare consolidate.
68. În mod normal, situațiile financiare sunt întocmite consecvent, acoperind o perioadă de un an. Totuși, din motive practice, anumite entități preferă să raporteze, de exemplu, pentru o perioadă de 52 de săptămâni. Prezentul standard nu interzice această practică, deoarece situațiile financiare care rezultă nu par să difere substanțial de cele care ar fi fost prezentate pentru un an.

### Oportunitate

69. Utilitatea situațiilor financiare este depreciată dacă acestea nu sunt puse la dispoziția utilizatorilor într-o perioadă rezonabilă după data de raportare. O entitate trebuie să fie capabilă să emită situațiile sale financiare în interval de șase luni de la data de raportare. Factorii de continuitate, cum ar fi complexitatea operațiunilor unei entități, nu reprezintă un motiv suficient pentru neraportarea la timp. Termene-limită mai specifice sunt stabilite de legislație și de reglementări în multe jurisdicții.

### Situația poziției financiare

*Distincția activ circulant/imobilizat, respectiv datorie curentă / pe termen lung*

70. **O entitate trebuie să prezinte activele circulante și cele imobilizate, precum și datoriile curente și cele pe termen lung drept clasificări distincte în**

**situația propriu-zisă a poziției financiare, în conformitate cu punctele 76-87, cu excepția cazului în care o prezentare bazată pe lichiditate furnizează informații care oferă o reprezentare exactă și care sunt mai relevante. Atunci când se aplică excepția, toate activele și datoriile vor fi prezentate pe larg în ordinea lichidității.**

71. **Indiferent de metoda de prezentare adoptată, pentru fiecare element-rând de activ și datorie care combină valori preconizate a fi recuperate sau decontate (a) într-un interval de până la douăsprezece luni de la data de raportare și (b) într-un interval de peste douăsprezece luni de la data de raportare, o entitate trebuie să prezinte valoarea care se preconizează a fi recuperată sau decontată după mai mult de douăsprezece luni.**
72. Atunci când o entitate furnizează bunuri sau prestează servicii în cadrul unui ciclu de exploatare clar identificabil, clasificarea distinctă în situația propriu-zisă a poziției financiare a activelor circulante și a celor imobilizate, precum și a datoriilor curente și a celor pe termen lung oferă informații utile, făcându-se distincție între activele nete care sunt în mod continuu rulate sub formă de capital circulant și cele utilizate în activitatea pe termen lung a entității. De asemenea, acest fapt evidențiază activele care se preconizează a fi realizate în cadrul ciclului curent de exploatare și datoriile exigibile pentru decontare în cursul aceleiași perioade.
73. Pentru anumite entități, cum ar fi instituțiile financiare, o prezentare a activelor și datoriilor în ordinea crescătoare sau descrescătoare a lichidității furnizează informații care oferă o reprezentare exactă și care sunt mai relevante decât o prezentare circulante/imobilizate, respectiv curente / pe termen lung, deoarece entitatea nu furnizează bunuri sau servicii în cadrul unui ciclu de exploatare clar identificabil.
74. Când aplică punctul 70, unei entități i se permite să prezinte unele dintre activele și datoriile sale utilizând o clasificare de tipul circulante/imobilizate, respectiv curente / pe termen lung, și altele în funcție de lichiditate, atunci când această clasificare furnizează informații care oferă o reprezentare exactă și care sunt mai relevante. Necesitatea unei baze mixte de prezentare poate apărea atunci când o entitate are diverse operațiuni.
75. Informațiile despre datele la care se preconizează valorificarea activelor și a datoriilor sunt utile pentru evaluarea lichidității și a solvabilității unei entități. IPSAS 30, *Instrumente financiare: prezentarea informațiilor*, prevede prezentarea informațiilor privind datele scadenței pentru activele financiare și pentru datoriile financiare. Activele financiare cuprind creanțele comerciale și alte creanțe, iar datoriile financiare includ datoriile comerciale și alte datorii. Informațiile privind data preconizată a recuperării activelor nemonetare, cum ar fi stocurile, și data preconizată a decontării datoriilor, cum ar fi provizioanele, sunt, de asemenea, utile, indiferent dacă activele și datoriile sunt sau nu clasificate drept circulante/imobilizate, respectiv curente / pe termen lung.

*Active circulante*

76. **Un activ trebuie clasificat drept activ circulant atunci când îndeplinește oricare dintre următoarele condiții:**
- (a) **Se așteaptă să fie realizat sau este deținut în vederea vânzării sau consumat în cursul normal al ciclului de exploatare al entității;**
  - (b) **Este deținut în principal în scopul tranzacționării;**
  - (c) **Se așteaptă să fie realizat în termen de douăsprezece luni de la data de raportare; sau**
  - (d) **Reprezintă numerar sau echivalente de numerar (conform definiției din IPSAS 2), în afară de cazul în care este restricționată schimbarea sau utilizarea activului pentru decontarea unei datorii pentru cel puțin douăsprezece luni după data de raportare.**

**Toate celelalte active vor fi clasificate drept active imobilizate.**

77. Prezentul standard utilizează termenul „active imobilizate” pentru a cuprinde activele corporale, necorporale și financiare pe termen lung. Acesta nu interzice utilizarea descrierilor alternative, atât timp cât sensul este clar.
78. Ciclul de exploatare al unei entități reprezintă perioada de timp necesară pentru transformarea intrărilor sau resurselor în ieșiri. De exemplu, guvernele le transferă resurse entităților din sectorul public astfel încât acestea să poată transforma aceste resurse în bunuri și servicii, sau ieșiri, pentru a realiza rezultatele sociale, politice și economice dorite de guverne. Atunci când ciclul normal de exploatare al entității nu poate fi identificat clar, durata sa se presupune a fi de douăsprezece luni.
79. Activele circulante includ active (cum ar fi creanțe fiscale, creanțe din taxe de utilizare, creanțe din amenzii și taxe reglementate, stocuri și venituri din investiții angajate) care sunt realizate, consumate sau vândute ca parte a ciclului normal de exploatare, chiar dacă nu se anticipează să se realizeze în douăsprezece luni de la data de raportare. Activele circulante includ, de asemenea, activele deținute în principal în scopul tranzacționării (exemplele includ anumite active financiare care corespund definiției activelor deținute în vederea tranzacționării din IPSAS 41) și partea circulantă din activele financiare imobilizate.

*Datorii curente*

80. **O datorie trebuie clasificată drept curentă atunci când îndeplinește oricare dintre următoarele condiții:**
- (a) **Se așteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entității;**
  - (b) **Este deținută în principal în scopul tranzacționării;**

- (c) **Trebuie să fie decontată în termen de douăsprezece luni de la data de raportare; sau**
- (d) **Entitatea nu are un drept necondiționat de a amâna decontarea datoriei pentru cel puțin douăsprezece luni după data de raportare (a se vedea punctul 84). Termenii unei datorii care, la opțiunea par-tenerului, ar putea fi decontată prin emiterea de instrumente de capitaluri proprii nu influențează clasificarea acesteia.**

**Toate celelalte datorii vor fi clasificate drept datorii pe termen lung.**

- 81. Anumite datorii curente, cum ar fi transferurile de plată ale guvernului și unele angajamente pentru angajați și alte costuri de exploatare, fac parte din capitalul circulant utilizat în ciclul normal de exploatare al entității. Astfel de elemente operaționale sunt clasificate drept datorii curente, chiar dacă trebuie să fie decontate într-un interval de peste douăsprezece luni de la data de raportare. Același ciclu normal de exploatare se aplică la clasificarea activelor și datoriilor unei entități. Atunci când ciclul normal de exploatare al entității nu poate fi identificat clar, durata sa se presupune a fi de douăsprezece luni.
- 82. Alte datorii curente nu sunt decontate ca parte a ciclului normal de exploatare, dar trebuie decontate în termen de douăsprezece luni după data de raportare sau sunt deținute în principal în vederea tranzacționării. Exemple sunt anumite datorii financiare care corespund definiției datoriilor deținute în vederea tranzacționării din IPSAS 41 sunt descoperirile de cont și partea circulantă din datoriile financiare pe termen lung, dividendele sau distribuțiile similare de plătit, impozitul de profit și alte datorii necomerciale. Datoriile financiare care oferă finanțare pe termen lung (adică nu fac parte din capitalul circulant utilizat în ciclul normal de exploatare al entității) și nu trebuie decontate în douăsprezece luni după perioada de raportare sunt datorii pe termen lung, care fac obiectul punctelor 85 și 86.
- 83. O entitate își clasifică datoriile financiare drept curente dacă ele trebuie decontate în douăsprezece luni după data de raportare, chiar dacă:
  - (a) Termenul inițial a fost pentru o perioadă mai mare de douăsprezece luni; și
  - (b) Este încheiat un acord de refinanțare sau de reeșalonare a plăților pe termen lung după data de raportare și înainte ca situațiile financiare să fie aprobate în vederea emiterii.
- 84. Dacă o entitate preconizează și are capacitatea să refinanțeze sau să reînnoiască o obligație pentru cel puțin douăsprezece luni după data de raportare conform unei facilități de împrumut existente, ea clasifică obligația ca fiind pe termen lung chiar dacă, în caz contrar, ar fi trebuit să fie achitată într-o perioadă mai scurtă. Totuși, atunci când refinanțarea sau reînnoirea obligației nu poate fi decisă de entitate (de exemplu, nu există un acord de refinanțare), potențialul

de refinanțare nu este luat în considerare, iar obligația este clasificată drept curentă.

85. Atunci când o entitate încalcă un angajament conform unui acord de împrumut pe termen lung la data de raportare sau înainte de aceasta, având drept efect faptul că datoria devine scadentă la cerere, datoria este clasificată drept curentă, chiar dacă creditorul a fost de acord, după data de raportare și înainte de autorizarea emiterii situațiilor financiare, să nu ceară plata ca urmare a încălcării. Datoria este clasificată drept curentă deoarece, la data de raportare, entitatea nu are dreptul necondiționat de a amâna decontarea acesteia cel puțin douăsprezece luni după acea dată.
86. Totuși, datoria este clasificată drept datorie pe termen lung în cazul în care creditorul a convenit ca până la data de raportare să ofere o perioadă de grație care să se încheie la cel puțin douăsprezece luni după data de raportare, în cadrul căreia entitatea poate rectifica abaterea și în timpul căreia creditorul nu poate cere rambursarea imediată.
87. Cu privire la împrumuturile clasificate drept datorii curente, dacă următoarele evenimente au loc între data de raportare și data la care situațiile financiare sunt aprobate în vederea emiterii, aceste evenimente se califică pentru prezentarea drept evenimente neajustabile în conformitate cu IPSAS 14, *Evenimente ulterioare perioadei de raportare*:
- (a) Refinanțarea pe termen lung;
  - (b) Rectificarea unei încălcări a unui acord de împrumut pe termen lung; și
  - (c) Primirea de la creditor a unei perioade de grație pentru rectificarea încălcării acordului de împrumut pe termen lung care să se sfârșească la cel puțin douăsprezece luni după data de raportare.

*Informații care trebuie prezentate în situația propriu-zisă a poziției financiare*

88. **Situația propriu-zisă a poziției financiare trebuie să cuprindă cel puțin elementele-rând care prezintă următoarele valori:**
- (a) **Imobilizări corporale;**
  - (b) **Investiții imobiliare;**
  - (c) **Imobilizări necorporale;**
  - (d) **Active financiare (excluzând valorile de la literele (e), (g), (h) și (i));**
  - (e) **Investiții contabilizate prin metoda punerii în echivalență;**
  - (f) **Stocuri;**
  - (g) **Sume de recuperat din alte tranzacții decât cele de schimb (impozite și transferuri);**

- (h) **Sume de recuperat din tranzacții de schimb;**
  - (i) **Numerar și echivalente de numerar;**
  - (j) **Impozite și transferuri de plătit;**
  - (ja) **Datorii aferente beneficiilor sociale;**
  - (k) **Datorii din tranzacții de schimb;**
  - (l) **Provizioane;**
  - (m) **Datorii financiare (excluzând valorile de la literele (j), (k) și (l));**
  - (n) **Interese care nu controlează, prezentate în cadrul activelor nete / capitalurilor proprii; și**
  - (o) **Active nete / capitaluri proprii care se pot atribui proprietarilor entității care controlează.**
89. **Alte elemente-rând, titluri și subtotaluri trebuie prezentate în situația propriu-zisă a poziției financiare atunci când o astfel de prezentare este relevantă pentru înțelegerea poziției financiare a entității.**
90. Prezentul standard nu prescrie ordinea sau formatul de prezentare a elementelor. Punctul 88 prezintă doar o listă a elementelor care sunt suficient de diferite ca natură sau funcție încât merită o prezentare distinctă în situația propriu-zisă a poziției financiare. Formate ilustrative sunt prezentate în Îndrumările de implementare ale prezentului standard. În plus:
- (a) Elementele-rând sunt incluse atunci când dimensiunea, natura sau funcția unui element sau a unei agregări de elemente similare este de așa natură încât prezentarea separată este relevantă pentru înțelegerea poziției financiare a entității; și
  - (b) Descrierile utilizate și ordonarea elementelor sau agregarea de elemente similare pot fi modificate conform naturii entității și tranzacțiilor acesteia, pentru a oferi informații relevante pentru înțelegerea poziției financiare a entității.
91. Raționamentul privind prezentarea separată a altor elemente se bazează pe evaluarea:
- (a) Naturii și lichidității activelor;
  - (b) Funcției activelor în cadrul entității; și
  - (c) Valorilor, naturii și scadenței datoriilor.
92. Utilizarea bazelor diferite de evaluare pentru clase diferite de active sugerează că natura sau funcțiile lor diferă și, în concluzie, ele ar trebui prezentate ca elemente-rând separate. De exemplu, anumite clase de imobilizări corporale

pot fi contabilizate la cost sau la valori reevaluate în conformitate cu IPSAS 17, *Imobilizări corporale*.

*Informații care trebuie prezentate fie în situația propriu-zisă a poziției financiare, fie în note*

93. **O entitate trebuie să prezinte, fie în situația propriu-zisă a poziției financiare, fie în note, subclasificări suplimentare ale elementelor-rând, clasificate într-o manieră corespunzătoare operațiunilor entității.**
94. Detaliile oferite în subclasificări depind de dispozițiile IPSAS-urilor și de mărimea, natura și funcția sumelor implicate. Factorii stabiliți la punctul 91 sunt, de asemenea, utilizați pentru a hotărî baza subclasificării. Prezentările diferă pentru fiecare element, de exemplu:
- (a) Elementele de imobilizări corporale sunt dezagregate pe clase în conformitate cu IPSAS 17;
  - (b) Creanțele sunt împărțite pe grupe de creanțe din taxe de utilizare, taxe și alte venituri în afara celor din tranzacțiile de schimb, creanțe de la părți afiliate, plăți efectuate în avans și alte sume;
  - (c) Stocurile sunt subclasificate în conformitate cu IPSAS 12, *Stocuri*, în categorii precum mărfuri, materii prime, materiale, producție în curs de execuție și produse finite;
  - (d) Taxele și transferurile de plată sunt împărțite în rambursări de taxe, transferuri de plată și sume de plată către alți membri ai entității economice;
  - (da) Datoriile aferente beneficiilor sociale sunt împărțite în scheme de beneficii sociale distincte atunci când acestea sunt semnificative;
  - (e) Provizioanele sunt dezagregate în provizioane pentru beneficiile angajaților și alte elemente; și
  - (f) Componentele activelor nete / capitalurilor proprii sunt împărțite în capital vărsat, surplusuri sau deficite acumulate și orice rezerve.
95. **Atunci când o entitate nu are capital social, ea trebuie să prezinte activele nete / capitalurile proprii fie în situația propriu-zisă a poziției financiare, fie în note, prezentând separat:**
- (a) **Capitalul vărsat, fiind totalul cumulat al contribuțiilor de la proprietari la data raportării minus distribuirile către proprietari;**
  - (b) **Surplusurile sau deficitele acumulate;**
  - (c) **Rezervele, inclusiv o descriere a naturii și a scopului fiecărei rezerve din cadrul activelor nete / capitalurilor proprii; și**
  - (d) **Interesele care nu controlează.**

95A. **Dacă o entitate a reclasificat:**

- (a) **Un instrument financiar care poate fi lichidat de deținător înainte de scadență clasificat drept un instrument de capitaluri proprii; sau**
- (b) **Un instrument care îi impune entității obligația de a livra unei alte entități o parte proporțională din activele nete ale entității numai la lichidare și este clasificat drept instrument de capitaluri proprii;**

**dintre datoriile financiare și activele nete / capitalurile proprii, aceasta trebuie să prezinte valoarea reclasificată în și din fiecare categorie (datorii financiare sau active nete / capitaluri proprii), plasarea în timp și motivul pentru care a fost realizată respectiva reclasificare.**

96. Multe entități din sectorul public nu vor avea capital social, dar entitatea va fi controlată exclusiv de către o altă entitate din sectorul public. Este posibil ca natura interesului guvernului în activele nete / capitalurile proprii ale entității să fie o combinație a capitalului vărsat și a surplusurilor sau deficitelor agregate acumulate și a rezervelor entității care reflectă activele nete / capitalurile proprii atribuibile operațiunilor entității.

97. În unele cazuri poate exista un interes care nu controlează în activele nete / capitalurile proprii ale entității. De exemplu, la nivelul întregului guvern, entitatea economică poate include o entitate comercială din sectorul public care a fost privatizată parțial. În consecință pot exista acționari privați care au un interes financiar în activele nete / capitalurile proprii ale entității.

98. **Atunci când o entitate are capital social, suplimentar față de prezentările de la punctul 95, ea trebuie să prezinte următoarele, fie în situația propriu-zisă a poziției financiare, fie în note:**

- (a) **Pentru fiecare clasă de capital social:**
  - (i) **Numărul de acțiuni autorizate;**
  - (ii) **Numărul acțiunilor emise și vărsate integral, precum și numărul celor emise, dar nevărsate integral;**
  - (iii) **Valoarea nominală pe acțiune sau faptul că acțiunile nu au valoare nominală;**
  - (iv) **O reconciliere a numărului de acțiuni existente la începutul și la finalul anului;**
  - (v) **Drepturile, preferințele și restricțiile aferente clasei respective, inclusiv restricțiile referitoare la repartizarea dividendelor și la rambursarea capitalului;**
  - (vi) **Acțiunile proprii deținute de entitate sau de entitățile sale controlate sau de entitățile sale asociate; și**



- (vii) **Acțiunile rezervate pentru emiteră în baza unor opțiuni și a unor contracte de vânzare a acțiunilor, inclusiv condițiile și sumele aferente; și**
- (b) **O descriere a naturii și a scopului fiecărei rezerve din cadrul activelor nete / capitalurilor proprii.**

### **Situația performanței financiare**

#### *Surplus sau deficit al perioadei*

- 99. **Toate elementele de venituri și cheltuieli recunoscute într-o perioadă vor fi incluse la surplus sau deficit, în afară de cazul în care un IPSAS prevede altfel.**
- 100. În mod normal, toate elementele de venituri și cheltuieli recunoscute într-o perioadă sunt incluse la surplus sau deficit. Aceasta include efectele modificărilor în estimările contabile. Totuși, pot exista situații în care anumite elemente pot fi excluse din surplusul sau deficitul perioadei curente. IPSAS 3 tratează două astfel de circumstanțe: corectarea erorilor și efectul modificărilor politicilor contabile.
- 101. Alte IPSAS-uri tratează elementele care pot respecta definițiile veniturilor și cheltuielilor stabilite în prezentul standard, dar care sunt de obicei excluse din surplus sau deficit. Exemplele includ reevaluarea surplusurilor (a se vedea IPSAS 17), în special (a) câștiguri și pierderi care rezultă din conversia situațiilor financiare ale unei operațiuni din străinătate (a se vedea IPSAS 4) și (b) câștiguri sau pierderi din reevaluarea activelor financiare evaluate la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii (îndrumări privind evaluarea activelor financiare pot fi găsite în IPSAS 41).

#### *Informații care trebuie prezentate în situația propriu-zisă a performanței financiare*

- 102. **Situația propriu-zisă a performanței financiare trebuie să cuprindă cel puțin elementele-rând care prezintă următoarele valori aferente perioadei:**
  - (a) **Veniturile, prezentând separat:**
    - (i) **Veniturile din dobânzi calculate utilizând metoda ratei dobânzii efective; și**
    - (ii) **Câștigurile și pierderile care rezultă din derecunoașterea activelor financiare evaluate la costul amortizat;**
  - (b) **Costurile de finanțare;**
  - (ba) **Pierderile din depreciere (inclusiv reluările pierderilor sau câștigurilor din depreciere) stabilite în conformitate cu punctele 73-93 din IPSAS 41;**

- (c) **Partea din surplusul sau deficitul aferent entităților asociate și asocierilor în participație, contabilizată prin metoda punerii în echivalență;**
  - (ca) **Dacă un activ financiar este reclasificat în afara categoriei de evaluare la costul amortizat astfel încât să fie evaluat la valoarea justă prin surplus sau deficit, orice câștig sau pierdere rezultat(ă) dintr-o diferență între costul amortizat anterior al activului financiar și valoarea sa justă la data reclasificării (conform definiției din IPSAS 41);**
  - (cb) **Dacă un activ financiar este reclasificat în afara categoriei de evaluare prin active nete / capitaluri proprii astfel încât să fie evaluat la valoarea justă prin surplus sau deficit, orice câștig sau pierdere cumulativ(ă) recunoscut(ă) anterior în active nete / capitaluri proprii care a fost reclasificat(ă) la surplus sau deficit;**
  - (d) **Câștigul sau pierderea de dinainte de impozitare recunoscut(ă) la cedarea activelor sau la decontarea datoriilor care se pot atribui activităților în curs de întrerupere; și**
  - (e) **Surplus sau deficit.**
103. **Următoarele elemente trebuie prezentate în situația propriu-zisă a performanței financiare drept alocări ale surplusului sau deficitului perioadei:**
- (a) **Surplusul sau deficitul care se poate atribui interesului care nu controlează; și**
  - (b) **Surplusul sau deficitul care se poate atribui proprietarilor entității care controlează.**
104. **Alte elemente-rând, titluri și subtotaluri trebuie prezentate în situația propriu-zisă a performanței financiare atunci când o astfel de prezentare este relevantă pentru înțelegerea performanței financiare a entității.**
105. Din cauza efectelor diferitelor activități ale entității, tranzacțiile și alte evenimente diferă în ceea ce privește impactul lor asupra capacității entității de a-și onora obligațiile de livrare a serviciilor, iar prezentarea elementelor de performanță financiară ajută la înțelegerea performanței financiare realizate și la anticiparea rezultatelor viitoare. Alte elemente-rând sunt incluse în situația propriu-zisă a performanței financiare, iar descrierile utilizate și ordonarea elementelor sunt modificate când este necesară explicarea elementelor de performanță. Factorii care trebuie avuți în vedere cuprind pragul de semnificație, precum și natura și funcția componentelor de venituri și cheltuieli. Elementele de venituri și cheltuieli sunt compensate numai atunci când sunt îndeplinite criteriile de la punctul 48.

*Informații care trebuie prezentate fie în situația propriu-zisă a performanței financiare, fie în note*

106. **Atunci când elementele de venituri și cheltuieli sunt semnificative, natura și valoarea lor trebuie prezentate separat.**
107. Circumstanțele care ar genera prezentarea separată a elementelor de venituri și cheltuieli includ:
  - (a) Reduceri ale valorii contabile a stocurilor până la valoarea realizabilă netă sau ale imobilizărilor corporale până la valoarea recuperabilă sau valoarea recuperabilă a serviciilor, după caz, și, de asemenea, reluări ale unor astfel de reduceri;
  - (b) Restructurări ale activităților unei entități și reluări ale oricăror provizioane pentru costurile restructurării;
  - (c) Cedări ale unor elemente de imobilizări corporale;
  - (d) Privatizările sau alte cedări de investiții;
  - (e) Activități în curs de întrerupere;
  - (f) Soluționarea litigiilor; și
  - (g) Alte reluări de provizioane.
108. **O entitate trebuie să prezinte, fie în situația propriu-zisă a performanței financiare, fie în note, o subclasificare a veniturilor totale, clasificate într-o manieră corespunzătoare operațiunilor entității.**
109. **O entitate trebuie să prezinte, fie în situația propriu-zisă a performanței financiare, fie în note, o analiză a cheltuielilor utilizând o clasificare bazată fie pe natura cheltuielilor, fie pe destinația lor în cadrul entității, în funcție de care dintre acestea furnizează informații care oferă o reprezentare exactă și sunt mai relevante.**
110. Entitățile sunt încurajate să prezinte analiza de la punctul 109 în situația propriu-zisă a performanței financiare.
111. Cheltuielile sunt subclasificate pentru a sublinia costurile și rambursările de costuri ale programelor speciale, ale activităților sau ale altor segmente relevante ale entității raportoare. Această analiză este furnizată în unul dintre cele două moduri posibile.
112. Prima formă de analiză este metoda repartizării cheltuielilor după natură. Cheltuielile sunt agregate în situația performanței financiare conform naturii lor (de exemplu, amortizarea activelor corporale, achizițiile de materiale, costurile de transport, beneficiile angajaților și costurile cu publicitatea) și nu sunt realocate pe diferitele funcții din cadrul entității. Această metodă poate fi simplă de aplicat deoarece nu este necesară nicio alocare a cheltuielilor pe

clasificări funcționale. Un exemplu de clasificare utilizând metoda repartizării cheltuielilor după natură este următorul:

Venituri		X
Costuri cu beneficiile angajaților	X	
Cheltuieli cu beneficiile sociale	X	
Cheltuieli cu amortizarea activelor corporale și necorporale	X	
Alte cheltuieli	X	
Total cheltuieli		(X)
Surplus		X

113. Cea de-a doua formă de analiză este metoda de clasificare a cheltuielilor după destinație, în conformitate cu programul sau scopul pentru care au fost efectuate. Această metodă poate oferi deseori informații mai relevante pentru utilizatori decât clasificarea cheltuielilor după natură, dar alocarea costurilor după destinație poate necesita alocări arbitrare și poate implica, în mod considerabil, utilizarea raționamentului profesional. Un exemplu de clasificare utilizând metoda destinației cheltuielilor este următorul:

Venituri		X
Cheltuieli:		
Cheltuieli cu beneficiile sociale		(X)
Cheltuieli pentru sănătate		(X)
Cheltuieli pentru educație		(X)
Alte cheltuieli		(X)
Surplus		X

114. Cheltuielile asociate funcțiilor principale asumate de către entitate sunt prezentate separat. În acest exemplu, entitatea are funcții legate de furnizarea de servicii de beneficii sociale, de sănătate și de educație. Entitatea va prezenta elemente-rând de cheltuieli pentru fiecare dintre aceste funcții.
115. **Entitățile care clasifică cheltuielile după destinație trebuie să prezinte informații suplimentare privind natura cheltuielilor, inclusiv cheltuielile cu amortizarea activelor corporale și necorporale, cheltuielile cu beneficiile sociale și cheltuielile cu beneficiile angajaților.**
116. Alegerea între metoda destinației cheltuielilor și metoda repartizării cheltuielilor după natură depinde atât de factori istorici, cât și de cei de reglementare și de natura entității. Ambele metode indică acele costuri care s-ar putea să varieze, direct sau indirect, în funcție de rezultatele entității. Deoarece fiecare metodă de prezentare are avantaje pentru diferite tipuri de entități, prezentul standard îi impune conducerii să selecteze cea mai relevantă și mai exactă prezentare.

Totuși, deoarece informațiile referitoare la natura cheltuielilor sunt utile în estimarea fluxurilor de trezorerie viitoare, se impune o prezentare suplimentară de informații atunci când este utilizată metoda destinației cheltuielilor. La punctul 115, sintagma „beneficiile angajaților” are același înțeles ca în IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*.

117. **Atunci când o entitate oferă dividende sau distribuiri similare proprietarilor săi și are capital social, ea trebuie să prezinte, fie în situația performanței financiare, fie în situația modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii sau în note, valoarea dividendelor sau a distribuțiilor similare recunoscute ca distribuiri către proprietari în timpul perioadei și valoarea aferentă pe acțiune.**

**Situația modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii**

118. **O entitate trebuie să prezinte o situație a modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii care să evidențieze în situația propriu-zisă:**
- (a) **Surplusul sau deficitul perioadei;**
  - (b) **Fiecare element de venituri și cheltuieli aferent perioadei care, așa cum este prevăzut de alte standarde, este recunoscut direct în activele nete / capitalurile proprii și totalul acestor elemente;**
  - (c) **Veniturile și cheltuielile totale ale perioadei (calculate ca suma dintre (a) și (b)), prezentând separat valorile totale care se pot atribui proprietarilor entității care controlează și intereselor care nu controlează; și**
  - (d) **Pentru fiecare componentă a activelor nete / capitalurilor proprii prezentată separat, efectele modificărilor politicilor contabile și ale corecțiilor erorilor recunoscute în conformitate cu IPSAS 3.**
119. **O entitate va prezenta, de asemenea, fie în situația modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii, fie în note:**
- (a) **Valorile tranzacțiilor cu proprietarii care acționează în calitatea lor de proprietari, prezentând separat distribuiri către proprietari;**
  - (b) **Soldul surplusurilor sau deficitelor acumulate la începutul perioadei și la data de raportare, precum și modificările pe parcursul perioadei; și**
  - (c) **În măsura în care componentele activelor nete / capitalurilor proprii sunt prezentate separat, o reconciliere între valoarea contabilă a fiecărei componente a activelor nete / capitalurilor proprii la începutul și la sfârșitul perioadei, prezentând distinct fiecare modificare.**
120. **Modificările în activele nete / capitalurile proprii ale entității între două date de raportare reflectă creșterea sau reducerea activelor sale nete în cursul perioadei.**

121. Schimbarea generală în activele nete / capitalurile proprii reprezintă surplusul sau deficitul total al perioadei, alte venituri și cheltuieli recunoscute direct ca modificări în activele nete / capitalurile proprii, precum și orice contribuții de la și distribuirea către proprietari, în calitatea lor de proprietari.
122. Contribuțiile de la, și distribuirile către, proprietari includ transferurile dintre două entități din cadrul unei entități economice (de exemplu, un transfer de la un guvern, acționând în calitatea sa de proprietar, către un departament guvernamental). Contribuțiile de la proprietari, în calitatea lor de proprietari, către entitățile controlate sunt recunoscute drept o ajustare directă a activelor nete / capitalurilor proprii numai atunci când generează în mod explicit interese reziduale în entitate sub forma drepturilor la activele nete / capitalurile proprii.
123. Prezentul standard prevede ca toate elementele de venituri și cheltuieli recunoscute într-o perioadă să fie incluse în surplus sau deficit, cu excepția cazului în care un alt IPSAS prevede contrariul. Alte IPSAS-uri prevăd ca anumite elemente (cum ar fi creșterile sau descreșterile din reevaluare și anumite diferențe de curs valutar) să fie recunoscute direct drept modificări ale activelor nete / capitalurilor proprii. Întrucât este importantă analizarea tuturor elementelor de venituri și cheltuieli la evaluarea modificărilor poziției financiare a unei entități între două date de raportare, prezentul standard prevede o prezentare a situației modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii care să sublinieze veniturile și cheltuielile totale ale entității, inclusiv cele care au fost recunoscute direct în activele nete / capitalurile proprii.
124. IPSAS 3 prevede ajustări retroactive pentru a reflecta modificările politicilor contabile, în măsura în care acest lucru este posibil, cu excepția cazului în care prevederile tranzitorii dintr-un alt IPSAS solicită contrariul. IPSAS 3 impune, de asemenea, ca retrătirile pentru corectarea erorilor să fie făcute retroactiv, în măsura în care acest lucru este posibil. Ajustările retroactive și retrătirile retroactive se fac la soldul surplusurilor sau deficitelor cumulate, cu excepția cazului în care un alt IPSAS prevede ajustarea retroactivă a unei alte componente a activelor nete / capitalurilor proprii. Punctul 118 litera (d) prevede prezentarea în situația modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii a ajustării totale a fiecărei componente a activelor nete / capitalurilor proprii prezentate separat care rezultă, separat, din modificările politicilor contabile și din corecțiile erorilor. Aceste ajustări sunt prezentate pentru fiecare perioadă precedentă și pentru începutul perioadei.
125. Dispozițiile de la punctele 118 și 119 pot fi îndeplinite prin utilizarea unui format pe coloane care reconciliază soldurile inițiale și cele finale ale fiecărui element din activele nete / capitalurile proprii. O alternativă este aceea de a prezenta numai elementele stabilite la punctul 118 în situația modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii. Conform acestei abordări, elementele descrise la punctul 119 sunt prezentate în note.
- 125A. Alte IPSAS-uri specifică dacă și când valorile recunoscute anterior în active nete / capitaluri proprii sunt reclasificate în surplus sau deficit. În prezentul

standard, astfel de reclasificări sunt numite ajustări din reclasificare. O ajustare din reclasificare este inclusă în componenta aferentă a activelor nete / capitalurilor proprii în perioada în care ajustarea este reclasificată în surplus sau deficit. S-ar putea ca aceste valori să fi fost recunoscute în active nete / capitaluri proprii drept câștiguri nerealizate în perioada curentă sau cea anterioară. Acele câștiguri nerealizate trebuie să fie deduse din activele nete / capitalurile proprii în perioada în care câștigurile realizate sunt reclasificate în surplus sau deficit pentru a evita includerea acestora în situația modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii de două ori.

- 125B. Ajustările din reclasificare apar, de exemplu, la cedarea unei operațiuni din străinătate (a se vedea IPSAS 4) și atunci când previziunea fluxurilor de trezorerie prognozate acoperite împotriva riscurilor afectează surplusul sau deficitul (a se vedea punctul 140 litera (d) din IPSAS 41 în legătură cu acoperirea fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor).
- 125C. Ajustările din reclasificare nu apar ca urmare a modificărilor surplusului din reevaluare recunoscute în conformitate cu IPSAS 17 sau IPSAS 31 sau a reevaluarilor planurilor de beneficii determinate recunoscute în conformitate cu IPSAS 39. Aceste componente sunt recunoscute în activele nete / capitalurile proprii și nu sunt reclasificate în surplus sau deficit în perioadele ulterioare. Modificările surplusului din evaluare pot fi transferate în surplusurile sau deficiturile acumulate în perioade ulterioare pe măsură ce activul este utilizat sau când este derecunoscut (a se vedea IPSAS 17 sau IPSAS 31). În conformitate cu IPSAS 41, ajustările din reclasificare nu apar dacă acoperirea fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor sau contabilizarea valorii-timp a unei opțiuni (sau elementul forward dintr-un contract forward sau marja cu bază valutară a unui instrument financiar) are ca rezultat valori ce sunt eliminate din rezerva de acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor, respectiv o componentă separată a activelor nete / capitalurilor proprii și inclusă direct în costul inițial sau în altă valoare contabilă a unui activ sau a unei datorii. Aceste valori sunt transferate direct la active sau datorii.

### **Situația fluxurilor de trezorerie**

126. Informațiile privind fluxurile de trezorerie le oferă utilizatorilor situațiilor financiare o bază pentru evaluarea (a) capacității entității de a genera numerar și echivalente de numerar, precum și (b) necesităților entității de a utiliza fluxurile de trezorerie respective. IPSAS 2 stabilește dispoziții de prezentare a situației fluxurilor de trezorerie și a informațiilor aferente.

### **Note**

#### *Structură*

127. **Notele trebuie:**
- (a) **Să prezinte informații despre baza de întocmire a situațiilor financiare și despre politicile contabile specifice utilizate, în conformitate cu punctele 132-139;**

- (b) **Să descrie informațiile prevăzute de IPSAS-uri care nu sunt prezentate în situația propriu-zisă a poziției financiare, în situația propriu-zisă a performanței financiare, în situația propriu-zisă a modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii sau în situația propriu-zisă a fluxurilor de trezorerie; și**
  - (c) **Să ofere informații suplimentare care nu sunt prezentate în situația propriu-zisă a poziției financiare, în situația propriu-zisă a performanței financiare, în situația propriu-zisă a modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii sau în situația propriu-zisă a fluxurilor de trezorerie, dar care sunt relevante pentru înțelegerea oricăreia dintre ele.**
128. **Notele la situațiile financiare trebuie prezentate, pe cât posibil, într-un mod sistematic. Fiecare element din situația propriu-zisă a poziției financiare, din situația propriu-zisă a performanței financiare, din situația propriu-zisă a modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii și din situația propriu-zisă a fluxurilor de trezorerie trebuie să facă trimitere la orice informație aferentă din note.**
129. Notele sunt în mod normal prezentate în următoarea ordine, care îi ajută pe utilizatori să înțeleagă situațiile financiare și să le compare cu situațiile financiare ale altor entități:
- (a) O declarație de conformitate cu IPSAS-urile (a se vedea punctul 28);
  - (b) Un rezumat al politicilor contabile semnificative aplicate (a se vedea punctul 132);
  - (c) Informații justificative pentru elementele prezentate în situația propriu-zisă a poziției financiare, în situația propriu-zisă a performanței financiare, în situația propriu-zisă a modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii sau în situația propriu-zisă a fluxurilor de trezorerie, în ordinea în care sunt prezentate fiecare situație și fiecare element-rând; și
  - (d) Alte prezentări de informații, inclusiv:
    - (i) Datoriile contingente (a se vedea IPSAS 19) și angajamentele contractuale nerecunoscute; și
    - (ii) Prezentări de informații nefinanciare, de exemplu, obiectivele și politicile entității pentru gestionarea riscului financiar (a se vedea IPSAS 30).
130. În anumite condiții, poate fi necesară sau de dorit modificarea ordinii anumitor elemente din note. De exemplu, informațiile despre modificările valorii juste recunoscute în surplus sau deficit pot fi combinate cu informațiile despre scadența instrumentelor financiare, deși primele sunt prezentări pentru situația



performanței financiare, iar ultimele se referă la situația poziției financiare. Totuși, se menține o structură sistematică a notelor în măsura în care este posibil.

131. Notele care oferă informații despre baza întocmirii situațiilor financiare și politicile contabile specifice pot fi prezentate ca o componentă separată a situațiilor financiare.

*Prezentarea politicilor contabile*

132. **O entitate trebuie să prezinte în rezumatul politicilor contabile semnificative:**
- (a) **Baza (sau bazele) de evaluare utilizată (utilizate) la întocmirea situațiilor financiare;**
  - (b) **Măsura în care entitatea a aplicat orice prevederi tranzitorii din orice IPSAS; și**
  - (c) **Celelalte politici contabile utilizate care sunt relevante pentru înțelegerea situațiilor financiare.**
133. Este important pentru utilizatori să fie informați despre baza sau bazele de evaluare utilizată (utilizate) în situațiile financiare (de exemplu, costul istoric, costul curent, valoarea realizabilă netă, valoarea justă, valoarea recuperabilă sau valoarea recuperabilă a serviciilor), deoarece baza pe care sunt întocmite situațiile financiare afectează în mod semnificativ analiza lor. Atunci când sunt utilizate mai multe baze de evaluare pentru situațiile financiare, de exemplu, atunci când sunt reevaluate anumite clase de active, este suficient să se indice categoriile de active și datorii cărora li se aplică fiecare bază de evaluare.
134. Atunci când se decide necesitatea prezentării unei anumite politici contabile, conducerea ia în considerare modalitatea în care prezentarea ar ajuta utilizatorii să înțeleagă modul în care tranzacțiile, alte evenimente și condiții se regăsesc în performanța financiară și în poziția financiară raportate. Prezentarea anumitor politici contabile este utilă în mod deosebit utilizatorilor atunci când acele politici sunt selectate din alternativele permise în IPSAS-uri. Un exemplu este prezentarea de informații privind cazurile în care o entitate aplică valoarea justă sau modelul bazat pe cost investiției sale imobiliare (a se vedea IPSAS 16, *Investiții imobiliare*). Unele IPSAS-uri prevăd în mod specific prezentarea anumitor politici contabile, inclusiv a alegerilor făcute de conducere între diferitele politici contabile permise în standardele respective. De exemplu, IPSAS 17 prevede prezentarea bazelor de evaluare utilizate pentru clasele de imobilizări corporale. IPSAS 5, *Costurile îndatorării*, prevede prezentarea faptului dacă aceste costuri ale îndatorării sunt recunoscute imediat drept cheltuială sau sunt capitalizate drept parte a costului activelor cu ciclu lung de producție.

135. Fiecare entitate are în vedere natura operațiunilor sale și politicile pe care utilizatorii situațiilor sale financiare se așteaptă să le regăsească prezentate pentru acel tip de entitate. De exemplu, de la entitățile din sectorul public se va aștepta prezentarea unei politici contabile pentru recunoașterea impozitelor, a donațiilor și a altor forme de venituri în afara celor de schimb. Atunci când o entitate are un număr semnificativ de operațiuni din străinătate sau tranzacții în valută, se așteaptă să prezinte politicile contabile de recunoaștere a câștigurilor și pierderilor din variațiile de curs valutar. Atunci când intervin combinații de operațiuni din sectorul public, sunt prezentate politicile utilizate pentru evaluarea fondului comercial și a interesului care nu controlează.
136. O politică contabilă poate fi semnificativă datorită naturii activității entității chiar dacă valorile prezentate pentru perioada curentă și pentru perioadele anterioare nu sunt semnificative. Este, de asemenea, adecvată prezentarea fiecărei politici contabile semnificative care nu este prevăzută în mod specific de IPSAS-uri, dar care este selectată și aplicată în conformitate cu IPSAS 3.
137. **O entitate trebuie să prezinte, în rezumatul politicilor contabile semnificative sau în alte note, raționamentele profesionale, în afara celor care implică estimări (a se vedea punctul 140), pe care conducerea le-a făcut în aplicarea politicilor contabile ale entității și care au avut cel mai semnificativ efect asupra sumelor recunoscute în situațiile financiare.**
138. În procesul de aplicare a politicilor contabile ale entității, conducerea face mai multe raționamente, în afară de cele care implică estimări, care pot afecta semnificativ sumele recunoscute în situațiile financiare. De exemplu, conducerea face raționamente pentru a determina:
- Dacă activele sunt investiții imobiliare;
  - Dacă angajamentele pentru furnizarea de bunuri și/sau servicii care presupun utilizarea activelor implicate sunt contracte de leasing;
  - Dacă, în realitate, anumite vânzări de bunuri sunt angajamente de finanțare și deci nu generează venituri;
  - Dacă fondul relațiilor dintre entitatea raportoare și alte entități indică faptul că aceste alte entități sunt controlate de entitatea raportoare; și
  - Dacă termenele contractuale ale unui activ financiar generează, la anumite date, fluxuri de trezorerie care sunt exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat.
139. Unele dintre prezentările de informații făcute în conformitate cu punctul 137 sunt prevăzute și de alte IPSAS-uri. De exemplu, IPSAS 38, *Prezentarea intereselor existente în alte entități*, impune unei entități să prezinte raționamentele folosite pentru a stabili dacă deține controlul altei entități. IPSAS 16, *Investiții*

*imobiliare*, prevede prezentarea criteriilor elaborate de entitate pentru a distinge investițiile imobiliare de proprietățile imobiliare utilizate de posesor și de proprietățile deținute în vederea vânzării în cursul normal al activităților, atunci când este dificilă clasificarea proprietății.

*Surse principale ale incertitudinii estimărilor*

140. **O entitate trebuie să prezinte în note informații legate de (a) ipotezele principale privind viitorul și (b) alte surse principale ale incertitudinii estimării la data de raportare, care au un risc semnificativ de generare a unei ajustări semnificative a valorilor contabile ale activelor și datorii în următorul an financiar. În privința acelor active și datorii, notele trebuie să includă detalii referitoare la:**
- (a) **Natura lor; și**
  - (b) **Valoarea lor contabilă la data de raportare.**
141. Determinarea valorilor contabile ale unor active și datorii impune estimarea efectelor unor evenimente viitoare incerte asupra acelor active și datorii la data de raportare. De exemplu, în absența prețurilor de pe piață recent observate utilizate pentru evaluarea următoarelor active și datorii, sunt necesare estimări orientate în viitor pentru evaluarea (a) valorii recuperabile a anumitor categorii de imobilizări corporale, (b) efectului uzurii morale asupra stocurilor și (c) provizioanelor care fac obiectul rezultatului viitor al litigiilor aflate în curs. Aceste estimări implică ipoteze legate de elemente precum ajustarea riscului fluxurilor de trezorerie sau a ratelor de actualizare utilizate și modificările viitoare ale prețurilor care afectează alte costuri.
142. Ipotezele principale și alte surse principale de incertitudini în estimare prezentate în conformitate cu punctul 140 sunt legate de estimările care impun conducerii cele mai dificile, subiective sau complexe raționamente. În timp ce numărul de variabile și ipoteze care afectează posibila rezolvare viitoare a incertitudinilor crește, acele raționamente devin din ce în ce mai subiective și mai complexe, iar potențialul unei ajustări semnificative la valoarea contabilă a activelor și datorii ca urmare a acestora de obicei crește proporțional.
143. Prezentările de la punctul 140 nu sunt impuse pentru activele și datoriile cu risc semnificativ astfel încât valorile lor contabile să se poată modifica semnificativ în următorul an financiar dacă, la data de raportare, ele sunt evaluate la valoarea justă pe baza prețurilor de piață recent observate (valorile lor juste s-ar putea modifica în mod semnificativ în următorul an financiar, dar aceste modificări nu ar rezulta din ipoteze sau din alte surse de incertitudine a estimării la data de raportare).
144. Prezentările de la punctul 140 sunt efectuate într-o manieră care ajută utilizatorii situațiilor financiare să înțeleagă raționamentele făcute de conducere privind viitorul și alte surse principale de incertitudine a estimării. Natura și

amplarea informațiilor oferite variază în funcție de natura ipotezei și de alte situații. Exemple de tipuri de prezentări făcute sunt următoarele:

- (a) Natura ipotezei sau a altei incertitudini a estimării;
  - (b) Sensibilitatea valorilor contabile față de metodele, ipotezele și estimările care stau la baza calculelor acestora, inclusiv motivele sensibilității;
  - (c) Soluționarea preconizată a unei incertitudini și gama de rezultate posibile în mod rezonabil pe parcursul următorului exercițiu financiar în ceea ce privește valorile contabile ale activelor și ale datoriilor afectate; și
  - (d) O explicație a modificărilor făcute ipotezelor anterioare aferente acelor active și datorii, dacă incertitudinea rămâne nesoluționată.
145. Nu este necesar să se prezinte informații sau previziuni legate de buget la elaborarea prezentărilor de la punctul 140.
146. Atunci când este imposibil să se prezinte gradul efectelor posibile ale unei ipoteze principale sau ale unei alte surse principale de incertitudine a estimării la data de raportare, entitatea prezintă faptul că este posibil, într-o măsură rezonabilă, pe baza cunoștințelor existente, ca rezultatele din următorul an financiar care sunt diferite de ipoteze să necesite o ajustare semnificativă a valorii contabile a activului sau datoriei afectat(e). În toate cazurile, entitatea prezintă natura și valoarea contabilă a activului sau a datoriei specific(e) (sau a clasei de active sau datorii) afectat(e) de ipoteză.
147. Prezentările de la punctul 137 ale anumitor raționamente făcute de conducere în procesul de aplicare a politicilor contabile ale entității nu sunt legate de prezentarea surselor principale ale incertitudinii estimării de la punctul 140.
148. Prezentarea informațiilor privind unele dintre ipotezele principale care ar fi altminteri prevăzute în conformitate cu punctul 140 este impusă de alte IPSAS-uri. De exemplu, IPSAS 19 prevede prezentarea, în anumite situații, a ipotezelor principale privind evenimentele viitoare care afectează clasele de provizioane. IPSAS 30 prevede prezentarea ipotezelor semnificative pe care entitatea le aplică în estimarea valorilor juste ale activelor financiare și datoriilor financiare care sunt înregistrate la valoarea justă. IPSAS 17 prevede prezentarea unor ipoteze semnificative pe care entitatea le aplică la estimarea valorilor juste ale elementelor reevaluate de imobilizări corporale.

### *Capital*

- 148A. **O entitate trebuie să prezinte informații care să le permită utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze obiectivele, politicile și procesele entității de administrare a capitalului.**
- 148B. Pentru a se conforma punctului 148A, entitatea prezintă următoarele:

- (a) Informații calitative cu privire la obiectivele, politicile și procesele sale de administrare a capitalului, inclusiv (fără a se limita la):
  - (i) O descriere a ceea ce administrează drept capital;
  - (ii) Atunci când entitatea face obiectul unor dispoziții privind capitalul impuse din exterior, natura acelor dispoziții și modul în care acele dispoziții sunt încorporate în administrarea capitalului; și
  - (iii) Modul în care sunt îndeplinite obiectivele sale de administrare a capitalului.
- (b) Un rezumat al datelor cantitative cu privire la ceea ce administrează drept capital. Anumite entități consideră unele datorii financiare (de exemplu, anumite forme de datorii subordonate) ca parte a capitalului. Alte entități iau în considerare capitalul excluzând anumite componente de capitaluri proprii (de exemplu, componentele care rezultă din acoperirile împotriva riscului asociat fluxurilor de trezorerie).
- (c) Orice modificări ale literelor (a) și (b) din perioada anterioară.
- (d) Dacă în decursul perioadei s-a conformat dispozițiilor externe privind capitalul pe care trebuie să le respecte.
- (e) Dacă entitatea nu s-a conformat dispozițiilor externe privind capitalul, consecințele nerespectării acestora.

Aceste prezentări trebuie să aibă la bază informațiile furnizate la nivel intern personalului-cheie din conducerea entității.

- 148C. O entitate poate administra capitalul în mai multe moduri și poate face obiectul mai multor dispoziții diferite privind capitalul. De exemplu, un conglomerat poate include entități care întreprind activități de asigurare și activități bancare, și acele entități pot opera în mai multe jurisdicții. Atunci când o prezentare agregată a dispozițiilor privind capitalul și a modului în care acesta este administrat nu oferă informații utile sau afectează înțelegerea de către utilizatorii situațiilor financiare a resurselor de capital ale entității, entitatea trebuie să prezinte informații financiare distincte pentru fiecare dispoziție privind capitalul care este impusă entității.

*Instrumente financiare care pot fi lichidate de deținător înainte de scadență clasificate drept active nete / capitaluri proprii*

- 148D. **Pentru instrumentele financiare care pot fi lichidate de deținător înainte de scadență clasificate drept instrumente de capitaluri proprii, o entitate trebuie să prezinte (în măsura în care nu se prezintă în altă parte):**
- (a) **Un rezumat al datelor cantitative cu privire la valoarea clasificată drept active nete / capitaluri proprii;**

- (b) **Obiectivele, politicile și procesele sale pentru administrarea obligației de recumpărare sau răscumpărare a instrumentelor atunci când acest lucru este impus de către deținătorul instrumentului, inclusiv orice modificări din perioada anterioară;**
- (c) **Ieșirea de numerar preconizată pentru recumpărarea sau răscumpărarea clasei respective de instrumente financiare; și**
- (d) **Informații despre modul în care ieșirea de numerar preconizată pentru recumpărare sau răscumpărare a fost determinată.**

*Alte prezentări de informații*

149. **O entitate trebuie să prezinte în note:**
- (a) **Valoarea dividendelor sau distribuțiilor similare, propuse sau declarate înainte ca situațiile financiare să fie aprobate în vederea emiterii, dar nerecunoscute drept o distribuție către proprietari în timpul perioadei, și valoarea aferentă pe acțiune; și**
  - (b) **Valoarea oricăror dividende preferențiale cumulate, sau distribuiri similare, nerecunoscute.**
150. **O entitate trebuie să prezinte următoarele, dacă nu sunt prezentate în altă parte în informațiile publicate împreună cu situațiile financiare:**
- (a) **Domiciliul și forma juridică a entității și jurisdicția în care aceasta își desfășoară activitatea;**
  - (b) **O descriere a naturii operațiunilor și a principalelor activități ale entității;**
  - (c) **Referințe la legislația relevantă după care se conduc operațiunile entității;**
  - (d) **Numele entității care controlează și ultima entitate care a controlat în cadrul entității economice (atunci când este cazul); și**
  - (e) **Dacă este o entitate cu durată de viață utilă limitată, informații despre durata sa de viață.**

**Prevederi tranzitorii**

151. [Eliminat]

152. [Eliminat]

**Data intrării în vigoare**

153. **O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2008 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate**

aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2008, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

- 153A. Punctele 79 și 82 au fost modificate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* emis în ianuarie 2010. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2011 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2011, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 153B. IPSAS 28 a modificat punctul 150 și a adăugat punctele 7A, 95A și 148D. O entitate trebuie să aplice amendamentele pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 28 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2013, atunci amendamentele trebuie aplicate și pentru acea perioadă anterioară.
- 153C. IPSAS 30 a modificat punctele 75, 129 și 148 și a adăugat punctele 148A-148C. O entitate trebuie să aplice amendamentele pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 30 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2013, atunci amendamentele trebuie aplicate și pentru acea perioadă anterioară.
- 153D. Punctul 80 fost modificat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* emis în noiembrie 2010. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2012 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2012, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 153E. Punctele 21, 53 și 54 au fost modificate și punctul 53A a fost adăugat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2014*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2015 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2015, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 153F. Punctele 151, 152 și 154 au fost modificate de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate

- aplică IPSAS 33 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, atunci amendamentele trebuie aplicate și pentru acea perioadă anterioară.
- 153G. **IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, și IPSAS 38, *Prezentarea intereselelor existente în alte entități***, emise în ianuarie 2015, au modificat punctele 4, 7, 12, 88 litera (n), 95 litera (d), 97, 103, 118 litera (c), 134, 135 și 139. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente atunci când aplică IPSAS 35 și IPSAS 38.
- 153H. Punctele 29, 44, 70, 73, 74, 109 și 116 au fost modificate și Anexa A, *Caracteristici calitative ale raportării financiare*, a fost eliminată de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 153I. Punctele 5, 6 și 12 au fost eliminate, iar punctele 7 și 97 a fost modificate de documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 153J. Punctul 116 a fost modificat de IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*, emis în iulie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 39.
- 153K. Punctul 135 a fost modificat de IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017. O entitate trebuie să aplice acest amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2019, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 40.
- 153L. Punctele 7, 79, 82, 101, 102 și 138 au fost modificate și punctele 125A, 125B și 125C au fost adăugate de IPSAS 41, emis în august 2018. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2022 sau ulterior acestei



**date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2022, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 41.**

- 153M. **Punctele 88, 94 și 112-115 au fost modificate de IPSAS 42, *Beneficii sociale*, emis în ianuarie 2019. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente atunci când aplică IPSAS 42.**
154. Atunci când o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente conform definiției din IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, în scopuri de raportare financiară ulterior acestei date de intrare în vigoare, prezentul standard se aplică situațiilor financiare anuale ale entității care acoperă perioadele care încep la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acestei date.

### **Retragerea IPSAS 1 (2000)**

155. Prezentul standard înlocuiește IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, emis în 2000.

## **Anexa A**

### **Caracteristici calitative ale raportării financiare**

*Prezenta anexă este parte integrantă din IPSAS 1.*

[Eliminată]

**Amendamente la alte IPSAS-uri**

[Eliminată]

## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 1.*

### Revizuirea IPSAS 1 ca rezultat al Proiectului general de îmbunătățiri al IASB din 2003

#### Context

- BC1. Programul IPSASB de convergență cu IFRS-urile este un element important în programul de lucru al IPSASB. Politica IPSASB este ca IPSAS-urile pe bază de angajamente să fie convergente cu IFRS-urile emise de către IASB atunci când este adecvat pentru entitățile din sectorul public.
- BC2. IPSAS-urile pe bază de angajamente care sunt convergente cu IFRS-urile păstrează dispozițiile, structura și textul IFRS-urilor, cu excepția cazului în care există un motiv specific sectorului public care să justifice o abatere. Abaterea de la IFRS-ul echivalent are loc atunci când dispozițiile sau terminologia din IFRS nu sunt adecvate pentru sectorul public sau atunci când este necesară includerea unui comentariu sau a unor exemple suplimentare pentru a ilustra anumite dispoziții în contextul sectorului public. Diferențele dintre IPSAS-uri și IFRS-urile echivalente sunt identificate în *Comparația cu IFRS* inclusă în fiecare IPSAS.
- BC3. În mai 2002, IASB a emis un proiect de expunere cu amendamente propuse pentru 13 IAS-uri<sup>1</sup> ca parte a Proiectului său general de îmbunătățiri. Obiectivele Proiectului general de îmbunătățiri al IASB au fost „reducerea sau eliminarea alternativelor, redundanțelor și conflictelor din cadrul standardelor, tratarea unor aspecte de convergență și efectuarea altor îmbunătățiri”. IAS-urile finale au fost emise în decembrie 2003.
- BC4. IPSAS 1, emis în ianuarie 2000, se baza pe IAS 1 (revizuit în 1997), care a fost reemis în decembrie 2003. La sfârșitul anului 2003, predecesorul IPSASB, Comitetul pentru Sectorul Public (PSC),<sup>2</sup> a inițiat un proiect de îmbunătățire a IPSAS-urilor pentru convergența IPSAS-urilor, atunci când este adecvat, cu IAS-urile îmbunătățite emise în decembrie 2003.
- BC5. IPSASB a analizat IAS 1 îmbunătățit și a fost de acord, în general, cu motivele IASB pentru revizuirea IAS-ului și cu amendamentele efectuate. (Baza pentru concluzii a IASB nu este reprodusă aici. Abonații la *Serviciul complet de abonamente* al IASB pot consulta Baza pentru concluzii pe website-ul IASB la

<sup>1</sup> IAS-urile au fost emise de predecesorul IASB, IASC. Standardele emise de IASB sunt intitulate Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri). IASB a definit IFRS-urile ca fiind formate din IFRS-uri, IAS-uri și Interpretările standardelor. În unele cazuri, IASB a modificat, mai degrabă decât a înlocuit, IAS-urile, caz în care vechiul număr al IAS-ului rămâne neschimbat.

<sup>2</sup> PSC a devenit IPSASB atunci când Consiliul IFAC a modificat mandatul PSC pentru ca acesta să devină un consiliu independent de normalizare, în noiembrie 2004.

adresa [www.iasb.org](http://www.iasb.org).) În cazurile în care IPSAS-urile se abat de la IAS-urile corespunzătoare, Baza pentru concluzii explică motivele specifice sectorului public care au determinat abaterea.

- BC6. IAS 1 a fost modificat ulterior ca o consecință a IFRS-urilor emise după decembrie 2003. IPSAS 1 nu include amendamentele aferente care rezultă din IFRS-urile emise după decembrie 2003. Aceasta deoarece IPSASB nu a examinat încă și nu și-a format o părere cu privire la aplicabilitatea dispozițiilor din IFRS-urile aferente pentru entitățile din sectorul public.

#### *Venit*

- BC7. IAS 1 utilizează termenul venit (*income*), care nu este utilizat în IPSAS 1. IPSAS 1 utilizează termenul venituri (*revenue*), care corespunde cu venit (*income*) din IAS-uri/IFRS-uri. Termenul venit (*income*) este mai cuprinzător decât termenul venituri (*revenue*), deoarece include câștigurile care se adaugă la veniturile. IPSAS-urile nu includ o definiție a venitului (*income*), iar introducerea unei astfel de definiții nu a făcut parte din proiectul de îmbunătățiri și nu a fost inclusă în ED 26.

#### *Elemente extraordinare*

- BC8. IAS 1 îi interzice unei entități prezentarea oricărui element de venit sau cheltuială ca elemente extraordinare fie în situația propriu-zisă a veniturilor și cheltuielilor, fie în note. IASB a decis că elementele tratate drept extraordinare rezultă din riscurile normale ale activităților cu care se confruntă o entitate și nu justifică prezentarea într-o componentă separată a situației veniturilor și cheltuielilor. Natura sau funcția unei tranzacții sau a unui alt eveniment, mai degrabă decât frecvența sa, trebuie să determine prezentarea sa în cadrul situației veniturilor și cheltuielilor.
- BC9. Definiția elementelor extraordinare din IPSAS 1 (2000) era diferită de definiția inclusă în versiunea anterioară (1993) a IAS 8, *Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile*.<sup>3</sup> Această diferență reflecta perspectiva sectorului public asupra a ceea ce constituia un element extraordinar pentru entitățile din sectorul public.
- BC10. Prezentul standard nu interzice în mod explicit prezentarea elementelor de venituri și cheltuieli drept elemente extraordinare, fie în situația propriu-zisă a performanței financiare, fie în note. IAS 1 interzice ca orice elemente de venit și cheltuială să fie prezentate drept elemente extraordinare, fie în situația propriu-zisă

---

<sup>3</sup> IPSAS 1 (2000) definea elementele extraordinare drept „venituri (*revenue*) sau cheltuieli care rezultă din evenimente sau tranzacții care sunt în mod clar distincte de activitățile curente ale entității, nu se așteaptă să se repete frecvent sau regulat și se află în afara controlului sau influenței entității”. IAS 8 definea elementele extraordinare drept „venit (*income*) sau cheltuieli care rezultă din evenimente sau tranzacții care sunt delimitate clar de activitățile curente ale întreprinderii și prin urmare nu se așteaptă să se repete frecvent sau regulat”.

a veniturilor și cheltuielilor, fie în note. IPSASB este de părere că IPSAS-urile nu ar trebui să interzică entităților să prezinte elementele extraordinare în note sau în situația propriu-zisă a performanței financiare. Aceasta, deoarece el consideră că prezentarea informațiilor despre elementele extraordinare ar putea fi conformă cu obiectivele și cu caracteristicile calitative ale raportării financiare. Totuși, alți membri sunt de părere că nu există un motiv specific sectorului public pentru abaterea de la dispozițiile din IAS 1 cu privire la acest subiect. De asemenea, ei au observat că IPSAS 1 nu interzice prezentarea separată a elementelor care sunt diferite de activitățile curente ale unei administrații fie în situațiile financiare, fie în note, atât timp cât aceste elemente sunt semnificative. Ei nu sunt convingși că există un motiv specific sectorului public de a se abate de la interzicerea IASB de a prezenta „elementele extraordinare” în situațiile financiare.

### **Revizuirea IPSAS 1 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis de IASB în 2008**

BC11. IPSASB a analizat revizuirile la IAS 1 incluse în documentul *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis de IASB în mai 2008 și în general a fost de acord cu motivele IASB pentru revizuirea standardului. IPSASB a ajuns la concluzia că nu existau motive specifice sectorului public pentru a nu adopta amendamentele.

### **Revizuirea IPSAS 1 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis de IASB în 2009**

BC12. IPSASB a analizat revizuirile la IAS 1 incluse în documentul *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis de IASB în aprilie 2009 și în general a fost de acord cu motivele IASB pentru revizuirea standardului. IPSASB a ajuns la concluzia că nu existau motive specifice sectorului public pentru a nu adopta amendamentele.

### **Revizuirea IPSAS 1 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis de IASB în mai 2012**

BC13. IPSASB a analizat revizuirile la IAS 1 incluse în documentul *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis de IASB în mai 2012 și în general a fost de acord că nu există motive specifice sectorului public pentru a nu adopta anumite amendamente. IPSASB a observat că o parte dintre amendamente afectează IFRS 1, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară*, și IAS 34, *Raportarea financiară interimară*, pentru care nu există standarde echivalente în cadrul IPSAS-urilor și, prin urmare, astfel de amendamente au fost excluse. Mai mult, o parte dintre amendamente propun schimbări legate de prezentarea situației poziției financiare la începutul unei perioade anterioare pentru modificări retroactive rezultate din modificări ale politicii contabile, retratări și reclasificări. Prezentarea unei situații de deschidere a poziției financiare nu este în acest moment o dispoziție a IPSAS 1 și introducerea schimbărilor legate de aceste amendamente ale IASB nu este considerată minoră și, prin urmare, acestea au fost excluse. O altă parte din amendament legată de prezentarea informațiilor suplimentare comparative nu a fost considerată o modificare minoră și a fost, de asemenea, exclusă.

**Revizuirea IPSAS 1 ca rezultat al primelor patru capitole ale documentului IPSASB *Cadrul general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public (Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015)***

- BC14. În urma finalizării *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public* (Cadrul general conceptual), IPSASB a inițiat un proiect cu domeniu de aplicare limitat cu scopul de a face modificări la IPSAS-uri pentru a reflecta primele patru capitole din Cadrul general conceptual. Aceste capitole tratează rolul și autoritatea; obiectivele și utilizatorii; caracteristicile calitative (QC) și constrângerile privind informațiile în rapoartele financiare generale; și entitatea raportoare. Cadrul general conceptual a adoptat caracteristica calitativă „representare exactă” în locul „fiabilității”.
- BC15. Atât versiunea IPSAS 1 emisă în mai 2000, cât și versiunea revizuită a IPSAS 1 emisă în decembrie 2006 au inclus o anexă care rezuma caracteristicile calitative și constrângerile adoptate indirect de IPSASB. Aceste caracteristici calitative au fost preluate din Cadrul general conceptual din 1989 al Comitetului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate. IPSASB a analizat măsura în care această Anexă ar trebui eliminată în totalitate sau modificată pentru a reflecta caracteristicile calitative și constrângerile din Cadrul general conceptual al IPSASB. IPSASB a decis că este important ca conceptele din Cadrul general conceptual să fie analizate direct în loc să fie mediate prin intermediul unor surse secundare. Prin urmare, IPSASB a decis să elimine Anexa A în totalitate. Consecvent cu această decizie, IPSASB a hotărât, de asemenea, să elimine o copie a Anexei A din IPSAS 18, *Raportarea pe segmente*.
- BC16. IPSASB a observat că criteriile de recunoaștere din IPSAS-uri includ cuvintele „în mod fiabil” și „fiabil”. Multe alte IPSAS-uri nu includ în mod explicit criteriile de recunoaștere, însă includ referințe la „în mod fiabil” și „fiabil” în îndrumări mai generale cu privire la recunoaștere, estimare, alocare și alte aspecte legate de evaluare. IPSASB nu a considerat că este adecvat să facă modificări fragmentate la criteriile de recunoaștere înaintea unei revizuii mai ample a criteriilor de recunoaștere și a unor îndrumări aferente. Așadar, IPSASB a decis să includă o notă de subsol care explică semnificația cuvântului „fiabilitate” în fiecare IPSAS prin intermediul criteriilor de recunoaștere sau al unor îndrumări aferente privind aspecte legate de evaluare. Această notă de subsol prevede că „informațiile fiabile sunt lipsite de erori semnificative și nu sunt subiective, iar utilizatorii pot avea încredere că acestea reprezintă exact ceea ce susțin că reprezintă sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte”.

**Revizuirea IPSAS 1 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016**

*Context*

- BC17. IPSAS 1 a inclus următoarea definiție pentru o entitate economică de stat (GBE):

*Entitatea economică de stat reprezintă o entitate care are toate caracteristicile următoare:*

- (a) *Este o entitate cu capacitatea de a contracta în nume propriu;*
- (b) *I-a fost desemnată autoritatea financiară și operațională de a desfășura o activitate;*
- (c) *Vinde bunuri și prestează servicii, în cursul normal al activității sale, către alte entități cu scopul de a obține profit sau cu recuperarea totală a costului;*
- (d) *Nu se bazează pe o finanțare continuă de la stat pentru continuarea activității (altă decât achiziționarea de produse într-o tranzacție desfășurată în condiții obiective); și*
- (e) *Este controlată de o entitate din sectorul public.*

BC18. Scopul acestei definiții a fost de a exclude entitățile comerciale din sectorul public care se încadrau în definiția de mai sus a unui GBE din domeniul de aplicare al IPSAS-urilor. Cu toate acestea, feedback-ul primit de IPSASB a indicat faptul că există o gamă largă de entități care sunt descrise drept GBE-uri, dintre care unele nu se încadrează în mod clar în definiția unui GBE a IPSASB. De asemenea, păreau să existe diferite interpretări ale componentelor definiției.

BC19. Pentru a rezolva această problemă, în august 2014 IPSASB a emis un document de consultare (CP), *Aplicabilitatea IPSAS-urilor la entitățile economice de stat și la alte entități din sectorul public*. CP propunea două abordări principale pentru comunicarea politicii sale privind entitățile din sectorul public pentru care elaborează standarde de contabilitate și privind GBE-urile.

BC20. Abordarea I propunea (i) eliminarea definiției unui GBE; iar abordarea (ii) propunea furnizarea unei descrieri detaliate a caracteristicilor entităților din sectorul public cărora li se adresează IPSAS-urile. Această abordare avea două opțiuni: utilizarea literaturii existente și în curs de elaborare a IPSASB (Opțiunea 1a) sau utilizarea orientărilor pentru raportarea Statisticilor privind Finanțele Guvernamentale (GFS) și a îndrumărilor explicative aferente (Opțiunea 1b).

BC21. În conformitate cu Opțiunea 1a, IPSASB ar fi descris caracteristicile entităților din sectorul public în felul următor:

IPSAS-urile sunt concepute pentru a fi aplicate entităților care:

- (a) Sunt responsabile de furnizarea unor servicii<sup>4</sup> publicului și dețin active în principal pentru potențialul lor de servicii și/sau pentru a efectua plăți de transfer pentru a redistribui venitul și patrimoniul;

---

<sup>4</sup> Termenul servicii cuprinde bunuri și servicii.



- (b) Își finanțează activitatea, direct sau indirect, prin intermediul taxelor și/sau al transferurilor din partea altor niveluri de guvernare, al contribuțiilor sociale, datoriilor sau comisioanelor și nu au furnizori de capital care să solicite rentabilitatea investiției lor sau rentabilitatea investiției.

BC22. Abordarea 2 propunea păstrarea și modificarea definiției pentru GBE din IPSAS 1 pentru a rezolva problemele de aplicare a acestuia și propunea două opțiuni de modificare a definiției. Opțiunea 2a propunea clarificarea definiției existente a GBE, iar Opțiunea 2b propunea restrângerea definiției existente a GBE.

BC23. IPSASB și-a exprimat în mod unanim o opinie preliminară într-un document de consultare privind faptul că Abordarea 1 era cea mai adecvată deoarece se concentra pe caracteristicile entităților din sectorul public cărora li se adresează IPSAS-urile. Majoritatea membrilor IPSASB au susținut Opțiunea 1a deoarece este o abordare generală bazată pe principii care se bazează pe *Cadrul general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public* (Cadrul general conceptual) și recunoaște rolul organismelor de reglementare și al altor autorități relevante în determinarea entităților care ar trebui să aplice IPSAS-urile.

BC24. Opțiunea 1a a beneficiat de sprijin puternic din partea respondenților. În general, respondenții au susținut Opțiunea 1a din motivele enumerate la punctul anterior. Unii dintre respondenți au oferit, de asemenea, motive suplimentare pentru care au susținut Opțiunea 1a. Printre motivele respective se numără încrederea în literatura unei terțe părți asupra căreia IPSASB nu are niciun control și posibilitatea inconsecvențelor cu literatura IPSASB, aspecte care au fost identificate drept riscuri asociate cu Opțiunea 1b.

BC25. Motivele respondenților care nu au susținut Opțiunea 1a includeau:

- (a) Lipsa capacității pentru resurse a organismelor de reglementare din țările mai puțin dezvoltate, fapt ce ar face dificilă elaborarea unor criterii detaliate pentru dispozițiile de raportare;
- (b) Existența unor organisme de reglementare diferite care utilizează criterii diferite, fapt ce ar reduce gradul de consecvență între jurisdicții; și
- (c) Complexitatea entităților din sectorul public în comparație cu cele din sectorul privat care necesită o abordare diferită pentru determinarea dispozițiilor de raportare.

BC26. În luarea deciziei sale, IPSASB a luat în considerare:

- (a) Rolul organismelor de reglementare în determinarea cadrului general contabil pentru entitățile din sectorul public din jurisdicțiile lor poate varia;
- (b) Alinierea dintre IPSAS-uri și orientările pentru raportarea GFS;

- (c) Semnificația termenului „sector public” cu referire la Prefața la Cadrul general conceptual;
- (d) Modul în care deținerea activelor datorită potențialului lor de servicii și nu în scopul generării de numerar este o caracteristică distinctivă a entităților din sectorul public cărora li se adresează IPSAS-urile; și
- (e) Înlocuirea termenului entitate economică de stat cu termenii „entități comerciale” și „entități comerciale din sectorul public”, după caz.

*Rolul organismelor de reglementare și al altor autorități relevante*

BC27. IPSASB recunoaște faptul că organismele de reglementare și alte autorități relevante ar putea avea opinii diferite de cele ale IPSASB cu privire la aplicabilitatea IPSAS-urilor în fiecare jurisdicție. Multe jurisdicții elaborează propriile criterii pentru a determina entitățile care ar trebui să aplice IPSAS-urile. Aceste criterii pot varia din motive juridice, economice sau fiscale. Așadar, IPSASB consideră că abordarea bazată pe principii este adecvată deoarece aceasta permite flexibilitate în fiecare jurisdicție.

*Alinierea dintre IPSAS-uri și orientările pentru raportarea GFS*

BC28. IPSASB are o politică de reducere a diferențelor inutile dintre IPSAS-uri și orientările pentru raportarea GFS, după caz. IPSASB a decis că, în ceea ce privește aplicabilitatea IPSAS-urilor, obiectivele raportării financiare sunt mai bine servite prin elaborarea unor caracteristici în baza literaturii existente și în curs de elaborare a IPSASB, asupra cărora Consiliul are control, în loc să se bazeze pe orientările terților.

*Semnificația termenului „sector public”*

BC29. Conform punctului 1.8 din Cadrul general conceptual, termenul „sector public” include guvernele naționale, regionale, la nivel de stat/provincie și locale. Acesta include și organizații guvernamentale internaționale. IPSASB recunoaște faptul că sectorul public include și alte entități care vor să asigure rentabilitatea capitalurilor proprii ale investitorilor. IPSAS-urile nu au fost concepute pentru a fi aplicate rapoartelor financiare cu scop general ale unei astfel de entități. Cu toate acestea, atunci când sunt incluse în situațiile financiare consolidate de către o entitate care controlează care aplică IPSAS-urile, acestea sunt ajustate pentru a asigura conformitatea cu politicile contabile ale entității. Prin urmare, IPSASB este de părere că termenul sector public are legătură cu entități individuale și entități care fac parte dintr-un grup așa cum sunt descrise în Cadrul general conceptual.

*Active deținute pentru potențialul de servicii*

BC30. IPSASB este de părere că descrierea „sunt responsabile de furnizarea unor servicii publicului” inclusă în *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* indică faptul că IPSAS-urile se adresează entităților din sectorul public care dețin active în principal pentru potențialul lor de servicii și nu pentru generarea fluxurilor de trezorerie.

*Entități comerciale și entități comerciale din sectorul public*

BC31. IPSASB a fost de părere că simpla eliminare a termenului „GBE” ar lăsa în urmă un vid în literatura IPSASB deoarece sectorul public nu cuprinde doar entitățile pentru care sunt elaborate IPSAS-urile, ci și entități comerciale. Așadar, IPSASB a propus înlocuirea termenului „GBE” cu termenii „entități comerciale din sectorul public” și „entități comerciale”, după caz.

*Modificarea Prefeței la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public*

BC32. În august 2015, IPSASB a emis Proiectul de expunere (ED) 56, *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*. ED analizează decizia IPSASB de a elimina definiția unui GBE din IPSAS 1 și din alte IPSAS-uri și RPG-uri. IPSASB a considerat că această abordare servește cel mai bine interesul public deoarece elimină o definiție care a fost ambiguă și dificil de implementat și descrie caracteristicile entităților din sectorul public pentru care sunt concepute IPSAS-urile. IPSASB a propus includerea acestei descrieri în *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și bazarea descrierii propuse pe literatura IPSASB. Deși nu fac obiectul procedurilor stabilite ale IPSASB, Consiliul a pus la dispoziție caracteristicile revizuite în rezumatul executiv al ED 56.

*Răspunsurile la ED*

BC33. În general, respondenții au susținut abordarea propusă și majoritatea comentariilor sunt legate de:

- (a) Caracteristicile entităților din sectorul public de la punctul 10 din Prefața la IPSAS-uri;
- (b) Utilizarea formulărilor „entități comerciale” și „entități comerciale din sectorul public”; și
- (c) Alte amendamente la literatura IPSASB.

*Caracteristicile entităților din sectorul public de la punctul 10 din Prefața la IPSAS-uri*

BC34. Caracteristicile entităților din sectorul public de la punctul 10 din Prefața la IPSAS-uri au fost modificate pentru a reflecta acordul IPSASB cu sugestiile respondenților de a spori gradul de consecvență cu Cadrul general conceptual, păstrând totodată o abordare bazată pe principii pentru descrierea acelor caracteristici.

BC35. Unii dintre respondenți au întrebat dacă referințele la „furnizorii de capital” de la punctul 10 litera (b) ar trebui înlocuite cu „furnizori de capitaluri proprii” pentru a asigura consecvența cu terminologia din Cadrul general conceptual. Alți respondenți au indicat faptul că referințele la „furnizorii de capitaluri proprii” nu sunt necesare deoarece este clar că entitățile nu ar trebui să aibă un obiectiv de profit. IPSASB a fost de acord cu această sugestie și a decis să elimine referințele la „furnizorii de capital”.

*Entități comerciale din sectorul public*

BC36. În ED, IPSASB a propus înlocuirea termenului „GBE” cu termenii „entități comerciale din sectorul public” și „entități comerciale”. Termenul „entități comerciale” a fost utilizat pentru a exprima mai concisă în contextele în care IPSASB a considerat că este clar că este vorba despre sectorul public. Cu toate acestea, unii dintre respondenți au fost de părere că utilizarea unor termeni diferiți pentru același tip de entitate poate crea confuzii. IPSASB a decis, prin urmare, să înlocuiască termenul „GBE” cu termenul „entități comerciale din sectorul public” și a recunoscut că organismele de reglementare pot interpreta termenul în funcție de factorii jurisdicționali.

*Alte amendamente la literatura IPSASB*

BC37. Unii dintre respondenți au sugerat concentrarea IPSAS-urilor pe entitățile din sectorul public pentru care sunt concepute prin eliminarea formulării „altele decât GBE-urile” din literatura IPSASB. ED a propus formularea „altele decât entitățile comerciale”. IPSASB a fost de acord cu sugestia respondenților și a eliminat formularea respectivă deoarece este în conformitate cu abordarea ED de a comunica entitățile din sectorul public pentru care IPSAS-urile sunt concepute într-un mod pozitiv, mai degrabă decât să se concentreze atenția asupra entităților cărora IPSAS-urile nu li se adresează, care includ entitățile comerciale din sectorul public.

BC38. Alți respondenți au propus modificări la literatura IPSASB care au fost discutate anterior, inclusiv:

- Oferirea unor explicații pentru cazurile-limită – Unii dintre membri au sugerat includerea unei explicații suplimentare pentru a se face distincția între entitățile care sunt „pur și simplu” din sectorul public și entitățile care au ca obiectiv „pur și simplu” profitul. De exemplu, o entitate din sectorul public s-ar putea să nu fie orientată spre profit, însă poate înregistra profituri. IPSASB este de părere că organismele de reglementare pot decide ce entități aplică IPSAS-urile.
- Schimbarea obiectivelor poate implica o schimbare în aplicabilitatea IPSAS-urilor – IPSASB este de părere că organismele de reglementare au un rol în elaborarea unor dispoziții tranziționale atunci când entitățile din sectorul public își schimbă cadrul general contabil.

## Îndrumări de implementare

*Prezențele îndrumări însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 1.*

### Structura ilustrativă a situațiilor financiare

- IG1. Prezentul standard stabilește componentele situațiilor financiare și dispozițiile minime care trebuie să fie prezentate în situația propriu-zisă a poziției financiare și în situația performanței financiare, precum și pentru prezentarea modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii. Acesta descrie, de asemenea, elemente suplimentare care ar putea fi prezentate fie în situațiile financiare propriu-zise relevante, fie în note. Prezențele îndrumări furnizează exemple simple de modalități prin care pot fi îndeplinite dispozițiile standardului de prezentare a situației poziției financiare, a situației performanței financiare și a situației modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii. Ordinea de prezentare și descrierile utilizate pentru elementele-rând ar trebui modificate, după caz, pentru a se realiza o prezentare fidelă a circumstanțelor particulare ale fiecărei entități. De exemplu, elementele-rând ale unei entități din sectorul public, cum ar fi un departament de apărare, par a fi semnificativ diferite de cele ale unei bănci centrale.
- IG2. Situația ilustrativă a poziției financiare redă o modalitate prin care poate fi prezentată o situație a poziției financiare care face diferența între elementele curente și cele pe termen lung. Alte formate pot fi în aceeași măsură adecvate, cu condiția ca diferența să fie clară.
- IG3. Situațiile financiare au fost întocmite pentru un guvern național, iar situația performanței financiare (după funcție) ilustrează funcțiile clasificărilor guvernului utilizate în Statisticile financiare guvernamentale. Este puțin probabil ca aceste clasificări funcționale să se aplice tuturor entităților din sectorul public. Faceți referire la prezentul standard pentru un exemplu de clasificări funcționale mai generice pentru alte entități din sectorul public.
- IG4. Exemplele nu sunt menite să ilustreze toate aspectele IPSAS-urilor. Ele nici nu conțin un set complet de situații financiare, care să includă o situație a fluxurilor de trezorerie, un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte note explicative.

### Entitate din sectorul public – Situația politicilor contabile (extras)

#### *Entitate raportoare*

Aceste situații financiare sunt pentru o entitate din sectorul public (guvernul național al Țării A). Situațiile financiare se referă la entitatea raportoare așa cum se specifică în legislația corespunzătoare (Actul finanțelor publice 20XX). Aceasta cuprinde:

- Ministerele guvernamentale centrale; și
- Entitățile comerciale din sectorul public.

*Baza de întocmire*

Situațiile financiare sunt conforme Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public pentru contabilitatea pe bază de angajamente. Baza de evaluare aplicată este costul istoric ajustat pentru reevaluările activelor.

Situațiile financiare au fost întocmite pe baza principiului continuității activității, iar politicile contabile au fost aplicate în mod consecvent de-a lungul întregii perioade.

**Entitate din sectorul public – Situația poziției financiare**

**La 31 decembrie 20X2**

(în mii unități monetare)

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>ACTIVE</b>		
<b>Active circulante</b>		
Numerar și echivalente de numerar	X	X
Creanțe	X	X
Stocuri	X	X
Cheltuieli în avans	X	X
Alte active circulante	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
<b>Active imobilizate</b>		
Creanțe	X	X
Investiții în entități asociate	X	X
Alte active financiare	X	X
Infrastructură, imobilizări corporale	X	X
Terenuri și clădiri	X	X
Imobilizări necorporale	X	X
Alte active nefinanciare	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
<b>Total active</b>	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>
	X	X
<b>DATORII</b>		
<b>Datorii curente</b>		
Datorii	X	X
Împrumuturi pe termen scurt	X	X
Partea curentă din împrumuturile pe termen lung	X	X
Provizioane pe termen scurt	X	X
Beneficii sociale	X	X
Beneficiile angajaților	X	X
Super-anuități	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
<b>Datorii pe termen lung</b>		
Datorii	X	X
Împrumuturi pe termen lung	X	X
Provizioane pe termen lung	X	X
Beneficii sociale	X	X

PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
Beneficiile angajaților	X	X
Super-anuități	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
<b>Total datorii</b>	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>
	X	X
<b>Active nete</b>	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>
	X	X
 <b>ACTIVE NETE / CAPITALURI PROPRII</b>		
Aport la capital din partea altor entități guvernamentale	X	X
Rezerve	X	X
Surplusuri/(deficite) acumulate	X	X
Interese care nu controlează	X	X
	<hr/>	<hr/>
<b>Total active nete / capitaluri proprii</b>	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>
	X	X



**Entitate din sectorul public – Situația performanței financiare pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X2**

**(Ilustrarea clasificării cheltuielilor după destinație)**

(în mii unități monetare)

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>Venituri</b>		
Impozite	X	X
Cotizații, amenzi, penalități și licențe	X	X
Venituri din tranzacții de schimb	X	X
Transferuri de la alte entități guvernamentale	X	X
Alte venituri	X	X
<b>Total venituri</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Cheltuieli</b>		
Servicii publice generale	(X)	(X)
Apărare	(X)	(X)
Ordine și siguranță publică	(X)	(X)
Educație	(X)	(X)
Sănătate	(X)	(X)
Beneficii sociale	(X)	(X)
Alte tipuri de protecție socială	(X)	(X)
Locuințe și confort edilitar	(X)	(X)
Recreere, cultură și religie	(X)	(X)
Afaceri economice	(X)	(X)
Protecția mediului	(X)	(X)
Alte cheltuieli	(X)	(X)
Costuri de finanțare	(X)	(X)
<b>Total cheltuieli</b>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Partea din surplus pentru entitățile asociate*	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Surplus/(deficit) aferent perioadei</b>	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>
<b>Atribuibil:</b>		
Proprietarilor entităților care controlează	X	X
Intereselor care nu controlează	X	X
	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

\* Aceasta înseamnă partea din surplusul entităților asociate atribuibilă proprietarilor entităților asociate, adică după impozitare și deducerea intereselor care nu controlează în entitățile asociate.

**Entitate din sectorul public – Situația performanței financiare pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X2**

**(Ilustrarea clasificării cheltuielilor după natură)**

(în mii unități monetare)

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>Venituri</b>		
Impozite	X	X
Cotizații, amenzi, penalități și licențe	X	X
Venituri din tranzacții de schimb	X	X
Transferuri de la alte entități guvernamentale	X	X
Alte venituri	X	X
<b>Total venituri</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Cheltuieli</b>		
Salarii, indemnizații și beneficiile angajaților	(X)	(X)
Beneficii sociale	(X)	(X)
Subvenții și alte plăți de transfer	(X)	(X)
Materiale și consumabile utilizate	(X)	(X)
Cheltuieli cu amortizarea activelor corporale și necorporale	(X)	(X)
Deprecierea imobilizărilor corporale*	(X)	(X)
Alte cheltuieli	(X)	(X)
Costuri de finanțare	(X)	(X)
<b>Total cheltuieli</b>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Partea din surplusul entităților asociate	X	X
<b>Surplus/(deficit) aferent perioadei</b>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
Atribuibil:		
Proprietarilor entității care controlează	(X)	X
Intereselor care nu controlează	(X)	X
	<u>(X)</u>	<u>X</u>

\* Într-o situație a performanței financiare în care cheltuielile sunt clasificate după natură, o depreciere a imobilizărilor corporale este prezentată ca un element-rând separat. Din contră, în cazul în care cheltuielile sunt clasificate după destinație, deprecierea este inclusă în funcția (funcțiile) la care se referă.

**Entitate din sectorul public – Situația modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X1**

(în mii unități monetare)

	Atribuțiile proprietarilor entității care controlează					Interese care nu controlează	Active nete / capitaluri proprii totale
	Capital vărsat	Alte rezerve <sup>5</sup>	Rezerve de conversie	Surplusuri/ (deficite) acumulate	Total		
Sold la 31 decembrie 20X0	X	X	(X)	X	X	X	X
Modificări ale politicilor contabile				(X)	(X)	(X)	(X)
Sold retratat	X	X	(X)	X	X	X	X
<b>Modificări ale activelor nete / capitalurilor proprii pentru 20X1</b>							
Câștig din reevaluarea proprietăților imobiliare		X			X	X	X
Pierdere din reevaluarea investițiilor		(X)			(X)	(X)	(X)
Diferențe de curs valutar rezultate din conversia operațiunilor din străinătate				(X)	(X)	(X)	(X)
Venituri nete recunoscute direct în activele nete / capitalurile proprii		X	(X)		X	X	X
Surplus aferent perioadei				X	X	X	X

<sup>5</sup> Alte rezerve sunt analizate la nivelul componentelor lor, dacă sunt semnificative.

(în mii unități monetare)

	Atribuibile proprietarilor entității care controlează				Interese care nu controlează	Active nete / capitaluri proprii totale
	Capital vărsat	Alte rezerve <sup>5</sup>	Rezerve de conversie acumulate	Surplusuri/ (deficite) Total		
<b>Total venituri și cheltuieli recunoscute pentru perioadă</b>						
<b>Sold la 31 decembrie 20X1 transferat</b>	X	(X)	X	X	X	X
<b>Sold la 31 decembrie 20X1 luat în considerare</b>	X	(X)	X	X	X	X
<b>Modificări ale activelor nete / capitalurilor proprii pentru 20X2</b>						
Pierdere din reevaluarea proprietăților imobiliare	(X)			(X)	(X)	(X)
Câștig din reevaluarea investițiilor	X			X	X	X
Diferențe de curs valutar rezultate din conversia operațiunilor din străinătate		(X)		(X)	(X)	(X)
Venituri nete recunoscute direct în activele nete / capitalurile proprii	(X)			(X)	(X)	(X)
Deficit aferent perioadei			(X)	(X)	(X)	(X)

(în mii unități monetare)

		Atribuibile proprietarilor entității care controlează				Interese care nu controlează	Active nete / capitaluri proprii totale
		Capital vărsat	Alte rezerve <sup>5</sup>	Rezerve de conversie	Surplusuri/ (deficite) acumulate		
Total venituri și cheltuieli recunoscute pentru perioadă			(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Sold la 31 decembrie 20X2		X	X	(X)	X	X	X

## Comparație cu IAS 1

IPSAS 1 se bazează în principal pe IAS 1 (2003) și include amendamentele efectuate la IAS 1 în cadrul documentelor *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emise în mai 2008 și, respectiv, aprilie 2009. La momentul emiterii prezentului standard, IPSASB nu a luat în considerare aplicabilitatea IFRS 5, *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, pentru entitățile din sectorul public; prin urmare, IPSAS 1 nu reflectă amendamentele aduse la IAS 1 care decurg din emiterea IFRS 5. Principalele diferențe dintre IPSAS 1 și IAS 1 sunt următoarele:

- Discuțiile privind aplicarea conceptului de continuitate a activității în cazul entităților din sectorul public au fost incluse în IPSAS 1 în comparație cu cele din IAS 1.
- IAS 1 permite prezentarea fie a unei situații care să arate toate modificările activelor nete / capitalurilor proprii, fie a unei situații care să arate toate modificările activelor nete / capitalurilor proprii, altele decât cele provenite din tranzacțiile de capital cu proprietarii și distribuiri către proprietari, în calitatea lor de proprietari. IPSAS 1 prevede prezentarea unei situații care să arate toate modificările activelor nete / capitalurilor proprii.
- În anumite situații, IPSAS 1 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 1. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „situația performanței financiare” și „active nete / capitaluri proprii” în IPSAS 1. Termenii echivalenți din IAS 1 sunt „situația veniturilor și cheltuielilor” și „capitaluri proprii”.
- IPSAS 1 nu utilizează termenul „venit” (*income*), care în IAS 1 are un sens mai larg decât termenul „venituri” (*revenue*).
- IAS 1 definește „Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri)” pentru a include IFRS-urile, IAS-urile și Interpretările SIC/IFRIC. IPSAS 1 nu definește „Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public”.
- IPSAS 1 conține un set diferit de definiții ale termenilor tehnici față de IAS 1 (punctul 7).
- IPSAS 1 conține comentarii privind responsabilitatea pentru întocmirea situațiilor financiare. IAS 1 nu conține aceleași comentarii (punctele 19-20).
- IPSAS 1 utilizează expresia „obiectivul situațiilor financiare prezentat în prezentul standard” pentru a înlocui expresia echivalentă „obiectivul situației financiare stabilit în Cadru general” din IAS 1. Acest lucru se datorează faptului că nu există un Cadru general echivalent în IPSAS-uri.

- IPSAS 1 conține comentarii cu privire la oportunitatea situațiilor financiare, din cauza lipsei unui Cadru general echivalent în IPSAS-uri (punctul 69).
- IPSAS 1 nu interzice în mod explicit prezentarea elementelor de venituri și cheltuieli drept elemente extraordinare, fie în situația propriu-zisă a performanței financiare, fie în note. IAS 1 interzice ca orice elemente de venit și cheltuială să fie prezentate drept elemente extraordinare fie în situația propriu-zisă a veniturilor și cheltuielilor, fie în note.
- IPSAS 1 conține o prevedere tranzitorie care permite neprezentarea elementelor care au fost excluse din situațiile financiare din cauza aplicării unei prevederi tranzitorii din alt IPSAS (punctul 151).

## **IPSAS 2 – SITUAȚIILE FLUXURILOR DE TREZORERIE**

### **Recunoaștere**

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 7, *Situația fluxurilor de trezorerie*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 7 sunt reproduse în această publicație a Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) cu permisiunea Fundației pentru Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Textul aprobat al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) este cel publicat de IASB în limba engleză, iar exemplare ale acestora pot fi obținute direct de la departamentul de relații publice al Fundației IFRS, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS-urile, IAS-urile, Proiectele de expunere și alte publicații ale IASB sunt protejate de dreptul de autor al Fundației IFRS.

„IFRS”, „IAS”, „IASB”, „IFRS Foundation”, „International Accounting Standards” și „International Financial Reporting Standards” sunt mărci înregistrate ale Fundației IFRS și nu trebuie utilizate fără acordul Fundației IFRS.



## IPSAS 2 – SITUAȚIILE FLUXURILOR DE TREZORERIE

### Istoricul IPSAS

Prezenta versiune include amendamentele rezultate din IPSAS-urile emise până la 31 ianuarie 2020.

IPSAS 2, *Situațiile fluxurilor de trezorerie*, a fost emis în mai 2000.

De la această dată, IPSAS 2 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- IPSAS 42, *Beneficii sociale* (emis în ianuarie 2019)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018* (emis în octombrie 2018)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)
- IPSAS 37, *Angajamente comune* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 35, *Situații financiare consolidate* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori* (emis în decembrie 2006)
- IPSAS 4, *Efectele variației cursurilor de schimb valutare* (emis în decembrie 2006)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* (emis în ianuarie 2010)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* (emis în noiembrie 2010)

### Tabelul punctelor modificate în IPSAS 2

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
3	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
4	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
8	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
16	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
22	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010  Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010  IPSAS 42 ianuarie 2019
25	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
27	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
30	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015  Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
36	Modificat	IPSAS 4 decembrie 2006
37	Modificat	IPSAS 4 decembrie 2006
40 <sup>1</sup>	Eliminat	IPSAS 3 decembrie 2006  Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
41	Eliminat	IPSAS 3 decembrie 2006
42	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010

---

<sup>1</sup> Punctele următoare au fost renumerotate.

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
43	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
47	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
48	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015
50A	Nou	IPSAS 35 ianuarie 2015
52A	Nou	IPSAS 35 ianuarie 2015
52B	Nou	IPSAS 35 ianuarie 2015
Titlul dinaintea punctului 55A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
55A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
55B	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
55C	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
55D	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
55E	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
61	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015
63A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
63B	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
63C	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
63D	Nou	IPSAS 37 ianuarie 2015 IPSAS 35 ianuarie 2015
63E	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
63F	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
63G	Nou	IPSAS 42 ianuarie 2019
64	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015
IE	Modificat	IPSAS 3 decembrie 2006 IPSAS 42 ianuarie 2019

**IPSAS 2 – SITUAȚIILE FLUXURILOR DE TREZORERIE****CUPRINS**

	Punctul
Obiectiv	
Domeniu de aplicare .....	1-4
Beneficii ale informațiilor referitoare la fluxurile de trezorerie .....	5-7
Definiții .....	8-17
Numerar și echivalente de numerar .....	9-11
Entitate economică .....	12-14
Beneficii economice viitoare sau potențial de servicii .....	15
Entități economice de stat .....	16
Active nete / capitaluri proprii .....	17
Prezentarea unei situații a fluxurilor de trezorerie .....	18-26
Activități de exploatare .....	21-24
Activități de investiții .....	25
Activități de finanțare .....	26
Raportarea fluxurilor de trezorerie din activități de exploatare .....	27-30
Raportarea fluxurilor de trezorerie din activități de investiții și de finanțare .....	31
Raportarea fluxurilor de trezorerie pe o bază netă .....	32-35
Fluxuri de trezorerie în valută .....	36-39
Dobânzi și dividende sau distribuiri similare .....	40-43
Impozite pe surplusul net .....	44-46
Investiții în entitățile controlate, entitățile asociate și asocierile în participație .....	47-48
Achiziții și cedări ale entităților controlate și ale altor unități de exploatare .....	49-53
Alte tranzacții decât cele în numerar .....	54-55
Modificări ale datoriilor generate de activitățile de finanțare .....	55A-55E

## SITUAȚIILE FLUXURILOR DE TREZORERIE

Componente ale numerarului și ale echivalentelor de numerar .....	56-58
Alte prezentări de informații .....	59-62
Data intrării în vigoare .....	63-64
Bază pentru concluzii	
Exemple ilustrative	
Comparație cu IAS 7	

---

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 2, *Situațiile fluxurilor de trezorerie*, este prezentat în obiectiv și la punctele 1-64. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 2 trebuie citit în contextul obiectivului său, al *Prefeței la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și al *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile în absența unor îndrumări explicite.

## Obiectiv

Situația fluxurilor de trezorerie identifică (a) sursele de intrări de numerar, (b) elementele pentru care numerarul a fost cheltuit în perioada de raportare și (c) soldul de casă la data de raportare. Informațiile referitoare la fluxurile de trezorerie ale unei entități sunt folosite de utilizatorii situațiilor financiare în obținerea de informații atât în sensul răspunderii, cât și în sensul procesului decizional. Informațiile referitoare la fluxurile de trezorerie le permit utilizatorilor să determine modalitatea în care o entitate din sectorul public a acumulat numerarul necesar pentru a-și finanța activitățile și modalitatea în care respectivul numerar a fost utilizat. Atunci când utilizatorii iau și evaluează deciziile privind alocarea resurselor, precum susținerea activităților entității, ei au nevoie de înțelegerea oportunității și a certitudinii fluxurilor de trezorerie. Obiectivul prezentului standard este de a impune furnizarea de informații cu privire la modificările istorice de numerar și echivalente de numerar ale unei entități, prin intermediul unei situații a fluxurilor de trezorerie care clasifică fluxurile de trezorerie din timpul perioadei în fluxuri din activități de exploatare, de investiții și de finanțare.

## Domeniu de aplicare

1. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să întocmească o situație a fluxurilor de trezorerie în conformitate cu dispozițiile prezentului standard și să o prezinte drept parte integrantă a situațiilor sale financiare pentru fiecare perioadă pentru care situațiile financiare sunt prezentate.**
2. Informațiile referitoare la fluxurile de trezorerie pot fi folosite de utilizatorii situațiilor financiare ale unei entități în (a) evaluarea fluxurilor de trezorerie ale entității, (b) evaluarea modalității în care entitatea respectă legislația și reglementările (inclusiv bugetul autorizat, acolo unde este cazul) și (c) a decide dacă să furnizeze resurse sau să încheie o tranzacție cu o entitate. Utilizatorii sunt în general interesați de modul în care entitatea generează și utilizează numerarul și echivalentele de numerar. Aceasta este situația indiferent de natura activităților entității și indiferent dacă numerarul poate fi considerat drept produs al entității, așa cum ar putea fi cazul unei instituții financiare publice. Entitățile au nevoie de numerar, în esență, din aceleași motive, oricât de diferite ar fi principalele lor activități producătoare de venituri. Ele au nevoie de numerar pentru a plăti pentru bunurile și serviciile pe care le consumă, pentru a acoperi costurile recurente de rambursare a datoriei și, în unele cazuri, pentru a reduce nivelul datoriei. În consecință, prezentul standard le impune tuturor entităților să prezinte o situație a fluxurilor de trezorerie.
3. [Eliminat]
4. [Eliminat]



## Beneficii ale informațiilor referitoare la fluxurile de trezorerie

5. Informațiile privind fluxurile de trezorerie ale unei entități sunt folosite pentru a ajuta utilizatorii să prognozeze (a) necesitățile viitoare de numerar ale entității, (b) capacitatea sa de a genera fluxuri de trezorerie în viitor și (c) capacitatea sa de a finanța modificările din domeniul și natura activităților sale. O situație a fluxurilor de trezorerie reprezintă și un instrument prin care o entitate poate să își descarce contabilitatea de intrări și ieșiri de numerar pe parcursul perioadei de raportare.
6. O situație a fluxurilor de trezorerie, atunci când este utilizată împreună cu alte situații financiare, furnizează informații care le permit utilizatorilor să evalueze modificările activelor nete / capitalurilor proprii ale unei entități, structura sa financiară (inclusiv lichiditatea și solvabilitatea sa), precum și capacitatea entității de a influența valoarea și plasarea în timp a fluxurilor de trezorerie în vederea adaptării la circumstanțele și oportunitățile în continuă schimbare. De asemenea, aceste informații sporesc gradul de comparabilitate al raportării rezultatelor din exploatare între diferite entități, deoarece elimină efectele utilizării unor tratamente contabile diferite pentru aceleași tranzacții și alte evenimente.
7. Informațiile istorice referitoare la fluxurile de trezorerie sunt deseori utilizate ca indicatori ai valorii, plasării în timp și certitudinii fluxurilor de trezorerie viitoare. Acestea sunt, de asemenea, folosite în verificarea exactității evaluărilor trecute ale fluxurilor de trezorerie viitoare.

## Definiții

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

**Numerarul** cuprinde disponibilul în casă și la bănci și depozitele la vedere.

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

**Fluxurile de trezorerie** sunt intrările și ieșirile de numerar și echivalente de numerar.

**Control:** O entitate controlează o altă entitate atunci când entitatea este expusă sau are drepturi asupra unor beneficii variabile pe baza implicării sale în cealaltă entitate și are capacitatea de a influența natura și valoarea acelor beneficii prin autoritatea sa asupra celeilalte entități.

**Activitățile de finanțare** sunt activități care au drept rezultat modificări ale dimensiunii și compoziției capitalurilor vărsate și împrumuturilor entității.

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

**Activitățile de exploatare sunt activitățile entității care nu sunt activități de investiții sau de finanțare.**

**Data de raportare este data ultimei zile din perioada de raportare la care se referă situațiile financiare.**

**Termenii definiți în alte IPSAS-uri sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles ca în acele standarde și sunt reproduse în *Glosarul de termeni definiți* publicat separat.**

### **Numerar și echivalente de numerar**

9. Echivalentele de numerar sunt deținute mai degrabă în scopul îndeplinirii angajamentelor în numerar pe termen scurt decât pentru investiții sau în alte scopuri. Pentru ca o investiție să îndeplinească condițiile unui echivalent de numerar, aceasta trebuie să fie ușor convertibilă într-o sumă cunoscută de numerar și supusă unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii. Prin urmare, o investiție îndeplinește, în mod normal, condițiile unui echivalent de numerar doar atunci când are o scadență mică, de, să zicem, trei luni sau mai puțin de la data achiziției. Investițiile în capitalurile proprii sunt excluse din echivalentele de numerar doar dacă nu sunt, în fond, echivalente de numerar.
10. Împrumuturile bancare sunt, în general, considerate a fi activități de finanțare. Totuși, în unele țări, descoperirile de cont care sunt rambursabile la cerere fac parte integrantă din gestiunea numerarului unei entități. În aceste circumstanțe, descoperirile de cont sunt considerate o componentă a numerarului și a echivalentelor de numerar. O caracteristică a acestor aranjamente bancare este faptul că soldul bancar fluctuează deseori între pozitiv și negativ.
11. Fluxurile de trezorerie exclud mișcările între elemente care constituie numerar sau echivalente de numerar, deoarece aceste componente fac parte din gestiunea numerarului unei entități, și nu din activitățile de exploatare, de investiții și de finanțare. Gestiunea numerarului presupune plasarea excedentului de numerar în echivalente de numerar.

### **Entitate economică**

12. Termenul entitate economică este utilizat în prezentul standard pentru a defini, în scopul raportării financiare, un grup de entități care cuprinde entitatea care controlează și orice entități controlate.
13. Alți termeni folosiți uneori pentru a face referire la o entitate economică sunt entitate administrativă, entitate financiară, entitate consolidată și grup.
14. O entitate economică poate include entități care au atât politici sociale, cât și obiective comerciale. De exemplu, un departament guvernamental pentru

locuințe poate fi o entitate economică ce include entități care oferă locuințe pentru o taxă nominală, precum și entități care oferă locuințe pe o bază comercială.

### **Beneficii economice viitoare sau potențial de servicii**

15. Activele oferă entităților o modalitate de realizare a obiectivelor lor. Activele care sunt utilizate pentru a oferi bunuri și servicii în conformitate cu obiectivele unei entități, dar care nu generează direct intrări de numerar nete sunt adesea descrise drept încorporând „potențial de servicii”. Activele care sunt utilizate pentru a genera intrări de numerar nete sunt adesea descrise ca încorporând „beneficii economice viitoare”. Pentru a cuprinde toate utilizările activelor, prezentul standard utilizează termenul „beneficii economice viitoare sau potențial de servicii” pentru a descrie caracteristicile esențiale ale activelor.

### **Entități economice de stat**

16. [Eliminat]

### **Active nete / capitaluri proprii**

17. Active nete / capitaluri proprii este termenul folosit în prezentul standard pentru a desemna evaluarea reziduală în situația poziției financiare (active minus datorii). Activele nete / capitalurile proprii pot fi pozitive sau negative. În loc de active nete / capitaluri proprii pot fi folosiți și alți termeni, cu condiția ca înțelesul acestora să fie clar.

### **Prezentarea unei situații a fluxurilor de trezorerie**

18. **Situația fluxurilor de trezorerie trebuie să raporteze fluxurile de trezorerie din cursul perioadei, clasificate pe activități de exploatare, de investiții și de finanțare.**
19. O entitate prezintă fluxurile sale de trezorerie din activitățile de exploatare, de investiții și de finanțare într-o manieră care corespunde cel mai bine activităților sale. Clasificarea pe activități furnizează informații care le permit utilizatorilor să evalueze impactul respectivelor activități asupra poziției financiare a entității și a valorii numerarului și a echivalentelor de numerar. Aceste informații pot fi folosite, de asemenea, pentru a evalua relațiile care apar între activitățile respective.
20. O singură tranzacție poate include fluxuri de trezorerie care sunt clasificate diferit. De exemplu, când rambursarea în numerar a unui împrumut include atât dobânda, cât și capitalul împrumutat, elementul de dobândă poate fi clasificat drept activitate de exploatare, iar elementul de capital, drept activitate de finanțare.

### **Activități de exploatare**

21. Valoarea fluxurilor de trezorerie nete care rezultă din activitățile de exploatare este un indicator-cheie al măsurii în care sunt finanțate operațiunile entității:

- (a) Prin impozite (direct ori indirect); sau
- (b) De la beneficiarii bunurilor și serviciilor furnizate de entitate.

Valoarea fluxurilor de trezorerie nete este utilă pentru a demonstra că entitatea își poate menține capacitatea de funcționare, își poate rambursa obligațiile, poate plăti proprietarilor săi dividende sau distribuiri similare și poate face noi investiții fără a recurge la surse externe de finanțare. Fluxurile de trezorerie consolidate din exploatarea unei entități deținute în întregime de către guvern oferă o indicație privind măsura în care guvernul i-a finanțat activitățile curente prin impozitare și taxe. Informațiile cu privire la componentele specifice ale fluxurilor istorice de trezorerie din exploatare, împreună cu alte informații, sunt utile pentru prognozarea fluxurilor de trezorerie din exploatare viitoare.

22. Fluxurile de trezorerie provenite din activități de exploatare sunt derivate, în primul rând, din principalele activități generatoare de numerar ale entității. Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activități de exploatare sunt:

- (a) Încasările în numerar din impozite, taxe și amenzi;
- (b) Încasările în numerar din prețurile pentru bunurile și tarifele pentru serviciile furnizate de entitate;
- (c) Încasările în numerar provenite din subvenții sau transferuri și alte alocări și autorizări bugetare făcute de către guvernul central sau alte entități din sectorul public;
- (d) Încasările în numerar provenite din redevențe, onorarii, comisioane și alte venituri;
- (da) Plățile în numerar către beneficiarii unor scheme de beneficii sociale;
- (e) Plățile în numerar către alte entități din sectorul public pentru finanțarea operațiunilor acestora (nu includ împrumuturile);
- (f) Plățile în numerar efectuate către furnizorii de bunuri și prestatorii de servicii;
- (g) Plățile în numerar efectuate către angajați și în numele angajaților;
- (h) Încasările în numerar și plățile în numerar ale unei entități de asigurare pentru prime și daune, anuități și alte beneficii legate de polițele de asigurare;
- (i) Plățile în numerar din impozitele locale pe proprietate sau din impozitele pe profit (atunci când este cazul) legate de activitățile de exploatare;
- (j) Încasările și plățile în numerar provenite din contracte încheiate în vederea plasării sau tranzacționării;

- (k) Încasările sau plățile în numerar din operațiuni în curs de întrerupere; și
- (l) Încasările sau plățile în numerar legate de stingerea litigiilor.

Unele tranzacții, cum ar fi vânzarea unui element al unei instalații, pot genera un câștig sau o pierdere care este inclus(ă) în surplus sau deficit. Fluxurile de trezorerie aferente acestui tip de tranzacții sunt fluxuri de trezorerie provenite din activități de investiții. Cu toate acestea, plățile în numerar pentru producerea sau dobândirea de active deținute în vederea închirierii către alții și ulterior deținute în vederea vânzării descrise la punctul 83A din IPSAS 17, *Imobilizări corporale*, sunt fluxuri de trezorerie din activități de exploatare. Încasările de numerar din închirierea și vânzarea ulterioară a acestor active sunt, de asemenea, fluxuri de trezorerie din activități de exploatare.

- 23. O entitate poate deține titluri de valoare și împrumuturi în vederea plasării sau tranzacționării, caz în care acestea sunt similare stocurilor de mărfuri dobândite special pentru a fi revândute. Prin urmare, fluxurile de trezorerie generate de cumpărarea și vânzarea titlurilor de valoare prin plasament sau tranzacționare sunt clasificate drept activități de exploatare. În mod similar, avansurile în numerar și împrumuturile acordate de instituțiile financiare publice sunt, de obicei, clasificate drept activități de exploatare, din moment ce se referă la principala activitate generatoare de numerar a respectivei entități.
- 24. În unele jurisdicții, guvernele sau alte entități din sectorul public acordă sau autorizează fonduri către entități pentru finanțarea operațiunilor entității și nu se face o delimitare clară a distribuirii acestor fonduri între activitățile curente, investiții și capitalul vărsat. Atunci când o entitate nu poate identifica separat alocările sau autorizările bugetare în activitățile curente, investiții și capitalul vărsat, alocarea sau autorizarea bugetară trebuie clasificată drept fluxuri de trezorerie din exploatare, iar acest fapt trebuie prezentat în notele la situațiile financiare.

### Activități de investiții

- 25. Prezentarea separată a fluxurilor de trezorerie care rezultă din activitățile de investiții este importantă deoarece fluxurile de trezorerie indică măsura în care au existat ieșiri de numerar pentru resurse care vor fi folosite de entitate pentru a presta servicii în viitor. Numai ieșirile de numerar care apar sub forma unui activ recunoscut în situația poziției financiare sunt eligibile pentru clasificarea drept activități de investiții. Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activități de investiții sunt:
  - (a) Plățile în numerar pentru dobândirea de imobilizări corporale, necorporale și alte active imobilizate. Aceste plăți le includ și pe acelea care se referă la costurile de dezvoltare capitalizate și la construcția în regie proprie a imobilizărilor corporale;

- (b) Încasările în numerar din vânzarea de imobilizări corporale, necorporale și alte active imobilizate;
- (c) Plățile în numerar pentru dobândirea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entități și de interese în asocierile în participație (altele decât plățile pentru instrumentele considerate a fi echivalente de numerar sau pentru cele deținute în vederea plasării sau tranzacționării);
- (d) Încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entități și din vânzarea de interese în asocierile în participație (altele decât încasările pentru instrumentele considerate a fi echivalente de numerar și pentru cele păstrate în vederea plasării sau tranzacționării);
- (e) Avansurile în numerar și împrumuturile acordate altor părți (altele decât avansurile și împrumuturile acordate de o instituție financiară publică);
- (f) Încasările în numerar din rambursarea avansurilor și împrumuturilor acordate altor părți (altele decât avansurile și împrumuturile unei instituții financiare publice);
- (g) Plățile în numerar aferente contractelor futures, forward, pe opțiuni și swap, cu excepția cazului când acestea sunt deținute în vederea plasării sau tranzacționării sau când plățile sunt clasificate drept activități de finanțare; și
- (h) Încasările în numerar aferente contractelor futures, forward, pe opțiuni și swap, cu excepția cazului când acestea sunt deținute în vederea plasării sau tranzacționării sau când încasările sunt clasificate drept activități de finanțare.

Atunci când un contract este contabilizat drept instrument de acoperire a unei poziții de risc identificabile, fluxurile de trezorerie aferente respectivului contract sunt clasificate în aceeași manieră ca fluxurile de trezorerie aferente poziției astfel acoperite.

### **Activități de finanțare**

26. Prezentarea separată a fluxurilor de trezorerie provenite din activități de finanțare este importantă deoarece este utilă pentru prognozarea pretențiilor furnizorilor de capital ai entității asupra fluxurilor de trezorerie viitoare. Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activități de finanțare sunt:
- (a) Încasările în numerar provenite din emisiunea titlurilor de creanță, împrumuturilor, efectelor comerciale, obligațiunilor, ipotecilor și a altor împrumuturi pe termen scurt sau lung;
  - (b) Rambursările în numerar ale sumelor împrumutate; și

- (c) Plățile în numerar efectuate de locatar pentru reducerea datoriei existente aferente unui contract de leasing financiar.

## **Raportarea fluxurilor de trezorerie din activități de exploatare**

27. **O entitate trebuie să raporteze fluxurile de trezorerie din activități de exploatare folosind fie:**
- (a) **Metoda directă, prin care sunt prezentate clasele principale de plăți și încasări brute în numerar; fie**
  - (b) **Metoda indirectă, prin care surplusul sau deficitul este ajustat cu efectele tranzacțiilor care nu au natură monetară, amânările sau angajamentele de plăți sau încasări în numerar din exploatare, trecute sau viitoare, și elementele de venituri sau cheltuieli asociate cu fluxurile de trezorerie din investiții sau din finanțare.**
28. Entitățile sunt încurajate să raporteze fluxurile de trezorerie obținute din activități de exploatare folosind metoda directă. Metoda directă furnizează informații care (a) pot fi folosite la estimarea fluxurilor de trezorerie viitoare și (b) nu sunt disponibile prin metoda indirectă. Pe baza metodei directe, informațiile privind clasele principale de plăți și încasări brute în numerar pot fi obținute fie:
- (a) Din registrele contabile ale entității; fie
  - (b) Prin ajustarea veniturilor din exploatare, a cheltuielilor de exploatare (dobânzi și alte venituri similare și cheltuieli cu dobânzile și alte cheltuieli similare pentru instituțiile financiare publice) și a altor elemente în situația performanței financiare pentru:
    - (i) Modificările survenite pe parcursul perioadei în stocuri și în creanțele și datoriile din exploatare;
    - (ii) Alte elemente nemonetare; și
    - (iii) Alte elemente pentru care efectele de trezorerie reprezintă fluxuri de trezorerie din investiții sau din finanțare.
29. Entitățile care raportează fluxuri de trezorerie din activități de exploatare folosind metoda directă sunt de asemenea încurajate să ofere o reconciliere a surplusului/deficitului din activități curente cu fluxurile de trezorerie nete din activități de exploatare. Această reconciliere poate fi oferită ca parte a situației fluxurilor de trezorerie sau în notele la situațiile financiare.
30. Prin metoda indirectă, fluxul net de trezorerie din activități de exploatare este determinat prin ajustarea surplusului sau deficitului net din activități curente cu efectele:

- (a) Modificărilor survenite pe parcursul perioadei în stocuri și în creanțele și datoriile din exploatare;
- (b) Elementelor nemonetare cum ar fi amortizarea activelor corporale, provizioanele, impozitele amânate, pierderile și câștigurile nerealizate asociate valutei, surplusurile nerepartizate ale entităților asociate și interesele care nu controlează; și
- (c) Tuturor celorlalte elemente pentru care efectele de trezorerie reprezintă fluxuri de trezorerie din investiții sau din finanțare.
- (d) [Eliminată]

### **Raportarea fluxurilor de trezorerie din activități de investiții și de finanțare**

31. **O entitate trebuie să raporteze separat clasele principale de încasări și plăți brute în numerar provenite din activități de investiții și de finanțare, făcându-se excepție în măsura în care fluxurile de trezorerie descrise la punctele 32 și 35 sunt raportate pe o bază netă.**

### **Raportarea fluxurilor de trezorerie pe o bază netă**

32. **Fluxurile de trezorerie provenite din următoarele activități de exploatare, de investiții și de finanțare pot fi raportate pe o bază netă:**
- (a) **Plățile și încasările în numerar efectuate în numele clienților, contribuabililor sau al beneficiarilor atunci când fluxurile de trezorerie reflectă mai degrabă activitățile clientului decât pe cele ale entității; și**
  - (b) **Plățile și încasările în numerar pentru elementele cu rulaj rapid, valori mari și scadență scurtă.**
33. Punctul 32 litera (a) se referă numai la tranzacțiile în care soldurile de casă rezultate sunt controlate de către entitatea raportoare. Exemplele de astfel de plăți și încasări în numerar includ:
- (a) Colectarea impozitelor de către un nivel guvernamental pentru un alt nivel guvernamental, cu excepția colectării impozitelor de către un guvern pentru propria sa utilizare ca parte a unui angajament de împărțire a impozitelor;
  - (b) Acceptarea și rambursarea depozitelor la vedere ale unei instituții financiare publice;
  - (c) Fondurile deținute pentru clienți printr-o investiție sau printr-o entitate de administrare a activelor; și
  - (d) Chiriile colectate în numele și plătite posesorilor proprietăților.



34. Exemple de încasări și plăți în numerar la care s-a făcut referire la punctul 32 litera (b) sunt avansurile înaintate în cont și rambursările aferente:
- (a) Achiziționării și vânzării investițiilor; și
  - (b) Altor împrumuturi pe termen scurt, de exemplu, cele care au o perioadă de scadență de cel mult trei luni.
35. **Fluxurile de trezorerie provenite din fiecare dintre următoarele activități ale unei instituții financiare publice pot fi raportate pe o bază netă:**
- (a) **Încasările și plățile în numerar pentru acceptarea și rambursarea depozitelor cu dată fixă a scadenței;**
  - (b) **Plasarea depozitelor la și retragerea acestora de la alte instituții financiare; și**
  - (c) **Avansurile în numerar și împrumuturile acordate clienților, precum și rambursarea acestor avansuri și împrumuturi.**

### **Fluxuri de trezorerie în valută**

36. **Fluxurile de trezorerie provenite din tranzacțiile efectuate în valută trebuie înregistrate în moneda funcțională a unei entități prin aplicarea asupra valorii în valută a cursului de schimb dintre moneda funcțională și valută de la data fluxului de trezorerie.**
37. **Fluxurile de trezorerie ale unei entități controlate din străinătate trebuie convertite la cursul de schimb dintre moneda funcțională și valută de la datele fluxurilor de trezorerie.**
38. Fluxurile de trezorerie exprimate în valută sunt raportate într-o manieră conformă cu IPSAS 4, *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*. Acesta permite utilizarea unui curs de schimb valutar care aproximează cursul real. De exemplu, la înregistrarea tranzacțiilor în valută sau pentru conversia fluxurilor de trezorerie ale unei entități controlate din străinătate se poate folosi, pentru o perioadă, un curs de schimb mediu ponderat. IPSAS 4 nu permite folosirea cursului de schimb de la data de raportare atunci când se convertesc fluxurile de trezorerie ale unei entități controlate din străinătate.
39. Câștigurile și pierderile nerealizate care provin din variația cursurilor de schimb valutar nu sunt fluxuri de trezorerie. Totuși, efectul variației cursului de schimb valutar asupra numerarului și a echivalentelor de numerar deținute sau datorate în valută este raportat în situația fluxurilor de trezorerie pentru a reconcilia numerarul și echivalentele de numerar la începutul și la sfârșitul perioadei. Această valoare este prezentată separat de fluxurile de trezorerie provenite din activități de exploatare, de investiții și de finanțare și include, dacă este cazul, diferențele care ar fi apărut dacă respectivele fluxuri de trezorerie ar fi fost raportate la cursurile de schimb de la sfârșitul perioadei.

## Dobânzi și dividende sau distribuiri similare

40. **Fluxurile de trezorerie din dobânzi și dividende încasate sau distribuiri similare plătite trebuie prezentate fiecare separat. Fiecare dintre acestea trebuie clasificat într-o manieră consecventă de la o perioadă la alta drept activități de exploatare, de investiții sau de finanțare.**
41. Valoarea totală a dobânzii plătite de-a lungul unei perioade este prezentată în situația fluxurilor de trezorerie indiferent dacă a fost recunoscută drept cheltuială în situația performanței financiare sau dacă a fost capitalizată în conformitate cu tratamentul alternativ permis în IPSAS 5, *Costurile îndatorării*.
42. Atât dobânda plătită, cât și dobânda și dividendele sau distribuiri similare încasate sunt de obicei clasificate de o instituție financiară publică drept fluxuri de trezorerie din exploatare. Totuși, nu există un consens privind clasificarea acestor fluxuri de trezorerie de către alte entități. Atât dobânda plătită, cât și dobânda și dividendele sau distribuiri similare încasate pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din exploatare, deoarece intră în determinarea surplusului sau deficitului. Alternativ, dobânda plătită și dobânda și dividendele sau distribuiri similare încasate pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din finanțare și, respectiv, din investiții, deoarece reprezintă costuri ale atragerii surselor de finanțare sau rentabilității investițiilor.
43. Dividendele sau distribuiri similare plătite pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din finanțare, deoarece reprezintă costuri ale atragerii surselor de finanțare. Alternativ, dividendele sau distribuiri similare plătite pot fi clasificate drept componentă a fluxurilor de trezorerie din activități de exploatare, pentru a ajuta utilizatorii să determine capacitatea unei entități de a efectua aceste plăți din fluxurile de trezorerie din exploatare.

## Impozite pe surplusul net

44. **Fluxurile de trezorerie provenite din impozitele pe surplusul net trebuie prezentate separat și trebuie clasificate drept fluxuri de trezorerie din activități de exploatare, cu excepția situației în care pot fi identificate în mod specific cu activitățile de finanțare și de investiții.**
45. Entitățile din sectorul public sunt în general scutite de impozitul pe surplusul net. Totuși, unele entități din sectorul public pot funcționa în sisteme echivalente de impozitare, în care impozitele sunt impuse în același fel cum sunt pentru entitățile din sectorul privat.
46. Impozitele pe surplusul net sunt generate în urma tranzacțiilor care dau naștere unor fluxuri de trezorerie care sunt clasificate într-o situație a fluxurilor de trezorerie drept activități de exploatare, de investiții sau de finanțare. Deși cheltuiala cu impozitul poate fi alocată fără dificultate activităților de investiții

sau celor de finanțare, fluxurile de trezorerie aferente impozitelor respective sunt, adesea, imposibil de identificat și pot apărea într-o perioadă diferită de cea a fluxurilor de trezorerie aferente tranzacției de bază. Prin urmare, impozitele plătite sunt clasificate de obicei drept fluxuri de trezorerie din activități de exploatare. Totuși, atunci când sunt posibile identificarea fluxului de trezorerie din impozite și alocarea lui unei tranzacții individuale care generează fluxuri de trezorerie clasificate drept activități de investiții sau de finanțare, fluxul de trezorerie din impozite va fi clasificat în mod corespunzător drept activitate de investiții sau de finanțare. Atunci când fluxurile de trezorerie din impozite sunt alocate mai multor clase de activități, se prezintă valoarea totală a impozitelor plătite.

### **Investiții în entitățile controlate, entitățile asociate și asocierile în participație**

47. Atunci când se contabilizează o investiție într-o entitate asociată, o asociere în participație sau o entitate controlată pe baza metodei punerii în echivalență sau a metodei costului, investitorul limitează informațiile raportate în situația fluxurilor de trezorerie la fluxurile de trezorerie generate între el și entitatea în care s-a investit, de exemplu, la dividende sau distribuiri similare și avansuri.
48. O entitate care raportează participația deținută într-o entitate asociată sau într-o asociere în participație prin metoda punerii în echivalență va include în situația fluxurilor de trezorerie fluxurile de trezorerie generate de investițiile sale în entitatea asociată sau în asociera în participație, precum și repartizările și alte plăți sau încasări între aceasta și entitatea asociată sau asociera în participație.

### **Achiziții și cedări ale entităților controlate și ale altor unități de exploatare**

49. **Fluxurile de trezorerie agregate provenite din achizițiile și din cedările de entități controlate și de alte unități de exploatare trebuie prezentate separat și clasificate drept activități de investiții.**
50. **O entitate trebuie să prezinte agregat fiecare dintre următoarele aspecte în ceea ce privește atât achizițiile, cât și cedările entităților controlate sau ale altor unități de exploatare în cursul perioadei:**
  - (a) **Contravaloarea totală aferentă achiziției sau cedării;**
  - (b) **Partea din contravaloarea pentru achiziții și cedări compensată în numerar și echivalente de numerar;**
  - (c) **Valoarea în numerar sau echivalente de numerar din entitatea controlată sau unitatea de exploatare achiziționată sau cedată; și**

- (d) **Valoarea, rezumată pe fiecare categorie principală, a activelor și datoriilor din entitatea controlată sau unitatea de exploatare care a fost achiziționată sau cedată, altele decât numerarul și echivalentele de numerar.**
- 50A. O entitate de investiții, conform definiției din IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, nu trebuie să aplice punctul 50 litera (c) sau 50 litera (d) pentru o investiție într-o entitate controlată care se impune să fie evaluată la valoarea justă prin surplus sau deficit. O entitate care controlează care nu este ea însăși o entitate de investiții trebuie să aplice punctul 50 litera (c) sau 50 litera (d) pentru o investiție într-o entitate de investiții controlată în măsura în care acea investiție este evaluată la valoarea justă prin surplus sau deficit.
51. Prezentarea separată, ca elemente-rând distincte, a efectelor fluxurilor de trezorerie generate în urma achiziției și cedării de entități controlate și de alte unități de exploatare, împreună cu prezentarea separată a valorii activelor și datoriilor dobândite sau cedate, ajută la diferențierea acestor fluxuri de trezorerie de fluxurile de trezorerie provenite din celelalte activități de exploatare, de investiții și de finanțare. Efectele fluxurilor de trezorerie aferente cedărilor nu se deduc din cele aferente achizițiilor.
52. Valoarea agregată a numerarului plătit sau primit drept contravaloare a vânzării sau achiziționării este raportată în situația fluxurilor de trezorerie minus numerarul sau echivalentele de numerar dobândite sau cedate.
- 52A. Fluxurile de trezorerie care rezultă din modificări ale participațiilor în capitalurile proprii dintr-o entitate controlată care nu conduc la pierderea controlului trebuie clasificate drept fluxuri de trezorerie provenite din activități de finanțare, cu excepția cazului în care entitatea controlată este deținută de o entitate de investiții, conform definiției din IPSAS 35, sau printr-o entitate de investiții controlată și se impune să fie evaluată la valoarea justă prin surplus sau deficit.
- 52B. Modificările participațiilor în capitalurile proprii ale unei entități controlate care nu au drept rezultat pierderea controlului, cum ar fi cumpărarea sau vânzarea ulterioară de către o entitate care controlează a instrumentelor de capitaluri proprii ale unei entități controlate, sunt contabilizate drept tranzacții cu capitaluri proprii (a se vedea IPSAS 35), cu excepția cazului în care entitatea controlată este deținută de o entitate de investiții sau printr-o entitate de investiții controlată și se impune să fie evaluată la valoarea justă prin surplus sau deficit. În consecință, fluxurile de trezorerie rezultate sunt clasificate în același mod ca alte tranzacții descrise la punctul 26.
53. Activele și datoriile, altele decât numerarul și echivalentele de numerar, ale unei entități controlate sau ale unei unități de exploatare dobândite sau cedate trebuie prezentate numai când entitatea controlată sau unitatea a recunoscut anterior aceste active și datorii. De exemplu, când o entitate din sectorul public

care întocmește rapoarte pe baza contabilității de casă este dobândită de către o altă entitate din sectorul public, entitatea dobânditoare nu trebuie să prezinte activele și datoriile (altele decât numerarul și echivalentele de numerar) entității dobândite dacă entitatea nu a recunoscut activele și datoriile nemonetare.

### **Alte tranzacții decât cele în numerar**

54. **Tranzacțiile de investiții și de finanțare care nu impun întrebuințarea numerarului sau a echivalentelor de numerar trebuie excluse din situația fluxurilor de trezorerie. Astfel de tranzacții trebuie prezentate în altă parte a situațiilor financiare într-un mod care să furnizeze toate informațiile relevante cu privire la aceste activități de investiții și de finanțare.**
55. O mare parte a activităților de investiții și de finanțare nu au un impact direct asupra fluxurilor de trezorerie curente, cu toate că ele afectează, într-adevăr, structura capitalului și a activelor unei entități. Excluderea altor tranzacții decât cele în numerar din situația fluxurilor de trezorerie este în concordanță cu obiectivul unei situații a fluxurilor de trezorerie, deoarece aceste elemente nu implică fluxuri de trezorerie în perioada curentă. Exemple de alte tranzacții decât cele în numerar sunt:
- (a) Achiziționarea de active prin schimbul de active, prin asumarea datoriilor direct aferente sau prin intermediul unui leasing financiar; și
  - (b) Convertirea datoriilor în capitaluri proprii.

### **Modificări ale datoriilor generate de activitățile de finanțare**

- 55A. **O entitate trebuie să prezinte informații care le permit utilizatorilor situațiilor financiare să evalueze modificările datoriilor generate de activitățile de finanțare, ce includ atât modificările care provin din fluxuri de trezorerie, cât și modificările nemonetare.**
- 55B. În măsura în care este necesar pentru a fi îndeplinită dispoziția de la punctul 55A, o entitate trebuie să prezinte următoarele modificări ale datoriilor generate de activitățile de finanțare:
- (a) Modificările generate de fluxurile de trezorerie din finanțare;
  - (b) Modificările generate de obținerea sau pierderea controlului asupra entităților controlate sau a altor unități de exploatare;
  - (c) Efectul variației cursurilor de schimb valutar;
  - (d) Modificările valorilor juste; și
  - (e) Alte modificări.
- 55C. Datoriile generate de activitățile de finanțare sunt datorii pentru care fluxurile de trezorerie au fost sau fluxurile de trezorerie viitoare vor fi clasificate în situația

fluxurilor de trezorerie ca fiind fluxuri de trezorerie din activități de finanțare. În plus, dispoziția de prezentare a informațiilor de la punctul 55A se aplică și pentru modificările activelor financiare (de exemplu, activele care acoperă împotriva riscurilor datorii ce provin din activitățile de finanțare) dacă fluxurile de trezorerie din acele active financiare au fost sau dacă fluxurile de trezorerie viitoare vor fi incluse în fluxurile de trezorerie din activități de finanțare.

- 55D. O modalitate de a îndeplini dispoziția de prezentare a informațiilor de la punctul 55A este prin reconcilierea soldului de deschidere cu cel de închidere în situația poziției financiare pentru datoriile care provin din activitățile de finanțare, inclusiv modificările identificate la punctul 55B. Atunci când o entitate va prezenta o astfel de reconciliere, aceasta va oferi suficiente informații pentru a le permite utilizatorilor situațiilor financiare să facă legătura dintre elementele incluse în reconciliere și situația poziției financiare și situația fluxurilor de trezorerie.
- 55E. Dacă o entitate prezintă informațiile prevăzute la punctul 55A în combinație cu prezentările de informații privind modificările altor active și datorii, atunci aceasta va prezenta modificările datoriiilor generate de activitățile de finanțare separat de modificările acelor alte active și datorii.

### **Componente ale numerarului și ale echivalentelor de numerar**

56. **O entitate trebuie să prezinte componentele de numerar și echivalente de numerar și trebuie să prezinte o reconciliere a valorilor din situația fluxurilor sale de trezorerie cu elementele echivalente raportate în situația poziției financiare.**
57. Având în vedere diversitatea practicilor de gestiune a numerarului și a angajamentelor bancare utilizate în lume și pentru a respecta IPSAS 1, o entitate prezintă politica adoptată pentru determinarea componentelor numerarului și ale echivalentelor de numerar.
58. Efectul oricărei modificări a politicii de determinare a componentelor numerarului și ale echivalentelor de numerar, de exemplu, o modificare în ceea ce privește clasificarea instrumentelor financiare considerate anterior ca făcând parte din portofoliul de investiții al entității, se raportează în conformitate cu IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*.

### **Alte prezentări de informații**

59. **O entitate trebuie să prezinte în notele la situațiile financiare, împreună cu un comentariu al conducerii, valoarea soldurilor semnificative de numerar și de echivalente de numerar deținute de entitate și care nu pot fi utilizate de entitatea economică.**
60. Există diverse circumstanțe în care soldurile de numerar și echivalente de numerar deținute de o entitate nu sunt disponibile pentru a fi utilizate de entitatea

economică. Exemplele includ soldurile de numerar și echivalente de numerar deținute de o entitate controlată care își desfășoară activitatea într-o țară unde se aplică măsuri de control al schimbului valutar sau alte restricții legale, atunci când soldurile nu sunt utilizabile în scopuri generale de către entitatea care controlează sau de alte entități controlate.

61. Pentru înțelegerea de către utilizatori a poziției financiare și a lichidității unei entități pot fi relevante și alte informații suplimentare. Prezentarea acestor informații, împreună cu o descriere în notele la situațiile financiare, este încurajată și poate cuprinde:
  - (a) Valoarea facilităților de credit nefolosite care ar putea fi disponibile pentru activități de exploatare viitoare și pentru decontarea angajamentelor de capital, cu indicarea tuturor restricțiilor în ceea ce privește folosirea acestor facilități; și
  - (b) [Eliminată]
  - (c) Valoarea și natura soldurilor de casă restricționate.
62. Când acordările sau autorizările bugetare sunt întocmite pe baza contabilității de casă, situația fluxurilor de trezorerie poate ajuta utilizatorii să înțeleagă relația dintre activitățile sau programele entității și informațiile bugetare ale guvernului. A se consulta IPSAS 1 pentru o scurtă discuție privind comparația dintre cifrele reale și cele bugetate.

### **Data intrării în vigoare**

63. **O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 iulie 2001 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 iulie 2001, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 63A. **Punctul 22 a fost modificat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* emis în ianuarie 2010. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2011 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2011, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și să aplice punctul 83A din IPSAS 17.**
- 63B. **Punctul 25 a fost modificat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* emis în noiembrie 2010. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2012 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care**

- începe anterior datei de 1 ianuarie 2012, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 63C. **Punctul 64 a fost modificat de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 33 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, atunci amendamentul trebuie aplicat și pentru acea perioadă anterioară.**
- 63D. **IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, și IPSAS 37, *Angajamente comune*, emise în ianuarie 2015, au modificat punctele 8 și 30 litera (b), 47, 48 și 61 litera (b) și au adăugat punctele 50A, 52A și 52B. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente atunci când aplică IPSAS 35 și IPSAS 37.**
- 63E. **Punctele 3, 4 și 16 au fost eliminate de documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 63F. **Punctele 55A-55E au fost adăugate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*, emis în octombrie 2018. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2021 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Atunci când o entitate aplică pentru prima dată acele amendamente, acestea nu i se impune să prezinte informații comparative pentru perioadele precedente.**
- 63G. **Punctul 22 a fost modificat de IPSAS 42, *Beneficii sociale*, emis în ianuarie 2019. O entitate trebuie să aplice amendamentul respectiv concomitent cu IPSAS 42.**
64. **Atunci când o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente conform definiției din IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, în scopuri de raportare financiară ulterior acestei date de intrare în vigoare, prezentul standard se aplică situațiilor financiare anuale ale entității care acoperă perioadele care încep la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acestei date.**



## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 2.*

### **Revizuirea IPSAS 2 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IFRS-uri*, emis de IASB în 2009**

BC1. IPSASB a analizat revizuirile la IAS 7 incluse în documentul *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis de IASB în aprilie 2009 și în general a fost de acord cu motivele IASB pentru revizuirea standardului. IPSASB a ajuns la concluzia că nu existau motive specifice sectorului public pentru a nu adopta amendamentul.

### **Revizuirea IPSAS 2 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016**

BC2. IPSASB a emis documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016. Această reglementare modifică referințele din toate IPSAS-urile astfel:

- (a) Elimină punctele standard privind aplicabilitatea IPSAS-urilor în cazul „entităților din sectorul public, cu excepția GBE-urilor” din secțiunea referitoare la domeniul de aplicare al fiecărui standard;
- (b) Înlocuiește termenul „GBE” cu termenul „entități comerciale din sectorul public”, după caz; și
- (c) Modifică punctul 10 din *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* furnizând o descriere pozitivă a entităților din sectorul public pentru care sunt concepute IPSAS-urile.

Motivele acestor modificări sunt prezentate în Baza pentru concluzii la IPSAS 1.

### **Revizuirea IPSAS 2 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2018***

BC3. IPSASB a analizat revizuirile la IAS 7 incluse în amendamentele cu domeniu limitat de aplicare intitulate *Inițiativă de prezentare* (Amendamente la IAS 7) emise de IASB în ianuarie 2016 și raționamentul IASB din spatele acestor amendamente așa cum este prevăzut în Baza pentru concluzii și a fost de acord în general că nu există motive specifice sectorului public pentru a nu adopta respectivele amendamente. IPSASB a recunoscut că entitățile ar avea nevoie de timp pentru a implementa acest amendament și, prin urmare, a stabilit data intrării în vigoare a amendamentului la 1 ianuarie 2021, la doi ani mai târziu decât celelalte amendamente din documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*.

**Exemple ilustrative***Prezentele exemple însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 2.***Situația fluxurilor de trezorerie (pentru o entitate, alta decât o instituție financiară)****Metoda directă pentru situația fluxurilor de trezorerie (punctul 27 litera (a))****Entitate din sectorul public – Situația fluxurilor de trezorerie consolidate pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X2**

	(în mii unități monetare)	20X2	20X1
<b>FLUXURI DE TREZORERIE DIN ACTIVITĂȚI DE EXPLOATARE</b>			
<b>Încasări</b>			
Impozitare		X	X
Vânzări de bunuri și servicii		X	X
Subvenții		X	X
Dobânzi încasate		X	X
Alte încasări		X	X
<b>Plăți</b>			
Costuri cu angajații		(X)	(X)
Super-anuități		(X)	(X)
Furnizori		(X)	(X)
Beneficii sociale		(X)	(X)
Dobânzi plătite		(X)	(X)
Alte plăți		(X)	(X)
<b>Fluxuri de trezorerie nete din activități de exploatare</b>		<u>X</u>	<u>X</u>
<b>FLUXURI DE TREZORERIE DIN ACTIVITĂȚI DE INVESTIȚII</b>			
Achiziționarea de imobilizări corporale		(X)	(X)
Încasări din vânzarea imobilizărilor corporale		X	X
Încasări din vânzarea de investiții		X	X
Achiziționarea de titluri de valoare în valută		(X)	(X)
<b>Fluxuri de trezorerie nete din activități de investiții</b>		<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
<b>FLUXURI DE TREZORERIE DIN ACTIVITĂȚI DE FINANȚARE</b>			
Încasări din împrumuturi		X	X
Rambursarea împrumuturilor		(X)	(X)
Distribuții/dividende către guvern		(X)	(X)
<b>Fluxuri de trezorerie nete din activități de finanțare</b>		<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Creștere/(descreștere) netă de numerar și echivalente de numerar</b>		<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Numerar și echivalente de numerar la începutul perioadei</b>		<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Numerar și echivalente de numerar la sfârșitul perioadei</b>		<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

**Note la situația fluxurilor de trezorerie**(a) *Numerar și echivalente de numerar*

Numerarul și echivalentele de numerar constau în disponibil în casă și la bănci, solduri la bănci și investiții în instrumente de pe piața monetară. Numerarul și echivalentele de numerar incluse în situația fluxurilor de trezorerie cuprind următoarele sume din situația poziției financiare:

(în mii unități monetare)	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
Disponibil în casă și la bănci și solduri la bănci	X	X
Investiții pe termen scurt	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>

Entitatea are facilități de credit neutilizate în sumă de X, din care X trebuie folosite pentru proiecte de infrastructură.

(b) *Imobilizări corporale*

În timpul perioadei, entitatea economică a dobândit imobilizări corporale cu un cost agregat de X, din care X au fost dobândite din subvenții de capital de la guvernul național. Au fost efectuate plăți în numerar în valoare de X pentru achiziționarea imobilizărilor corporale.

(c) *Reconcilierea fluxurilor de trezorerie nete din activități de exploatare cu surplusul/(deficitul)*

(în mii unități monetare)	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>Surplus/(deficit)</b>	X	X
<b>Fluxuri nemonetare</b>		
Depreciere	X	X
Amortizare	X	X
Creșterea provizioanelor pentru creanțe îndoielnice	X	X
Creșterea datoriilor	X	X
Creșterea împrumuturilor	X	X
Creșterea datoriilor aferente beneficiilor sociale	X	X
Creșterea provizioanelor aferente costurilor cu angajații	X	X
(Câștiguri)/pierderi din vânzarea imobilizărilor corporale	(X)	(X)
(Câștiguri)/pierderi din vânzarea investițiilor	(X)	(X)
Creșteri în alte active circulante	(X)	(X)

## SITUAȚIILE FLUXURILOR DE TREZORERIE

Creșteri ale investițiilor datorită reevaluării	(X)	(X)
Creșteri ale creanțelor	(X)	(X)
<b>Fluxuri de trezorerie nete din activități de exploatare</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

(d) *Reconcilierea datoriilor care provin din activități de finanțare*

	20X1	Fluxuri de trezorerie	Modificări nemonetare Achiziție	Noi contracte de leasing	20X2
Împrumuturi pe termen lung	X	X	X	X	X
Datorii care decurg din contractele de leasing	X	X	X	X	X
Datorii pe termen lung	X	X	X	X	X

**Metoda indirectă pentru situația fluxurilor de trezorerie (punctul 27 litera (b))****Entitate din sectorul public – Situația fluxurilor de trezorerie consolidate pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X2**

	(în mii unități monetare)	20X2	20X1
<b>FLUXURI DE TREZORERIE DIN ACTIVITĂȚI DE EXPLOATARE</b>			
Surplus/(deficit)		X	X
<b>Fluxuri nemonetare</b>			
Depreciere		X	X
Amortizare		X	X
Creșterea provizioanelor pentru creanțe îndoielnice		X	X
Creșterea datoriilor		X	X
Creșterea împrumuturilor		X	X
Creșterea datoriilor aferente beneficiilor sociale		X	X
Creșterea provizioanelor aferente costurilor cu angajații		X	X
(Câștiguri)/pierderi din vânzarea imobilizărilor corporale		(X)	(X)
(Câștiguri)/pierderi din vânzarea investițiilor		(X)	(X)
Creșteri în alte active circulante		(X)	(X)

SITUAȚIILE FLUXURILOR DE TREZORERIE

Creșteri ale investițiilor datorită reevaluării	(X)	(X)
Creșteri ale creanțelor	(X)	(X)

**Fluxuri de trezorerie nete din activități de exploatare**

	X	X
--	---	---

**Note la situația fluxurilor de trezorerie**

(a) *Numerar și echivalente de numerar*

Numerarul și echivalentele de numerar constau în disponibil în casă și la bănci, solduri la bănci și investiții în instrumente de pe piața monetară. Numerarul și echivalentele de numerar incluse în situația fluxurilor de trezorerie cuprind următoarele sume din situația poziției financiare:

	(în mii unități monetare) 20X2	20X1
Disponibil în casă și la bănci și solduri la bănci	X	X
Investiții pe termen scurt	X	X
	X	X

Entitatea are facilități de credit neutilizate în sumă de X, din care X trebuie folosite pentru proiecte de infrastructură.

(b) *Imobilizări corporale*

În timpul perioadei, entitatea economică a dobândit imobilizări corporale cu un cost agregat de X, din care X au fost dobândite din subvenții de capital de la guvernul național. Au fost efectuate plăți în numerar în valoare de X pentru achiziționarea imobilizărilor corporale.

(c) *Reconcilierea datoriilor care provin din activități de finanțare*

	20X1	Fluxuri de trezorerie	Modificări nemonetare Achiziție	Noi contracte de leasing	20X2
Împrumuturi pe termen lung	X	X	X	X	X
Datorii care decurg din contractele de leasing	X	X	X	X	X
Datorii pe termen lung	X	X	X	X	X

**Reconcilierea datoriilor care provin din activități de finanțare**

- 1 Prezentul exemplu ilustrează o modalitate posibilă de a furniza prezentările de informații impuse la punctele 55A-55E.
- 2 Exemplul evidențiază doar valorile perioadei curente. Valorile corespondente ale perioadei precedente trebuie să fie prezentate în conformitate cu IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*.

	20X1	Fluxuri de trezorerie	Modificări nemonetare			20X2
			Achiziție	Variații ale cursului de schimb valutar	Modificări ale valorii juste	
Împrumuturi pe termen lung	X	X	X	X	X	X
Împrumuturi pe termen scurt	X	X	X	X	X	X
Datorii care decurg din contractele de leasing	X	X	X	X	X	X
Active deținute pentru a acoperi împotriva riscurilor împrumuturile pe termen lung	X	X	X	X	X	X
Total datorii care provin din activități de finanțare	X	X	X	X	X	X

## Comparație cu IAS 7

IPSAS 2, *Situațiile fluxurilor de trezorerie*, se bazează în principal pe IAS 7, *Situația fluxurilor de trezorerie*, și include un amendament efectuat la IAS 7 în cadrul documentului *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis în aprilie 2009. Principalele diferențe dintre IPSAS 2 și IAS 7 sunt următoarele:

- În anumite situații, IPSAS 2 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 7. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „venituri” (*revenue*), „situația performanței financiare” și „active nete / capitaluri proprii” în IPSAS 2. Termenii echivalenți din IAS 7 sunt „venit” (*income*), „situația veniturilor și cheltuielilor” și „capitaluri proprii”.
- IPSAS 2 conține un set diferit de definiții ale termenilor tehnici față de IAS 7 (punctul 8).
- În mod asemănător cu IAS 7, IPSAS 2 permite fie metoda directă, fie pe cea indirectă pentru prezentarea fluxurilor de trezorerie din activități de exploatare. Când este utilizată metoda directă pentru prezentarea fluxurilor de trezorerie din activități de exploatare, IPSAS 2 încurajează prezentarea unei reconcilierii a surplusului sau a deficitului cu fluxurile de trezorerie din activitatea de exploatare în notele la situațiile financiare (punctul 29).
- Exemplele ilustrative care însoțesc IPSAS 2 nu includ o ilustrare a situației fluxurilor de trezorerie pentru o instituție financiară.

## **IPSAS 3 – POLITICI CONTABILE, MODIFICĂRI ALE ESTIMĂRILOR CONTABILE ȘI ERORI**

### **Recunoaștere**

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 8 (revizuit în decembrie 2003), *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 8 sunt reproduse în această publicație a Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) cu permisiunea Fundației pentru Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Textul aprobat al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) este cel publicat de IASB în limba engleză, iar exemplare ale acestora pot fi obținute direct de la departamentul de relații publice al Fundației IFRS, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS-urile, IAS-urile, Proiectele de expunere și alte publicații ale IASB sunt protejate de dreptul de autor al Fundației IFRS.

„IFRS”, „IAS”, „IASB”, „IFRS Foundation”, „International Accounting Standards” și „International Financial Reporting Standards” sunt mărci înregistrate ale Fundației IFRS și nu trebuie utilizate fără acordul Fundației IFRS.



## **IPSAS 3 – POLITICI CONTABILE, MODIFICĂRI ALE ESTIMĂRILOR CONTABILE ȘI ERORI**

### **Istoricul IPSAS**

*Prezenta versiune include amendamentele rezultate din IPSAS-urile emise până la 31 ianuarie 2020.*

IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, a fost emis în mai 2000.

În decembrie 2006, IPSASB a emis un IPSAS 3 revizuit.

De la această dată, IPSAS 3 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* (emis în aprilie 2016)
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente* (emis în ianuarie 2015)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2011* (emis în octombrie 2011)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* (emis în ianuarie 2010)
- IPSAS 31, *Imobilizări necorporale* (emis în ianuarie 2010)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* (emis în noiembrie 2010)

### **Tabelul punctelor modificate în IPSAS 3**

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
Secțiunea Introducere	Eliminată	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
Titlul dinaintea punctului IN11	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
5	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
6	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016

POLITICI CONTABILE,  
MODIFICĂRI ALE ESTIMĂRILOR CONTABILE ȘI ERORI

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
7	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
9	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
10	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
11	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
12	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
13	Eliminat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
14	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
15	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
17	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
22	Modificat	IPSAS 31 ianuarie 2010
34	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
59A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
59B	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
59C	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
59D	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
60	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015

## IPSAS 3 – POLITICI CONTABILE, MODIFICĂRI ALE ESTIMĂRILOR CONTABILE ȘI ERORI

### CUPRINS

	Punctul
Obiectiv .....	1-2
Domeniu de aplicare .....	3-6
Definiții .....	7-8
Pragul de semnificație .....	8
Politici contabile .....	9-36
Selectarea și aplicarea politicilor contabile .....	9-15
Consecvența politicilor contabile .....	16
Modificări ale politicilor contabile .....	17-36
Aplicarea modificărilor de politici contabile .....	24-32
Aplicare retroactivă .....	27
Limitări ale aplicării retroactive .....	28-32
Prezentarea informațiilor .....	33-36
Modificări ale estimărilor contabile .....	37-45
Prezentarea informațiilor .....	44-45
Erori .....	46-54
Limitări ale retratării retroactive .....	48-53
Prezentarea erorilor perioadei anterioare .....	54
Imposibilitatea privind aplicarea retroactivă și retratarea retroactivă .....	55-58
Data intrării în vigoare .....	59-60
Retragerea IPSAS 3 (2000) .....	61
Anexă: Amendamente la alte IPSAS-uri	
Bază pentru concluzii	
Îndrumări de implementare	
Comparație cu IAS 8	

POLITICI CONTABILE,  
MODIFICĂRI ALE ESTIMĂRILOR CONTABILE ȘI ERORI

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, este prezentat la punctele 1-61. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 3 trebuie citit în contextul obiectivului său, al Bazei pentru concluzii, al *Prefeței la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și al *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*. IPSAS 3 oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile în absența unor îndrumări explicite.

## Obiectiv

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie criteriile de selecție și de modificare a politicilor contabile, împreună cu (a) tratamentul contabil și prezentarea informațiilor privind modificările politicilor contabile, (b) modificările estimărilor contabile și (c) corectările erorilor. Prezentul standard este menit să îmbunătățească relevanța și reprezentarea exactă a situațiilor financiare ale unei entități, comparabilitatea acestor situații financiare în timp și comparabilitatea cu situațiile financiare ale altor entități.
2. Dispozițiile de prezentare a politicilor contabile, cu excepția celor privind modificările politicilor contabile, sunt prezentate în IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*.

## Domeniu de aplicare

3. **Prezentul standard trebuie să se aplice la selectarea și aplicarea politicilor contabile și la contabilizarea modificărilor politicilor contabile, a modificărilor estimărilor contabile și a corectărilor erorilor din perioadele anterioare.**
4. Efectele asupra impozitelor ale corectării erorilor perioadei anterioare și ale ajustărilor retroactive efectuate pentru aplicarea modificărilor în politicile contabile nu sunt luate în considerare în prezentul standard deoarece nu sunt relevante pentru multe entități din sectorul public. Standardele internaționale sau naționale de contabilitate care tratează impozitele pe profit conțin îndrumări pentru tratarea efectelor fiscale.
5. [Eliminat]
6. [Eliminat]

## Definiții

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

**Politicile contabile** reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare.

O **modificare a estimării contabile** reprezintă o ajustare a valorii contabile a unui activ sau a unei datorii, sau valoarea consumului periodic al unui activ, care rezultă din evaluarea stadiului actual al activelor și datoriilor, precum și a beneficiilor și obligațiilor viitoare preconizate asociate acestora. Modificările estimărilor contabile rezultă de pe urma noilor informații sau noilor evoluții și, în consecință, nu reprezintă corectarea erorilor.

**Imposibil** Aplicarea unei dispoziții este imposibilă atunci când entitatea nu o poate aplica după ce a făcut toate eforturile rezonabile în acest sens.

**Pentru o perioadă anterioară specifică, este imposibil de aplicat retroactiv o modificare a unei politici contabile sau de făcut o retratare retroactivă pentru a corecta o eroare dacă:**

- (a) **Efectele aplicării retroactive sau ale retratării retroactive nu sunt determinabile;**
- (b) **Aplicarea retroactivă sau retratarea retroactivă necesită ipoteze privind intenția pe care ar fi avut-o conducerea în acea perioadă; sau**
- (c) **Aplicarea retroactivă sau retratarea retroactivă necesită estimări semnificative ale valorilor și sunt imposibil de distins, în mod obiectiv, informațiile privind acele estimări care:**
  - (i) **Oferă dovezi ale circumstanțelor care au existat la data (datele) la care acele valori trebuie recunoscute, evaluate sau prezentate; și**
  - (ii) **Ar fi fost disponibile la data la care situațiile financiare pentru acea perioadă anterioară au fost aprobate în vederea emiterii; de informații din alte surse.**

**Erorile perioadei anterioare reprezintă omisiuni și prezentări eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare, rezultate din neutilizarea sau utilizarea greșită a informațiilor care oferă o reprezentare exactă care:**

- (a) **Erau disponibile la momentul în care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate în vederea emiterii; și**
- (b) **Se poate preconiza, în mod rezonabil, că ar fi putut fi obținute și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare.**

**Astfel de erori includ efecte ale erorilor matematice, greșeli în aplicarea politicilor contabile, neglijarea sau interpretarea greșită a faptelor și fraude.**

**Aplicarea prospectivă a unei modificări a politicilor contabile și, respectiv, a recunoașterii efectului unei modificări a estimărilor contabile reprezintă:**

- (a) **Aplicarea noii politici contabile tranzacțiilor, altor evenimente și condiții care au apărut după data la care se modifică politica; și**
- (b) **Recunoașterea efectului modificării estimării contabile în perioadele curente și viitoare afectate de modificare.**

**Aplicarea retroactivă** reprezintă aplicarea unei noi politici contabile tranzacțiilor, altor evenimente și condiții ca și cum politica respectivă s-ar fi aplicat dintotdeauna.

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

Termenii definiți în alte IPSAS-uri sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles ca în acele standarde și sunt reproduse în *Glosarul de termeni definiți* publicat separat.

### Pragul de semnificație

8. Evaluarea măsurii în care o omisiune sau o prezentare eronată ar putea influența deciziile utilizatorilor, putând astfel să fie semnificativă, necesită luarea în considerare a caracteristicilor acelor utilizatori. Se presupune că utilizatorii dispun de cunoștințe suficiente privind sectorul public și activitățile de afaceri economice și de contabilitate, precum și că doresc să studieze informațiile cu atenția cuvenită. Astfel, evaluarea trebuie să ia în considerare cum ar putea fi influențați în mod rezonabil astfel de utilizatori în luarea și evaluarea deciziilor.

### Politici contabile

#### Selectarea și aplicarea politicilor contabile

9. **Atunci când un IPSAS se aplică în mod specific unei tranzacții, unui alt eveniment sau unei alte condiții, politica contabilă aplicată sau politicile contabile aplicate aceluși element trebuie să fie determinată/determinate prin aplicarea respectivului standard.**
10. IPSAS-urile stabilesc politicile contabile despre care IPSASB a concluzionat că duc la situații financiare conținând informații relevante și care oferă o reprezentare exactă privind tranzacțiile, alte evenimente și condiții la care acestea se aplică. Aceste politici nu trebuie aplicate atunci când efectul aplicării lor este nesemnificativ. Cu toate acestea, sunt inadecvate abaterile nesemnificative de la IPSAS-uri sau necorectarea acestora în scopul obținerii unei anumite prezentări a poziției financiare, a performanței financiare sau a fluxurilor de trezorerie ale unei entități.
11. IPSAS-urile sunt însoțite de îndrumări pentru a sprijini entitățile în aplicarea dispozițiilor lor. Toate aceste îndrumări menționează dacă ele sunt sau nu parte integrantă a IPSAS-urilor. Îndrumările care sunt parte integrantă a IPSAS-urilor sunt obligatorii. Îndrumările care nu sunt parte integrantă a IPSAS-urilor nu conțin dispoziții pentru situațiile financiare.
12. **În absența unui IPSAS care se aplică în mod specific unei tranzacții, unui alt eveniment sau unei alte condiții, conducerea trebuie să își exercite**



raționamentul profesional pentru elaborarea și aplicarea unei politici contabile care are drept rezultat informații care sunt relevante pentru nevoile utilizatorilor legate de răspundere și procesul decizional, care reprezintă exact poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității, care îndeplinesc caracteristicile calitative de inteligibilitate, caracter oportun, compatibilitate și verificabilitate și iau în considerare constrângerile asupra informațiilor incluse în rapoartele financiare cu scop general și echilibrul dintre caracteristicile calitative.

13. [Eliminat]
14. **În exercitarea raționamentului descris la punctul 12, conducerea trebuie să facă referire la următoarele surse în ordine descrescătoare și să ia în considerare aplicabilitatea lor:**
  - (a) **Dispozițiile din IPSAS-uri care tratează aspecte similare și conexe; și**
  - (b) **Definițiile și criteriile de recunoaștere și evaluare ale activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor descrise în *Cadrul general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*.**
15. **În exercitarea raționamentului descris la punctul 12, conducerea poate, de asemenea, lua în considerare (a) cele mai recente reglementări ale altor organisme de normalizare și (b) alte practici acceptate din sectorul public sau privat, dar numai în măsura în care acestea nu sunt în contradicție cu sursele menționate la punctul 14. Exemple de astfel de reglementări includ reglementările IASB, inclusiv IFRS-urile și Interpretările emise de Comitetul pentru Interpretări IFRS (IFRIC) sau de fostul Comitet Permanent pentru Interpretarea Standardelor (SIC) ale IASB.**

#### **Consecvența politicilor contabile**

16. **O entitate trebuie să selecteze și să aplice politicile sale contabile în mod consecvent pentru tranzacții, alte evenimente și condiții similare, cu excepția cazului în care un IPSAS prevede sau permite în mod specific clasificarea elementelor pentru care ar fi adecvate politici diferite. Dacă un IPSAS prevede sau permite o astfel de clasificare, o politică contabilă adecvată trebuie selectată și aplicată în mod consecvent fiecărei categorii.**

#### **Modificări ale politicilor contabile**

17. **O entitate trebuie să modifice o politică contabilă doar dacă modificarea:**
  - (a) **Este impusă de un IPSAS; sau**
  - (b) **Are drept rezultat situații financiare care furnizează informații care oferă o reprezentare exactă și mai relevante cu privire la efectele**

**tranzacțiilor, ale altor evenimente și condiții asupra poziției financiare, performanței financiare sau fluxurilor de trezorerie ale entității.**

18. Utilizatorii situațiilor financiare trebuie să poată compara situațiile financiare ale unei entități în timp pentru a identifica tendințele poziției sale financiare, ale performanței sale financiare și ale fluxurilor sale de trezorerie. Prin urmare, se aplică aceleași politici contabile în fiecare perioadă și de la o perioadă la alta, cu excepția cazului în care o modificare de politică contabilă corespunde unuia dintre criteriile de la punctul 17.
19. **O modificare de la o bază contabilă la alta este o modificare a politicii contabile.**
20. **O modificare a tratamentului contabil, a recunoașterii sau a evaluării unei tranzacții, unui eveniment sau unei condiții în cadrul unei baze de contabilitate este privită ca o modificare a politicii contabile.**
21. **Următoarele nu sunt modificări de politici contabile:**
  - (a) **Aplicarea unei politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care diferă, în fond, de cele care au avut loc anterior; și**
  - (b) **Aplicarea unei noi politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care nu au avut loc anterior sau care au fost ne semnificative.**
22. **Aplicarea inițială a unei politici de reevaluare a activelor în conformitate cu IPSAS 17, *Imobilizări corporale*, sau IPSAS 31, *Imobilizări necorporale*, constituie o modificare de politică contabilă care trebuie tratată ca o reevaluare în conformitate cu IPSAS 17 sau IPSAS 31 mai degrabă decât în conformitate cu prezentul standard.**
23. Punctele 24-36 nu se aplică modificării de politică contabilă descrise la punctul 22.

*Aplicarea modificărilor de politici contabile*

24. **Sub rezerva punctului 28:**
  - (a) **O entitate trebuie să contabilizeze o modificare de politică contabilă care rezultă din aplicarea inițială a unui IPSAS în conformitate cu prevederile tranzitorii specifice, dacă acestea există, din acel standard; și**
  - (b) **Atunci când o entitate modifică o politică contabilă la aplicarea inițială a unui IPSAS care nu include prevederi tranzitorii specifice**

**care se aplică acelei modificări, sau modifică o politică contabilă în mod voluntar, entitatea trebuie să aplice modificarea retroactiv.**

25. În sensul prezentului standard, o aplicare anticipată a unui standard nu reprezintă o modificare voluntară de politică contabilă.
26. În absența unui IPSAS care să se aplice în mod specific unei tranzacții, altui eveniment sau unei condiții, conducerea poate, în conformitate cu punctul 15, să aplice o politică contabilă conform (a) celor mai recente reglementări ale altor organisme de normalizare și (b) practicilor acceptate în sectorul public sau privat, dar numai în măsura în care, acestea sunt în conformitate cu punctul 15. Exemple de astfel de reglementări includ reglementările IASB, inclusiv *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare*, IFRS-urile și Interpretările emise de IFRIC sau fostul SIC. Dacă în urma modificării unei astfel de reglementări entitatea alege să modifice o politică contabilă, acea modificare este contabilizată și prezentată ca o modificare voluntară de politică contabilă.

**Aplicare retroactivă**

27. **Sub rezerva punctului 28, atunci când o modificare de politică contabilă se aplică retroactiv în conformitate cu punctul 24 litera (a) sau (b), entitatea trebuie să ajusteze soldul inițial al fiecărei componente de active nete / capitaluri proprii afectate pentru prima perioadă anterioară prezentată, precum și celelalte valori comparative prezentate pentru fiecare perioadă anterioară prezentată ca și cum noua politică contabilă s-ar fi aplicat din-totdeauna.**

**Limitări ale aplicării retroactive**

28. **Atunci când aplicarea retroactivă este impusă de punctul 24 litera (a) sau (b), o modificare de politică contabilă trebuie aplicată retroactiv, cu excepția cazului în care sunt imposibil de determinat fie efectele specifice perioadei, fie efectul cumulativ al modificării.**
29. **Atunci când sunt imposibil de determinat efectele specifice perioadei aferente modificării unei politici contabile privind informațiile comparative pentru una sau mai multe perioade anterioare prezentate, entitatea trebuie să aplice noua politică contabilă valorii contabile a activelor și datoriilor de la începutul primei perioade pentru care aplicarea retroactivă este posibilă, care ar putea fi perioada curentă, și trebuie să efectueze ajustările corespunzătoare ale soldurilor inițiale ale fiecărei componente de active nete / capitaluri proprii afectate pentru acea perioadă.**
30. **Atunci când, la începutul perioadei curente, este imposibil de determinat efectul cumulativ al aplicării unei noi politici contabile tuturor perioadelor anterioare, entitatea trebuie să ajusteze informațiile comparative pentru a aplica noua politică contabilă în mod prospectiv de la prima dată posibilă.**

31. Când o entitate aplică retroactiv o nouă politică contabilă, aceasta aplică noua politică contabilă informațiilor comparative pentru perioade anterioare cât se poate de îndepărtate în timp. Aplicarea retroactivă pentru o perioadă anterioară nu este posibilă decât în cazul în care se poate determina efectul cumulativ asupra valorilor atât la deschiderea, cât și la închiderea situației pozițiilor financiare pentru acea perioadă. Ajustarea rezultată aferentă perioadelor anterioare celor prezentate în situațiile financiare se face la soldul inițial al fiecărei componente de active nete / capitaluri proprii afectate din prima perioadă anterioară prezentată. În mod normal, ajustarea are loc la surplusurile sau deficiturile acumulate. Cu toate acestea, ajustarea se poate face asupra altei componente de active nete / capitaluri proprii (de exemplu, în vederea conformării cu un IPSAS). Orice alte informații referitoare la perioade anterioare, cum ar fi sintezele istorice ale datelor financiare, se ajustează, de asemenea, de la cea mai îndepărtată dată posibilă.
32. Atunci când este imposibil ca o entitate să aplice retroactiv noua politică contabilă, deoarece nu poate determina efectul cumulativ al aplicării politicii asupra tuturor perioadelor anterioare, entitatea, în conformitate cu punctul 30, aplică noua politică prospectiv de la începutul primei perioade posibile. Prin urmare, nu ia în considerare porțiunea ajustărilor cumulate ale activelor, datoriilor și activelor nete / capitalurilor proprii care apar înainte de acea dată. Modificarea unei politici contabile este permisă chiar dacă este imposibil de aplicat politica prospectiv pentru orice altă perioadă anterioară. Punctele 55-58 oferă îndrumări cu privire la situațiile în care este imposibil de aplicat o nouă politică contabilă uneia sau mai multor perioade anterioare.

#### *Prezentarea informațiilor*

33. **Atunci când aplicarea inițială a unui IPSAS (a) are un efect asupra perioadei curente sau asupra oricărei perioade anterioare, (b) ar avea un astfel de efect, cu excepția faptului că este imposibil de determinat valoarea ajustării, sau (c) ar putea avea un efect asupra perioadelor viitoare, entitatea trebuie să prezinte:**
- (a) **Titlul standardului;**
  - (b) **Când este cazul, faptul că modificarea politicii contabile este făcută în conformitate cu prevederile sale tranzitorii;**
  - (c) **Natura modificării de politică contabilă;**
  - (d) **Când este cazul, o descriere a prevederilor tranzitorii;**
  - (e) **Când este cazul, prevederile tranzitorii care ar putea avea un efect asupra perioadelor viitoare;**
  - (f) **Pentru perioada curentă și pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, în măsura în care este posibil, valoarea ajustării pentru fiecare element-rând afectat al situației financiare;**

- (g) **Suma ajustării aferente perioadelor anterioare celor prezentate, în măsura în care este posibil; și**
- (h) **Dacă aplicarea retroactivă impusă de punctul 24 litera (a) sau (b) este imposibilă pentru o anumită perioadă anterioară, sau pentru perioade anterioare celor prezentate, circumstanțele care au condus la existența acelei condiții și o descriere a modului în care și a momentului din care a fost aplicată modificarea de politică contabilă.**

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

34. **Atunci când o modificare voluntară de politică contabilă (a) are un efect asupra perioadei curente sau asupra oricărei perioade anterioare, (b) ar avea un efect asupra acelei perioade, cu excepția faptului că este imposibil de determinat valoarea ajustării, sau (c) ar putea avea un efect asupra perioadelor viitoare, o entitate trebuie să prezinte:**

- (a) **Natura modificării de politică contabilă;**
- (b) **Motivele pentru care aplicarea noii politici contabile furnizează informații care oferă o reprezentare exactă și mai relevante;**
- (c) **Pentru perioada curentă și pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, în măsura în care este posibil, valoarea ajustării pentru fiecare element-rând afectat al situației financiare;**
- (d) **Suma ajustării aferente perioadelor anterioare celor prezentate, în măsura în care este posibil; și**
- (e) **Dacă aplicarea retroactivă este imposibilă pentru o anumită perioadă anterioară, sau pentru perioade anterioare celor prezentate, circumstanțele care au condus la existența acelei condiții și o descriere a modului în care și a momentului din care a fost aplicată modificarea de politică contabilă.**

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

35. **Atunci când o entitate nu a aplicat un IPSAS nou care a fost emis, dar care nu este încă în vigoare, entitatea trebuie să prezinte:**

- (a) **Acest fapt; și**
- (b) **Informațiile cunoscute sau care pot fi estimate în mod rezonabil relevante pentru evaluarea impactului posibil pe care aplicarea noului standard îl va avea asupra situațiilor financiare ale entității în perioada aplicării inițiale.**

36. În conformitate cu punctul 35, o entitate ia în considerare prezentarea:
- (a) Titlului noului IPSAS;
  - (b) Naturii modificării sau modificărilor iminente de politică contabilă;
  - (c) Datei până la care este prevăzută aplicarea standardului;
  - (d) Datei la care entitatea planifică să aplice pentru prima oară standardul; și
  - (e) Fie:
    - (i) A unei discuții privind impactul pe care se estimează că aplicarea inițială a standardului îl va avea asupra situațiilor financiare ale entității; fie
    - (ii) Dacă acel impact nu este cunoscut sau nu poate fi estimat în mod rezonabil, a unei declarații în acest sens.

### **Modificări ale estimărilor contabile**

37. Ca rezultat al incertitudinilor inerente furnizării de servicii, activităților comerciale și altor activități, multe elemente din situațiile financiare nu pot fi evaluate cu precizie, ci pot fi doar estimate. Estimarea implică raționamente bazate pe cele mai recente informații fiabile disponibile. De exemplu, pot fi prevăzute estimări ale:
- (a) Veniturilor din impozite datorate guvernului;
  - (b) Creanțelor irecuperabile rezultate din impozite necolectate;
  - (c) Uzurii morale a stocurilor;
  - (d) Valorii juste a activelor financiare sau datoriilor financiare;
  - (e) Duratei de viață utilă sau modelului așteptat de consum al beneficiilor economice viitoare sau al potențialului de servicii din bunuri depreciable, sau procentului finalizării construcției de drumuri; și
  - (f) Obligațiilor de garanție.
38. Utilizarea estimărilor rezonabile este o parte esențială a întocmirii situațiilor financiare și nu le subminează fiabilitatea<sup>1</sup>.
39. O estimare poate necesita o revizuire dacă au loc schimbări privind circumstanțele pe care s-a bazat această estimare sau ca urmare a unor noi informații sau a unor experiențe ulterioare. Prin natura ei, revizuirea unei estimări nu are legătură cu perioadele anterioare și nu reprezintă corectarea unei erori.

---

<sup>1</sup> Informațiile fiabile nu conțin erori semnificative, nu sunt părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă exact ceea ce susțin că reprezintă sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte. Punctul BC16 din IPSAS 1 detaliază abordarea tranzitorie pentru explicarea fiabilității.

40. O modificare a bazei de evaluare aplicate reprezintă o modificare de politică contabilă, și nu o modificare de estimare contabilă. Atunci când este dificil să se facă distincție între o modificare de politică contabilă și o modificare de estimare contabilă, modificarea este tratată ca o modificare de estimare contabilă.
41. **Efectul modificării unei estimări contabile, alta decât o modificare căreia i se aplică punctul 42, trebuie recunoscut prospectiv prin includerea ei în surplusul sau deficitul:**
- (a) **Perioadei modificării, dacă modificarea afectează doar acea perioadă; sau**
  - (b) **Perioadei modificării și perioadelor viitoare, dacă modificarea le afectează pe amândouă.**
42. **În măsura în care o modificare de estimare contabilă dă naștere la modificări de active și datorii, sau afectează un element de active nete / capitaluri proprii, aceasta trebuie recunoscută prin ajustarea valorii contabile a activului, a datoriei sau a elementului de active nete / capitaluri proprii aferente în perioada modificării.**
43. Recunoașterea prospectivă a efectului unei modificări de estimare contabilă înseamnă că modificarea este aplicată tranzacțiilor, altor evenimente sau condiții de la data modificării estimării. O modificare de estimare contabilă poate afecta numai surplusul sau deficitul perioadei curente, sau surplusul sau deficitul atât al perioadei curente, cât și al perioadelor viitoare. De exemplu, o modificare a estimării valorii aferente conturilor de clienți incerti afectează doar surplusul sau deficitul perioadei curente și, prin urmare, este recunoscută în perioada curentă. Cu toate acestea, o modificare a estimării duratei de viață utilă a unui activ amortizabil sau a modului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare sau a potențialului de servicii încorporate într-un activ amortizabil afectează cheltuiala cu amortizarea în perioada curentă și în fiecare perioadă viitoare de-a lungul duratei de viață utilă rămasă a activului. În ambele cazuri, efectul modificării aferente perioadei curente este recunoscut drept venit sau cheltuială în perioada curentă. Dacă există, efectul asupra perioadelor viitoare este recunoscut în acele perioade viitoare.

### **Prezentarea informațiilor**

44. **O entitate trebuie să prezinte natura și valoarea unei modificări de estimare contabilă care are efect în perioada curentă sau se așteaptă să aibă efect în perioadele viitoare, cu excepția prezentării efectului asupra perioadelor viitoare atunci când este imposibil de estimat acel efect.**
45. **Dacă valoarea efectului în perioadele viitoare nu este prezentată din cauza faptului că estimarea este imposibilă, o entitate trebuie să menționeze acest fapt.**

## Erori

46. Erorile pot apărea cu privire la recunoașterea, evaluarea, prezentarea sau descrierea elementelor situațiilor financiare. Situațiile financiare nu sunt conforme cu IPSAS-urile în cazul în care conțin fie erori semnificative, fie erori ne semnificative făcute în mod intenționat pentru a obține o anumită prezentare a poziției financiare, a performanței financiare sau a fluxurilor de trezorerie ale unei entități. Erorile potențiale ale perioadei curente descoperite în acea perioadă sunt corectate înainte ca situațiile financiare să fie aprobate în vederea emiterii. Totuși, se întâmplă uneori ca erori semnificative să nu fie descoperite până într-o perioadă ulterioară și aceste erori ale perioadei anterioare sunt corectate în informațiile comparative prezentate în situațiile financiare pentru acea perioadă ulterioară (a se vedea punctele 47-52).
47. **Sub rezerva punctului 48, o entitate trebuie să corecteze retroactiv erorile semnificative ale perioadei anterioare în primul set de situații financiare aprobate în vederea emiterii după descoperirea acestora, prin:**
- (a) **Retratărea valorilor comparative pentru perioada anterioară prezentată (perioadele anterioare prezentate) în care a apărut eroarea; sau**
  - (b) **Dacă eroarea a apărut înainte de prima perioadă anterioară prezentată, retratarea soldurilor de deschidere ale activelor, datoriilor și activelor nete / capitalurilor proprii pentru prima perioadă anterioară prezentată.**

### Limitări ale retratării retroactive

48. **O eroare a perioadei anterioare trebuie corectată prin retratare retroactivă, cu excepția cazului când sunt imposibil de determinat fie efectele specifice perioadei, fie efectul cumulativ al erorii.**
49. **Atunci când sunt imposibil de determinat efectele specifice perioadei ale unei erori privind informațiile comparative pentru una sau mai multe perioade prezentate, entitatea trebuie să retrateze soldurile inițiale ale activelor, datoriilor și activelor nete / capitalurilor proprii pentru prima perioadă pentru care este posibilă retratarea retroactivă (care poate fi perioada curentă).**
50. **Atunci când este imposibil de determinat, la începutul perioadei curente, efectul cumulativ al unei erori asupra tuturor perioadelor anterioare, entitatea trebuie să retrateze informațiile comparative pentru a corecta eroarea prospectiv începând cu prima dată posibilă.**
51. Corectarea unei erori dintr-o perioadă anterioară este exclusă din surplusul sau deficitul perioadei în care eroarea a fost descoperită. Orice informație prezentată



privind perioadele anterioare, inclusiv orice sinteze istorice ale datelor financiare, este de asemenea retrată începând cu cel mai îndepărtat moment din trecut posibil.

52. Când este imposibil de determinat valoarea unei erori (de exemplu, o greșeală în aplicarea unei politici contabile) pentru toate perioadele anterioare, entitatea, în conformitate cu punctul 50, retratează prospectiv informațiile comparative începând cu prima dată posibilă. Prin urmare, nu ia în considerare porțiunea retrărilor cumulate ale activelor, datoriilor și activelor nete / capitalurilor proprii care apar înainte de acea dată. Punctele 55-58 oferă îndrumări privind situațiile în care este imposibil de corectat o eroare pentru una sau mai multe perioade anterioare.
53. Corectările erorilor se diferențiază de modificările estimărilor contabile. Estimările contabile, prin natura lor, sunt aproximări care pot necesita revizuire pe măsură ce devin cunoscute informații suplimentare. De exemplu, câștigul sau pierderea recunoscut(ă) ca fiind datorat(ă) rezolvării unei situații neprevăzute nu reprezintă corectarea unei erori.

#### **Prezentarea erorilor perioadei anterioare**

54. **În aplicarea punctului 47, o entitate trebuie să prezinte următoarele:**
  - (a) **Natura erorii perioadei anterioare;**
  - (b) **Pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, în măsura în care este posibil, valoarea corectării pentru fiecare element-rând afectat al situației financiare;**
  - (c) **Valoarea corectării la începutul primei perioade anterioare prezentate; și**
  - (d) **Dacă retratarea retroactivă este imposibilă pentru o anumită perioadă anterioară, circumstanțele care au condus la existența acelei condiții și o descriere a modului în care și a momentului din care a fost corectată eroarea.**

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

#### **Imposibilitatea privind aplicarea retroactivă și retratarea retroactivă**

55. În anumite circumstanțe este imposibil să se ajusteze informațiile comparative pentru una sau mai multe perioade anterioare pentru a obține comparabilitatea cu perioada curentă. De exemplu, este posibil să nu se fi colectat date în perioada anterioară (perioadele anterioare) într-o manieră care să permită fie aplicarea

retroactivă a unei noi politici contabile (inclusiv, în sensul punctelor 56-58, aplicarea sa prospectivă perioadelor anterioare), fie retratarea retroactivă pentru a corecta eroarea unei perioade anterioare, și informațiile pot fi imposibil de recreat.

56. De multe ori este necesar să se facă estimări atunci când se aplică politici contabile elementelor situațiilor financiare recunoscute sau prezentate cu privire la tranzacții, alte evenimente sau condiții. Estimarea este în mod inerent subiectivă și estimările pot fi elaborate după perioada de raportare. Elaborarea estimărilor poate fi mai dificilă atunci când se aplică retroactiv o politică contabilă sau la efectuarea unei retratări retroactive pentru a corecta o eroare a unei perioade anterioare, din cauza perioadei mai lungi de timp care este posibil să fi trecut de la tranzacția, evenimentul sau condiția afectat(ă). Totuși, obiectivul estimărilor privind perioadele anterioare rămâne același ca pentru estimările făcute în perioada curentă, și anume ca estimările să reflecte circumstanțele care existau atunci când a avut loc tranzacția, evenimentul sau condiția.
57. Prin urmare, aplicarea retroactivă a unei noi politici contabile sau corectarea unei erori dintr-o perioadă anterioară necesită diferențierea informațiilor care:
- (a) Oferă dovezi ale circumstanțelor care au existat la data (datele) la care a avut loc tranzacția, evenimentul sau condiția; și
  - (b) Ar fi fost disponibile la data la care situațiile financiare pentru acea perioadă anterioară au fost aprobate în vederea emiterii;

de informații din alte surse. Pentru anumite tipuri de estimări (de exemplu, o estimare a valorii juste care nu are la bază un preț observabil sau intrări observabile) este imposibil să diferențiem aceste tipuri de informații. În cazul în care aplicarea retroactivă sau retratarea retroactivă ar impune elaborarea unei estimări semnificative pentru care este imposibil de diferențiat aceste două tipuri de informații, este imposibil să se aplice noua politică contabilă sau să se corecteze retroactiv eroarea perioadei anterioare.

58. La aplicarea unei noi politici contabile sau la corectarea valorilor unei perioade anterioare nu trebuie să se utilizeze înțelegerea ulterioară a unui eveniment, nici în ceea ce privește elaborarea unor ipoteze privind posibilele intenții ale conducerii într-o perioadă anterioară, nici în ceea ce privește estimarea valorilor recunoscute, evaluate sau prezentate într-o perioadă anterioară. De exemplu, atunci când o entitate corectează o eroare a unei perioade anterioare prin clasificarea unei clădiri guvernamentale drept investiție imobiliară (clădirea a fost clasificată anterior drept imobilizare corporală), aceasta nu modifică baza de clasificare pentru acea perioadă în cazul în care conducerea decide mai târziu să utilizeze acea clădire drept o clădire de birouri ocupată de proprietar. În plus, dacă o entitate corectează o eroare a unei perioade anterioare în calcularea datoriilor sale pentru furnizarea costurilor de curățenie în caz de poluare care rezultă din operațiunile guvernamentale, în conformitate cu IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, aceasta

nu ia în considerare informațiile despre o scurgere de ulei deosebit de mare de la o navă petrolieră pe durata perioadei următoare, care devin disponibile după ce situațiile financiare pentru perioada anterioară au fost aprobate pentru emitere. Faptul că se impun în mod frecvent estimări semnificative atunci când se modifică informațiile comparative prezentate pentru perioadele anterioare nu împiedică ajustarea fiabilă sau corectarea informațiilor comparative.

## **Data intrării în vigoare**

59. **O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2008 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2008, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 59A. **Punctele 9, 11 și 14 au fost modificate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* emis în ianuarie 2010. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2011 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date.**
- 59B. **Punctul 60 a fost modificat de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 33 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, atunci amendamentele trebuie aplicate și pentru acea perioadă anterioară.**
- 59C. **Punctele 7, 10, 12, 14, 15, 17 și 34 au fost modificate și punctul 13 a fost eliminat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 59D. **Punctele 5 și 6 au fost eliminate de documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**

60. Atunci când o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente conform definiției din IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, în scopuri de raportare financiară ulterior acestei date de intrare în vigoare, prezentul standard se aplică situațiilor financiare anuale ale entității care acoperă perioadele care încep la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acestei date.

### **Retragerea IPSAS 3 (2000)**

61. Prezentul standard înlocuiește IPSAS 3, *Surplusul net sau deficitul net al perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile*, emis în 2000.3

**Amendamente la alte IPSAS-uri**

[Eliminată]

## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 3.*

### Revizuirea IPSAS 3 ca rezultat al Proiectului general de îmbunătățiri al IASB

#### Context

- BC1. Programul IPSASB de convergență cu IFRS-urile este un element important în programul de lucru al IPSASB. Politica IPSASB este ca IPSAS-urile pe bază de angajamente să fie convergente cu IFRS-urile emise de către IASB atunci când este adecvat pentru entitățile din sectorul public.
- BC2. IPSAS-urile pe bază de angajamente care sunt convergente cu IFRS-urile păstrează dispozițiile, structura și textul IFRS-urilor, cu excepția cazului în care există un motiv specific sectorului public care să justifice o abatere. Abaterea de la IFRS-ul echivalent are loc atunci când dispozițiile sau terminologia din IFRS nu sunt adecvate pentru sectorul public sau atunci când este necesară includerea unui comentariu sau a unor exemple suplimentare pentru a ilustra anumite dispoziții în contextul sectorului public. Diferențele dintre IPSAS-uri și IFRS-urile echivalente sunt identificate în *Comparația cu IFRS* inclusă în fiecare IPSAS. Comparația cu IAS 8 face referire la versiunea IAS 8 din decembrie 2003, și nu la altele.
- BC3. În mai 2002, IASB a emis un proiect de expunere cu amendamente propuse pentru 13 IAS-uri<sup>2</sup> ca parte a Proiectului său general de îmbunătățiri. Obiectivele Proiectului general de îmbunătățiri al IASB au fost „reducerea sau eliminarea alternativelor, redundanțelor și conflictelor din cadrul standardelor, tratarea unor aspecte de convergență și efectuarea altor îmbunătățiri”. IAS-urile finale au fost emise în decembrie 2003.
- BC4. IPSAS 3, emis în ianuarie 2000, se baza pe IAS 8 (revizuit în 1993), *Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile*, care a fost reemis în decembrie 2003 ca IAS 8, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*. La sfârșitul anului 2003, predecesorul IPSASB, Comitetul pentru Sectorul Public (PSC),<sup>3</sup> a inițiat un proiect de îmbunătățire a IPSAS-urilor pentru convergența IPSAS-urilor, atunci când este adecvat, cu IAS-urile îmbunătățite emise în decembrie 2003.

---

<sup>2</sup> Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS-uri) au fost emise de predecesorul IASB – Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate. Standardele emise de IASB sunt intitulate Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri). IASB a definit IFRS-urile ca fiind formate din IFRS-uri, IAS-uri și Interpretările standardelor. În unele cazuri, IASB a modificat, mai degrabă decât a înlocuit, IAS-urile, caz în care vechiul număr al IAS-ului rămâne neschimbat.

<sup>3</sup> PSC a devenit IPSASB atunci când Consiliul IFAC a modificat mandatul PSC pentru ca acesta să devină un consiliu independent de normalizare, în noiembrie 2004.

- BC5. IPSASB a analizat IAS 8 îmbunătățit și a fost de acord, în general, cu motivele IASB pentru revizuirea IAS-ului și cu amendamentele efectuate. (Bazele pentru concluzii ale IASB nu sunt reproduse aici. Abonații la *Serviciul complet de abonamente* al IASB pot consulta Bazele pentru concluzii pe website-ul IASB la adresa <http://www.iasb.org>.) În cazurile în care IPSAS-urile se abat de la IAS-urile corespunzătoare, Baza pentru concluzii explică motivele specifice sectorului public care au determinat abaterea.
- BC6. IPSAS 3 nu include amendamentele aferente care rezultă din IFRS-urile emise după decembrie 2003. Aceasta deoarece IPSASB nu a examinat încă și nu și-a format o părere cu privire la aplicabilitatea dispozițiilor din IFRS-urile aferente pentru entitățile din sectorul public.

### **Revizuirea IPSAS 3 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis de IASB în 2008**

- BC7. IPSASB a analizat revizuirile la IAS 8 incluse în documentul *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis de IASB în mai 2008 și în general a fost de acord cu motivele IASB pentru revizuirea standardului. IPSASB a ajuns la concluzia că nu existau motive specifice sectorului public pentru a nu adopta amendamentele.

### **Revizuirea IPSAS 3 ca rezultat al publicării *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public (Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015)***

- BC8. În urma publicării *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public* (Cadrul general conceptual), IPSASB a inițiat un proiect cu un domeniu de aplicare limitat cu scopul de a face modificări la IPSAS-uri pentru a reflecta primele patru capitole ale acestuia. Aceste capitole tratează rolul și autoritatea; obiectivele și utilizatorii; caracteristicile calitative (QC) și constrângerile privind informațiile din rapoartele financiare cu scop general; și entitatea raportoare. IPSASB a propus aceste amendamente în ED 58, *Îmbunătățiri la IPSAS 2015*.
- BC9. Punctul 12 din IPSAS 3 reprezintă prima condiție pentru elaborarea unei politici contabile atunci când nu există un IPSAS care se aplică în mod specific unei tranzacții, altui eveniment sau altei condiții. Versiunea din 2006 a IPSAS 1 specifică faptul că conducerea ar trebui să își utilizeze raționamentul în elaborarea și aplicarea unei politici contabile care să genereze informații relevante și fiabile. IPSASB a decis să înlocuiască referințele la fiabilitate cu reprezentare exactă pentru a asigura consecvența cu Cadrul general conceptual. În conformitate cu decizia de a nu distinge caracteristicile calitative fundamentale de cele amplificatoare, IPSASB a decis să recunoască celelalte caracteristici calitative și constrângerile asupra informațiilor incluse în rapoartele financiare cu scop general la punctul 12. Un respondent la ED 58 a considerat că referințele din IPSAS-uri ar trebui modificate pentru a face referire la setul complet de caracteristici calitative și constrângeri. Cadrul general conceptual prevede că fiecare caracteristică

calitativă este esențială și împreună cu alte caracteristici calitative furnizează informații în rapoartele financiare cu scop general care sunt utile pentru îndeplinirea obiectivelor de raportare financiară. Totuși, această interacțiune nu exclude caracteristicile calitative individuale care sunt mai mult sau mai puțin importante, în funcție de circumstanțele specifice, și, prin urmare, IPSASB a concluzionat că nu ar trebui să facă referire la toate caracteristicile calitative și la toate constrângerile de fiecare dată când se face referire la una sau mai multe caracteristici calitative.

- BC10. IPSAS 3 a enumerat, de asemenea, o serie de atribute ale fiabilității, inclusiv fondul economic, neutralitatea, prudența și exhaustivitatea. IPSASB a luat în considerare dacă aceste atribute ar trebui prezentate în mod explicit în versiunea revizuită a IPSAS 3. IPSASB recunoaște valoarea acestor atribute, dar a observat că deși au fost explicate și s-a făcut referire la ele în mod specific în Anexa A din IPSAS 1, acestea nu au fost identificate în mod specific drept caracteristici calitative în Cadrul general conceptual.
- BC11. Cadrul general conceptual explică faptul că „reprezentarea exactă poate fi obținută atunci când descrierea fenomenului este exhaustivă, neutră și lipsită de erori semnificative” și, mai mult decât atât, „informațiile care reprezintă exact un fenomen economic sau un alt fenomen descriu fondul tranzacției de bază, al altui eveniment, al altei activități sau circumstanțe – ceea ce nu înseamnă neapărat același lucru cu forma sa legală”. Prin urmare, prevalarea economicului asupra juridicului rămâne o calitate esențială pe care trebuie să o aibă informațiile incluse în GPFR-uri. Aceasta nu este identificată drept o caracteristică de tip calitativ separată sau suplimentară deoarece ea este deja integrată în noțiunea de reprezentare exactă.
- BC12. IPSASB este de părere că noțiunea de prudență este, de asemenea, reflectată în explicația neutralității drept o componentă a reprezentării exacte și în recunoașterea necesității precauției în tratarea incertitudinii. Prin urmare, IPSASB a concluzionat că nu este necesar să se facă referire în mod explicit la fondul economic, neutralitate, prudență și exhaustivitate la punctul 12.
- BC13. Punctul 14 furnizează sursele la care conducerea trebuie să facă referire și a căror aplicabilitate trebuie să o analizeze atunci când elaborează o politică contabilă când nu există un IPSAS specific care se aplică unei tranzacții, altui eveniment sau altei condiții. IPSASB a analizat dacă conducerea ar trebui să fie îndrumată către definiții și criteriile de recunoaștere și evaluare ale activelor, datorilor, veniturilor și cheltuielilor descrise în alte IPSAS-uri sau în Cadrul general conceptual. IPSASB a recunoscut faptul că IPSAS-urile nu au fost încă actualizate pentru a reflecta definițiile și criteriile de recunoaștere și evaluare din Cadrul general conceptual. Cu toate acestea, Cadrul general conceptual reflectă perspectiva cea mai actualizată a IPSASB, iar IPSASB a ajuns la concluzia că conducerea ar trebui îndrumată spre această sursă.



BC14. Punctul 15 permite luarea în considerare a celor mai recente reglementări ale altor organisme de normalizare, în măsura în care acestea nu sunt în contradicție cu sursele bazate pe IPSAS-uri, în exercitarea raționamentelor cu privire la elaborarea și aplicarea unei politici contabile. IPSASB a analizat dacă ar trebui să păstreze exemple de reglementări ale Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Ținând cont că revizuirea Cadrelui general conceptual al IASB nu a fost încă finalizată la momentul respectiv, IPSASB a fost de părere că există diferențe între Cadrul general conceptual al IPSASB și Cadrul general conceptual al IASB aflat în curs de revizuire. Drept consecință, elaborarea și aplicarea politicilor contabile în baza Cadrelui general conceptual al IASB s-ar putea să nu fie mereu adecvate în sectorul public. Ca răspuns la comentariile unui respondent la ED 58, IPSASB a reafirmat, de asemenea, că Cadrul general conceptual al IPSASB nu este subordonat Cadrelui general conceptual al IASB. IPSASB a considerat că celelalte exemple de reglementări ale IASB de la punctul 15 – IFRS-urile și Interpretările emise de Comitetul pentru Interpretări IFRS (IFRIC) sau de fostul Comitet Permanent pentru Interpretarea Standardelor (SIC) ale IASB – sunt utile și ar trebui reținute.

**Revizuirea IPSAS 3 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016**

BC15. IPSASB a emis documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016. Această reglementare modifică referințele din toate IPSAS-urile astfel:

- (a) Elimină punctele standard privind aplicabilitatea IPSAS-urilor în cazul „entităților din sectorul public, cu excepția GBE-urilor” din secțiunea referitoare la domeniul de aplicare al fiecărui standard;
- (b) Înlocuiește termenul „GBE” cu termenul „entități comerciale din sectorul public”, după caz; și
- (c) Modifică punctul 10 din *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* furnizând o descriere pozitivă a entităților din sectorul public pentru care sunt concepute IPSAS-urile.

Motivele acestor modificări sunt prezentate în Baza pentru concluzii la IPSAS 1.

## Îndrumări de implementare

Prezentele îndrumări însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 3.

### Retratarea retroactivă a erorilor

IG1. În 20X2, entitatea descoperă că veniturile din impozitul pe profit au fost incorecte. Impozitele pe profit de 6.500 u.m.<sup>4</sup> care ar fi trebuit recunoscute în 20X1 au fost omise în mod eronat în 20X1 și recunoscute drept venituri în 20X2.

IG2. Registrele contabile ale entității pentru 20X2 prezintă venituri din impozitare de 60.000 u.m. (inclusiv impozitul de 6.500 u.m. care ar fi trebuit recunoscut în soldul de deschidere) și cheltuieli de 86.500 u.m.

IG3. În 20X1, entitatea a raportat:

	u.m.
Venituri din impozitare	34.000
Taxe de utilizare	3.000
Alte venituri din exploatare	30.000
Total venituri	<u>67.000</u>
Cheltuieli	<u>(60.000)</u>
Surplus	<u><u>7.000</u></u>

IG4. Surplusul acumulat de deschidere în 20X1 a fost de 20.000 u.m., iar surplusul acumulat de închidere a fost de 27.000 u.m.

IG5. Nu au existat alte venituri sau cheltuieli.

IG6. Entitatea avea 5.000 u.m. capital vărsat și nicio altă componentă a activelor nete / capitalurilor proprii, cu excepția surplusului acumulat.

### Entitate din sectorul public – Situația performanței financiare

	20X2	20X1 (retrat)
	u.m.	u.m.
Venituri din impozitare	53.500	40.500
Taxe de utilizare	4.000	3.000
Alte venituri din exploatare	40.000	30.000
Total venituri	<u>97.500</u>	<u>73.500</u>
Cheltuieli	<u>(86.500)</u>	<u>(60.000)</u>
Surplus	<u><u>11.000</u></u>	<u><u>13.500</u></u>

<sup>4</sup> În aceste exemple, valorile monetare sunt exprimate în „unități monetare” (u.m.).

**Entitatea din sectorul public X – Situația modificărilor capitalurilor proprii**

	Capital vărsat	Surplusuri acumulate	Total
	u.m.	u.m.	u.m.
Sold la 31 decembrie 20X0	5.000	20.000	25.000
Surplus la sfârșitul anului încheiat la 31 decembrie 20X1 conform retratării	–	13.500	13.500
Sold la 31 decembrie 20X1	5.000	33.500	38.500
Surplus la sfârșitul anului încheiat la 31 decembrie 20X2	–	11.000	11.000
Sold la 31 decembrie 20X2	5.000	44.500	49.500

*Extrase din notele la situațiile financiare*

1. Veniturile din impozitare de 6.500 u.m. au fost omise în mod eronat din situațiile financiare pentru 20X1. Situațiile financiare pentru anul 20X1 au fost retratate pentru corectarea acestei erori. Efectul retratării acestor situații financiare este rezumat mai jos. Nu există efect în 20X2.

	Efectul în 20X1
	u.m.
Creșterea veniturilor	6.500
Creșterea surplusului	6.500
Creșterea debitorilor	6.500
Creșterea activelor nete / capitalurilor proprii	6.500

**Modificarea politicii contabile cu aplicare retroactivă**

- IG7. În 20X2, entitatea și-a modificat politica contabilă pentru tratarea costurilor îndatorării care sunt atribuite direct achiziției unei stații hidroelectrice care se află în construcție. În perioadele anterioare, entitatea a capitalizat aceste costuri. Entitatea a decis acum să le cheltuiască mai degrabă decât să le capitalizeze. Conducerea consideră că noua politică este preferabilă pentru că are ca rezultat un tratament mai transparent al costurilor financiare și este în conformitate cu practicile industriale locale, făcând situațiile financiare ale entității mai comparabile.
- IG8. Entitatea a capitalizat costurile îndatorării suportate de 2.600 u.m. pe parcursul lui 20X1 și de 5.200 u.m. în perioadele anterioare anului 20X1. Toate costurile îndatorării suportate în anii anteriori cu privire la achiziția stației electrice au fost capitalizate.

POLITICI CONTABILE,  
MODIFICĂRI ALE ESTIMĂRILOR CONTABILE ȘI ERORI

IG9. Registrele contabile pentru 20X2 prezintă un surplus înainte de dobânzi de 30.000 u.m.; și costuri cu dobânzile de 3.000 u.m. (care se referă numai la 20X2).

IG10. Entitatea nu a recunoscut nicio amortizare a stației electrice pentru că aceasta nu este încă în uz.

IG11. În 20X1, entitatea a raportat:

	u.m.
Surplus înainte de dobânzi	18.000
Cheltuială cu dobânda	–
Surplus	18.000

IG12. Surplusurile acumulate de deschidere în 20X1 au fost de 20.000 u.m., iar surplusurile acumulate de închidere au fost de 38.000 u.m.

IG13. Entitatea avea 10.000 u.m. capital vărsat și nicio altă componentă a activelor nete / capitalurilor proprii, cu excepția surplusului acumulat.

**Entitate din sectorul public – Situația performanței financiare**

	20X2	20X1 (retrat)
	u.m.	u.m.
Surplus înainte de dobânzi	30.000	18.000
Cheltuială cu dobânda	(3.000)	(2.600)
Surplus	27.000	15.400

**Entitate din sectorul public – Situația modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii**

	Capital vărsat	Surplus acumulat (retrat)	Total
	u.m.	u.m.	u.m.
Sold la 31 decembrie 20X0 conform rapoartelor anterioare	10.000	20.000	30.000
Modificarea politicilor contabile cu privire la capitalizarea dobânzilor (Nota 1)	–	(5.200)	(5.200)
Sold la 31 decembrie 20X0 conform retratării	10.000	14.800	24.800
Surplus la sfârșitul anului încheiat la 31 decembrie 20X1 (retrat)	–	15.400	15.400

POLITICI CONTABILE,  
MODIFICĂRI ALE ESTIMĂRILOR CONTABILE ȘI ERORI

Sold la 31 decembrie 20X1	10.000	30.200	40.200
Surplus la sfârșitul anului încheiat la 31 decembrie 20X2	–	27.000	27.000
Sold final la 31 decembrie 20X2	10.000	57.200	67.200

*Extrase din notele la situațiile financiare*

1. Pe durata lui 20X2, entitatea și-a modificat politica contabilă pentru tratarea costurilor îndatorării cu privire la o centrală hidroelectrică. Anterior, entitatea a capitalizat astfel de costuri. Acum sunt decontate drept cheltuieli așa cum au fost ele suportate. Conducerea decide că această politică furnizează informații care oferă o reprezentare exactă și mai relevante, deoarece are ca rezultat un tratament mai transparent al costurilor financiare și este în conformitate cu practicile industriale locale, făcând situațiile financiare ale entității mai comparabile. Această modificare a politicii contabile a fost contabilizată retroactiv și situațiile comparative pentru 20X1 au fost retratate. Efectul modificării pentru 20X1 este detaliat mai jos. Surplusul de deschidere acumulat pentru 20X1 a fost redus cu 5.200 u.m., care reprezintă valoarea ajustărilor cu privire la perioada anterioară anului 20X1.

<i>Efect asupra anului 20X1</i>	u.m.
(Creștere) a cheltuielilor privind dobânzile	(2.600)
(Descrștere) a surplusului	(2.600)
<i>Efectul asupra perioadelor anterioare anului 20X1</i>	
(Descrștere) a surplusului	(5.200)
(Descrștere) a activelor pe parcursul construcției și în surplusul acumulat	(7.800)

**Aplicarea prospectivă a unei modificări a politicilor contabile atunci când aplicarea retroactivă nu este posibilă**

- IG14. În timpul anului 20X2, entitatea și-a modificat politica contabilă privind amortizarea imobilizărilor corporale, pentru a aplica o abordare pe componente, adoptând în același timp modelul de reevaluare.
- IG15. În anii anteriori anului 20X2, înregistrările privind activele entității nu au fost suficient detaliate pentru a aplica abordarea pe componente. La sfârșitul anului 20X1, conducerea a contractat un studiu care a oferit informații privind componentele deținute, precum și privind valoarea justă, durata de viață utilă, valorile reziduale estimate și valorile amortizabile ale acestora la începutul anului 20X2. Totuși, studiul nu a oferit o bază suficientă pentru o estimare fiabilă a costului acelor componente care nu au fost înregistrate anterior separat, iar înregistrările existente dinaintea studiului nu permit ca această informație să fie reconstruită.

POLITICI CONTABILE,  
MODIFICĂRI ALE ESTIMĂRILOR CONTABILE ȘI ERORI

IG16. Conducerea a luat în considerare modul în care să fie contabilizat fiecare dintre cele două aspecte ale modificării contabile. Ea a stabilit că nu era posibil să contabilizeze retroactiv modificarea conform unei abordări mai complete pe componente sau să contabilizeze acea modificare prospectiv de la orice dată anterioară datei de început al anului 20X2. De asemenea, trecerea de la modelul bazat pe cost la modelul de reevaluare se impune să fie contabilizată prospectiv. De aceea, conducerea a concluzionat că entitatea ar trebui să aplice noua politică începând cu anul 20X2.

IG17. Informații suplimentare:

	u.m.
Imobilizări corporale	
Costuri	25.000
Amortizare	(14.000)
Valoare contabilă netă	11.000
Cheltuieli cu amortizarea prospectivă pentru anul 20X2 (baza veche)	1.500
Câteva rezultate ale studiului tehnic	
Evaluare	17.000
Valoare reziduală estimată	3.000
Durata medie de viață rămasă a activelor (ani)	7
Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale existente pentru anul 20X2 (noua bază)	2.000

*Extrase din notele la situațiile financiare*

- De la începutul anului 20X2, entitatea și-a modificat politica contabilă privind amortizarea imobilizărilor corporale pentru a aplica o abordare pe componente, adoptând în același timp modelul de reevaluare. Conducerea ia în considerare faptul că această politică furnizează informații care oferă o reprezentare exactă și mai relevante, deoarece tratează mai bine componentele de imobilizări corporale și este bazată pe valori actualizate. Politica a fost aplicată prospectiv de la începutul anului 20X2, deoarece nu a fost posibilă estimarea efectelor aplicării politicii fie retroactiv, fie prospectiv de la o dată anterioară. În consecință, adoptarea noii politici nu are efect asupra anilor anteriori. Efectul asupra anului în curs este (a) creșterea valorii contabile a imobilizărilor corporale la începutului anului cu 6.000 u.m., (b) crearea unei rezerve din reevaluare la începutul anului de 6.000 u.m. și (c) creșterea cheltuielilor cu amortizarea cu 500 u.m.

## Comparație cu IAS 8

IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, se bazează în principal pe IAS 8 (2003), *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, și include amendamentele efectuate la IAS 8 în cadrul documentului *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis în mai 2008. Principalele diferențe dintre IPSAS 3 și IAS 8 sunt următoarele:

- În anumite situații, IPSAS 3 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 8. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „situația performanței financiare”, „surplus sau deficit acumulat” și „active nete / capitaluri proprii” în IPSAS 3. Termenii echivalenți din IAS 8 sunt „situația veniturilor și cheltuielilor”, „rezultate reportate” și „capitaluri proprii”.
- IPSAS 3 nu utilizează termenul „venit” (*income*), care în IAS 8 are un sens mai larg decât termenul „venituri” (*revenue*).
- IPSAS 3 conține un set diferit de definiții ale termenilor tehnici față de IAS 8 (punctul 7).
- IPSAS 3 are o ierarhie similară cu IAS 8.
- IPSAS 3 nu prevede prezentări de informații privind ajustările rezultatelor pe acțiune de bază sau diluate. IAS 8 prevede prezentarea valorii de ajustare sau corecție pentru rezultatele pe acțiune de bază sau diluate.

## **IPSAS 4 – EFECTELE VARIAȚIEI CURSURILOR DE SCHIMB VALUTAR**

### **Recunoaștere**

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 21 (revizuit în 2003, modificat în 2005), *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 21 sunt reproduse în această publicație a Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) cu permisiunea Fundației pentru Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Textul aprobat al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) este cel publicat de IASB în limba engleză, iar exemplare ale acestora pot fi obținute direct de la departamentul de relații publice al Fundației IFRS, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS-urile, IAS-urile, Proiectele de expunere și alte publicații ale IASB sunt protejate de dreptul de autor al Fundației IFRS.

„IFRS”, „IAS”, „IASB”, „IFRS Foundation”, „International Accounting Standards” și „International Financial Reporting Standards” sunt mărci înregistrate ale Fundației IFRS și nu trebuie utilizate fără acordul Fundației IFRS.



## IPSAS 4 – EFECTELE VARIAȚIEI CURSURILOR DE SCHIMB VALUTAR

### Istoricul IPSAS

Prezenta versiune include amendamentele rezultate din IPSAS-urile emise până la 31 ianuarie 2020.

IPSAS 4, *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*, a fost emis în mai 2000.

În decembrie 2006, IPSASB a emis un IPSAS 4 revizuit.

În aprilie 2008, IPSASB a emis un IPSAS 4 revizuit.

De la această dată, IPSAS 4 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018* (emis în octombrie 2018)
- IPSAS 41, *Instrumente financiare* (emis la 14 august 2018)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)
- IPSAS 37, *Angajamente comune* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 35, *Situații financiare consolidate* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente* (emis în ianuarie 2015)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2011* (emis în octombrie 2011)
- IPSAS 29, *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* (emis în ianuarie 2010)

### Tabelul punctelor modificate în IPSAS 4

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
Secțiunea Introducere	Eliminată	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
3	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015 IPSAS 29 ianuarie 2010 IPSAS 41 august 2018

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
4	Modificat	IPSAS 29 ianuarie 2010 IPSAS 41 august 2018
5	Modificat	IPSAS 29 ianuarie 2010 IPSAS 41 august 2018
6	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
7	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
10	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015
13	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015
21	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015
22	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015
31	Modificat	IPSAS 29 ianuarie 2010 IPSAS 41 august 2018
38	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015
47	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015
50	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015
51	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015 IPSAS 35 ianuarie 2015
53	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015
55	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015 IPSAS 35 ianuarie 2015
57	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015
57A	Nou	IPSAS 37 ianuarie 2015
57B	Nou	IPSAS 37 ianuarie 2015
57C	Nou	IPSAS 37 ianuarie 2015
57D	Nou	IPSAS 37 ianuarie 2015

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
58	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015
61	Modificat	IPSAS 29 ianuarie 2010 IPSAS 41 august 2018
67	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
68	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
69	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
70	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
Titlul dinaintea punctului 70A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
70A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
70B	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
71A	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
71B	Nou	IPSAS 37 ianuarie 2015 IPSAS 35 ianuarie 2015
71C	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
71D	Nou	IPSAS 41 august 2018
71E	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
72	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015
Titlurile dinaintea punctului A1	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
A1	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
A2	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
A3	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
Titlul dinaintea punctului A4	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
A4	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
A5	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
A6	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
Titlul dinaintea punctului A7	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
A7	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
A8	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
A9	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
Titlurile dinaintea punctului IE1	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
IE1	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
Titlul dinaintea punctului IE2	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
IE2	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
IE3	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
IE4	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
Titlul dinaintea punctului IE5	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
IE5	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
IE6	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
IE7	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
IE8	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
IE9	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
IE10	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
Titlul dinaintea punctului IE11	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
IE11	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
IE12	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
IE13	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
IE14	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
IE15	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
Titlul dinaintea punctului IE16	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
IE16	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
IE17	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
IE18	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
IE19	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018

## IPSAS 4 – EFECTELE VARIAȚIEI CURSURILOR DE SCHIMB VALUTAR

### CUPRINS

	Punctul
Obiectiv .....	1-2
Domeniu de aplicare .....	3-9
Definiții .....	10-19
Moneda funcțională .....	11-16
Elemente monetare .....	17
Investiția netă într-o operațiune din străinătate .....	18-19
Rezumatul abordării impuse de prezentul standard .....	20-22
Raportarea tranzacțiilor valutare în moneda funcțională .....	23-42
Recunoașterea inițială .....	23-26
Raportarea la date de raportare ulterioare .....	27-30
Recunoașterea diferențelor de curs valutar .....	31-39
Schimbarea monedei funcționale .....	40-42
Utilizarea unei monede de prezentare diferite de moneda funcțională .....	43-58
Conversia la moneda de prezentare .....	43-49
Conversia unei operațiuni din străinătate .....	50-56
Cedarea sau cedarea parțială a unei operațiuni din străinătate .....	57-58
Efectele fiscale ale diferențelor de curs valutar .....	59
Prezentarea informațiilor .....	60-66
Prevederi tranzitorii .....	67-70B
Adoptarea pentru prima dată a contabilității de angajamente .....	67-70
Tranzacții valutare și contraprestații în avans .....	70A-70B
Data intrării în vigoare .....	71-72
Retragerea IPSAS 4 (2006) .....	73
Anexa A: Tranzacții valutare și contraprestații în avans	
Exemple ilustrative	
Bază pentru concluzii	
Comparație cu IAS 21	

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 4, *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*, este prezentat la punctele 1-73. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 4 trebuie citit în contextul obiectivului său, al Bazei pentru concluzii, al *Prefeței la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și al *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile în absența unor îndrumări explicite.



## Obiectiv

1. O entitate poate desfășura activități în străinătate în două moduri. Ea poate realiza tranzacții în valută sau poate avea operațiuni în străinătate. În plus, o entitate își poate prezenta situațiile financiare într-o monedă străină. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie modul în care se includ tranzacțiile valutare și operațiunile din străinătate în situațiile financiare ale unei entități și modul în care se convertește situațiile financiare într-o monedă de prezentare.
2. Principalele probleme sunt (a) ce curs (cursuri) de schimb valutar trebuie utilizat(e) și (b) în ce mod trebuie să se facă raportarea efectelor variațiilor cursurilor de schimb valutar în situațiile financiare.

## Domeniu de aplicare

3. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard:**
  - (a) **La contabilizarea tranzacțiilor și a soldurilor în valută, cu excepția acelor tranzacții și solduri aferente instrumentelor derivate care intră sub incidența IPSAS 41, *Instrumente financiare*;**
  - (b) **La conversia performanței financiare și poziției financiare ale operațiunilor din străinătate care sunt incluse în situațiile financiare ale entității prin consolidare sau prin metoda punerii în echivalență; și**
  - (c) **La conversia performanței financiare și poziției financiare ale entității într-o monedă de prezentare.**
4. IPSAS 41 se aplică multor instrumente derivate valutare și, în consecință, ele sunt excluse din domeniul de aplicare al prezentului standard. Cu toate acestea, acele instrumente derivate valutare care nu intră sub incidența IPSAS 41 (de exemplu, anumite instrumente derivate valutare care sunt încorporate în alte contracte) intră sub incidența prezentului standard. În plus, prezentul standard se aplică atunci când o entitate convertește valori legate de instrumente derivate din moneda sa funcțională în moneda de prezentare.
5. Prezentul standard nu se aplică în cazul contabilității de acoperire împotriva riscurilor pentru elemente exprimate în valută, inclusiv în cazul acoperirii împotriva riscurilor a unei investiții nete într-o operațiune din străinătate. IPSAS 41 se aplică în cazul contabilității de acoperire împotriva riscurilor.
6. [Eliminat]
7. [Eliminat]
8. Prezentul standard se aplică la prezentarea situațiilor financiare în valută ale unei entități și stabilește dispozițiile care trebuie respectate pentru ca situațiile

financiare rezultate să fie în conformitate cu IPSAS-urile. Pentru conversiile într-o valută ale informațiilor financiare care nu respectă aceste dispoziții, prezentul standard specifică informațiile care trebuie prezentate.

9. Prezentul standard nu se aplică pentru prezentarea în situația fluxurilor de trezorerie a fluxurilor de trezorerie provenind din tranzacțiile realizate în valută sau la conversia fluxurilor de trezorerie ale unei operațiuni din străinătate (a se vedea IPSAS 2, *Situațiile fluxurilor de trezorerie*).

## Definiții

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

**Cursul de închidere** este cursul de schimb la vedere la data de raportare.

**Diferența de curs valutar** este diferența care rezultă din conversia unui anumit număr de unități ale unei monede într-o altă monedă la cursuri de schimb valutar diferite.

**Cursul de schimb valutar** este rata de schimb dintre două monede.

**Valută** este o altă monedă decât moneda funcțională a entității.

**Operațiunea din străinătate** este o entitate care este o entitate controlată, o entitate asociată, un angajament comun sau o sucursală a unei entități raportoare, ale cărei activități sunt localizate sau se desfășoară într-o altă țară sau monedă decât cea a entității raportoare.

**Moneda funcțională** este moneda din mediul economic principal în care operează entitatea.

**Elementele monetare** sunt unități monetare deținute și active și datorii de primit sau de plătit într-un număr fix sau determinabil de unități monetare.

**Investiția netă într-o operațiune din străinătate** este valoarea interesului entității raportoare în activele nete / capitalurile proprii ale acelei operațiuni.

**Moneda de prezentare** este moneda în care sunt prezentate situațiile financiare.

**Cursul de schimb la vedere** este cursul de schimb valutar pentru livrări imediate.

Termenii definiți în alte IPSAS-uri sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles ca în acele standarde și sunt reproduse în *Glosarul de termeni definiți* publicat separat.

**Moneda funcțională**

11. Mediul economic principal în care operează o entitate este, în mod normal, cel în care aceasta generează și cheltuiește, de obicei, numerar. O entitate ia în considerare următorii factori în determinarea monedei sale funcționale:
- (a) Moneda:
    - (i) În care sunt colectate veniturile, cum ar fi impozitele, subvențiile și amenzile;
    - (ii) Care influențează în principal prețurile de vânzare ale bunurilor și serviciilor (aceasta va fi deseori moneda în care prețurile de vânzare pentru bunurile și serviciile sale sunt exprimate și decontate); și
    - (iii) Țării ale cărei forțe și reglementări concurențiale determină în principal prețurile de vânzare ale bunurilor și serviciilor sale.
  - (b) Moneda care influențează în principal costurile cu forța de muncă, costurile cu materialele și alte costuri de furnizare a bunurilor și serviciilor (aceasta va fi adesea moneda în care sunt exprimate și decontate astfel de costuri).
12. Următorii factori pot de asemenea să ofere indicații privind moneda funcțională a unei entități:
- (a) Moneda în care sunt generate fondurile din activitățile de finanțare (adică emiterea de instrumente de datorie și instrumente de capitaluri proprii).
  - (b) Moneda în care sunt în general exprimate încasările din activitățile de exploatare.
13. Următorii factori suplimentari sunt luați în considerare la determinarea monedei funcționale a unei operațiuni din străinătate, precum și a măsurii în care moneda funcțională a respectivei operațiuni este aceeași cu cea a entității raportoare (entitatea raportoare, în acest context, fiind entitatea care are operațiunea din străinătate ca entitate controlată, sucursală, entitate asociată sau angajament comun):
- (a) Dacă activitățile operațiunii din străinătate sunt realizate mai degrabă ca o extensie a entității raportoare decât să fie îndeplinite cu un grad semnificativ de autonomie. Un exemplu pentru prima situație ar fi atunci când un departament de apărare are un număr de baze în străinătate care desfășoară activități în numele unui guvern național. Bazele de apărare și-ar putea desfășura propriile activități în majoritate în moneda funcțională a entității raportoare. De exemplu, personalul militar ar putea fi plătit în moneda funcțională și ar putea primi numai o mică parte în

moneda locală. Achizițiile de provizii și echipamente s-ar putea face, în mare parte, prin intermediul entității raportoare, achizițiile în moneda locală fiind menținute la minimum. Un alt exemplu ar fi un campus universitar din străinătate al unei universități publice care funcționează sub conducerea și direcțiunea unui campus național. În schimb, o operațiune din străinătate cu un grad semnificativ de autonomie ar putea acumula numerar și alte elemente monetare, suporta cheltuieli, genera venituri și contracta, posibil, împrumuturi, în majoritate în moneda locală. Unele exemple de operațiuni din străinătate deținute de guvern care ar putea funcționa independent de alte agenții guvernamentale includ oficiile de turism, companiile de exploatare a petrolului, consiliile comerciale și operațiunile de radiodifuziune. Astfel de entități pot fi înființate ca entități comerciale din sectorul public.

- (b) Dacă tranzacțiile cu entitatea raportoare reprezintă o proporție mare sau mică din activitățile operațiunii din străinătate.
  - (c) Dacă fluxurile de trezorerie din activitățile operațiunii din străinătate afectează direct fluxurile de trezorerie ale entității raportoare și sunt disponibile imediat pentru a-i fi remise.
  - (d) Dacă fluxurile de trezorerie din activitățile operațiunii din străinătate sunt suficiente pentru a asigura rambursarea obligațiilor aferente datoriilor existente și preconizate în mod normal fără ca entitatea raportoare să aloce fonduri în acest sens.
14. Atunci când indicatorii de mai sus sunt combinați, iar moneda funcțională nu este evidentă, conducerea utilizează propriul raționament pentru a determina moneda funcțională care reflectă cel mai fidel efectele economice ale tranzacțiilor, evenimentelor și condițiilor de bază. Ca parte a acestei abordări, conducerea acordă prioritate indicatorilor primari de la punctul 11 înainte de a analiza indicatorii de la punctele 12 și 13, care sunt creați pentru a oferi probe justificative suplimentare în vederea determinării monedei funcționale a unei entități.
15. Moneda funcțională a unei entități reflectă tranzacțiile, evenimentele și condițiile de bază care sunt relevante pentru aceasta. În consecință, odată determinată, moneda funcțională nu este schimbată decât dacă există o modificare a acelor tranzacții, evenimente și condiții de bază.
16. Dacă moneda funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste, situațiile financiare ale unei entități sunt retratate în conformitate cu IPSAS 10, *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste*. O entitate nu poate evita retratarea în conformitate cu IPSAS 10, de exemplu, prin adoptarea ca monedă funcțională a unei alte monede decât moneda funcțională determinată în conformitate cu prezentul standard (cum ar fi moneda funcțională a entității care o controlează).

**Elemente monetare**

17. Caracteristica esențială a unui element monetar este dreptul de a primi (sau obligația de a furniza) un număr fix sau determinabil de unități monetare. Exemplele includ: obligațiile de politică socială și alte beneficii ale angajaților ce trebuie plătite în numerar; provizioanele ce trebuie decontate în numerar; și dividendele sau distribuirile similare în numerar care sunt recunoscute ca datorie. Dimpotrivă, caracteristica esențială a unui element nemonetar este absența unui drept de a primi (sau a unei obligații de a furniza) un număr fix sau determinabil de unități monetare. Exemplele includ: sumele plătite în avans pentru bunuri și servicii (de exemplu, chiria plătită în avans); fondul comercial; imobilizările necorporale; stocurile; imobilizările corporale; și provizioanele care urmează a fi decontate prin furnizarea unui activ nemonetar.

**Investiția netă într-o operațiune din străinătate**

18. O entitate poate avea un element monetar ce urmează a fi primit de la o operațiune din străinătate sau plătit unei operațiuni din străinătate. Un element pentru care decontarea nu este nici planificată și nici probabilă în viitorul apropiat este, în esență, o parte a investiției nete a entității în acea operațiune din străinătate și este contabilizat în conformitate cu punctele 37 și 38. Astfel de elemente monetare pot conține creanțe sau împrumuturi pe termen lung. Ele nu conțin creanțele și datoriile comerciale.
19. Entitatea care deține un element monetar ce urmează a fi primit de la o operațiune din străinătate sau plătit unei operațiuni din străinătate descrise la punctul 18 poate fi orice entitate controlată a entității economice. De exemplu, o entitate are două entități controlate, A și B. Entitatea controlată B este o operațiune din străinătate. Entitatea controlată A îi acordă un împrumut entității controlate B. Împrumutul care urmează să îi fie returnat entității controlate A de către entitatea controlată B ar constitui o parte din investiția netă a entității controlate A în entitatea controlată B dacă decontarea împrumutului nu este nici planificată, nici probabilă în viitorul apropiat. Acest lucru ar fi valabil și dacă entitatea controlată A ar fi ea însăși o operațiune din străinătate.

**Rezumatul abordării impuse de prezentul standard**

20. La întocmirea situațiilor financiare, fiecare entitate – fie că este o entitate de sine stătătoare, o entitate cu operațiuni în străinătate (cum ar fi o entitate care controlează) sau o operațiune din străinătate (cum ar fi o entitate controlată sau o sucursală) – își determină moneda funcțională în conformitate cu punctele 11-16. Entitatea convertește elementele valutare în moneda sa funcțională și raportează efectele unei astfel de conversii în conformitate cu punctele 23-42 și 59.
21. Multe entități raportoare conțin un anumit număr de entități individuale (de exemplu, o entitate economică este alcătuită dintr-o entitate care controlează

și una sau mai multe entități controlate). Diferite tipuri de entități, fie că sunt sau nu membre ale unei entități economice, pot avea investiții în entități asociate sau în angajamente comune. Ele pot, de asemenea, să aibă sucursale. Este necesar ca performanța financiară și poziția financiară ale fiecărei entități individuale incluse în entitatea raportoare să fie convertite în moneda în care entitatea raportoare își prezintă situațiile financiare. Prezentul standard permite ca moneda de prezentare a unei entități raportoare să fie orice monedă (sau monede). Performanța financiară și poziția financiară ale oricărei entități individuale din cadrul entității raportoare a cărei monedă funcțională diferă de moneda de prezentare sunt convertite în conformitate cu punctele 43-59.

22. Prezentul standard permite, de asemenea, unei entități de sine stătătoare care întocmește situațiile financiare sau unei entități care întocmește situații financiare separate în conformitate cu IPSAS 34, *Situații financiare individuale*, să își prezinte situațiile financiare în orice monedă (sau monede). Dacă moneda de prezentare a unei entități diferă de moneda sa funcțională, performanța sa financiară și poziția sa financiară sunt, de asemenea, convertite în moneda de prezentare în conformitate cu punctele 43-59.

## Raportarea tranzacțiilor valutare în moneda funcțională

### Recunoașterea inițială

23. O tranzacție valutară este o tranzacție care este exprimată sau care necesită decontarea în valută, inclusiv tranzacțiile rezultate atunci când o entitate:
- (a) Cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preț este exprimat în valută;
  - (b) Împrumută sau oferă spre împrumut fonduri atunci când sumele de plătit sau de încasat sunt exprimate în valută; sau
  - (c) Achiziționează sau cedează, într-un alt mod, active, ori suportă sau decontează, într-un alt mod, datorii exprimate în valută.
24. **O tranzacție valutară trebuie înregistrată, în momentul recunoașterii inițiale în moneda funcțională, aplicându-se sumei în valută cursul de schimb la vedere dintre moneda funcțională și moneda străină la data efectuării tranzacției.**
25. Data tranzacției este data la care tranzacția îndeplinește pentru prima dată condițiile de recunoaștere în conformitate cu IPSAS-urile. Din motive practice, este deseori folosit un curs care aproximează cursul în vigoare la data efectuării tranzacției, de exemplu, un curs mediu calculat pentru o săptămână sau o lună se aplică tuturor tranzacțiilor efectuate în fiecare valută survenite în acea perioadă. Totuși, în cazul în care cursurile de schimb valutar fluctuează semnificativ, folosirea cursului mediu pentru o perioadă nu este adecvată.

26. Modificările cursului de schimb valutar ar putea avea un impact asupra numerarului sau echivalentelor de numerar deținut(e) sau datorat(e) în valută. Prezentarea unor astfel de diferențe de curs valutar este tratată în IPSAS 2. Deși aceste modificări nu reprezintă fluxuri de trezorerie, efectul variației cursului de schimb valutar asupra numerarului sau echivalentelor de numerar deținut(e) sau datorat(e) în valută este raportat în situația fluxurilor de trezorerie pentru a reconcilia numerarul și echivalentele de numerar la începutul și la sfârșitul perioadei. Aceste valori sunt prezentate separat de fluxurile de trezorerie provenite din activități de exploatare, de investiții și de finanțare și includ, dacă este cazul, diferențele care ar fi apărut dacă respectivele fluxuri de trezorerie ar fi fost raportate la cursul de schimb de la finalul perioadei.

### Raportarea la date de raportare ulterioare

27. **La fiecare dată de raportare:**
- (a) **Elementele monetare exprimate în valută trebuie convertite pe baza cursului de închidere;**
  - (b) **Elementele nemonetare exprimate în valută evaluate pe baza costului istoric trebuie convertite utilizându-se cursul de schimb valutar de la data efectuării tranzacției; și**
  - (c) **Elementele nemonetare exprimate în valută și evaluate la valoarea justă trebuie convertite utilizându-se cursul de schimb din data la care a fost determinată valoarea justă.**
28. Valoarea contabilă a unui element este determinată coroborat cu alte IPSAS-uri relevante. De exemplu, imobilizările corporale pot fi evaluate la valoarea justă sau la costul istoric în conformitate cu IPSAS 17, *Imobilizări corporale*. Indiferent dacă valoarea contabilă se determină pe baza costului istoric sau a valorii juste, dacă valoarea este determinată în valută, aceasta este apoi convertită în moneda funcțională în conformitate cu prezentul standard.
29. Valoarea contabilă a anumitor elemente este determinată prin compararea a două sau mai multe valori. De exemplu, valoarea contabilă a stocurilor deținute în vederea vânzării este cea mai mică valoare dintre cost și valoarea realizabilă netă în conformitate cu IPSAS 12, *Stocuri*. În mod similar, în conformitate cu IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*, valoarea contabilă a unui activ generator de fluxuri nemonetare pentru care există un indicator al deprecierei este cea mai mică dintre valoarea sa contabilă înainte de a lua în considerare posibilele pierderi din depreciere și valoarea recuperabilă a serviciilor. Atunci când un astfel de activ este nemonetar și este evaluat în valută, valoarea contabilă este determinată prin compararea:
- (a) Costului sau valorii contabile, după caz, convertit(e) la cursul de schimb valutar de la data la care valoarea a fost determinată (adică acel curs de

schimb de la data tranzacției pentru un element evaluat la costul istoric);  
și

- (b) A valorii realizabile nete sau a valorii recuperabile a serviciilor, după caz, convertite la cursul de schimb valutar de la data la care a fost determinată acea valoare (de exemplu, cursul de închidere la data de raportare).

Efectul acestei comparații poate fi acela că o pierdere din depreciere este recunoscută în moneda funcțională, dar nu ar fi recunoscută în moneda străină, sau invers.

30. Atunci când sunt disponibile mai multe cursuri de schimb valutar, cursul utilizat este acela la care fluxurile de trezorerie viitoare reprezentate de tranzacție sau sold ar fi putut fi decontate dacă acele fluxuri de trezorerie ar fi avut loc la data de evaluare. În cazul în care convertibilitatea dintre două monede lipsește temporar, cursul utilizat este primul curs ulterior la care au putut fi făcute schimburile.

### Recunoașterea diferențelor de curs valutar

31. Așa cum s-a arătat la punctul 5, prezentul standard nu tratează contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor pentru elementele exprimate în valută. În drumările legate de contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, inclusiv criteriile de utilizare a contabilității de acoperire împotriva riscurilor, se găsesc în IPSAS 41.
32. **Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia (a) decontării elementelor monetare sau (b) convertirii elementelor monetare la cursuri diferite față de cele la care au fost convertite la recunoașterea inițială pe parcursul perioadei sau în situațiile financiare anterioare trebuie recunoscute în surplus sau deficit în perioada în care apar, cu excepția situațiilor descrise la punctul 37.**
33. Atunci când elementele monetare rezultă dintr-o tranzacție valutară și există o modificare a cursului de schimb valutar între data efectuării tranzacției și data decontării, apare o diferență de curs valutar. În cazul în care tranzacția este decontată în decursul aceleiași perioade contabile în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acea perioadă. Totuși, atunci când tranzacția este decontată într-o perioadă contabilă ulterioară, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare perioadă până la data decontării este determinată ținându-se seama de modificarea cursurilor de schimb survenite pe parcursul fiecărei perioade.
34. Tratatamentul modificărilor cursurilor de schimb valutar într-o situație a fluxurilor de trezorerie este descris la punctul 26.
35. **Atunci când un câștig sau o pierdere aferent(ă) unui element nemonetar este recunoscut(ă) direct în active nete / capitaluri proprii, orice componentă**



**de schimb a acelui câștig sau a acelei pierderi trebuie recunoscută direct în active nete / capitaluri proprii. Invers, atunci când un câștig sau o pierdere aferent(ă) unui element nemonetar este recunoscut(ă) în surplus sau deficit, orice componentă de schimb a acelui câștig sau a acelei pierderi trebuie recunoscută în surplus sau deficit.**

36. Alte IPSAS-uri prevăd ca anumite câștiguri și pierderi să fie recunoscute direct în active nete / capitaluri proprii. De exemplu, IPSAS 17 prevede ca anumite câștiguri și pierderi care apar la reevaluarea imobilizărilor corporale să fie recunoscute direct în active nete / capitaluri proprii. Atunci când un astfel de activ este evaluat într-o valută, punctul 27 litera (c) din prezentul standard prevede ca valoarea reevaluată să fie convertită la cursul de la data la care valoarea este determinată, rezultând o diferență de curs valutar care este recunoscută, de asemenea, în active nete / capitaluri proprii.
37. **Diferențele de curs valutar apărute la un element monetar care face parte din investiția netă a unei entități raportoare într-o operațiune din străinătate (a se vedea punctul 18) trebuie recunoscute în surplus sau deficit în situațiile financiare individuale ale entității raportoare sau în situațiile financiare individuale ale operațiunii din străinătate, după caz. În situațiile financiare care conțin operațiunea din străinătate și entitatea raportoare (de exemplu, situațiile financiare consolidate atunci când operațiunea din străinătate este o entitate controlată), astfel de diferențe de curs valutar trebuie recunoscute inițial într-o componentă separată a activelor nete / capitalurilor proprii și recunoscute în surplus sau deficit la cedarea investiției nete în conformitate cu punctul 57.**
38. Atunci când un element monetar face parte din investiția netă a unei entități raportoare într-o operațiune din străinătate și este exprimat în moneda funcțională a entității raportoare, în situațiile financiare individuale ale operațiunii din străinătate apare o diferență de curs valutar, în conformitate cu punctul 32. Dacă un astfel de element este exprimat în moneda funcțională a operațiunii din străinătate, în situațiile financiare individuale ale entității raportoare apare o diferență de curs valutar, în conformitate cu punctul 32. Dacă un astfel de element este exprimat într-o altă monedă decât cea funcțională, fie a entității raportoare, fie a operațiunii din străinătate, în situațiile financiare separate ale entității raportoare și în situațiile financiare individuale ale operațiunii din străinătate apare o diferență de curs valutar, în conformitate cu punctul 32. Astfel de diferențe de curs valutar sunt reclasificate în componenta separată a activelor nete / capitalurilor proprii din situațiile financiare care includ operațiunea din străinătate și entitatea raportoare (adică situațiile financiare în care operațiunea din străinătate este consolidată sau contabilizată utilizându-se metoda punerii în echivalență).
39. Atunci când o entitate își ține registrele și jurnalele în altă monedă decât cea funcțională, la momentul în care entitatea își întocmește situațiile financiare

toate valorile sunt convertite în moneda sa funcțională în conformitate cu punctele 23-30. Acest lucru conduce la aceleași sume în moneda funcțională ca și în cazul în care elementele ar fi fost înregistrate inițial în moneda funcțională. De exemplu, elementele monetare sunt convertite în moneda funcțională utilizându-se cursul de închidere, iar elementele nemonetare care sunt evaluate pe baza costului istoric sunt convertite utilizându-se cursul de schimb valutar de la data tranzacției care a avut drept rezultat recunoașterea lor.

### **Schimbarea monedei funcționale**

40. **Atunci când există o schimbare a monedei funcționale a unei entități, entitatea trebuie să aplice procedurile de conversie aplicabile noii monede funcționale prospectiv de la data schimbării.**
41. Așa cum se arată la punctul 15, moneda funcțională a unei entități reflectă tranzacțiile, evenimentele și condițiile de bază care sunt relevante pentru aceasta. În consecință, odată determinată, moneda funcțională nu poate fi schimbată decât dacă există o modificare în respectivele tranzacții, evenimente și condiții de bază. De exemplu, o schimbare a monedei care influențează în principal prețurile de vânzare sau furnizarea bunurilor și serviciilor poate duce la o schimbare a monedei funcționale a unei entități.
42. Efectul unei schimbări a monedei funcționale este contabilizat prospectiv. Cu alte cuvinte, o entitate convertește toate elementele în noua monedă funcțională utilizând cursul de schimb valutar de la data schimbării. Sumele convertite rezultate pentru elementele nemonetare sunt tratate drept costul lor istoric. Diferențele de schimb valutar care apar din conversia unei operațiuni din străinătate clasificate anterior în active nete / capitaluri proprii în conformitate cu punctele 37 și 44 litera (c) nu sunt recunoscute în surplus sau deficit până la cedarea operațiunii.

### **Utilizarea unei monede de prezentare diferite de moneda funcțională**

#### **Conversia la moneda de prezentare**

43. O entitate își poate prezenta situațiile financiare în orice monedă (sau monede). Dacă moneda de prezentare diferă de moneda funcțională a entității, aceasta își convertește performanța financiară și poziția financiară în moneda de prezentare. De exemplu, atunci când o entitate economică, cum ar fi o organizație internațională, conține entități individuale cu monede funcționale diferite, performanța financiară și poziția financiară ale fiecărei entități sunt exprimate într-o monedă comună, astfel încât să permită prezentarea situațiilor financiare consolidate. Pentru administrațiile naționale sau regionale/locale, moneda de prezentare este stabilită în mod normal de Ministerul de Finanțe (sau de o autoritate similară) sau este stabilită prin legislație.

44. **Performanța financiară și poziția financiară ale unei entități a cărei monedă funcțională nu este moneda unei economii hiperinflaționiste trebuie convertite într-o monedă de prezentare diferită utilizându-se următoarele proceduri:**
- (a) **Activele și datoriile pentru fiecare situație a poziției financiare prezentate (adică inclusiv cifrele comparative) trebuie convertite la cursul de închidere de la data acelei situații a poziției financiare;**
  - (b) **Veniturile și cheltuielile pentru fiecare situație a performanței financiare (adică inclusiv cifrele comparative) trebuie convertite la cursurile de schimb valutar de la datele tranzacțiilor; și**
  - (c) **Toate diferențele de schimb rezultante trebuie recunoscute drept componentă separată a activelor nete / capitalurilor proprii.**
45. La conversia fluxurilor de trezorerie, adică a încasărilor și plăților în numerar, ale unei operațiuni din străinătate în vederea includerii în situația fluxurilor de trezorerie, entitatea raportoare se va conforma procedurilor din IPSAS 2. IPSAS 2 prevede ca fluxurile de trezorerie ale unei entități controlate care corespunde definiției unei operațiuni din străinătate să fie convertite la cursul de schimb dintre moneda de prezentare și valută de la datele fluxurilor de trezorerie. IPSAS 2 descrie, de asemenea, prezentarea câștigurilor și pierderilor nerealizate generate de modificările cursurilor de schimb valutar pentru numerarul și echivalentele de numerar deținute sau datorate în valută.
46. Din motive practice, este deseori utilizat un curs care aproximează cursurile de schimb valutar de la datele tranzacțiilor, de exemplu, un curs mediu pentru acea perioadă, pentru conversia elementelor de venituri și cheltuieli. Totuși, în cazul în care cursurile de schimb valutar fluctuează semnificativ, folosirea cursului mediu pentru o perioadă nu este adecvată.
47. Diferențele de curs valutar la care se face referire la punctul 44 litera (c) rezultă din:
- (a) Conversia veniturilor și cheltuielilor la cursurile de schimb valutar de la datele tranzacțiilor și a activelor și datoriilor la cursul de închidere. Astfel de diferențe de curs valutar apar atât pentru elementele de venituri și cheltuieli recunoscute în surplus sau deficit, cât și pentru cele recunoscute direct în active nete / capitaluri proprii.
  - (b) Conversia activelor nete / capitalurilor proprii de deschidere la un curs de închidere care diferă de cursul de închidere precedent.

Aceste diferențe de curs valutar nu sunt recunoscute în surplus sau deficit deoarece modificările cursurilor de schimb valutar nu au un efect direct ori au un efect direct limitat asupra fluxurilor de trezorerie actuale sau viitoare din

operațiuni. Atunci când diferențele de curs valutar sunt legate de o operațiune din străinătate care este consolidată, dar care nu este deținută în întregime, diferențele de curs valutar acumulate care provin din conversie și se pot atribui intereselor minoritare sunt alocate și recunoscute ca parte a intereselor care nu controlează în situația consolidată a poziției financiare.

48. **Performanța financiară și poziția financiară ale unei entități a cărei monedă funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste trebuie convertite într-o monedă de prezentare diferită utilizându-se următoarele proceduri:**
- (a) **Toate valorile (adică activele, datoriile, elementele de active nete / capitaluri proprii, veniturile și cheltuielile, inclusiv cifrele comparative) trebuie convertite la cursul de închidere de la data celei mai recente situații a poziției financiare, cu excepția faptului că**
  - (b) **Atunci când valorile sunt convertite în moneda unei economii care nu este hiperinflaționistă, valorile comparative trebuie să fie cele care au fost prezentate drept valorile anului curent în situațiile financiare relevante din anul anterior (adică neajustate cu schimbările ulterioare ale nivelului prețurilor sau cu schimbările ulterioare ale cursurilor de schimb valutar).**
49. **Atunci când moneda funcțională a unei entități este moneda unei economii hiperinflaționiste, entitatea trebuie să își retrateze situațiile financiare în conformitate cu IPSAS 10 înainte de aplicarea metodei de conversie prezentate la punctul 48, cu excepția valorilor comparative care sunt convertite în moneda unei economii care nu este hiperinflaționistă (a se vedea punctul 48 litera (b)). Atunci când economia încetează să mai fie hiperinflaționistă și entitatea nu își mai retratează situațiile financiare în conformitate cu IPSAS 10, ea trebuie să utilizeze drept cost istoric pentru conversia în moneda de prezentare valorile retratate la nivelul prețurilor de la data la care entitatea a încetat să își mai retrateze situațiile financiare.**

### **Conversia unei operațiuni din străinătate**

50. Pe lângă punctele 43-49, punctele 51-56 se aplică atunci când performanța financiară și poziția financiară ale unei operațiuni din străinătate sunt convertite într-o monedă de prezentare astfel încât operațiunea din străinătate să poată fi inclusă în situațiile financiare ale entității raportoare prin consolidare sau prin metoda punerii în echivalență.
51. Încorporarea performanței financiare și a poziției financiare ale unei operațiuni din străinătate în cele ale entității raportoare urmează procedurile normale de consolidare, cum ar fi eliminarea soldurilor și a tranzacțiilor din cadrul unei entități economice (a se vedea IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*).
52. Cu toate acestea, un activ monetar (sau o datorie) din cadrul unei entități economice, fie că este pe termen scurt sau lung, nu poate fi compensat(ă) cu

datoria corespondentă (respectiv activul corespondent) din cadrul entității economice fără a se prezenta rezultatele fluctuațiilor monedei în situațiile financiare consolidate. Aceasta deoarece elementul monetar (a) reprezintă un angajament de a converti o anumită monedă într-o altă monedă și (b) expune entitatea raportoare la un câștig sau la o pierdere din fluctuațiile valutare. În consecință, în situațiile financiare consolidate ale entității raportoare, o astfel de diferență de curs valutar continuă să fie recunoscută în surplus sau deficit sau, dacă ea apare din cauzele descrise la punctul 37, este clasificată în active nete / capitaluri proprii până la cedarea operațiunii din străinătate.

53. Atunci când situațiile financiare ale unei operațiuni din străinătate sunt de la o dată diferită de cea a entității raportoare, operațiunea din străinătate întocmește deseori situații suplimentare la aceeași dată la care sunt întocmite situațiile financiare ale entității raportoare. IPSAS 35 specifică dispozițiile pentru situația în care perioada de raportare a entității care controlează este diferită de cea a entității controlate.
54. Atunci când există o diferență între data de raportare a entității raportoare și cea a operațiunii din străinătate, activele și datoriile operațiunii din străinătate sunt convertite la cursul de schimb de la data de raportare a operațiunii din străinătate.
55. Se fac ajustări pentru schimbările semnificative ale cursurilor de schimb valutar până la finalul perioadei de raportare a entității raportoare în conformitate cu IPSAS 35. Atunci când se aplică metoda punerii în echivalență pentru entitățile asociate și asocierile în participație se utilizează aceeași abordare în conformitate cu IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*.
56. **Orice fond comercial apărut la achiziționarea unei operațiuni din străinătate și orice ajustări de valoare justă ale valorilor contabile ale activelor și datoriilor apărute la achiziționarea respectivei operațiuni din străinătate trebuie tratate ca active și datorii ale operațiunii din străinătate. Astfel, ele trebuie să fie exprimate în moneda funcțională a operațiunii din străinătate și trebuie convertite la cursul de închidere în conformitate cu punctele 44 și 48.**

#### **Cedarea sau cedarea parțială a unei operațiuni din străinătate**

57. **La cedarea unei operațiuni din străinătate, valoarea cumulată a diferențelor de curs valutar aferentă acelei operațiuni din străinătate și acumulată într-o componentă separată a activelor nete / capitalurilor proprii trebuie reclasificată din active nete / capitaluri proprii în surplus sau deficit atunci când se recunoaște câștigul sau pierderea în urma cedării (a se vedea IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*).**
- 57A. În afară de cedarea întregii participații a unei entități într-o operațiune din străinătate, sunt contabilizate ca cedări următoarele cedări parțiale:

- (a) Atunci când cedarea parțială are drept urmare pierderea controlului asupra unei entități controlate care include o operațiune din străinătate, indiferent dacă entitatea păstrează un interes care nu controlează în fosta entitate controlată după cedarea parțială; și
- (b) Atunci când participația păstrată după cedarea parțială a unei participații într-un angajament comun sau după cedarea parțială a unei participații într-o entitate asociată care include o operațiune din străinătate este un activ financiar care include o operațiune din străinătate.
- 57B. La cedarea unei entități controlate care include o operațiune din străinătate, valoarea cumulată a diferențelor de schimb valutar legate de acea operațiune din străinătate care a fost atribuită intereselor care nu controlează trebuie transferată direct la surplusul sau deficitul acumulat.
- 57C. **În cazul unei cedări parțiale a unei entități controlate care conține o operațiune din străinătate, entitatea trebuie să redistribuie partea proporțională a valorii cumulate a diferențelor de curs valutar acumulate într-o categorie distinctă de active nete / capitaluri proprii către interesele care nu controlează din cadrul acelei operațiuni din străinătate. În cazul oricărei alte cedări parțiale a unei operațiuni din străinătate, entitatea trebuie să transfere la surplusul sau deficitul acumulat doar partea proporțională din valoarea cumulată a diferențelor de curs valutar acumulate în activele nete / capitalurile proprii.**
- 57D. Cedarea parțială a participației unei entități într-o operațiune din străinătate este reprezentată de orice reducere a participațiilor în capitalurile proprii ale unei entități într-o operațiune din străinătate, cu excepția reducerilor precizate la punctul 57A care sunt contabilizate ca cedări.
58. O entitate poate să își cedeze sau să își cedeze parțial interesul într-o operațiune din străinătate prin vânzare, lichidare, rambursarea capitalului vărsat sau abandonarea întregii entități sau a unei părți din aceasta. Plata unui dividend sau a unei distribuii similare face parte dintr-o cedare doar atunci când face parte din rentabilitatea investiției, de exemplu, atunci când dividendul sau distribuirea similară se plătește din surplusul de dinaintea achiziției. Reducerea valorii contabile a operațiunii din străinătate, fie ca urmare a propriilor pierderi înregistrate, fie ca urmare a unei deprecieri recunoscute de către entitatea care deține participația nu reprezintă o cedare parțială. În consecință, nicio parte a câștigului sau pierderii amânat(e) din schimbul valutar nu este recunoscută în surplus sau deficit la momentul reducerii valorii contabile.

### **Efectele fiscale ale diferențelor de curs valutar**

59. Pentru entitățile raportoare care fac obiectul impozitelor pe profit, îndrumările privind tratamentul (a) efectelor fiscale asociate câștigurilor și pierderilor din

tranzacțiile valutare și (b) diferențelor de curs valutar care rezultă din conversia performanței financiare și a poziției financiare ale unei entități (inclusiv ale unei operațiuni din străinătate) într-o monedă diferită pot fi găsite în standardele internaționale sau naționale de contabilitate relevante care tratează impozitele pe profit.

## **Prezentarea informațiilor**

60. **La punctele 62 și 64-66, referințele la „moneda funcțională” se aplică, în cazul unei entități economice, pentru moneda funcțională a entității care controlează.**
61. **Entitatea trebuie să prezinte:**
  - (a) **Valoarea diferențelor de curs valutar recunoscute în surplus sau deficit, cu excepția celor generate de instrumentele financiare evaluate la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 41; și**
  - (b) **Diferențele nete de curs valutar clasificate într-o componentă separată a activelor nete / capitalurilor proprii și o reconciliere a valorii acestor diferențe de curs valutar la începutul și la finalul perioadei.**
62. **Atunci când moneda de prezentare este diferită de moneda funcțională, acest lucru trebuie să fie declarat, împreună cu prezentarea monedei funcționale și a motivului utilizării unei monede de prezentare diferite.**
63. **Atunci când are loc o modificare a monedei funcționale a entității raportoare sau a unei operațiuni din străinătate importante, acest fapt și motivul schimbării monedei funcționale trebuie să fie prezentate.**
64. **Atunci când o entitate își prezintă situațiile financiare într-o monedă care este diferită de moneda sa funcțională, ea trebuie să descrie situațiile financiare ca fiind elaborate în conformitate cu IPSAS-urile doar dacă ele respectă toate dispozițiile din fiecare standard aplicabil, inclusiv metoda de conversie prezentată la punctele 44 și 48.**
65. **O entitate își prezintă uneori situațiile financiare sau alte informații financiare într-o monedă care nu este moneda sa funcțională fără a respecta dispozițiile de la punctul 64. De exemplu, o entitate poate să își convertească într-o altă monedă doar anumite elemente selectate din situațiile sale financiare. Sau o entitate a cărei monedă funcțională nu este moneda unei economii hiperinflaționiste poate să își convertească situațiile financiare într-o altă monedă prin conversia tuturor elementelor la cel mai recent curs de închidere. Astfel de conversii nu sunt conforme IPSAS-urilor și sunt necesare prezentările de informații prevăzute la punctul 66.**

66. **Atunci când o entitate își prezintă situațiile financiare sau alte informații financiare într-o monedă care este diferită de moneda sa funcțională sau de moneda sa de prezentare, iar dispozițiile de la punctul 64 nu sunt îndeplinite, ea trebuie:**
- (a) **Să identifice în mod clar informațiile drept informații suplimentare pentru a le distinge de informațiile care respectă IPSAS-urile;**
  - (b) **Să prezinte moneda în care sunt redate informațiile suplimentare; și**
  - (c) **Să prezinte moneda funcțională a entității și metoda de conversie folosită pentru a determina informațiile suplimentare.**

### **Prevederi tranzitorii**

#### **Adoptarea pentru prima dată a contabilității de angajamente**

- 67. [Eliminat]
- 68. [Eliminat]
- 69. [Eliminat]
- 70. [Eliminat]

#### **Tranzacții valutare și contraprestații în avans (Amendamente aduse de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*)**

- 70A. La aplicarea inițială, o entitate trebuie să aplice dispozițiile din Anexa A fie:
- (a) Prin aplicarea retrospectivă a IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*; fie
  - (b) În mod prospectiv la toate activele, cheltuielile și veniturile din domeniul de aplicare al Anexei A recunoscute inițial la sau după:
    - (i) Începutul perioadei de raportare în care entitatea aplică pentru prima dată Anexa A; sau
    - (ii) Începutul unei perioade de raportare anterioare prezentate sub formă de informații comparative în situațiile financiare ale perioadei de raportare în care entitatea aplică pentru prima dată Anexa A.
- 70B. O entitate care aplică punctul 70A litera (b) trebuie, la aplicarea inițială, să aplice Anexa A pentru activele, cheltuielile și veniturile recunoscute inițial la sau după începutul perioadei de raportare de la punctul 70A litera (b) sub-punctul (i) sau (ii) pentru care entitatea a recunoscut activele sau datoriile nemonetare rezultate din contraprestațiile în avans înainte de acea dată.



## Data intrării în vigoare

71. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2010 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2010, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 71A. Punctele 67, 68, 69, 70 și 72 au fost modificate de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 33 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, atunci amendamentele trebuie aplicate și pentru acea perioadă anterioară.
- 71B. IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, și IPSAS 37, *Angajamente comune*, emise în ianuarie 2015, au modificat punctele 3 litera (b), 10, 13, 21, 22, 38, 47, 50, 51, 53, 55, 57 și 58 și au adăugat punctele 57A, 57B, 57C și 57D. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente atunci când aplică IPSAS 35 și IPSAS 37.
- 71C. Punctele 6 și 7 au fost eliminate, iar punctul 13 a fost modificat de documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 71D. Punctele 3, 4, 5, 31 și 61 au fost modificate de IPSAS 41, emis în august 2018. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2022 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2022, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 41.
- 71E. Punctele 70A și 70B și Anexa A (punctele A1-A9) au fost adăugate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*, emis în octombrie 2018. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2019, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

72. Atunci când o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente conform definiției din IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, în scopuri de raportare financiară ulterior acestei date de intrare în vigoare, prezentul standard se aplică situațiilor financiare anuale ale entității care acoperă perioadele care încep la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acestei date.

### **Retragerea IPSAS 4 (2006)**

73. Prezentul standard înlocuiește IPSAS 4, *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*, emis în 2006.

## Tranzacții valutare și contraprestații în avans

*Prezenta anexă este parte integrantă din IPSAS 4.*

### Introducere

- A1. Punctul 24 din IPSAS 4, *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*, impune unei entități să înregistreze o tranzacție valutară, în momentul recunoașterii inițiale în moneda sa funcțională, aplicând sumei în valută cursul de schimb la vedere dintre moneda funcțională și valută (cursul de schimb valutar) de la data tranzacției. Punctul 25 din IPSAS 4 stipulează că data tranzacției este data la care tranzacția îndeplinește pentru prima dată condițiile de recunoaștere în conformitate cu IPSAS.
- A2. Atunci când o entitate plătește sau încasează o contraprestație în avans într-o valută, aceasta recunoaște, în general, un activ nemonetar sau o datorie nemonetară înainte de a recunoaște activul, cheltuiala sau venitul aferent(ă). Activul, cheltuiala sau venitul aferent(ă) (sau o parte din acesta ori aceasta) este valoarea recunoscută aplicând IPSAS-urile relevante, care are ca rezultat derecunoașterea activului nemonetar sau a datoriei nemonetare generat(e) de contraprestația în avans.
- A3. Prezenta anexă clarifică data tranzacției în scopul determinării cursului de schimb valutar care trebuie utilizat la recunoașterea inițială a activului, cheltuielii sau veniturii aferent(e) atunci când o entitate a încasat sau a plătit o contraprestație în avans într-o valută.

### Domeniu de aplicare

- A4. Această anexă se aplică unei tranzacții valutare (sau unei părți a acesteia) atunci când o entitate recunoaște un activ nemonetar sau o datorie nemonetară care rezultă din plata sau încasarea unei contraprestații în avans înainte ca entitatea să recunoască activul, cheltuiala sau venitul aferent(ă) (sau o parte din acesta ori aceasta).
- A5. Prezenta anexă nu se aplică atunci când o entitate evaluează activul, cheltuiala sau venitul aferent(ă) la recunoașterea inițială:
- (a) La valoarea justă; sau
  - (b) La valoarea justă a contraprestației plătite sau încasate la o altă dată decât data recunoașterii inițiale a activului nemonetar sau a datoriei nemonetare care rezultă din contraprestația în avans (de exemplu, o evaluare a fondului comercial aplicând IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*).
- A6. Unei entități nu i se impune să aplice prezenta anexă pentru:
- (a) Impozitul pe profit; sau

- (b) Contractele de asigurare (inclusiv contractele de reasigurare) pe care le emite sau contractele de reasigurare pe care le deține.

**Aplicarea IPSAS 4 pentru tranzacțiile valutare și contraprestațiile în avans**

- A7. Prezenta anexă tratează modul în care se determină data tranzacției în scopul determinării cursului de schimb valutar care trebuie utilizat la recunoașterea inițială a activului, cheltuielii sau venitului aferent(e) (sau a unei părți a acestuia ori acesteia) la derecunoașterea unui activ nemonetar sau a unei datorii nemonetare care rezultă din plata sau încasarea unei contraprestații în avans într-o valută.
- A8. Aplicând punctele 24-25 din IPSAS 4, data tranzacției în scopul determinării cursului de schimb valutar care trebuie utilizat la recunoașterea inițială a activului, cheltuielii sau venitului aferent(e) (sau a unei părți a acestuia ori acesteia) este data la care o entitate recunoaște inițial activul nemonetar sau datoria nemonetară care rezultă din plata sau încasarea unei contraprestații în avans într-o valută.
- A9. Dacă există mai multe plăți sau încasări în avans, entitatea trebuie să determine o dată a tranzacției pentru fiecare plată sau încasare a unei contraprestații în avans.

## Exemple ilustrative

*Prezentele exemple ilustrative însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 4.*

### Tranzacții valutare și contraprestații în avans

*În prezentele exemple ilustrative, sumele exprimate în valută sunt „monedă străină” (MS), iar sumele exprimate în moneda funcțională sunt „monedă locală” (ML).*

IE1. Obiectivul acestor exemple este de a ilustra modul în care o entitate determină data tranzacției atunci când recunoaște un activ nemonetar sau o datorie nemonetară care rezultă dintr-o contraprestație în avans într-o valută înainte de a recunoaște activul, cheltuiala sau venitul aferent(ă) (sau o parte a acestuia ori acesteia) aplicând IPSAS-urile relevante.

*Exemplul 1 – O singură plată în avans pentru cumpărarea unui singur element de imobilizări corporale*

IE2. La data de 1 martie 20X1, Entitatea A a încheiat un contract cu un furnizor în vederea cumpărării unui utilaj pentru utilizare în activitatea sa. Conform condițiilor contractului, Entitatea A îi plătește furnizorului un preț de cumpărare fix de 1.000 MS la 1 aprilie 20X1. La data de 15 aprilie 20X1, Entitatea A preia utilajul.

IE3. Entitatea A recunoaște inițial un activ nemonetar convertind 1.000 MS în moneda sa funcțională la cursul de schimb la vedere dintre moneda funcțională și moneda străină de la data de 1 aprilie 20X1. Aplicând punctul 27 litera (b) din IPSAS 4, *Efectele variației cursurilor de schimb valutare*, Entitatea A nu actualizează valoarea obținută prin conversie pentru acel activ nemonetar.

IE4. La data de 15 aprilie 20X1, Entitatea A preia utilajul. Entitatea A derecunoaște activul nemonetar și recunoaște utilajul ca imobilizare corporală aplicând IPSAS 17, *Imobilizări corporale*. La recunoașterea inițială a utilajului, Entitatea A recunoaște costul utilajului folosind cursul de schimb valutar de la data tranzacției, care este 1 aprilie 20X1 (data recunoașterii inițiale a activului nemonetar).

*Exemplul 2 – Încasări multiple pentru venituri recunoscute la un singur moment în timp*

IE5. La data de 1 iunie 20X2, Entitatea B a încheiat un contract cu un client în vederea livrării unor bunuri la 1 septembrie 20X2. Prețul contractual fix total este în valoare de 100 MS, din care suma de 40 MS este scadentă și încasată la 1 august 20X2, iar soldul rămâne de încasat la 30 septembrie 20X2.

IE6. Entitatea B recunoaște inițial o datorie nemonetară aferentă contractului convertind 40 MS în moneda sa funcțională la cursul de schimb la vedere dintre moneda funcțională și moneda străină de la data de 1 august 20X2. Aplicând punctul 27 litera (b) din IPSAS 4, Entitatea B nu actualizează valoarea obținută prin conversie pentru acea datorie nemonetară.

- IE7. Aplicând punctul 28 din IPSAS 9, *Venituri din contractele cu clienții*, Entitatea B recunoaște venituri la data de 1 septembrie 20X2, data la care transferă bunurile către client.
- IE8. Entitatea B determină că data tranzacției pentru veniturile aferente contraprestației în avans de 40 MS este 1 august 20X2. Aplicând punctul 25 din IPSAS 4, Entitatea B determină că data tranzacției pentru veniturile rămase este 1 septembrie 20X2.
- IE9. La data de 1 septembrie 20X2, Entitatea B:
- (a) Derecunoaște datoria aferentă contractului de 40 MS și recunoaște venituri utilizând cursul de schimb valutar de la 1 august 20X2; și
  - (b) Recunoaște venituri în valoare de 60 MS și o creanță conexă utilizând cursul de schimb valutar de la acea dată (1 septembrie 20X2).
- IE10. Creanța de 60 MS recunoscută la 1 septembrie 20X2 este un element monetar. Entitatea B actualizează valoarea obținută prin conversie a creanței până la momentul în care este decontată creanța.

*Exemplul 3 – Plăți multiple pentru cumpărarea unor servicii de-a lungul unei perioade de timp*

- IE11. La data de 1 mai 20X3, Entitatea C a încheiat un contract cu un furnizor pentru furnizarea unor servicii. Furnizorul îi va furniza Entității C serviciile în mod regulat în decursul perioadei de la 1 iulie 20X3 până la 31 decembrie 20X3. Contractul îi impune Entității C să îi plătească furnizorului 200 MS la 15 iunie 20X3 și 400 MS la 31 decembrie 20X3. Entitatea C a determinat că, pentru acest contract, plata a 200 MS la 15 iunie 20X3 se referă la serviciile de primit în perioada 1 iulie – 31 august 20X3, iar plata a 400 MS la 31 decembrie 20X3 se referă la serviciile de primit în perioada 1 septembrie – 31 decembrie 20X3.
- IE12. Entitatea C recunoaște inițial un activ nemonetar convertind 200 MS în moneda sa funcțională la cursul de schimb la vedere dintre moneda funcțională și moneda străină de la data de 15 iunie 20X3.
- IE13. În perioada 1 iulie – 31 august 20X3, Entitatea C derecunoaște activul nemonetar și recunoaște o cheltuială de 200 MS în surplus sau deficit pe măsură ce primește serviciile de la furnizor. Entitatea C determină că data tranzacției pentru cheltuiala aferentă contraprestației în avans de 200 MS este 15 iunie 20X3 (data recunoașterii inițiale a activului nemonetar).
- IE14. În perioada 1 septembrie – 31 decembrie 20X3, Entitatea C recunoaște inițial cheltuiala în surplus sau deficit pe măsură ce primește serviciile de la furnizor. În principiu, datele tranzacției sunt reprezentate de fiecare zi din perioada 1 septembrie – 31 decembrie 20X3. Totuși, în cazul în care cursurile de schimb valutar nu fluctuează semnificativ, Entitatea C poate utiliza un curs care aproximează cursurile reale, așa cum permite punctul 25 din IPSAS 4. În acest caz, Entitatea C

ar putea, de exemplu, să facă o conversie în moneda sa funcțională pentru cheltuiala de 100 MS ( $400 \text{ MS} \div 4$ ) aferentă fiecărei luni utilizând cursul mediu de schimb valutar al fiecărei luni pentru perioada 1 septembrie – 31 decembrie 20X3.

IE15. Pe măsură ce Entitatea C recunoaște cheltuiala în perioada 1 septembrie – 31 decembrie 20X3, aceasta recunoaște o datorie conexă aferentă obligației sale de a plăti furnizorul. Datoria reprezintă un element monetar. Entitatea C actualizează valoarea obținută prin conversie a datoriei până la momentul în care este decontată datoria.

*Exemplul 4 – Încasări multiple pentru venituri recunoscute la mai multe momente în timp*

IE16. La 1 ianuarie 20X4, Entitatea D încheie un contract pentru a vinde două produse unui client. Entitatea D transferă un produs la data de 1 martie 20X4 și al doilea produs la 1 iunie 20X4. Conform contractului, clientul plătește un preț de cumpărare fix de 1.000 MS, din care suma de 200 MS este scadentă și încasată în avans la 31 ianuarie 20X4, iar soldul este scadent și încasat la 1 iunie 20X4.

IE17. Sunt relevanți următorii factori:

- (a) Prețul primului produs este de 450 MS, iar prețul celui de-al doilea produs este de 550 MS.
- (b) Entitatea D a determinat că, pentru acest contract, contraprestația de 200 MS încasată la 31 ianuarie 20X4 se referă la primul produs, transferat la 1 martie 20X4. La transferul produsului respectiv către client, Entitatea D are un drept necondiționat la 250 MS din contraprestația rămasă.

IE18. Cursurile de schimb la vedere sunt:

Data	Curs de schimb la vedere MS:ML
31 ianuarie 20X4	1:1,5
1 martie 20X4	1:1,7
1 iunie 20X4	1:1,9

IE19. Următoarele înregistrări contabile ilustrează modul în care Entitatea D contabilizează aspectele valutare ale contractului:

- (a) Entitatea D încasează plata în avans de 200 MS în data de 31 ianuarie 20X4, pe care o convertește în moneda sa funcțională utilizând cursul de schimb valutar de la data de 31 ianuarie 20X4.

D Numerar (200 MS)

300 ML

C Datorie aferentă contractului (200 MS)

300 ML

- (b) Aplicând punctul 27 litera (b) din IPSAS 4, Entitatea D nu actualizează valoarea obținută prin conversie pentru datoria nemonetară aferentă contractului.
- (c) Entitatea D transferă primul produs cu un preț al tranzacției de 450 MS la data de 1 martie 20X4. Entitatea D derecunoaște datoria aferentă contractului și recunoaște venituri de 300 ML. Entitatea D recunoaște venitul rămas de 250 MS aferent primului produs și o creanță conexă, convertindu-le pe ambele la cursul de schimb valutar de la data la care recunoaște inițial veniturile rămase de 250 MS, adică 1 martie 20X4.

D Datorie aferentă contractului (200 MS)	300 ML
D Creanță (250 MS)	425 ML
C Venituri (450 MS)	725 ML

- (d) Creanța de 250 MS este un activ monetar. Entitatea D actualizează valoarea obținută prin conversie a creanței până la momentul în care este decontată creanța (1 iunie 20X4). La 1 iunie 20X4, creanța de 250 MS este echivalentă cu 475 ML. Așa cum prevede punctul 32 din IPSAS 4, Entitatea D recunoaște un câștig din schimbul valutar de 50 ML în surplus sau deficit.

D Creanță	50 ML
C Câștig din schimbul valutar	50 ML

- (e) Entitatea D transferă al doilea produs cu un preț al tranzacției de 550 MS la data de 1 iunie 20X4. Entitatea D recunoaște venitul de 550 MS utilizând cursul de schimb valutar de la data tranzacției, care este data la care Entitatea D recunoaște pentru prima dată această parte a tranzacției în situațiile sale financiare, adică 1 iunie 20X4.
- (f) Entitatea D încasează, de asemenea, contraprestația rămasă de 800 MS la data de 1 iunie 20X4. 250 MS din contraprestația încasată decontează creanța de 250 MS care rezultă la transferul primului produs. Entitatea D convertește numerarul la cursul de schimb valutar de la data de 1 iunie 20X4.

D Numerar (800 MS)	1.520 ML
C Creanță (250 MS)	475 ML
C Venituri (550 MS)	1.045 ML



## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 4.*

### Context

- BC1. Programul IPSASB de convergență cu IFRS-urile este un element important în programul de lucru al IPSASB. Politica IPSASB este ca IPSAS-urile pe bază de angajamente să fie convergente cu IFRS-urile emise de către IASB atunci când este adecvat pentru entitățile din sectorul public.
- BC2. IPSAS-urile pe bază de angajamente care sunt convergente cu IFRS-urile păstrează dispozițiile, structura și textul IFRS-urilor, cu excepția cazului în care există un motiv specific sectorului public care să justifice o abatere. Abateră de la IFRS-ul echivalent are loc atunci când dispozițiile sau terminologia din IFRS nu sunt adecvate pentru sectorul public sau atunci când este necesară includerea unui comentariu sau a unor exemple suplimentare pentru a ilustra anumite dispoziții în contextul sectorului public. Diferențele dintre IPSAS-uri și IFRS-urile echivalente sunt identificate în *Comparația cu IFRS* inclusă în fiecare IPSAS. Comparația cu IAS 21 face referire doar la versiunea IAS 21 care a fost revizuit în 2003 și modificat în 2005.<sup>1</sup>
- BC3. În mai 2000, predecesorul IPSASB, Comitetul pentru Sectorul Public (PSC)<sup>2</sup>, a emis prima versiune a IPSAS 4, *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*, care se baza pe IAS 21, *Efectele variației cursurilor de schimb valutar* (1993). În decembrie 2006, IPSASB a revizuit IPSAS 4, care se baza pe IAS 21 (revizuit în 2003), ca parte a Proiectului său general de îmbunătățiri. În decembrie 2005, IASB a emis o modificare la IAS 21 (publicată cu titlul *Investiție netă într-o operațiune din străinătate*).
- BC4. La începutul anului 2007, IPSASB a inițiat un proiect de îmbunătățire continuă pentru actualizarea IPSAS-urilor existente în vederea convergenței cu cele mai recente IFRS-uri conexe, în măsura în care această convergență este adecvată pentru sectorul public. Ca parte a acestui proiect, IPSASB a analizat amendamentul IASB la IAS 21 emis în decembrie 2005 și, în general, a fost de acord cu motivele IASB pentru modificarea IAS-ului și cu amendamentul efectuat. (Baza pentru concluzii a IASB în urma modificării nu este reproducută aici. Abonații la *Serviciul complet de abonamente* al IASB pot consulta Baza pentru concluzii pe website-ul IASB la adresa <http://www.iasb.org>.)

<sup>1</sup> Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS-uri) au fost emise de predecesorul IASB, Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate. Standardele emise de IASB sunt intitulate Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri). IASB a definit IFRS-urile ca fiind formate din IFRS-uri, IAS-uri și Interpretările standardelor. În unele cazuri, IASB a modificat, mai degrabă decât a înlocuit, IAS-urile, caz în care vechiul număr al IAS-ului rămâne neschimbat.

<sup>2</sup> PSC a devenit IPSASB atunci când Consiliul IFAC a modificat mandatul PSC pentru ca acesta să devină un consiliu independent de normalizare, în noiembrie 2004.

BC5. IAS 21 a fost modificat ulterior ca o consecință a IFRS-urilor și a IAS-urilor revizuite emise după decembrie 2005. IPSAS 4 nu include amendamentele aferente care rezultă din IFRS-urile sau IAS-urile revizuite emise după decembrie 2005. Aceasta deoarece IPSASB nu a examinat încă și nu și-a format o părere cu privire la aplicabilitatea dispozițiilor din acele IFRS-uri și din revizuirile acelor IAS-uri pentru entitățile din sectorul public.

**Revizuirea IPSAS 4 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016**

BC6. IPSASB a emis documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016. Această reglementare modifică referințele din toate IPSAS-urile astfel:

- (a) Elimină punctele standard privind aplicabilitatea IPSAS-urilor în cazul „entităților din sectorul public, cu excepția GBE-urilor” din secțiunea referitoare la domeniul de aplicare al fiecărui standard;
- (b) Înlocuiește termenul „GBE” cu termenul „entități comerciale din sectorul public”, după caz; și
- (c) Modifică punctul 10 din *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* furnizând o descriere pozitivă a entităților din sectorul public pentru care sunt concepute IPSAS-urile.

Motivele acestor modificări sunt prezentate în Baza pentru concluzii la IPSAS 1.

**Revizuirea IPSAS 4 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2018***

BC7. IPSASB a revizuit dispozițiile din IFRIC 22, *Tranzacții valutare și contraprestații în avans*, emis de IASB în decembrie 2016, și considerațiile Comitetului pentru Interpretări IFRS cu privire la consensul acestuia, după cum este stabilit în Baza pentru concluzii. În general, IPSASB a fost de acord că în sectorul public nu a existat niciun motiv specific pentru a nu include aceste dispoziții în IPSAS 4.

### Comparație cu IAS 21

IPSAS 4, *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*, se bazează în principal pe IAS 21, *Efectele variației cursurilor de schimb valutar* (revizuit în 2003, modificat în 2005). Principalele diferențe dintre IPSAS 4 și IAS 21 sunt următoarele:

- În anumite situații, IPSAS 4 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 21. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „venituri din activități curente” (*revenue*), „entitate economică”, „situația performanței financiare” și „active nete / capitaluri proprii” în IPSAS 4. Termenii echivalenți din IAS 21 sunt „venit” (*income*), „grup”, „situația rezultatului global” și „capitaluri proprii”.

## IPSAS 5 – COSTURILE ÎNDATORĂRII

### Recunoaștere

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 23, *Costurile îndatorării* (revizuit în 1993), publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 23 sunt reproduse în această publicație a Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) cu permisiunea Fundației pentru Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Textul aprobat al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) este cel publicat de IASB în limba engleză, iar exemplare ale acestora pot fi obținute direct de la departamentul de relații publice al Fundației IFRS, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS-urile, IAS-urile, Proiectele de expunere și alte publicații ale IASB sunt protejate de dreptul de autor al Fundației IFRS.

„IFRS”, „IAS”, „IASB”, „IFRS Foundation”, „International Accounting Standards” și „International Financial Reporting Standards” sunt mărci înregistrate ale Fundației IFRS și nu trebuie utilizate fără acordul Fundației IFRS.

## IPSAS 5 – COSTURILE ÎNDATORĂRII

### Istoricul IPSAS

*Prezenta versiune include amendamentele rezultate din IPSAS-urile emise până la 31 ianuarie 2020.*

IPSAS 5, *Costurile îndatorării*, a fost emis în mai 2000.

De la această dată, IPSAS 5 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2019* (emis în ianuarie 2020)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018* (emis în octombrie 2018)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* (emis în aprilie 2016)
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 32, *Angajamente de concesiune a serviciilor: concedenți* (emis în octombrie 2011)

### Tablelul punctelor modificate în IPSAS 5

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
2	Eliminat	Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
3	Eliminat	Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
6	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020 IPSAS 32 octombrie 2011
11	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
19	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
25	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
41	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
41A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
42A	Nou	IPSAS 32 octombrie 2011
42B	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
42C	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
42D	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
42E	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020
43	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015

## IPSAS 5 – COSTURILE ÎNDATORĂRII

### CUPRINS

---

	Punctul
Obiectiv	
Domeniu de aplicare .....	1-4
Definiții .....	5-13
Costurile îndatorării .....	6
Entitate economică .....	7-9
Beneficii economice viitoare sau potențial de servicii .....	10
Entități economice de stat .....	11
Active nete / capitaluri proprii .....	12
Active cu ciclul lung de producție .....	13
Costurile îndatorării – Tratat de referință .....	14-16
Recunoaștere .....	14-15
Prezentarea informațiilor .....	16
Costurile îndatorării – Tratat alternativ permis .....	17-39
Recunoaștere .....	17-20
Costurile îndatorării eligibile pentru capitalizare .....	21-29
Surplusul valorii contabile a unui activ cu ciclul lung de producție peste valoarea recuperabilă .....	30
Începerea capitalizării .....	31-33
Înteruperea capitalizării .....	34-35
Încetarea capitalizării .....	36-39
Prezentarea informațiilor .....	40
Prevederi tranzitorii .....	41-41A
Data intrării în vigoare .....	42-43
Bază pentru concluzii	
Comparație cu IAS 23	

---

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 5, *Costurile îndatorării*, este prezentat în obiectiv și la punctele 1-43. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 5 trebuie citit în contextul obiectivului său, al *Prefetei la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și al *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile în absența unor îndrumări explicite.



## Obiectiv

Prezentul standard stipulează tratamentul contabil al costurilor îndatorării. Prezentul standard prevede, în general, evidențierea imediată a costurilor îndatorării drept cheltuieli. Totuși, standardul permite, drept tratament contabil alternativ permis, capitalizarea costurilor îndatorării care sunt atribuibile în mod direct achiziționării, construirii sau producerii unui activ cu ciclu lung de producție.

## Domeniu de aplicare

1. **Prezentul standard trebuie aplicat pentru contabilizarea costurilor îndatorării.**
2. [Eliminat]
3. [Eliminat]
4. Prezentul standard nu tratează costul real sau imputat al activelor nete / capitalurilor proprii. Acolo unde jurisdicțiile aplică o cheltuială de capital entităților individuale, este necesară exercitarea raționamentului profesional pentru a se determina dacă cheltuiala corespunde definiției costurilor îndatorării sau dacă trebuie tratată drept un cost real sau imputat al activelor nete / capitalurilor proprii.

## Definiții

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

**Costurile îndatorării** reprezintă dobânzile și alte cheltuieli suportate de o entitate pentru împrumutarea de fonduri.

Un **activ cu ciclu lung de producție** este un activ care are neapărat nevoie de o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau pentru vânzare.

**Termenii definiți în alte IPSAS-uri sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles ca în acele standarde și sunt reprodusi în *Glosarul de termeni definiți publicat separat.***

## Costurile îndatorării

6. Costurile îndatorării pot include:
  - (a) Cheltuiala cu dobânzile calculată prin metoda dobânzii efective așa cum este descrisă în IPSAS 41, *Instrumente financiare*;
  - (b) [Eliminată]
  - (c) [Eliminată]

- (d) Cheltuielile financiare cu privire la leasinguri financiare și angajamente de concesiune a serviciilor; și
- (e) Diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor în valută, în măsura în care acestea sunt privite ca o ajustare a cheltuielilor cu dobânda.

### **Entitate economică**

- 7. Termenul entitate economică este utilizat în prezentul standard pentru a defini, în scopul raportării financiare, un grup de entități care cuprinde entitatea care controlează și orice entități controlate.
- 8. Alți termeni folosiți uneori pentru a face referire la o entitate economică sunt entitate administrativă, entitate financiară, entitate consolidată și grup.
- 9. O entitate economică poate include entități care au atât politici sociale, cât și obiective comerciale. De exemplu, un departament guvernamental pentru locuințe poate fi o entitate economică ce include entități care oferă locuințe pentru o taxă nominală, precum și entități care oferă locuințe pe o bază comercială.

### **Beneficii economice viitoare sau potențial de servicii**

- 10. Activele oferă entităților o modalitate de realizare a obiectivelor lor. Activele care sunt utilizate pentru a oferi bunuri și servicii în conformitate cu obiectivele unei entități, dar care nu generează direct intrări de numerar nete sunt adesea descrise drept încorporând „potențial de servicii”. Activele care sunt utilizate pentru a genera intrări de numerar nete sunt adesea descrise ca încorporând „beneficii economice viitoare”. Pentru a cuprinde toate utilizările activelor, prezentul standard utilizează termenul „beneficii economice viitoare sau potențial de servicii” pentru a descrie caracteristicile esențiale ale activelor.

### **Entități economice de stat**

- 11. [Eliminat]

### **Active nete / capitaluri proprii**

- 12. Active nete / capitaluri proprii este termenul folosit în prezentul standard pentru a desemna evaluarea reziduală în situația poziției financiare (active minus datorii). Activele nete / capitalurile proprii pot fi pozitive sau negative. În loc de active nete / capitaluri proprii pot fi folosiți și alți termeni, cu condiția ca înțelesul acestora să fie clar.

### **Active cu ciclu lung de producție**

- 13. Exemple de active cu ciclu lung de producție sunt clădirile de birouri, spitalele, activele de infrastructură, cum ar fi drumurile, podurile și unitățile producătoare de electricitate, și stocurile care necesită o perioadă substanțială de timp pentru a le aduce la stadiul de vânzare sau de utilizare. Alte investiții și acele active

care sunt fabricate de-a lungul unei perioade de timp scurte nu sunt considerate active cu ciclu lung de producție. Nu sunt active cu ciclu lung de producție nici activele care în momentul achiziției sunt gata în vederea utilizării lor prestabilite sau pentru vânzare.

## **Costurile îndatorării – Tratament de referință**

### **Recunoaștere**

14. **Costurile îndatorării trebuie recunoscute drept cheltuială în perioada în care sunt suportate.**
15. Conform tratamentului de referință, costurile îndatorării se recunosc drept cheltuială în perioada în care sunt suportate, fără a se ține cont de felul în care sunt utilizate împrumuturile.

### **Prezentarea informațiilor**

16. **Situațiile financiare trebuie să prezinte politica contabilă adoptată pentru costurile îndatorării.**

## **Costurile îndatorării – Tratament alternativ permis**

### **Recunoaștere**

17. **Costurile îndatorării trebuie recunoscute drept cheltuială în perioada în care sunt suportate, cu excepția celor care sunt capitalizate în conformitate cu punctul 18.**
18. **Costurile îndatorării care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție trebuie capitalizate ca parte din costul activului respectiv. Valoarea costurilor îndatorării eligibile pentru capitalizare trebuie determinată în conformitate cu prezentul standard.**
19. Conform tratamentului alternativ permis, costurile îndatorării care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producției unui activ fac parte din costul respectivului activ. Aceste costuri ale îndatorării sunt capitalizate ca parte a costului activului în cazul în care (a) există probabilitatea ca ele să aducă entității beneficii economice viitoare sau potențial de servicii, și (b) costurile pot fi evaluate fiabil<sup>1</sup>. Alte costuri ale îndatorării sunt recunoscute drept cheltuială în perioada în care sunt suportate.
20. **Atunci când o entitate adoptă tratamentul alternativ permis, acest tratament trebuie aplicat consecvent tuturor costurilor îndatorării care sunt**

---

<sup>1</sup> Informațiile fiabile nu conțin erori semnificative, nu sunt părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă exact ceea ce susțin că reprezintă sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte. Punctul BC16 din IPSAS 1 detaliază abordarea tranzitorie pentru explicarea fiabilității.

**direct atribuibile achiziției, construcției sau producției tuturor activelor cu ciclu lung de producție ale entității.**

### **Costurile îndatorării eligibile pentru capitalizare**

21. Costurile îndatorării care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție sunt acele costuri ale îndatorării care ar fi fost evitate dacă nu s-ar fi efectuat cheltuielile cu activul în cauză. Atunci când o entitate împrumută fonduri special în scopul obținerii unui anumit activ cu ciclu lung de producție, costurile îndatorării asociate în mod direct aceluși activ cu ciclu lung de producție pot fi ușor identificate.
22. Poate fi dificil de identificat o relație directă între anumite împrumuturi și un activ cu ciclu lung de producție și de determinat împrumuturile care ar fi putut fi altfel evitate. O asemenea dificultate apare, de exemplu, atunci când activitatea de finanțare a unei entități este coordonată central. Dificultăți apar, de asemenea, atunci când o entitate economică folosește o gamă de instrumente de datorie pentru a împrumuta fonduri cu rate variabile ale dobânzilor și dă cu împrumut respectivele fonduri pe diferite baze altor entități din entitatea economică. Fondurile care au fost împrumutate de centrală pot fi transferate altor entități din cadrul entității economice drept împrumut, subvenție sau infuzie de capital. Este posibil ca astfel de transferuri pot să nu fie purtătoare de dobândă sau să solicite ca doar o parte a costului real al dobânzii să fie recuperată. Alte complicații apar (a) la utilizarea împrumuturilor exprimate în sau legate de valute, (b) în cazul în care entitatea economică își desfășoară activitatea în economii hiperinflaționiste și (c) din fluctuații ale cursurilor de schimb valutar. Prin urmare, determinarea valorii costurilor îndatorării care sunt direct atribuibile achiziției unui activ cu ciclu lung de producție este dificilă și este necesară exercitarea raționamentului profesional.
23. **În măsura în care fondurile sunt împrumutate special în scopul obținerii unui activ cu ciclu lung de producție, suma costurilor îndatorării eligibile pentru capitalizare pentru acel activ trebuie determinată drept diferență între costurile reale ale îndatorării suportate de acele împrumuturi în timpul perioadei și orice venit rezultat din investiția temporară a acelor împrumuturi.**
24. Angajamentele de finanțare pentru un activ cu ciclu lung de producție pot face ca o entitate să obțină fonduri împrumutate și să suporte costurile aferente îndatorării înainte de a utiliza, parțial sau integral, fondurile pentru cheltuielile cu activul cu ciclu lung de producție. În astfel de cazuri, fondurile sunt adesea investite temporar până la cheltuirea lor pentru activul cu ciclu lung de producție. La determinarea valorii costurilor îndatorării eligibile pentru capitalizare în cursul unei perioade, orice venituri din investiții generate de astfel de fonduri sunt deduse din costurile îndatorării suportate.

25. **În măsura în care fondurile sunt împrumutate în general și folosite în scopul obținerii unui activ cu ciclu lung de producție, suma costurilor îndatorării eligibilă pentru capitalizare trebuie determinată prin aplicarea unei rate de capitalizare asupra cheltuielilor cu acel activ. Rata de capitalizare trebuie să fie media ponderată a costurilor îndatorării aplicabilă tuturor împrumuturilor entității în curs în perioada în cauză. Cu toate acestea, o entitate trebuie să excludă din acest calcul costurile îndatorării aplicabile împrumuturilor realizate special în sensul obținerii unui activ cu ciclu lung de producție până când toate activitățile necesare pregătirii activului pentru utilizarea sa prestabilită sau pentru vânzare sunt finalizate. Valoarea costurilor îndatorării pe care o entitate le capitalizează în cursul unei perioade nu trebuie să depășească valoarea costurilor îndatorării suportate în cursul acelei perioade.**
26. Doar costurile îndatorării aplicabile împrumuturilor entității pot fi capitalizate. Când o entitate care controlează împrumută fonduri care sunt transferate unei entități controlate fără alocarea sau cu alocarea parțială a costurilor îndatorării, entitatea controlată poate capitaliza doar acele costuri ale îndatorării pe care aceasta le-a suportat. Când o entitate controlată primește o contribuție de capital fără dobândă sau o subvenție de capital, aceasta nu va suporta costurile îndatorării și prin urmare nu va capitaliza astfel de costuri.
27. Când o entitate care controlează transferă fonduri la cost parțial unei entități controlate, entitatea controlată poate capitaliza acea parte a costurilor îndatorării pe care le-a suportat. În situațiile financiare ale entității economice, întreaga valoare a costurilor îndatorării poate fi capitalizată pentru activul cu ciclu lung de producție, cu condiția ca ajustările corespunzătoare de consolidare să fi fost făcute pentru a elimina acele costuri capitalizate de către entitatea controlată.
28. Când o entitate care controlează a transferat fonduri fără cost unei entități controlate, nici entitatea care controlează și nici entitatea controlată nu îndeplinesc criteriile pentru capitalizarea costurilor îndatorării. Cu toate acestea, dacă entitatea economică îndeplinește criteriile de capitalizare a costurilor îndatorării, ea poate capitaliza costurile îndatorării pentru activul cu ciclu lung de producție în situațiile sale financiare.
29. În unele cazuri, este adecvat să fie luate în considerare toate împrumuturile entității care controlează și ale entităților sale controlate atunci când se calculează o medie ponderată a costurilor îndatorării; în alte cazuri, este adecvat ca fiecare entitate controlată să folosească o medie ponderată a costurilor îndatorării aplicabilă propriilor sale împrumuturi.

### **Surplusul valorii contabile a unui activ cu ciclu lung de producție peste valoarea recuperabilă**

30. În cazul în care valoarea contabilă sau costul final estimat al activului cu ciclu lung de producție depășește valoarea sa recuperabilă sau valoarea sa realizabilă

netă, valoarea contabilă este redusă sau eliminată în conformitate cu dispozițiile IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*, sau IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*, după caz. În anumite situații, valoarea reducerii sau a eliminării este reluată în conformitate cu acele standarde.

### Începerea capitalizării

31. **Capitalizarea costurilor îndatorării drept parte a costului unui activ cu ciclul lung de producție trebuie să înceapă în momentul în care:**
  - (a) **Cheltuielile pentru acel activ sunt suportate;**
  - (b) **Costurile îndatorării sunt suportate; și**
  - (c) **Activitățile necesare pentru pregătirea activului în vederea utilizării sale prestabilite sau a vânzării sunt în curs.**
32. Cheltuielile pentru un activ cu ciclul lung de producție includ doar acele cheltuieli care au generat plăți în numerar, transferuri de alte active sau preluarea unor datorii purtătoare de dobândă. Valoarea contabilă medie a activului de-a lungul perioadei, inclusiv costurile îndatorării capitalizate anterior, este în mod normal o aproximare rezonabilă a cheltuielilor cărora li s-a aplicat rata de capitalizare în acea perioadă.
33. Activitățile necesare pregătirii activului în vederea utilizării sale prestabilite sau a vânzării nu cuprind numai construirea fizică a activului. Ele includ lucrările tehnice și administrative anterioare începerii construcției fizice, cum ar fi activitățile asociate cu obținerea avizelor. Totuși, asemenea activități exclud deținerea unui activ atunci când nu are loc nicio operațiune de producție sau de dezvoltare care să modifice starea activului. De exemplu, costurile îndatorării suportate în cursul amenajării terenului sunt capitalizate în perioada în care se desfășoară activitățile legate de amenajare. Totuși, costurile îndatorării suportate în perioada în care un teren dobândit în scopul construirii de clădiri este deținut fără a fi supus unor activități asociate de amenajare nu îndeplinesc condițiile pentru capitalizare.

### Înteruperea capitalizării

34. **Capitalizarea costurilor îndatorării trebuie întreruptă în timpul perioadelor prelungite în care dezvoltarea activă este întreruptă, și acestea trebuie înregistrate la cheltuieli.**
35. Costurile îndatorării pot fi suportate în timpul unei perioade prelungite în care se întrerup activitățile necesare pregătirii unui activ în vederea utilizării sale prestabilite sau a vânzării. Astfel de costuri reprezintă costuri cu deținerea activelor parțial finalizate și nu îndeplinesc condițiile pentru capitalizare. Totuși, capitalizarea costurilor îndatorării nu se întrerupe în mod normal pe parcursul unei perioade în care se desfășoară lucrări tehnice și administrative importante. De asemenea, capitalizarea costurilor îndatorării nu se întrerupe atunci când o

amânare temporară este o parte necesară a procesului de pregătire a unui activ pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau a vânzării. De exemplu, capitalizarea continuă în cursul perioadei prelungite necesare pentru ajungerea la maturitate a stocurilor sau în cursul perioadei prelungite în care creșterile nivelului apei întârzie construirea unui pod, dacă asemenea niveluri ridicate ale apei sunt obișnuite pe parcursul perioadei de construcție în zona geografică implicată.

### **Încetarea capitalizării**

36. **Capitalizarea costurilor îndatorării trebuie să înceteze atunci când se realizează cea mai mare parte a activităților necesare pentru pregătirea activului cu ciclu lung de producție în vederea utilizării sale prestabilite sau a vânzării.**
37. Un activ este în mod normal finalizat în vederea utilizării sale prestabilite sau a vânzării atunci când construcția fizică a activului este terminată, chiar dacă unele lucrări administrative de rutină pot continua încă. Dacă mai sunt de realizat doar modificări minore, cum ar fi decorarea interioară a unei clădiri potrivit specificațiilor cumpărătorului sau utilizatorului, se consideră că a fost încheiată cea mai mare parte a activităților.
38. **Atunci când construirea unui activ cu ciclu lung de producție se realizează prin construirea separată a unor componente și fiecare componentă poate fi folosită în timp ce se lucrează la construirea altora, capitalizarea costurilor îndatorării trebuie să înceteze în momentul în care a fost finalizată cea mai mare parte a activităților necesare pentru pregătirea componentei în cauză în vederea utilizării sale prestabilite sau a vânzării.**
39. Un complex de birouri incluzând mai multe clădiri, fiecare dintre acestea putând fi folosită în mod individual, reprezintă un exemplu de activ cu ciclu lung de producție pentru care fiecare componentă în parte poate fi folosită în timp ce continuă construcția altor componente. Exemplele de active cu ciclu lung de producție care trebuie finalizate înainte ca orice componentă să poată fi folosită includ (a) o sală de operații dintr-un spital atunci când întreaga construcție trebuie finalizată înainte ca sala să fie folosită, (b) o uzină de tratare a apei menajere unde mai multe procese sunt executate în secvență în diferite părți ale uzinei și (c) un pod care este parte integrantă a unei autostrăzi.

### **Prezentarea informațiilor**

40. **Situațiile financiare trebuie să prezinte următoarele informații:**
  - (a) **Politica contabilă adoptată pentru costurile îndatorării;**
  - (b) **Valoarea costurilor îndatorării capitalizate în timpul perioadei; și**
  - (c) **Rata de capitalizare folosită pentru a determina valoarea costurilor îndatorării eligibile pentru capitalizare (atunci când era necesară**

aplicarea unei rate de capitalizare asupra fondurilor împrumutate în general).

## Prevederi tranzitorii

41. [Eliminat]
- 41A. Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*, emis în octombrie 2018, a modificat punctul 25. O entitate trebuie să aplice acest amendament costurilor îndatorării suportate la sau după începutul perioadei de raportare anuală în care entitatea trebuie să aplice mai întâi acele amendamente.

## Data intrării în vigoare

42. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 iulie 2001 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 iulie 2001, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 42A. Punctul 6 a fost modificat de IPSAS 32, *Angajamente de concesiune a serviciilor: concedenți*, emis în octombrie 2011. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2014 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2014, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 32, amendamentele la punctele 25-27 și 85B din IPSAS 13, amendamentele la punctele 5, 7 și 107C din IPSAS 17, amendamentele la punctele 2 și 125A din IPSAS 29 și amendamentele la punctele 6 și 132A din IPSAS 31.
- 42B. Punctele 41 și 43 au fost modificate de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 33 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, atunci modificările trebuie aplicate și pentru acea perioadă anterioară.
- 42C. Punctele 2, 3 și 11 au fost eliminate de documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.



- 42D. **Punctul 25 a fost modificat și punctul 41A a fost adăugat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*, emis în octombrie 2018. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2019, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 42E. **Punctul 6 a fost modificat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2019*, emis în ianuarie 2020. O entitate trebuie să aplice acest amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2022 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2022, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 41.**
43. Atunci când o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente conform definiției din IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, în scopuri de raportare financiară ulterior acestei date de intrare în vigoare, prezentul standard se aplică situațiilor financiare anuale ale entității care acoperă perioadele care încep la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acestei date.

## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 5.*

### Revizuirea IPSAS 5 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în aprilie 2016

BC1. IPSASB a emis documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016. Această reglementare modifică referințele din toate IPSAS-urile astfel:

- (a) Elimină punctele standard privind aplicabilitatea IPSAS-urilor în cazul „entităților din sectorul public, cu excepția GBE-urilor” din secțiunea referitoare la domeniul de aplicare al fiecărui standard;
- (b) Înlocuiește termenul „GBE” cu termenul „entități comerciale din sectorul public”, după caz; și
- (c) Modifică punctul 10 din *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* furnizând o descriere pozitivă a entităților din sectorul public pentru care sunt concepute IPSAS-urile.

Motivele acestor modificări sunt prezentate în Baza pentru concluzii la IPSAS 1.

### Revizuirea IPSAS 5 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*

BC2. IPSASB a analizat revizuirile la IAS 23, *Costurile îndatorării*, incluse în documentul *Îmbunătățiri anuale la standardele IFRS®*, ciclul 2015-2017, emis de IASB în decembrie 2017, și motivele IASB pentru realizarea acestor amendamente așa cum sunt menționate în Baza sa pentru concluzii. IPSASB a menționat că, deși IPSAS 5 și IAS 23 au abordat direcții diferite, contabilitatea pentru tratamentul alternativ permis din IPSAS 5 este consecventă cu contabilitatea din IAS 23. IPSASB a fost de acord că nu existau motive specifice sectorului public pentru a nu adopta amendamentele. IPSASB a fost de acord cu opinia IASB conform căreia costurile de aplicare a amendamentelor retroactiv pot depăși posibilele beneficii ale acestei acțiuni. În consecință, o entitate aplică amendamentele doar costurilor îndatorării suportate la sau după data la care amendamentele sunt aplicate pentru prima dată.

### Revizuirea IPSAS 5 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2019*

BC3. Amendamentele la punctul 6 actualizează îndrumările legate de componentele costurilor îndatorării care rezultă din IPSAS 41, *Instrumente financiare*, care au fost omise accidental la emiterea IPSAS 41. IPSASB a fost de acord să includă aceste amendamente minore în documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2019*.

### Comparație cu IAS 23

IPSAS 5, *Costurile îndatorării*, se bazează în principal pe IAS 23, *Costurile îndatorării* (1993). Principalele diferențe dintre IPSAS 5 și IAS 23 sunt următoarele:

- În anumite situații, IPSAS 5 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 23. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „venituri” (*revenue*), „situația performanței financiare” și „active nete / capitaluri proprii” în IPSAS 5. Termenii echivalenți din IAS 23 sunt „venit” (*income*), „situația veniturilor și cheltuielilor” și „capitaluri proprii”.
- IPSAS 5 conține un set diferit de definiții ale termenilor tehnici față de IAS 23 (punctul 5).

**Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) 6, *Situații financiare consolidate și individuale*, a fost înlocuit de IPSAS 34, *Situații financiare individuale*, și IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*. Aceste standarde se aplică pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Prin urmare, IPSAS 6 nu mai este aplicabil și a fost eliminat.**

**Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) 7, *Investiții în entitățile asociate*, a fost înlocuit de IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*. Prezentul standard se aplică pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Prin urmare, IPSAS 7 nu mai este aplicabil și a fost eliminat.**

**Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) 8, *Interese în asocierile în participație*, a fost înlocuit de IPSAS 37, *Angajamente comune*. Prezentul standard se aplică pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Prin urmare, IPSAS 8 nu mai este aplicabil și a fost eliminat.**

## **IPSAS 9 – VENITURI DIN TRANZACȚII DE SCHIMB**

### **Recunoaștere**

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 18 (revizuit în 1993), *Venituri*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 18 sunt reproduse în această publicație a Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) cu permisiunea Fundației pentru Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Textul aprobat al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) este cel publicat de IASB în limba engleză, iar exemplare ale acestora pot fi obținute direct de la departamentul de relații publice al Fundației IFRS, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS-urile, IAS-urile, Proiectele de expunere și alte publicații ale IASB sunt protejate de dreptul de autor al Fundației IFRS.

„IFRS”, „IAS”, „IASB”, „IFRS Foundation”, „International Accounting Standards” și „International Financial Reporting Standards” sunt mărci înregistrate ale Fundației IFRS și nu trebuie utilizate fără acordul Fundației IFRS.

## IPSAS 9 – VENITURI DIN TRANZACȚII DE SCHIMB

### Istoricul IPSAS

*Prezenta versiune include amendamentele rezultate din IPSAS-urile emise până la 31 ianuarie 2020.*

IPSAS 9, *Venituri din tranzacții de schimb*, a fost emis în iulie 2001.

De la această dată, IPSAS 9 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- IPSAS 41, *Instrumente financiare* (emis în august 2018)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* (emis în aprilie 2016)
- IPSAS 37, *Angajamente comune* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 27, *Agricultura* (emis în decembrie 2009)
- IPSAS 29, *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* (emis în ianuarie 2010)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* (emis în noiembrie 2010)

### Tabelul punctelor modificate în IPSAS 9

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
1	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
2	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
3	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016



VENITURI DIN TRANZACȚII DE SCHIMB

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
9	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
10	Modificat	IPSAS 27 decembrie 2009 IPSAS 29 ianuarie 2010 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010 IPSAS 41 august 2018
12	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
19	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
33	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
34	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
36	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
39	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
41A	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
41B	Nou	IPSAS 37 ianuarie 2015
41C	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016

VENITURI DIN TRANZACȚII DE SCHIMB

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
41D	Nou	IPSAS 41 august 2018
42	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015
IG1	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
IG12	Modificat	IPSAS 29 ianuarie 2010 IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului IG29	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
IG32	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
IG33	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
IG34	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010

**IPSAS 9 – VENITURI DIN TRANZACȚII DE SCHIMB****CUPRINS**


---

	Punctul
Obiectiv	
Domeniu de aplicare .....	1-10
Definiții .....	11-13
Venituri .....	12-13
Evaluarea veniturilor .....	14-17
Identificarea tranzacției .....	18
Prestarea serviciilor .....	19-27
Vânzarea bunurilor .....	28-32
Dobânzi, redevențe și dividende sau distribuiri similare .....	33-38
Prezentarea informațiilor .....	39-40
Data intrării în vigoare .....	41-42
Bază pentru concluzii	
Îndrumări de implementare	
Comparație cu IAS 18	

---

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 9, *Venituri din tranzacții de schimb*, este prezentat în obiectiv și la punctele 1-42. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 9 trebuie citit în contextul obiectivului său, al *Prefeței la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și al *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile în absența unor îndrumări explicite.

## Obiectiv

*Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare* al IASB definește venitul drept „majorări ale beneficiilor economice în cursul perioadei contabile sub forma intrărilor de active sau a măririi valorii activelor sau a diminuării datoriilor, care au drept rezultat creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele legate de contribuții ale participanților la capitalurile proprii”. Definiția IASB a venitului include atât veniturile, cât și câștigurile. Prezentul standard utilizează termenul „venituri” (*revenue*), care cuprinde atât veniturile (*revenues*), cât și câștigurile (*gains*), în locul termenului „venit” (*income*). Anumite elemente specifice recunoscute drept venituri sunt tratate în alte standarde și sunt excluse din domeniul de aplicare al prezentului standard. De exemplu, câștigurile care rezultă din vânzarea imobilizărilor corporale sunt tratate în mod special în standardele privind imobilizările corporale și nu sunt tratate de prezentul standard.

Obiectivul prezentului standard este de a prescrie tratamentul contabil al veniturilor generate din evenimente și tranzacții de schimb.

Un element de primă importanță în contabilizarea veniturilor este determinarea momentului în care trebuie recunoscut venitul. Venitul este recunoscut atunci când există probabilitatea ca (a) entității să îi revină în viitor beneficii economice sau potențial de servicii și (b) aceste beneficii să poată fi evaluate în mod fiabil.<sup>1</sup> Prezentul standard identifică situațiile în care aceste criterii vor fi îndeplinite și, prin urmare, veniturile vor fi recunoscute. De asemenea, standardul furnizează îndrumări practice de aplicare a acestor criterii.

## Domeniu de aplicare

1. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard pentru contabilizarea veniturilor provenite din următoarele tranzacții și evenimente de schimb:**
  - (a) **Prestarea serviciilor;**
  - (b) **Vânzarea bunurilor; și**
  - (c) **Utilizarea de către terțe părți a activelor entității care generează dobânzi, redevențe și dividende sau distribuiri similare.**
2. [Eliminat]
3. [Eliminat]
4. Prezentul standard nu tratează veniturile care rezultă din alte tranzacții decât cele de schimb.

---

<sup>1</sup> Informațiile fiabile nu conțin erori semnificative, nu sunt părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă exact ceea ce susțin că reprezintă sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte. Punctul BC16 din IPSAS 1 detaliază abordarea tranzitorie pentru explicarea fiabilității.

5. Entitățile din sectorul public pot genera venituri din tranzacții care implică sau nu schimbul. O tranzacție de schimb este cea în care entitatea primește active sau servicii sau acesteia i se sting datorii și oferă direct celeilalte părți în schimbul acestora o valoare aproximativ egală (în primul rând sub forma bunurilor, a serviciilor sau a utilizării activelor). Exemplele de tranzacții de schimb includ:
  - (a) Achiziționarea sau vânzarea de bunuri sau servicii; sau
  - (b) Leasingul imobilizărilor corporale la prețurile de piață.
6. În diferențierea dintre veniturile din tranzacții de schimb și veniturile din alte tranzacții decât cele de schimb trebuie luat în considerare mai degrabă fondul tranzacției decât forma acesteia. Exemplele de alte tranzacții decât cele de schimb includ veniturile din exercitarea puterilor guvernamentale (de exemplu, impozite directe și indirecte, taxe și amenzi), subvenții și donații.
7. În mod normal, prestarea serviciilor implică executarea de către entitate a unei sarcini convenite, pe parcursul unei anumite perioade de timp. Serviciile pot fi prestate în cadrul unei singure perioade de timp sau de-a lungul mai multor perioade. Exemplele de servicii prestate de entitățile din sectorul public pentru care veniturile sunt de obicei primite la schimb pot include acordarea de locuințe, administrarea facilităților de distribuție a apei, administrarea drumurilor cu taxă și administrarea plăților prin transfer. Unele acorduri de prestare a serviciilor sunt direct aferente contractelor de construcție, de exemplu, cele care se referă la serviciile prestate de directorii de proiecte și de arhitecți. Veniturile generate de aceste acorduri nu sunt tratate în prezentul standard, ci sunt tratate în conformitate cu dispozițiile aplicabile contractelor de construcție, specificate în IPSAS 11, *Contracte de construcție*.
8. Bunurile includ (a) bunurile produse de entitate în scopul vânzării, precum publicațiile, și (b) bunurile achiziționate pentru a fi revândute, cum ar fi mărfurile sau terenurile și alte proprietăți deținute în vederea revândării.
9. Utilizarea de către terți a activelor entității generează venituri sub formă de:
  - (a) Dobânzi – taxe pentru utilizarea numerarului sau a echivalentelor de numerar sau pentru sume datorate entității;
  - (b) Redevențe – taxe pentru utilizarea activelor imobilizate ale entității, cum ar fi brevetele, mărcile înregistrate, drepturile de autor și software-ul pentru computere; și
  - (c) Dividende sau distribuii similare – distribuirea surplusurilor către deținătorii de investiții de capital, proporțional cu partea deținută dintr-o anumită clasă de capital.
10. Prezentul standard nu tratează veniturile provenite din:
  - (a) Acorduri de leasing (a se vedea IPSAS 13, *Contracte de leasing*);

- (b) Dividende sau distribuiri similare provenite din investiții contabilizate pe baza metodei punerii în echivalență (a se vedea IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*);
- (c) Câștiguri din vânzarea imobilizărilor corporale (care sunt tratate în IPSAS 17, *Imobilizări corporale*);
- (d) Contracte de asigurare care intră sub incidența standardului de contabilitate național sau internațional relevant care tratează contractele de asigurare;
- (e) Modificări ale valorii juste a activelor financiare și datoriilor financiare sau cedarea acestora (a se vedea IPSAS 41, *Instrumente financiare*);
- (f) Modificări ale valorii altor active circulante;
- (g) Recunoașterea inițială și modificările valorii juste a activelor biologice aferente activității agricole (a se vedea IPSAS 27, *Agricultura*);
- (h) Recunoașterea inițială a producției agricole (a se vedea IPSAS 27); și
- (i) Extracția minereurilor.

## Definiții

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

**Tranzacțiile de schimb** reprezintă tranzacțiile în cadrul cărora o entitate primește active sau servicii ori acesteia i se sting datorii și oferă direct unei alte entități în schimbul acestora o valoare aproximativ egală (în primul rând sub formă de numerar, bunuri, servicii sau utilizare de active).

**Valoarea justă** reprezintă valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, între părți interesate și în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.

**Alte tranzacții decât cele de schimb** reprezintă tranzacțiile care nu sunt tranzacții de schimb. Într-o altă tranzacție decât cea de schimb, o entitate fie obține o valoare de la o altă entitate fără a oferi direct în schimb o valoare aproximativ egală, fie oferă o valoare unei alte entități fără a primi direct în schimb o valoare aproximativ egală.

**Termenii definiți în alte IPSAS-uri sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles ca în acele standarde și sunt reprodusi în *Glosarul de termeni definiți* publicat separat.**

## Venituri

12. Veniturile includ doar intrările brute de beneficii economice sau potențial de servicii primite sau de primit de către entitate în nume propriu. Sumele colectate în

calitate de intermediar al guvernului sau al unei alte organizații guvernamentale sau în numele unor terțe părți, de exemplu, colectarea plăților pentru telefon sau electricitate de către oficiul poștal în numele entităților care furnizează astfel de servicii, nu sunt beneficii economice sau potențial de servicii primite de către entitate și nu au ca rezultat creșteri ale activelor sau scăderi ale datoriilor. Prin urmare, sunt excluse din venituri. Similar, în cazul unei relații de reprezentare, intrările brute de beneficii economice sau potențial de servicii includ sumele colectate în numele entității decidente care nu au drept rezultat creșteri ale activelor nete / capitalurilor proprii ale entității. Sumele colectate în numele entității decidente nu reprezintă venituri. În schimb, reprezintă venituri orice comision primit sau de primit pentru colectarea sau administrarea intrărilor brute.

13. Intrările financiare, în special împrumuturile, nu îndeplinesc definiția veniturilor deoarece acestea (a) conduc la o modificare egală atât a activelor, cât și a datoriilor și (b) nu au impact asupra activelor nete / capitalurilor proprii. Intrările financiare sunt preluate direct în situația poziției financiare și adăugate la soldurile activelor și datoriilor.

## Evaluarea veniturilor

14. **Veniturile trebuie evaluate la valoarea justă a contraprestației primite sau de primit.**
15. Valoarea veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată de obicei printr-un acord între entitate și cumpărătorul sau utilizatorul activului sau serviciului. Veniturile se evaluează la valoarea justă a contraprestației primite sau de primit, ținându-se cont de valoarea oricăror reduceri comerciale și rabaturi cantitative permise de entitate.
16. În majoritatea cazurilor, contraprestația este sub formă de numerar sau echivalente de numerar, iar valoarea veniturilor este valoarea numerarului sau echivalentelor de numerar primit(e) sau care urmează a fi primit(e). Cu toate acestea, în momentul în care intrarea de numerar sau de echivalente de numerar este amânată, valoarea justă a contraprestației poate fi mai mică decât valoarea nominală a numerarului primit sau de primit. De exemplu, o entitate poate oferi cumpărătorului un credit fără dobândă sau poate accepta de la acesta efecte comerciale cu o rată a dobânzii mai mică decât cea de pe piață drept contraprestație pentru vânzarea bunurilor. Atunci când acest acord constituie efectiv o tranzacție financiară, valoarea justă a contraprestației este determinată prin actualizarea tuturor sumelor de primit în viitor, utilizând o rată a dobânzii implicită. Rata dobânzii implicită este rata care poate fi determinată în modul cel mai clar dintre:
  - (a) Rata predominantă pentru un instrument similar al unui emitent cu un rating de credit similar; sau
  - (b) O rată a dobânzii care actualizează valoarea nominală a instrumentului la prețul curent de vânzare în numerar al bunurilor sau serviciilor.



Diferența dintre valoarea justă și valoarea nominală a contraprestației este recunoscută drept venit din dobânzi în conformitate cu punctele 33 și 34.

17. Atunci când bunurile sau serviciile sunt schimbate sau tranzacționate cu bunuri sau servicii similare ca natură și valoare, schimbul nu este privit drept o tranzacție care generează venit. De obicei, aceasta este situația mărfurilor precum uleiul sau laptele, în cazul cărora furnizorii schimbă stocurile între diverse zone pentru a satisface cererea de moment dintr-o anumită zonă. În momentul în care bunurile sunt vândute sau se prestează servicii în schimbul unor bunuri sau servicii care nu sunt similare, schimbul este privit drept o tranzacție care generează venit. Venitul este evaluat la valoarea justă a bunurilor sau serviciilor primite, ajustată cu orice sume transferate în numerar sau echivalente de numerar. Când valoarea justă a bunurilor sau serviciilor primite nu poate fi evaluată în mod fiabil, venitul este evaluat la valoarea justă a bunurilor sau serviciilor cedate, ajustată cu valoarea oricăror sume transferate în numerar sau echivalente de numerar.

### Identificarea tranzacției

18. Criteriile de recunoaștere din prezentul standard sunt aplicate de obicei separat pentru fiecare tranzacție. Cu toate acestea, în anumite situații este necesară aplicarea criteriilor de recunoaștere componentelor identificabile separat ale unei singure tranzacții, pentru a putea reflecta fondul economic al tranzacției. De exemplu, atunci când prețul unui produs include o sumă identificabilă pentru serviciile ulterioare, această sumă este înregistrată în avans și recunoscută ca venit pe parcursul perioadei în care este efectuat serviciul. În schimb, criteriile de recunoaștere se aplică pentru două sau mai multe tranzacții luate împreună în cazul în care acestea sunt conectate în așa fel încât efectul nu poate fi înțeles fără a se face referire la ansamblul tranzacțiilor luate ca întreg. De exemplu, o entitate poate să vândă bunuri și în același timp să încheie un acord separat privind răscumpărarea bunurilor la o dată ulterioară, negând astfel efectul de fond al tranzacției; în acest caz, cele două tranzacții sunt tratate împreună.

### Prestarea serviciilor

19. **Atunci când rezultatul unei tranzacții care implică prestarea de servicii poate fi estimat în mod fiabil, venitul asociat tranzacției trebuie să fie recunoscut în funcție de stadiul de finalizare a tranzacției la data de raportare. Rezultatul unei tranzacții poate fi estimat în mod fiabil atunci când sunt îndeplinite toate condițiile următoare:**
- (a) **Valoarea veniturilor poate fi evaluată în mod fiabil;**
  - (b) **Este probabil ca beneficiile economice sau potențialul de servicii asociate tranzacției să îi revină entității;**
  - (c) **Stadiul de finalizare a tranzacției la data de raportare poate fi evaluat în mod fiabil; și**

**(d) Costurile suportate pentru tranzacție și costurile de finalizare a tranzacției pot fi evaluate în mod fiabil.**

20. Recunoașterea veniturilor în funcție de stadiul de finalizare a tranzacției este deseori denumită metoda procentului de finalizare. Conform acestei metode, veniturile sunt recunoscute în perioadele de raportare în care sunt prestate serviciile. De exemplu, o entitate care oferă servicii de evaluare a proprietăților va recunoaște veniturile pe măsură ce evaluările individuale sunt finalizate. Recunoașterea veniturilor pe această bază oferă informații utile referitoare la amploarea și performanța activității de prestare a serviciilor pe parcursul unei perioade. IPSAS 11 prevede, de asemenea, recunoașterea veniturilor pe această bază. Dispozițiile standardului sunt, în general, aplicabile la recunoașterea veniturilor și cheltuielilor asociate unei tranzacții care implică prestarea de servicii.
21. Veniturile sunt recunoscute numai atunci când este probabil ca beneficiile economice sau potențialul de servicii aferente tranzacției să fie generate pentru entitate. Cu toate acestea, în momentul în care apare o incertitudine legată de colectabilitatea unei sume incluse deja în venituri, suma care nu poate fi colectată sau suma a cărei colectare a încetat să mai fie probabilă este recunoscută mai degrabă drept cheltuială decât ca o ajustare a valorii veniturilor recunoscute inițial.
22. O entitate este în general capabilă să facă estimări fiabile după ce a convenit următoarele aspecte cu celelalte părți la tranzacție:
- (a) Drepturile exercitabile ale fiecărei părți privind serviciile de furnizat și de primit de către părți;
  - (b) Contraprestația care urmează a fi schimbată; și
  - (c) Modul și condițiile decontării.
- De asemenea, este de regulă necesar ca entitatea să dețină un sistem intern eficient de prognozare și raportare financiară. Entitatea analizează și, când este necesar, revizuieste estimările veniturilor pe măsură ce serviciul este executat. Necesitatea unor asemenea revizuii nu înseamnă neapărat că rezultatul tranzacției nu poate fi estimat în mod fiabil.
23. Stadiul de finalizare a unei tranzacții poate fi determinat prin diverse metode. O entitate utilizează metoda care evaluează în mod fiabil serviciile executate. În funcție de natura tranzacției, metodele pot include:
- (a) Studii privind lucrările executate;
  - (b) Serviciile executate până la data respectivă ca procent din serviciile totale care trebuie executate; sau

- (c) Ponderea costurilor suportate până la data respectivă în totalul costurilor estimate ale tranzacției. Numai costurile care reflectă serviciile executate până la data respectivă sunt incluse în costurile suportate până la data în cauză. Numai costurile care reflectă serviciile executate sau care urmează a fi executate sunt incluse în costurile totale estimate ale tranzacției.

Plățile pe măsura execuției și avansurile de la clienți nu reflectă, de obicei, serviciile executate.

24. Din motive practice, atunci când serviciile sunt executate prin intermediul unui număr nedeterminat de prestații într-un cadru temporal specificat, veniturile sunt recunoscute liniar pe parcursul cadrului temporal, în afară de cazul în care există dovezi că o altă metodă ar putea evidenția mai bine stadiul de finalizare. Când o anumită prestație este mult mai importantă decât orice alte prestații, recunoașterea veniturilor este amânată până în momentul în care prestația respectivă este executată.
25. **Când rezultatul unei tranzacții care implică prestarea de servicii nu poate fi estimat în mod fiabil, venitul trebuie recunoscut doar în limita cheltuielilor recunoscute care pot fi recuperate.**
26. În cadrul primelor etape ale unei tranzacții se întâmplă deseori ca rezultatul tranzacției să nu poată fi estimat în mod fiabil. Cu toate acestea, ar putea exista probabilitatea ca entitatea să recupereze costurile de tranzacție pe care le-a suportat. Prin urmare, veniturile sunt recunoscute doar în funcție de costurile suportate care se preconizează că vor putea fi recuperate. Având în vedere că rezultatul tranzacției nu poate fi estimat în mod fiabil, nu se recunoaște niciun surplus.
27. În cazul în care (a) rezultatul unei tranzacții nu poate fi estimat în mod fiabil și (b) recuperarea costurilor suportate nu este probabilă, veniturile nu sunt recunoscute, iar costurile suportate sunt recunoscute drept cheltuieli. În momentul în care nu mai există incertitudinile care împiedicau estimarea fiabilă a rezultatului contractului, veniturile sunt recunoscute în conformitate cu punctul 19 mai degrabă decât cu punctul 25.

## Vânzarea bunurilor

28. **Veniturile din vânzarea bunurilor trebuie recunoscute în momentul în care au fost îndeplinite toate condițiile următoare:**
- (a) **Entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și recompensele semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor;**
- (b) **Entitatea nu menține nici implicarea managerială continuă la nivelul asociat adesea cu dreptul de proprietate și nici controlul efectiv asupra bunurilor vândute;**

- (c) **Valoarea veniturilor poate fi evaluată în mod fiabil;**
  - (d) **Este probabil ca beneficiile economice sau potențialul de servicii asociate tranzacției să îi revină entității; și**
  - (e) **Costurile aferente respectivei tranzacții care sunt suportate sau urmează să fie suportate pot fi evaluate în mod fiabil.**
29. Evaluarea momentului în care o entitate i-a transferat cumpărătorului riscurile și recompensele semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor impune o examinare a circumstanțelor în care s-a desfășurat tranzacția. În cele mai multe cazuri, transferul riscurilor și recompenselor aferente dreptului de proprietate coincide cu transferul titlului legal de proprietate sau cu trecerea bunurilor în posesia cumpărătorului. Aceasta este situația în majoritatea vânzărilor. Totuși, în alte cazuri, transferul riscurilor și recompenselor aferente dreptului de proprietate apare într-un moment diferit față de cel al transferului titlului legal de proprietate sau de cel al trecerii bunurilor în posesia cumpărătorului.
30. Dacă entitatea păstrează riscurile semnificative aferente proprietății, tranzacția nu reprezintă o vânzare, iar veniturile nu sunt recunoscute. O entitate poate păstra un risc semnificativ aferent proprietății în mai multe modalități. Exemple de situații în care entitatea poate păstra riscurile și recompensele semnificative aferente dreptului de proprietate sunt:
- (a) Atunci când entitatea își asumă o obligație legată de rezultatele nesatisfăcătoare neacoperite de prevederile normale de garanție;
  - (b) Atunci când primirea veniturilor dintr-o anumită vânzare este condiționată de primirea de către cumpărător a veniturilor din vânzarea sa de bunuri (de exemplu, când printr-o operațiune de publicare a guvernului se distribuie materiale educaționale școlilor pe bază de vânzare sau retur);
  - (c) Atunci când bunurile sunt trimise, dar trebuie să fie instalate, iar instalarea reprezintă o parte semnificativă a contractului care nu a fost încă executată de către entitate; și
  - (d) Atunci când cumpărătorul are dreptul de a anula cumpărarea dintr-un motiv specificat în contractul de vânzare-cumpărare, iar entitatea nu este sigură de probabilitatea returnării bunurilor.
31. Dacă o entitate păstrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate, atunci tranzacția reprezintă o vânzare, iar veniturile sunt recunoscute. De exemplu, un vânzător poate păstra titlul de proprietate asupra bunurilor doar cu scopul de a asigura colectabilitatea sumei ce i se datorează. Într-un astfel de caz, dacă entitatea a transferat riscurile și recompensele semnificative aferente dreptului de proprietate, tranzacția este o vânzare, iar veniturile sunt recunoscute. Un alt exemplu al unei entități care păstrează doar un risc

nesemnificativ aferent dreptului de proprietate poate fi o vânzare cu o clauză de returnare a banilor în cazul în care cumpărătorul nu este satisfăcut. În astfel de cazuri, veniturile sunt recunoscute la momentul vânzării, cu condiția ca vânzătorul să poată estima în mod fiabil returnările viitoare și să poată recunoaște o datorie aferentă returnărilor pe baza experienței anterioare și a altor factori relevanți.

32. Veniturile sunt recunoscute numai atunci când este probabil ca beneficiile economice sau potențialul de servicii aferente tranzacției să fie generate pentru entitate. În anumite cazuri, acest lucru poate fi puțin probabil până în momentul primirii contraprestației sau până când este înlăturată o incertitudine. De exemplu, veniturile pot depinde de abilitatea unei alte entități de a furniza bunuri conform unui contract, și dacă există orice îndoială că acest lucru va avea loc, atunci recunoașterea poate fi amânată până la producerea evenimentului. Când bunurile sunt furnizate, incertitudinea este eliminată și venitul este recunoscut. Cu toate acestea, în momentul în care apare o incertitudine legată de colectabilitatea unei sume incluse deja în venituri, suma care nu poate fi colectată sau suma a cărei colectare a încetat a mai fi probabilă este recunoscută mai degrabă drept cheltuielă decât ca o ajustare a valorii veniturilor recunoscute inițial.

### **Dobânzi, redevențe și dividende sau distribuiri similare**

33. **Veniturile rezultate din utilizarea de către terți a activelor entității care generează dobânzi, redevențe și dividende sau distribuiri similare trebuie recunoscute folosind tratamentul contabil prevăzut la punctul 34 atunci când:**
- (a) **Este probabil ca beneficiile economice sau potențialul de servicii asociate tranzacției să îi revină entității; și**
  - (b) **Suma veniturilor poate fi evaluată în mod fiabil.**
34. **Veniturile trebuie recunoscute folosind următoarele tratamente contabile:**
- (a) **Dobânzile trebuie recunoscute pe baza repartizării proporționale în timp care ia în considerare randamentul efectiv al activului;**
  - (b) **Redevențele trebuie recunoscute pe măsură ce sunt obținute, în conformitate cu fondul economic al acordului în cauză; și**
  - (c) **Dividendele sau distribuiri similare trebuie recunoscute atunci când se stabilește dreptul acționarului sau al entității de a primi plata.**
35. Randamentul efectiv al unui activ reprezintă rata dobânzii necesară pentru actualizarea fluxului viitor al încasărilor de numerar preconizat pe parcursul vieții activului pentru a echivala valoarea contabilă inițială a activului. Veniturile din dobânzi includ valoarea amortizării oricărei actualizări, prime sau altor

diferențe dintre valoarea contabilă inițială a unui titlu de creanță și valoarea sa la scadență.

36. Când dobânda neplătită a fost acumulată înainte de achiziționarea unei investiții purtătoare de dobândă, încasarea ulterioară a dobânzii este distribuită între perioadele de preachiziție și postachiziție; doar partea postachiziție este recunoscută ca venit. Când dividendele sau distribuiri similare pentru acțiuni sunt declarate din surplusul net din preachiziție, aceste dividende sau distribuiri similare sunt deduse din costul titlurilor de valoare în cauză. Dacă este dificil de făcut o asemenea alocare, în afară de cazul în care se realizează pe o bază arbitrară, dividendele sau distribuiri similare sunt recunoscute ca venit, cu excepția cazului în care acestea reprezintă în mod clar o recuperare parțială a costului acțiunilor.
37. Redevențele, cum ar fi redevențele petroliere, se acumulează conform termenelor acordului relevant și se recunosc de obicei pe această bază, în afara cazului în care, având în vedere fondul acordului, este mai potrivit să se recunoască veniturile pe alte baze sistematice și raționale.
38. Veniturile sunt recunoscute numai atunci când este probabil ca beneficiile economice sau potențialul de servicii aferente tranzacției să fie generate pentru entitate. Cu toate acestea, în momentul în care apare o incertitudine legată de colectabilitatea unei sume incluse deja în venituri, suma care nu poate fi colectată sau suma a cărei colectare a încetat a mai fi probabilă este recunoscută mai degrabă drept cheltuială decât ca o ajustare a valorii veniturilor recunoscute inițial.

## Prezentarea informațiilor

39. **O entitate trebuie să prezinte:**
  - (a) **Politicile contabile adoptate pentru recunoașterea venitului, inclusiv metodele adoptate pentru determinarea stadiului de execuție a tranzacțiilor care implică prestarea de servicii;**
  - (b) **Valoarea fiecărei categorii semnificative de venit recunoscute în cursul perioadei, inclusiv venitul care rezultă din:**
    - (i) **Prestarea serviciilor;**
    - (ii) **Vânzarea bunurilor;**
    - (iii) **Dobândă;**
    - (iv) **Redevențe; și**
    - (v) **Dividende sau distribuiri similare; și**
  - (c) **Valoarea veniturilor care rezultă din schimburile de bunuri sau servicii incluse în fiecare categorie semnificativă de venit.**

40. Îndrumări cu privire la prezentarea oricăror active contingente și datorii contingente pot fi găsite în IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*. Activele contingente și datoriile contingente pot rezulta din elemente cum ar fi costurile de garanție, despăgubirile, penalizările sau posibilele pierderi.

## Data intrării în vigoare

41. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 iulie 2002 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 iulie 2002, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 41A. Punctul 42 a fost modificat de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 33 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, atunci amendamentul trebuie aplicat și pentru acea perioadă anterioară.
- 41B. IPSAS 37, *Angajamente comune*, emis în ianuarie 2015, a modificat punctul 10 litera (b). O entitate trebuie să aplice respectivul amendament atunci când aplică IPSAS 37.
- 41C. Punctele 2 și 3 au fost eliminate de documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 41D. Punctul 10 a fost modificat de IPSAS 41, emis în august 2018. O entitate trebuie să aplice acest amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2022 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2022, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 41.
42. Atunci când o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente conform definiției din IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de*

*angajamente*, în scopuri de raportare financiară ulterior acestei date de intrare în vigoare, prezentul standard se aplică situațiilor financiare anuale ale entității care acoperă perioadele care încep la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acestei date.



## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 9.*

### **Revizuirea IPSAS 9 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016**

BC1. IPSASB a emis documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016. Această reglementare modifică referințele din toate IPSAS-urile astfel:

- (a) Elimină punctele standard privind aplicabilitatea IPSAS-urilor în cazul „entităților din sectorul public, cu excepția GBE-urilor” din secțiunea referitoare la domeniul de aplicare al fiecărui standard;
- (b) Înlocuiește termenul „GBE” cu termenul „entități comerciale din sectorul public”, după caz; și
- (c) Modifică punctul 10 din *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* furnizând o descriere pozitivă a entităților din sectorul public pentru care sunt concepute IPSAS-urile.

Motivele acestor modificări sunt prezentate în Baza pentru concluzii la IPSAS 1.

## Îndrumări de implementare

*Prezentele îndrumări însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 9.*

- IG1. Entitățile din sectorul public generează venituri din tranzacții care implică sau nu schimbul. Prezentul standard tratează veniturile care rezultă din tranzacții de schimb. Veniturile din tranzacții de schimb provin din:
- (a) Vânzarea bunurilor sau prestarea serviciilor către terțe părți;
  - (b) Vânzarea bunurilor sau prestarea serviciilor către alte agenții guvernamentale; și
  - (c) Utilizarea de către terțe părți a activelor entității care generează dobânzi, redevențe și dividende sau distribuiri similare.
- IG2. Aplicarea criteriilor de recunoaștere anumitor tranzacții poate fi afectată de:
- (a) Legislația din diferite țări, care poate determina momentul în care entitatea transferă cumpărătorului riscurile și recompensele semnificative aferente dreptului de proprietate. Așadar, exemplele din această secțiune a îndrumărilor de implementare trebuie să fie citite în contextul legilor din țara în care are loc tranzacția; și
  - (b) Natura relației (contractuală sau de altă natură) dintre entitatea care plătește și entitatea care primește venitul (adică entitatea poate fi de acord asupra unui anumit moment la care entitatea care primește venitul să îl recunoască).

### Prestarea serviciilor

#### *Locuințe*

- IG3. Venitul din chirie din oferirea de locuințe este recunoscut când venitul este obținut în conformitate cu termenii acordului de închiriere.

#### *Transport școlar*

- IG4. Venitul din costul de călătorie perceput pasagerilor pentru oferirea de transport școlar este recunoscut la momentul oferirii transportului.

#### *Administrarea drumurilor cu taxă*

- IG5. Venitul din administrarea drumurilor cu taxă este recunoscut pe măsură ce este obținut, pe baza uzurii drumurilor.

#### *Desfășurarea litigiilor în instanță*

- IG6. Venitul din desfășurarea litigiilor în instanță poate fi recunoscut fie în funcție de stadiul în care se află derularea procesului, fie pe baza perioadelor în decursul cărora se întrunește tribunalul.

*Administrarea clădirilor, activelor sau serviciilor*

IG7. Venitul provenit din administrarea clădirilor, activelor sau serviciilor este recunoscut conform termenelor contractuale pe măsură ce serviciile de administrare sunt prestate.

*Cercetare științifică și tehnologică*

IG8. Venitul primit de la clienți din contractele pentru efectuarea unei cercetări științifice și tehnologice este recunoscut în funcție de stadiul de finalizare a proiectelor individuale.

*Onorarii de instalare*

IG9. Onorariile de instalare se recunosc drept venituri în funcție de stadiul de finalizare a instalării, cu excepția cazului în care ele sunt asociate vânzării unui produs, situație în care se recunosc la momentul vânzării bunului.

*Onorarii de asistență tehnică incluse în prețul produsului*

IG10. În cazul în care prețul de vânzare al unui produs include o valoare identificabilă pentru prestarea ulterioară de servicii (de exemplu, asistența tehnică ulterioară vânzării și perfecționarea produsului după vânzarea unui program informatic), acea sumă este amânată și recunoscută ca venit pe parcursul perioadei în care se prestează serviciile. Valoarea amânată va acoperi costurile preconizate pentru prestarea serviciilor conform acordului, precum și rezultatele rezonabile din acele servicii.

*Comisiunile agenției de asigurări*

IG11. Comisiunile agenției de asigurări, primite sau de primit, care nu impun prestarea altor servicii ulterioare de către agent, se recunosc drept venituri de către agenți la datele de intrare în vigoare sau de înnoire a polițelor aferente. Totuși, dacă este probabil ca agentului să i se solicite prestarea altor servicii pe durata poliței, atunci comisionul, total sau parțial, va fi amânat și recunoscut ca venit pe parcursul perioadei în care polița este în vigoare.

*Onorarii pentru servicii financiare*

IG12. Recunoașterea veniturilor din onorariile pentru servicii financiare depinde de (a) scopul în care sunt evaluate aceste onorarii și de (b) baza contabilă aplicabilă instrumentelor financiare asociate. Descrierea onorariilor pentru servicii financiare poate să nu indice natura și fondul economic ale serviciilor prestate. De aceea, este necesar să se facă deosebirea între onorariile care sunt parte integrantă din randamentul efectiv al unui anumit instrument financiar, onorariile câștigate pe măsura prestării serviciilor și onorariile câștigate la îndeplinirea unei obligații contractuale principale.

(a) **Onorarii care sunt parte integrantă a ratei dobânzii efective a unui instrument financiar**

Aceste onorarii se tratează, în general, ca o ajustare a ratei dobânzii efective. Totuși, atunci când instrumentul financiar este evaluat la valoarea justă, cu modificarea valorii juste recunoscută în surplus sau deficit, onorariile sunt recunoscute ca venit în momentul recunoașterii inițiale a instrumentului.

- (i) *Onorarii de emitere primite de entitate în urma creării sau achiziției unui activ financiar, altul decât cele clasificate conform IPSAS 41 drept active financiare „la valoarea justă prin surplus sau deficit”*

Astfel de onorarii pot include o compensație pentru activități cum ar fi evaluarea stării financiare a debitorului, evaluarea și înregistrarea garanțiilor, a garanțiilor reale și a altor angajamente privind titlurile de valoare, negocierea clauzelor aferente instrumentului, elaborarea și procesarea documentelor, precum și încheierea tranzacției. Aceste onorarii fac parte integrantă din generarea unei implicări în instrumentul financiar rezultat și, împreună cu costurile tranzacției aferente (conform definiției din IPSAS 41), sunt amânate și recunoscute ca o ajustare a ratei dobânzii efective.

- (ii) *Onorarii de angajament primite de entitate pentru acordarea unui credit atunci când angajamentul de creditare nu intră sub incidența IPSAS 41*

Dacă este probabil ca entitatea să încheie un angajament de creditare, iar angajamentul de creditare nu intră sub incidența IPSAS 41, onorariul de angajament primit constituie o recompensare a eforturilor generate la achiziția unui instrument financiar și, împreună cu costurile de tranzacție aferente (conform definiției din IPSAS 41), este amânat și recunoscut ca o ajustare a ratei dobânzii efective. Dacă termenul angajamentului expiră fără ca împrumutul să mai fie solicitat, onorariul se recunoaște ca venituri la data expirării. Angajamentele de creditare care intră sub incidența IPSAS 41 sunt contabilizate drept instrumente derivate și evaluate la valoarea justă.

- (iii) *Onorarii de emitere primite la emiterea datoriilor financiare evaluate la cost amortizat*

Aceste onorarii sunt parte integrantă a generării unei implicări într-o datorie financiară. Atunci când o datorie financiară nu este clasificată „la valoarea justă prin surplus sau deficit”, onorariile de emitere primite sunt incluse, împreună cu costurile de tranzacție aferente suportate (conform definiției din IPSAS 41), în valoarea

contabilă inițială a datoriei financiare și recunoscute ca o ajustare a ratei dobânzii efective. O entitate va face distincție între onorariile și costurile care sunt parte integrantă a ratei dobânzii efective pentru datoria financiară, pe de o parte, și onorariile de emisie și costurile de tranzacție care țin de dreptul de a furniza servicii, cum ar fi cele de gestionare a investițiilor, pe de altă parte.

(b) **Onorarii câștigate pe măsura prestării serviciilor**

(i) *Onorarii pentru administrarea unui credit*

Onorariile primite de o entitate pentru administrarea unui credit sunt recunoscute ca venit pe măsura prestării serviciilor.

(ii) *Onorarii de angajament pentru acordarea unui credit atunci când angajamentul de creditare nu intră sub incidența IPSAS 41*

Dacă este improbabil să se încheie un anumit angajament de creditare, iar angajamentul de creditare nu intră sub incidența IPSAS 41, onorariul de angajament se recunoaște ca venit pe baza unei repartizări proporționale pe parcursul perioadei de angajament. Angajamentele de creditare care intră sub incidența IPSAS 41 sunt contabilizate drept instrumente derivate și evaluate la valoarea justă.

(iii) *Onorarii de administrare a investițiilor*

Onorariile percepute pentru administrarea investițiilor sunt recunoscute drept venit pe măsura prestării serviciilor.

Costurile marginale direct atribuibile garantării unui contract de administrare a investițiilor sunt recunoscute drept activ dacă pot fi identificate separat și evaluate fiabil și dacă este probabil ca ele să fie recuperate. Conform IPSAS 41, un cost marginal este un cost care nu ar fi fost suportat dacă entitatea nu ar fi garantat contractul de administrare a investițiilor. Activul reprezintă dreptul contractual al entității de a beneficia de pe urma furnizării serviciilor de administrare a investițiilor și este amortizat pe măsură ce entitatea recunoaște veniturile aferente. Dacă entitatea are un portofoliu de contracte de gestionare a investițiilor, ea poate să evalueze recuperabilitatea acestora pe baza portofoliului.

Unele contracte de servicii financiare implică atât emisia unuia sau mai multor instrumente financiare, cât și furnizarea de servicii de gestionare a investițiilor. Un exemplu poate fi un contract de economisire lunară pe termen lung corelat cu gestionarea unui portofoliu de acțiuni. Furnizorul contractului face distincție între

costurile de tranzacție care țin de emiterea instrumentului financiar și costurile de asigurare a dreptului de a oferi servicii de gestionare a investițiilor.

**(c) Onorarii care sunt primite la finalizarea unui serviciu important**

Onorariile sunt recunoscute ca venit la finalizarea unui serviciu important, precum în exemplele de mai jos.

**(i) Comision de alocare a acțiunilor unui client**

Comisionul este recunoscut drept venit după alocarea acțiunilor.

**(ii) Onorarii de plasament pentru angajarea unui împrumut între un debitor și un investitor**

Onorariul este recunoscut drept venit la angajarea împrumutului.

**(iii) Onorarii pentru împrumuturi sindicalizate**

Un onorariu de sindicalizare primit de o entitate care angajează un împrumut și nu contribuie la acel împrumut (sau contribuie cu o parte, la aceeași rată a dobânzii efective în condiții comparabile de risc precum ceilalți participanți) reprezintă o compensare a serviciului de sindicalizare. Un astfel de onorariu este recunoscut drept venit atunci când sindicalizarea este finalizată.

*Taxe de acces*

IG13. Veniturile obținute în urma spectacolelor artistice, a banchetelor și a altor evenimente speciale se recunosc la data evenimentului respectiv. Atunci când se vinde un abonament pentru mai multe astfel de evenimente, taxa se alocă fiecărui eveniment în funcție de serviciile pe care acesta le presupune.

*Taxe de școlarizare*

IG14. Veniturile se recunosc pe parcursul perioadei de școlarizare.

*Cotizații de inițiere, intrare și cotizații ale membrilor*

IG15. Recunoașterea veniturilor depinde de natura serviciilor prestate. În cazul în care cotizația este numai pentru calitatea de membru, iar toate celelalte servicii sau bunuri se plătesc separat, sau dacă există un abonament anual separat, cotizația se recunoaște ca venit atunci când nu există nicio incertitudine majoră cu privire la colectabilitatea acesteia. În cazul în care cotizația îi dă dreptul membrului să beneficieze de servicii sau publicații care urmează să fie oferite pe parcursul perioadei abonamentului sau să cumpere bunuri sau servicii la un preț mai mic decât cel perceput pentru cei care nu sunt membri, ea este recunoscută pe o bază care ia în considerare natura și valoarea beneficiilor, precum și momentul în care au fost oferite.

*Taxe de franciză sau de concesiune*

IG16. Taxele de franciză sau de concesiune pot cuprinde prestarea de servicii inițiale și ulterioare, furnizarea de echipamente și alte active corporale, precum și de know-how. În consecință, taxele de franciză sau de concesiune se recunosc ca venit pe o bază care să reflecte scopul pentru care se percep taxele. Sunt adecvate următoarele metode de recunoaștere a taxei de franciză sau de concesiune:

**(a) Furnizarea de echipamente și alte active corporale**

Valoarea, bazată pe valoarea justă a activelor vândute, se recunoaște ca venit la livrarea bunurilor sau la transferul titlului de proprietate.

**(b) Prestarea de servicii inițiale și ulterioare**

Taxele aferente prestării periodice de servicii, fie că fac parte din taxa inițială, fie că sunt percepute separat, se recunosc ca venit pe măsura prestării serviciilor. Dacă taxa percepută separat nu acoperă costul serviciilor periodice, precum și rezultate rezonabile, o parte din taxa inițială, suficientă pentru a acoperi costul serviciilor periodice, precum și să furnizeze rezultate rezonabile pentru acele servicii, este amânată și recunoscută ca venit pe măsură ce serviciile sunt prestate.

**(c) Taxa de franciză sau de concesiune continuă**

Taxele percepute pentru a beneficia de drepturile continue acordate prin acord sau pentru alte servicii prestate pe toată durata acordului se recunosc ca venit pe măsură ce se prestează serviciile sau se face uz de drepturile acordate.

**(d) Tranzacțiile de intermediere**

Între francizor și beneficiar se pot încheia tranzacții prin care, în fond, francizorul acționează ca agent al beneficiarului francizei. De exemplu, francizorul poate face comandă pentru anumite bunuri și se poate angaja ca ele să îi fie livrate beneficiarului fără să obțină vreun rezultat din aceasta. Astfel de tranzacții nu generează venit.

*Onorarii pentru elaborarea programelor informatice personalizate*

IG17. Onorariile pentru elaborarea programelor informatice personalizate se recunosc ca venit pe măsura stadiului de elaborare a programului, inclusiv a prestării de servicii ulterior implementării programului informatic.

**Vânzarea bunurilor**

*Vânzări „facturate, dar nelivrate”, prin care cumpărătorul devine proprietarul bunurilor și acceptă facturarea lor, dar livrarea se amână la cererea acestuia*

IG18. Veniturile se recunosc atunci când cumpărătorul intră în proprietatea bunurilor doar dacă:

- (a) *Este probabil că se va efectua livrarea bunurilor;*
- (b) *La data recunoașterii vânzării, bunurile sunt disponibile, identificate și gata să fie livrate cumpărătorului;*
- (c) *Cumpărătorul confirmă în mod clar instrucțiunile de amânare a livrării; și*
- (d) *Se respectă termenele uzuale de plată.*

Veniturile nu se recunosc atunci când există doar intenția de a dobândi sau de a produce bunurile în timp util pentru a fi livrate.

IG19. *Bunuri expediate în anumite condiții*

(a) **Instalare și verificare**

Veniturile se recunosc, în mod normal, după ce cumpărătorul acceptă livrarea bunurilor și se efectuează instalarea și verificarea lor. Veniturile se recunosc însă imediat după acceptul de livrare dat de cumpărător atunci când:

- (i) Procesul de instalare este simplu în esență; sau
- (ii) Verificarea se efectuează numai cu scopul de a stabili prețul contractual.

(b) **După aprobarea cumpărătorului, în cazul în care s-a negociat un drept limitat de returnare a bunurilor**

Dacă nu se poate determina cu certitudine posibilitatea de returnare a bunurilor, veniturile se recunosc după ce expedierea a fost formal acceptată de cumpărător sau după livrarea bunurilor și după ce a trecut perioada de timp în care era permisă returnarea acestora.

(c) **Vânzări în consignație prin care destinatarul (cumpărătorul) se angajează să vândă bunurile în numele expeditorului (vânzătorului)**

Veniturile se recunosc de către expeditor după ce bunurile sunt vândute de destinatar unei terțe părți.

(d) **Vânzări cu plata în numerar la livrare**

Veniturile se recunosc după ce se efectuează livrarea și se încasează numerarul de către vânzător sau de către agentul acestuia.

*Vânzări „puse deoparte” (layaway sales) prin care bunurile se livrează numai după ce cumpărătorul achită și ultima rată a prețului de vânzare*

IG20. Veniturile din astfel de vânzări se recunosc în momentul livrării bunurilor. Totuși, când experiența anterioară sugerează că majoritatea acestor vânzări se finalizează, se pot recunoaște veniturile la primirea unui depozit cu o valoare



considerabilă, cu condiția ca bunurile să fie disponibile, identificate și gata să fie livrate cumpărătorului.

*Comenzi pentru care se primește plata (sau plata parțială) înainte de livrarea bunurilor care nu sunt, la momentul respectiv, în stoc; de exemplu, bunurile urmează să fie fabricate sau vor fi livrate direct clientului de către o terță parte*

IG21. Veniturile se recunosc după livrarea bunurilor către cumpărător.

*Acorduri de vânzare și recumpărare (altele decât tranzacțiile swap) prin care vânzătorul fie se angajează să cumpere înapoi aceleași bunuri la o dată ulterioară, fie are o opțiune call de răscumpărare, sau prin care cumpărătorul deține o opțiune put de a impune răscumpărarea bunurilor de către vânzător*

IG22. Termenele acordului trebuie analizate pentru a stabili dacă, în esență, vânzătorul a transferat riscurile și recompensele aferente dreptului de proprietate cumpărătorului și, prin urmare, dacă se recunoaște venitul. Dacă vânzătorul deține încă riscurile și recompensele aferente dreptului de proprietate, deși i-a transferat cumpărătorului titlul de proprietate asupra bunurilor, tranzacția constituie doar un angajament financiar care nu implică realizarea de venituri.

*Vânzări către intermediari, cum ar fi distribuitori, comercianți și terțe părți, în vederea revânzării*

IG23. Veniturile din astfel de vânzări se recunosc, în general, după transferul riscurilor și recompenselor aferente dreptului de proprietate. Totuși, în cazul în care cumpărătorul acționează, în fond, ca agent al vânzătorului, tranzacția se va trata ca o vânzare în consignație.

*Abonamente la publicații și produse similare*

IG24. În cazul în care bunurile tranzacționate au o valoare similară în fiecare perioadă, veniturile se recunosc după metoda liniară pe perioada în care se expediază bunurile. Dacă bunurile au o valoare variabilă de la o perioadă la alta, veniturile se recunosc pe baza ponderii pe care o are valoarea vânzării bunului expediat în valoarea totală estimată a bunurilor vândute prin abonament.

*Vânzări în rate, prin care contravaloarea se poate primi în rate*

IG25. Venitul aferent prețului de vânzare, fără dobândă, se recunoaște la data vânzării. Prețul de vânzare reprezintă valoarea actualizată a contravalorii, determinată prin actualizarea ratelor de primit cu rata dobânzii implicită. Dobânda se recunoaște ca venit pe măsură ce se câștigă, pe o bază proporțională în timp folosind rata dobânzii implicită.

*Vânzări imobiliare*

IG26. Veniturile se recunosc, în mod normal, atunci când titlul de proprietate se transferă cumpărătorului. Totuși, în unele jurisdicții cumpărătorului i se pot recunoaște

drepturile asupra imobilului respectiv încă dinaintea transferului legal al titlului de proprietate și, prin urmare, riscurile și recompensele aferente dreptului de proprietate a imobilului se transferă în acest stadiu. În astfel de cazuri, în condițiile în care vânzătorul nu mai are de îndeplinit alte obligații contractuale, este adecvată recunoașterea veniturilor. În ambele situații, dacă vânzătorul trebuie să îndeplinească anumite obligații după transferul riscurilor și recompenselor și/sau al titlului de proprietate, veniturile se recunosc pe măsură ce se îndeplinesc obligațiile respective. Un astfel de exemplu este o clădire sau alt edificiu a cărei/cărui construcție nu a fost finalizată.

- IG27. În anumite situații, vânzarea unui imobil se poate efectua în condițiile unui grad de implicare continuă a vânzătorului, astfel încât riscurile și recompensele aferente dreptului de proprietate nu au fost transferate. Asemenea exemple sunt (a) acordurile de vânzare și răscumpărare care conțin opțiuni put și call, precum și (b) acordurile prin care vânzătorul garantează, pe o perioadă dată, ocuparea imobilului sau un anumit nivel de rentabilitate a investiției cumpărătorului. În astfel de cazuri, natura și gradul de implicare continuă a vânzătorului determină modalitatea prin care se contabilizează tranzacția. Aceasta poate fi contabilizată ca vânzare sau ca finanțare, leasing sau alt angajament de participare la profit. Dacă tranzacția este contabilizată ca vânzare, implicarea continuă a vânzătorului poate amâna recunoașterea veniturilor.
- IG28. Vânzătorul trebuie să ia de asemenea în considerare mijlocul de plată și dovezile privind angajamentul cumpărătorului de a achita în întregime imobilul. De exemplu, dacă valoarea agregată a sumelor achitate până în prezent, inclusiv avansul inițial dat de cumpărător sau plățile eșalonate realizate de cumpărător, nu este concludentă în ceea ce privește angajamentul cumpărătorului, atunci veniturile se recunosc doar în funcție de numerarul primit.

### **Dobânzi, redevențe și dividende sau distribuiri similare**

#### *Onorarii pentru acordarea licenței și redevențe*

- IG29. Licențele și redevențele plătite pentru utilizarea activelor unei entități (cum ar fi mărci înregistrate, brevete, programe informatice, drepturi de autor pentru muzică și filme artistice) se recunosc, în general, în concordanță cu fondul economic al acordului. Din punct de vedere practic, recunoașterea se poate face după metoda liniară pe toată durata contractului, de exemplu, în cazul în care beneficiarul licenței are dreptul de a utiliza o anumită tehnologie pentru o perioadă de timp specificată.
- IG30. O cedare de drepturi în schimbul unei sume fixe sau al unei garanții nereturnabile, în baza unui contract irevocabil (a) care îi permite beneficiarului licenței să facă uz de acele drepturi fără alte constrângeri și (b) în condițiile în cadrul cărora licențiatorul nu are nicio altă obligație de îndeplinit, este, în fond, o vânzare. Un exemplu este un contract de licență pentru utilizarea unui program informatic, prin care licențiatorul nu mai are nicio obligație ulterior livrării produsului. Alt

exemplu este acordarea dreptului de a prezenta un film artistic pe piațe în cadrul cărora licențiatorul nu are control asupra distribuitorului și nu urmează să încaseze alte venituri din vânzări de bilete. În astfel de cazuri, venitul se recunoaște la data vânzării.

IG31. În anumite situații, încasarea onorariului pentru acordarea licenței sau a redevenței depinde de producerea unui eveniment viitor. În astfel de cazuri, venitul se recunoaște numai dacă este probabil să se primească onorariul pentru licență sau redevență, adică, în general, atunci când are loc evenimentul respectiv.

### **Recunoaștere și evaluare**

*Determinarea măsurii în care o entitate activează ca entitate decidentă sau ca intermediar (amendament din 2010)*

IG32. Punctul 12 stipulează că „în cazul unei relații de reprezentare, intrările brute de beneficii economice sau potențial de servicii includ sumele colectate în numele entității decidente care nu au drept rezultat creșteri ale activelor nete / capitalurilor proprii ale entității. Sumele colectate în numele entității decidente nu reprezintă venituri. În schimb, reprezintă venituri orice comision primit sau de primit pentru colectarea sau administrarea intrărilor brute”. Determinarea măsurii în care o entitate activează ca entitate decidentă sau ca intermediar presupune folosirea raționamentului și luarea în considerare a tuturor factorilor relevanți și a circumstanțelor relevante.

IG33. O entitate acționează ca o entitate decidentă atunci când este expusă la toate riscurile și recompensele semnificative aferente vânzării de bunuri sau prestării de servicii. Caracteristicile care indică faptul că o entitate acționează ca o entitate decidentă includ:

- (a) Entitatea are responsabilitatea principală de a furniza bunuri și servicii clientului sau de a onora comanda, de exemplu, este responsabilă pentru acceptabilitatea produselor sau serviciilor comandate sau achiziționate de client;
- (b) Entitatea are un risc privind stocurile anterior sau ulterior realizării comenzii de către client, pe parcursul livrării sau la returnare;
- (c) Entitatea are libertatea de a stabili prețurile, fie direct, fie indirect, de exemplu, prin furnizarea de bunuri sau servicii suplimentare; și
- (d) Entitatea suportă riscul de credit al clientului pentru creanțele de încasat de la client.

IG34. O entitate acționează ca un intermediar atunci când nu este expusă la toate riscurile și recompensele semnificative aferente vânzării de bunuri sau prestării de servicii. O caracteristică ce indică faptul că o entitate acționează ca un intermediar este aceea că valoarea obținută de entitate este predeterminată, fiind fie o plată fixă pe tranzacție, fie un procent declarat din valoarea facturată clientului.

### Comparație cu IAS 18

IPSAS 9, *Venituri din tranzacții de schimb*, se bazează în principal pe IAS 18, *Venituri*. Principalele diferențe dintre IPSAS 9 și IAS 18 sunt următoarele:

- Titlul IPSAS 9 diferă de cel al IAS 18 și această diferență clarifică faptul că IPSAS 9 nu tratează veniturile din alte tranzacții decât cele de schimb.
- Definiția „venitului” adoptată în IPSAS 9 este similară definiției adoptate în IAS 18. Principala diferență constă în faptul că definiția din IAS 18 se referă la activități curente.
- În anumite situații, IPSAS 9 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 18. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenului „active nete / capitaluri proprii” în IPSAS 9. Termenul echivalent din IAS 18 este „capitaluri proprii”.

# IPSAS 10 – RAPORTAREA FINANCIARĂ ÎN ECONOMIILE HIPERINFLAȚIONISTE

## Recunoaștere

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 29 (reformulat în 1994), *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 29 sunt reproduse în această publicație a Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) cu permisiunea Fundației pentru Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Textul aprobat al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) este cel publicat de IASB în limba engleză, iar exemplare ale acestora pot fi obținute direct de la departamentul de relații publice al Fundației IFRS, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS-urile, IAS-urile, Proiectele de expunere și alte publicații ale IASB sunt protejate de dreptul de autor al Fundației IFRS.

„IFRS”, „IAS”, „IASB”, „IFRS Foundation”, „International Accounting Standards” și „International Financial Reporting Standards” sunt mărci înregistrate ale Fundației IFRS și nu trebuie utilizate fără acordul Fundației IFRS.

# IPSAS 10 – RAPORTAREA FINANCIARĂ ÎN ECONOMIILE HIPERINFLAȚIONISTE

## Istoricul IPSAS

Prezenta versiune include amendamentele rezultate din IPSAS-urile emise până la 31 ianuarie 2020.

IPSAS 10, *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste*, a fost emis în iulie 2001.

De la această dată, IPSAS 10 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018* (emis în octombrie 2018)
- IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public* (emis în ianuarie 2017)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente* (emis în ianuarie 2015)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2011* (emis în octombrie 2011)
- IPSAS 4, *Efectele variației cursurilor de schimb valutare* (emis în decembrie 2006)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* (emis în ianuarie 2010)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* (emis în noiembrie 2010)

## Tabelul punctelor modificate în IPSAS 10

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
Titlul dinaintea punctului 1	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
1	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
1A	Modificat – punctul 1 existent renumerotat ca 1A	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
1	Modificat	IPSAS 4 decembrie 2006
2	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
3	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
9	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
11	Modificat	IPSAS 4 decembrie 2006
17	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
18	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
20	Modificat	IPSAS 4 decembrie 2006
22	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010 IPSAS 40 ianuarie 2017
26 <sup>1</sup>	Eliminat	IPSAS 4 decembrie 2006
28	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010

---

<sup>1</sup> Punctele următoare au fost renumerotate.

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
29	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
33	Modificat	IPSAS 4 decembrie 2006
36	Modificat	IPSAS 4 decembrie 2006
38A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
38B	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
38C	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
38D	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
38E	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
38F	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
39	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015



## IPSAS 10 – RAPORTAREA FINANCIARĂ ÎN ECONOMIILE HIPERINFLAȚIONISTE

### CUPRINS

	Punctul
Obiectiv .....	1
Domeniu de aplicare .....	1A-6
Definiții .....	7
Retratarea situațiilor financiare .....	8-34
Situația poziției financiare .....	14-26
Situația performanței financiare .....	27
Câștig sau pierdere din poziția monetară netă .....	28-29
Situația fluxurilor de trezorerie .....	30
Sume corespondente .....	31
Situații financiare consolidate .....	32-33
Selectarea și utilizarea indicelui general al prețurilor .....	34
Economii care încetează să mai fie hiperinflaționiste .....	35
Prezentări de informații .....	36-37
Data intrării în vigoare .....	38-39
Bază pentru concluzii	
Exemplu ilustrativ	
Comparație cu IAS 29	

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 10, *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste*, este prezentat la punctele 1-39. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 10 trebuie citit în contextul obiectivului său, al Bazei pentru concluzii, al *Prefeței la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și al *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile în absența unor îndrumări explicite.

## Obiectiv

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie tratamentul contabil în situațiile financiare consolidate și separate ale unei entități a cărei monedă funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste. Standardul specifică și care este tratamentul contabil atunci când o economie încetează să mai fie hiperinflaționistă.

## Domeniu de aplicare

- 1A. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard situațiilor financiare, inclusiv situațiilor financiare consolidate, ale oricărei entități a cărei monedă funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste.**
2. [Eliminat]
3. [Eliminat]
4. Într-o economie hiperinflaționistă nu este utilă raportarea fără retratare a rezultatelor din exploatare și a poziției financiare în moneda locală. Banii își pierd puterea de cumpărare într-o asemenea măsură încât compararea sumelor ce rezultă din tranzacții și alte evenimente care au avut loc la momente diferite, chiar în timpul aceleiași perioade contabile, induce în eroare.
5. Prezentul standard nu stabilește o rată absolută de la care se consideră că există hiperinflație. Momentul în care retratarea situațiilor financiare în conformitate cu prezentul standard devine necesară este o problemă de raționament profesional. Hiperinflația este indicată de caracteristici ale mediului economic al unei țări, care includ, fără a se limita la acestea, următoarele:
  - (a) Majoritatea populației preferă să-și păstreze patrimoniul în active nemonetare sau într-o valută relativ stabilă. Sumele deținute în moneda locală sunt imediat investite pentru a păstra puterea de cumpărare.
  - (b) Majoritatea populației apreciază valorile monetare în raport cu o valută relativ stabilă, și nu în raport cu moneda locală. Prețurile pot fi exprimate în acea valută.
  - (c) Vânzările și cumpărările pe credit au loc la prețuri care compensează pierderea estimată a puterii de cumpărare în timpul perioadei de creditare, chiar dacă perioada este scurtă.
  - (d) Ratele dobânzilor, salariile și prețurile sunt legate de un indice de prețuri.
  - (e) Rata cumulată a inflației pe trei ani se apropie de sau depășește 100%.
6. Este de preferat ca toate entitățile care raportează în moneda aceleiași economii hiperinflaționiste să aplice prezentul standard de la aceeași dată. Cu toate

acestea, prezentul standard se aplică situațiilor financiare ale oricărei entități de la începutul perioadei de raportare în care s-a identificat existența hiperinflației în țara în a cărei monedă se raportează.

## Definiții

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

**Valoarea contabilă a unui activ este valoarea la care este recunoscut un activ în situația poziției financiare după ce se deduc amortizarea cumulată și pierderile cumulate din depreciere aferente.**

**Valoarea contabilă a unei datorii este valoarea la care este recunoscută o datorie în situația poziției financiare.**

**Elementele nemonetare reprezintă elementele care nu sunt elemente monetare.**

**Termenii definiți în alte IPSAS-uri sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles ca în acele standarde și sunt reproduse în *Glosarul de termeni definiți* publicat separat.**

## Retratarea situațiilor financiare

8. Prețurile variază în timp ca rezultat al unor factori diverși, specifici sau generali, de natură politică, economică și socială. Factorii specifici, cum ar fi modificările cererii și ofertei și schimbările tehnologice, pot cauza creșterea sau descreșterea semnificativă a prețurilor individuale, independent unele de celelalte. În plus, factorii generali pot avea drept rezultat modificări ale nivelului general al prețurilor și deci ale puterii generale de cumpărare a banilor.
9. Într-o economie hiperinflaționistă, utilitatea situațiilor financiare crește substanțial dacă acestea sunt exprimate în funcție de unitatea de măsură curentă la data de raportare. În consecință, prezentul standard se aplică situațiilor financiare ale entităților care raportează în moneda unei economii hiperinflaționiste. Prezentarea informațiilor impuse de prezentul standard ca anexă la situațiile financiare neretratate nu este permisă. Mai mult, nu este recomandată prezentarea separată a situațiilor financiare înainte de retratare.
10. Multe entități din sectorul public includ în situațiile financiare informații referitoare la buget, pentru a facilita comparațiile cu bugetul. Atunci când se întâmplă acest lucru, informațiile bugetare trebuie de asemenea retratate în conformitate cu prezentul standard.
11. **Situațiile financiare ale unei entități a cărei monedă funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste trebuie exprimate în raport cu unitatea de măsură curentă la data de raportare. Sumele corespondente perioadei anterioare prevăzute de IPSAS 1 și orice informații referitoare la perioadele precedente trebuie, de asemenea, exprimate în raport cu unitatea de**

**măsură curentă la data de raportare. În scopul prezentării unor valori comparative într-o monedă de prezentare diferită se aplică punctele 47 litera (b) și 48 din IPSAS 4, *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*.**

12. **Surplusul sau deficitul aferent poziției monetare nete trebuie prezentat separat în situația performanței financiare.**
13. Retratarea situațiilor financiare în concordanță cu prezentul standard necesită aplicarea anumitor proceduri, precum și a raționamentului profesional. Aplicarea consecventă a acestor proceduri și raționamente de la o perioadă la alta este mult mai importantă decât acuratețea absolută a valorilor rezultate incluse în situațiile financiare retratate.

### **Situația poziției financiare**

14. Valorile din situația poziției financiare care nu sunt deja exprimate în raport cu unitatea de măsură curentă la data de raportare sunt retratate prin aplicarea unui indice general al prețurilor.
15. Elementele monetare nu sunt retratate, întrucât ele sunt deja exprimate în raport cu unitatea monetară curentă la data de raportare. Elementele monetare sunt disponibilitățile bănești și activele și datoriile de încasat sau de plătit în valori fixe sau determinabile.
16. Activele și datoriile legate prin contract de modificarea prețurilor, cum sunt obligațiunile și împrumuturile care se indexează, sunt ajustate în concordanță cu contractul pentru a se stabili valoarea la data de raportare. Aceste elemente sunt contabilizate în situația retratată a poziției financiare la această valoare ajustată.
17. Toate celelalte active și datorii sunt nemonetare. Unele elemente nemonetare sunt înregistrate la valori curente la data de raportare, ca, de exemplu, valoarea realizabilă netă și valoarea justă, deci ele nu sunt retratate. Toate celelalte active și datorii nemonetare sunt retratate.
18. Cele mai multe elemente nemonetare sunt contabilizate la cost sau la cost minus amortizare; prin urmare, ele sunt exprimate la valori curente la data achiziției. Costul retratat sau costul minus amortizarea retratat pentru fiecare element este determinat prin aplicarea la costul istoric și la amortizarea cumulată a variației unui indice general al prețurilor de la data achiziției până la data de raportare. De exemplu, imobilizările corporale, stocurile de materii prime și mărfuri, fondul comercial, brevetele, mărcile înregistrate și activele similare sunt retratate de la data cumpărării lor. Stocurile de semifabricate și produse finite sunt retratate de la data apariției costurilor de achiziție și de prelucrare.
19. Se poate întâmpla ca înregistrările detaliate ale datelor de achiziție ale imobilizărilor corporale să nu fie disponibile sau să nu poată fi estimate. În aceste

circumstanțe poate fi necesară, în prima perioadă de aplicare a prezentului standard, folosirea unei evaluări profesionale independente a valorii elementelor drept bază pentru retratare.

20. Se poate întâmpla să nu fie disponibil un indice general al prețurilor pentru perioadele pentru care retratarea imobilizărilor corporale este prevăzută de prezentul standard. În aceste cazuri, poate fi necesară utilizarea unei estimări bazate, de exemplu, pe variațiile cursului de schimb valutar dintre moneda funcțională și o valută relativ stabilă.
21. Unele elemente nemonetare sunt contabilizate la valori curente la alte date decât cea a achiziției sau cea a situației poziției financiare, de exemplu, imobilizările corporale care au fost reevaluate la o dată anterioară. În aceste cazuri, valorile contabile sunt retratate de la data reevaluării.
22. Pentru a determina dacă valoarea retratăă a unui element nemonetar a fost depreciată și trebuie să fie redusă, o entitate aplică testele de depreciere relevante din IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*, sau IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*. De exemplu, valorile retratate ale imobilizărilor corporale, fondului comercial, brevetelor și mărcilor sunt reduse la valorile recuperabile sau la valorile recuperabile ale serviciilor, acolo unde este cazul, iar valorile retratate ale stocurilor sunt reduse la valoarea realizabilă netă sau la costul de înlocuire curent. Este posibil ca o entitate în care s-a investit contabilizată prin metoda punerii în echivalență să raporteze în moneda unei economii hiperinflaționiste. Situația poziției financiare și situația performanței financiare ale unei astfel de entități în care s-a investit sunt retratate în concordanță cu prezentul standard pentru a determina partea investitorului din activele nete / capitalurile proprii și din surplusul sau deficitul acesteia. Atunci când situațiile financiare retratate ale entității în care s-a investit sunt exprimate în valută, ele vor fi convertite la cursurile de închidere.
23. Impactul inflației este, de obicei, recunoscut în costurile îndatorării. Este inadecvată efectuarea simultană în cursul aceleiași perioade atât a retratării cheltuielilor de capital finanțate prin împrumuturi, cât și a capitalizării acelei părți din costurile îndatorării care compensează inflația. Această parte a costurilor îndatorării este recunoscută ca o cheltuială în perioada în care costurile au fost suportate.
24. O entitate poate dobândi active printr-un angajament care îi permite să amâne plata fără a suporta o cheltuială explicită cu dobânda. Atunci când nu se poate determina valoarea dobânzii, astfel de active sunt retratate de la data plății, și nu de la data cumpărării.
25. La începutul primei perioade de aplicare a prezentului standard, componentele activelor nete / capitalurilor proprii, cu excepția surplusului/deficitului acumulat

și a rezervei din reevaluare, sunt retratate prin aplicarea unui indice general al prețurilor de la datele la care componentele au fost aduse drept contribuție sau au apărut în alt fel. Orice rezervă din reevaluare care a apărut în perioadele anterioare este eliminată. Surplusul/deficitul acumulat retras derivă din toate celelalte valori ale situației retratate a poziției financiare.

26. La sfârșitul primei perioade și în perioadele ulterioare, toate componentele activelor nete / capitalurilor proprii sunt retratate prin aplicarea unui indice general al prețurilor de la începutul perioadei sau de la data contribuției, dacă aceasta a fost ulterioară. Modificările activelor nete / capitalurilor proprii în decursul perioadei sunt prezentate în conformitate cu IPSAS 1.

### **Situația performanței financiare**

27. Prezentul standard prevede ca toate elementele din situația performanței financiare să fie exprimate în raport cu unitatea de măsură curentă la data de raportare. Prin urmare, toate valorile trebuie să fie retratate prin aplicarea variației indicelui general al prețurilor de la datele la care elementele de venituri și cheltuieli au fost inițial înregistrate.

### **Câștig sau pierdere din poziția monetară netă**

28. Într-o perioadă de inflație, o entitate care deține un excedent de active monetare peste datoriile monetare pierde putere de cumpărare, iar o entitate cu un excedent de datorii monetare peste activele monetare câștigă putere de cumpărare, în măsura în care activele și datoriile nu sunt legate de un nivel al prețurilor. Acest câștig sau această pierdere din poziția monetară netă poate fi derivat ca diferența rezultată din retratarea activelor nemonetare, a câștigurilor sau pierderilor cumulate și a elementelor din situația performanței financiare și din ajustarea activelor și datoriilor legate de un indice. Câștigul sau pierderea poate fi estimat(ă) prin aplicarea variației unui indice general al prețurilor la media ponderată a diferenței dintre activele și datoriile monetare ale perioadei respective.
29. Câștigul sau pierderea din poziția monetară netă este inclus(ă) în situația performanței financiare. Ajustarea activelor și datoriilor respective legate prin contract de variația prețurilor în conformitate cu punctul 16 se compensează cu câștigul sau pierderea din poziția monetară netă. Alte elemente din situația performanței financiare, precum veniturile și cheltuielile din dobânzi, și diferențele de curs valutar aferente fondurilor investite sau împrumutate sunt, de asemenea, asociate cu poziția monetară netă. Deși astfel de elemente sunt prezentate separat, poate fi utilă prezentarea lor în situația performanței financiare împreună cu câștigul sau pierderea din poziția monetară netă.

### **Situația fluxurilor de trezorerie**

30. Prezentul standard prevede ca toate elementele din situația fluxurilor de trezorerie să fie exprimate în raport cu unitatea de măsură curentă la data de raportare.

**Sume corespondente**

31. Sumele corespondente pentru perioada de raportare anterioară, bazate fie pe modelul costului istoric, fie pe cel al costului curent, sunt retratate prin aplicarea unui indice general al prețurilor în așa fel încât situațiile financiare comparative să fie prezentate în raport cu unitatea de măsură curentă la sfârșitul perioadei de raportare. Informațiile aferente perioadelor anterioare sunt, de asemenea, exprimate în raport cu unitatea de măsură curentă la finalul perioadei de raportare. În scopul prezentării de sume comparative într-o monedă de prezentare diferită se aplică punctele 47 litera (b) și 48 din IPSAS 4.

**Situații financiare consolidate**

32. O entitate care controlează ce raportează în moneda unei economii hiperinflaționiste poate avea entități controlate care raportează, de asemenea, în monedele unor economii hiperinflaționiste. Situațiile financiare ale oricărei astfel de entități controlate trebuie să fie retratate prin aplicarea unui indice general al prețurilor din țara în a cărei monedă se raportează înainte de a fi incluse în situațiile financiare consolidate emise de entitatea care controlează. În cazul în care o astfel de entitate controlată este o entitate controlată din străinătate, situațiile sale financiare retratate sunt convertite la cursurile de închidere. Situațiile financiare ale entităților controlate care nu raportează în monedele economiilor hiperinflaționiste sunt tratate în concordanță cu IPSAS 4.
33. Dacă se consolidează situații financiare cu date de raportare diferite, toate elementele, monetare sau nemonetare, trebuie să fie retratate în raport cu unitatea de măsură curentă la data întocmirii situațiilor financiare consolidate.

**Selectarea și utilizarea indicelui general al prețurilor**

34. Retratarea situațiilor financiare în conformitate cu prezentul standard impune folosirea unui indice general al prețurilor care să reflecte modificările puterii generale de cumpărare. Este de preferat ca toate entitățile care raportează în moneda aceleiași economii să folosească același indice.

**Economii care încetează să mai fie hiperinflaționiste**

35. **Atunci când o economie încetează să mai fie hiperinflaționistă și o entitate întrerupe întocmirea și prezentarea situațiilor financiare în conformitate cu prezentul standard, aceasta trebuie să trateze valorile exprimate în unitatea de măsură existentă la finalul perioadei de raportare anterioare ca bază pentru valorile contabile ale situațiilor financiare ulterioare.**

**Prezentări de informații**

36. **Trebuie prezentate următoarele informații:**
- (a) **Faptul că situațiile financiare și sumele corespondente ale perioadelor anterioare au fost retratate pentru a reflecta modificarea puterii generale de cumpărare a monedei funcționale și, în consecință,**



sunt exprimate în raport cu unitatea de măsură curentă la data de raportare; și

- (b) Identitatea și nivelul indicelui prețurilor la data de raportare, precum și variația acestui indice în timpul perioadei de raportare curente și al celei anterioare.

37. Prezentările de informații impuse de prezentul standard sunt necesare pentru a clarifica baza tratării efectelor hiperinflației în cadrul situațiilor financiare. Ele au și scopul de a oferi alte informații necesare pentru înțelegerea acestei baze și a valorilor rezultate.

### Data intrării în vigoare

38. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 iulie 2002 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 iulie 2002, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 38A. Punctele 17, 18 și 22 au fost modificate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* emis în ianuarie 2010. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2011 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date.
- 38B. Punctul 1 existent a fost renumerotat ca 1A, iar noul punct 1 a fost inserat prin documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2011* emis în octombrie 2011. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2013, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 38C. Punctul 39 a fost modificat de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 33 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, atunci amendamentul trebuie aplicat și pentru acea perioadă anterioară.
- 38D. Punctele 2 și 3 au fost eliminate de documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în ianuarie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o

**perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**

- 38E. **Punctul 22 a fost modificat de IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017. O entitate trebuie să aplice acest amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2019, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 40.**
- 38F. **Punctele 1A și 9 au fost modificate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2018*, emis în octombrie 2018. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date.**
39. Atunci când o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente conform definiției din IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, în scopuri de raportare financiară ulterior acestei date de intrare în vigoare, prezentul standard se aplică situațiilor financiare anuale ale entității care acoperă perioadele care încep la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acestei date.

## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 10.*

### **Revizuirea IPSAS 10 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IFRS-uri*, emis de IASB în 2008**

BC1. IPSASB a analizat revizuirile la IAS 29 incluse în documentul *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis de IASB în mai 2008 și în general a fost de acord cu motivele IASB pentru revizuirea standardului. IPSASB a ajuns la concluzia că nu existau motive specifice sectorului public pentru a nu adopta modificările.

### **Revizuirea IPSAS 10 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016**

BC2. IPSASB a emis documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016. Această reglementare modifică referințele din toate IPSAS-urile astfel:

- (a) Elimină punctele standard privind aplicabilitatea IPSAS-urilor în cazul „entităților din sectorul public, cu excepția GBE-urilor” din secțiunea referitoare la domeniul de aplicare al fiecărui standard;
- (b) Înlocuiește termenul „GBE” cu termenul „entități comerciale din sectorul public”, după caz; și
- (c) Modifică punctul 10 din *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* furnizând o descriere pozitivă a entităților din sectorul public pentru care sunt concepute IPSAS-urile.

Motivele acestor modificări sunt prezentate în Baza pentru concluzii la IPSAS 1.

### **Revizuirea IPSAS 10 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2018***

BC3. Punctele 1A și 9 se referă la „situațiile financiare primare”. Părțile interesate au exprimat preocupări cu privire la faptul că acest termen nu este definit în IPSAS și astfel ar putea genera confuzie. IPSASB a menționat că termenul „situații financiare” este utilizat în alte părți în IPSAS cu același sens. În mod similar, IAS 29, *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste*, utilizează termenul „situațiile financiare” și nu „situațiile financiare primare” la punctele echivalente. În consecință, IPSASB a fost de acord să standardizeze terminologia și să înlocuiască termenul „situații financiare primare” cu termenul „situații financiare” peste tot unde apare acest termen.

## Exemplu ilustrativ

*Prezentul exemplu însoțește, dar nu face parte din IPSAS 10.*

- IE1. Prezentul standard cuprinde dispoziții pentru retratarea situațiilor financiare, inclusiv a situațiilor financiare consolidate, ale entităților care raportează în moneda unei economii hiperinflaționiste.
- IE2. Următorul exemplu ilustrează procesul de retratare a situațiilor financiare. La întocmirea acestei exemplificări:
- Câștigul din poziția monetară netă aferent perioadei a fost indirect derivat ca diferența care rezultă din retratarea activelor și datoriilor nemonetare, a câștigurilor sau pierderilor cumulate și a elementelor din situația performanței financiare (a se vedea punctul 28).
  - S-a presupus că stocurile existente la sfârșitul perioadei de raportare au fost achiziționate mai târziu în perioada de raportare, când indicele general al inflației a fost de 170.
  - Indicele general al prețurilor a fost de 120 la începutul perioadei, de 180 la sfârșitul perioadei și a avut media de 150 în decursul perioadei.
  - Se presupune că veniturile și cheltuielile, altele decât amortizarea, vor crește în mod egal în decursul perioadei de raportare.
  - Activele al căror cost istoric a fost de 7.500 au fost complet amortizate și înlăturate; valoarea de recuperare a acestora este zero.

**Raportarea financiară în condiții de hiperinflație**
*Exemplu*

Situația poziției financiare	1.1.X0 (Conform IPSAS 12)	31.12.X0 (Neajustat)	Factor de indexare	31.12.X0 (Conform IPSAS 12)		Câștig/pier- dere din poziția monetară netă
Numerar și investiții	5.000	10.000	–	10.000		–
Stocuri	–	2.000	180/170	2.118	<i>Retratat</i>	118
<i>Active fizice:</i>						
Cost istoric	47.500	40.000	180/120	60.000		20.000
Amortizare cumulată	(22.500)	(20.000)	180/120	(30.000)		(10.000)
Valoare contabilă netă	25.000	20.000	180/120	30.000	<i>Retratat</i>	10.000
<b>Total active</b>	<b>30.000</b>	<b>32.000</b>		<b>42.118</b>		
Împrumuturi	<b>26.000</b>	<b>26.000</b>	–	<b>26.000</b>		
<b>Active nete</b>						
Reportat	<b>4.000</b>	<b>4.000</b>	180/120	6.000	<i>Retratat</i>	(2.000)
Surplusul net al perioadei (a se vedea mai jos)		2.000	A se vedea mai jos	10.118		1.100
	<b>4.000</b>	<b>6.000</b>		<b>16.118</b>		<b>9.218</b>
<b>Situația performanței financiare</b>						
Venituri		50.000	180/150	60.000	<i>Retratat</i>	10.000
Amortizare		(5.000)	180/120	(7.500)	<i>Retratat</i>	(2.500)
Alte cheltuieli		(43.000)	180/150	(51.600)	<i>Retratat</i>	(8.600)
Câștig din poziția monetară netă				9.218		
Surplus aferent anului		<b>2.000</b>		<b>10.118</b>		<b>(1.100)</b>

NB: Prezentul standard (punctul 27) prevede ca elementele situației performanței financiare să fie retratate utilizând modificările indicelui de la datele la care tranzacțiile au fost înregistrate. În acest exemplu, elementele de venit și cheltuială, altele decât amortizarea, cresc în mod egal în decursul perioadei de raportare și a fost aplicată o medie a ratei inflației. Câștigul din poziția monetară netă a fost derivat indirect (a se vedea coloana finală) prin aplicarea indicelui general al prețurilor elementelor nemonetare din situația poziției financiare și din situația performanței financiare (punctul 28).

### Comparație cu IAS 29

IPSAS 10, *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste*, se bazează în principal pe IAS 29, *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste*, și include amendamentele efectuate la IAS 29 în cadrul documentului *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis în mai 2008. Principalele diferențe dintre IPSAS 10 și IAS 29 sunt următoarele:

- În anumite situații, IPSAS 10 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 29. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „venituri” (*revenue*), „situația performanței financiare” și „active nete / capitaluri proprii” în IPSAS 10. Termenii echivalenți din IAS 29 sunt „venit” (*income*), „situația veniturilor și cheltuielilor” și „capitaluri proprii”.
- IAS 29 conține îndrumări cu privire la retratarea situațiilor financiare la costul curent. IPSAS 10 nu include aceste îndrumări.
- IPSAS 10 conține un exemplu ilustrativ care prezintă procesul de retratare a situațiilor financiare, utilizând o metodă indirectă, ale unei entități care raportează în moneda unei economii hiperinflaționiste.

## IPSAS 11 – CONTRACTE DE CONSTRUCȚIE

### Recunoaștere

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 11 (revizuit în 1993), *Contracte de construcție*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 11 sunt reproduse în această publicație a Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) cu permisiunea Fundației pentru Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Textul aprobat al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) este cel publicat de IASB în limba engleză, iar exemplare ale acestora pot fi obținute direct de la departamentul de relații publice al Fundației IFRS, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS-urile, IAS-urile, Proiectele de expunere și alte publicații ale IASB sunt protejate de dreptul de autor al Fundației IFRS.

„IFRS”, „IAS”, „IASB”, „IFRS Foundation”, „International Accounting Standards” și „International Financial Reporting Standards” sunt mărci înregistrate ale Fundației IFRS și nu trebuie utilizate fără acordul Fundației IFRS.

## IPSAS 11 – CONTRACTE DE CONSTRUCȚIE

### Istoricul IPSAS

*Prezenta versiune include amendamentele rezultate din IPSAS-urile emise până la 31 ianuarie 2020.*

IPSAS 11, *Contracte de construcție*, a fost emis în iulie 2001.

De la această dată, IPSAS 11 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* (emis în aprilie 2016)
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente* (emis în ianuarie 2015)

### Tabelul punctelor modificate în IPSAS 11

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
2	Eliminat	Documentul <i>Aplicabilitatea IPSAS-urilor</i> aprilie 2016
3	Eliminat	Documentul <i>Aplicabilitatea IPSAS-urilor</i> aprilie 2016
30	Modificat	Documentul <i>Îmbunătățiri la IPSAS-uri</i> aprilie 2016
45	Modificat	Documentul <i>Aplicabilitatea IPSAS-urilor</i> aprilie 2016
57A	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
57B	Nou	Documentul <i>Aplicabilitatea IPSAS-urilor</i> aprilie 2016
58	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015



## IPSAS 11 – CONTRACTE DE CONSTRUCȚIE

### CUPRINS

---

	Punctul
Obiectiv	
Domeniu de aplicare .....	1-3
Definiții .....	4-11
Contracte de construcție .....	5-10
Antreprenor .....	11
Combinarea și segmentarea contractelor de construcție .....	12-15
Venituri contractuale .....	16-22
Costuri contractuale .....	23-29
Recunoașterea veniturilor și cheltuielilor contractuale .....	30-43
Recunoașterea deficitelor preconizate .....	44-48
Modificări ale estimărilor .....	49
Prezentarea informațiilor .....	50-56
Data intrării în vigoare .....	57-58
Bază pentru concluzii	
Îndrumări de implementare	
Comparație cu IAS 11	

---

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 11, *Contracte de construcție*, este prezentat în obiectiv și la punctele 1-58. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 11 trebuie citit în contextul obiectivului său, al *Prefeței la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și al *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile în absența unor îndrumări explicite.

## Obiectiv

Obiectivul prezentului standard este de a prescrie tratamentul contabil pentru costurile și veniturile aferente contractelor de construcție. Standardul:

- Identifică acele contracte care pot fi clasificate drept contracte de construcție;
- Oferă îndrumări cu privire la tipurile de contracte de construcție care apar în sectorul public; și
- Specifică baza de recunoaștere și de prezentare a cheltuielilor contractuale și, dacă este relevant, a veniturilor contractuale.

Ca urmare a naturii activității desfășurate în baza contractelor de construcție, data la care începe activitatea contractuală și data la care este finalizată aceasta se înscriu, de regulă, în perioade de raportare diferite.

În multe jurisdicții, contractele de construcție încheiate de entitățile din sectorul public nu vor specifica o valoare a venitului contractual. Mai degrabă, finanțarea activității de construcție va fi oferită printr-o acordare sau o alocare similară a veniturilor guvernamentale generale sau prin acordarea de fonduri de sprijin sau subvenții. În aceste cazuri, problema principală a contabilizării contractelor de construcție o reprezintă (a) alocarea costurilor contractuale acelor perioade de raportare în care au fost realizate lucrările de construcție și (b) recunoașterea cheltuielilor aferente.

În anumite jurisdicții, contractele de construcție încheiate de entitățile din sectorul public pot fi stabilite pe o bază comercială sau pe o bază necomercială cu recuperarea costului integral sau parțial. În aceste cazuri, problema principală a contabilizării contractelor de construcție o reprezintă alocarea atât a venitului contractual, cât și a costurilor contractuale în cadrul perioadelor de raportare în care se execută lucrările de construcție.

## Domeniu de aplicare

1. **Un antreprenor care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard în contabilizarea contractelor de construcție.**
2. [Eliminat]
3. [Eliminat]

## Definiții

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

**Contractul de construcție este un contract, sau un angajament irevocabil similar, negociat în mod specific pentru construirea unui activ sau a unei**

combinări de active care sunt strâns interconectate sau interdependente în ceea ce privește proiectarea, tehnologia și funcția lor sau scopul ori utilizarea lor final(ă).

**Antreprenorul** este o entitate care realizează lucrări de construcție în conformitate cu un contract de construcție.

**Contractul cost plus sau pe bază de cost** reprezintă un contract de construcție în care antreprenorului i se rambursează costurile autorizate sau altfel definite și, în cazul unui contract comercial, un procent suplimentar din aceste costuri sau un onorariu fix, dacă există.

**Contractul cu preț fix** este un contract de construcție în care antreprenorul este de acord cu un preț contractual fix sau cu o rată fixă pe unitate de produs finit, contract care, în unele cazuri, cuprinde clauze de escaladare a costurilor.

Termenii definiți în alte IPSAS-uri sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles ca în acele standarde și sunt repropuși în *Glosarul de termeni definiți* publicat separat.

### Contracte de construcție

5. Un contract de construcție (termenii „contract de construcție” și „contract” sunt utilizați alternativ în restul prezentului standard) poate fi negociat pentru construirea unui singur activ, cum ar fi un pod, o clădire, un baraj, o conductă, un drum, un vas sau un tunel. Un contract de construcție se poate referi, de asemenea, la construirea unui număr de active strâns interconectate sau interdependente în ceea ce privește proiectarea, tehnologia și funcția lor sau scopul ori utilizarea lor final(ă) – exemplele de astfel de contracte includ contractele pentru construirea unui sistem reticular de furnizare a apei, a rafinăriilor sau a altor active de infrastructură complexe.
6. În sensul prezentului standard, contractele de construcție includ:
  - (a) Contractele pentru prestarea de servicii care se referă în mod direct la construirea activului, de exemplu, contractele pentru serviciile directorilor de proiect și ale arhitecților; și
  - (b) Contractele pentru distrugerea sau restaurarea activelor, precum și restaurarea mediului ulterior demolării activelor.
7. În sensul prezentului standard, contractele de construcție includ, de asemenea, toate angajamentele irevocabile între părți, dar care nu pot lua forma unui contract documentat. De exemplu, două departamente guvernamentale pot încheia un angajament formal pentru construirea unui activ, dar acesta nu poate

constitui un contract legal deoarece în acea jurisdicție departamentele individuale nu pot reprezenta entități separate cu autoritatea de a încheia contracte. Cu toate acestea, cu condiția ca angajamentul să ofere părților drepturi și obligații similare ca și cum ar fi sub forma unui contract, acesta reprezintă un contract de construcție în sensul prezentului standard. Astfel de angajamente irevocabile pot include (dar nu se limitează la) o directivă ministerială, o decizie a cabinetului de miniștri, o directivă legislativă (cum ar fi o lege adoptată de Parlament) sau un acord de cooperare.

8. Contractele de construcție sunt formulate în mai multe moduri care, în sensul prezentului standard, sunt clasificate drept contracte cu preț fix și contracte cost plus sau pe bază de cost. Unele contracte comerciale de construcție pot conține caracteristici atât ale contractelor cu preț fix, cât și ale contractelor cost plus sau pe bază de cost, de exemplu, în cazul unui contract cost plus sau pe bază de cost cu un preț maxim convenit. În astfel de circumstanțe, un antreprenor trebuie să ia în considerare totalitatea condițiilor de la punctele 31 și 32 pentru a determina perioada în care trebuie să recunoască veniturile și cheltuielile contractuale.
9. Contractele cost plus sau pe bază de cost cuprind atât contracte comerciale, cât și contracte necomerciale. Un contract comercial va specifica faptul că venitul care acoperă costurile de construcție convenite ale antreprenorului și generează o marjă de profit va fi furnizat de celelalte părți implicate în contract. Totuși, o entitate din sectorul public poate încheia, de asemenea, un contract necomercial pentru a construi un activ pentru o altă entitate în schimbul rambursării integrale sau parțiale a costurilor de către acea entitate sau alte părți. În unele cazuri, recuperarea costurilor poate cuprinde plăți din partea entității beneficiare și subvenții sau finanțări pentru construcții cu scop specific de la alte părți.
10. În multe jurisdicții, când o entitate din sectorul public construiește active pentru o altă entitate din sectorul public, costul activității de construcție nu este recuperat direct de la beneficiar. Mai degrabă, activitatea de construcție este finanțată indirect (a) prin acordarea generală sau o altfel de alocare a fondurilor guvernamentale generale către antreprenor, sau (b) din subvențiile cu scop general de la agenții finanțatoare terțe părți sau alte guverne. Acestea sunt clasificate drept contracte cu preț fix în sensul prezentului standard.

## **Antreprenor**

11. Un antreprenor este o entitate care încheie un contract pentru a construi structuri, a clădi facilități, a produce bunuri sau a presta servicii conform specificațiilor unei alte entități. Termenul „antreprenor” include un antreprenor general sau principal, un subcontractor al antreprenorului general sau un administrator al proiectului de construcție.

## **Combinarea și segmentarea contractelor de construcție**

12. Dispozițiile prezentului standard se aplică, de regulă, separat fiecărui contract de construcție. Totuși, în anumite circumstanțe, este necesar ca standardul să se aplice componentelor identificabile în mod distinct ale unui singur contract sau ale unui grup de contracte, cu scopul de a reflecta fondul respectivului contract sau grup de contracte.
13. **Atunci când un contract acoperă un număr de active, construirea fiecărui activ trebuie tratată ca un contract separat de construcție în situația în care:**
  - (a) **Au fost prezentate oferte separate pentru fiecare activ;**
  - (b) **Fiecare activ a fost supus unei negocieri separate, iar antreprenorul și beneficiarul au avut posibilitatea de a accepta sau respinge acea parte a contractului aferentă fiecărui activ; și**
  - (c) **Costurile și veniturile aferente fiecărui activ pot fi identificate.**
14. **Un grup de contracte, indiferent dacă este cu un singur beneficiar sau cu mai mulți beneficiari, trebuie tratat ca un contract unic de construcție atunci când:**
  - (a) **Grupul de contracte este negociat ca un singur pachet;**
  - (b) **Contractele sunt atât de strâns interconectate încât sunt, de fapt, parte a unui singur proiect cu o marjă generală, dacă există; și**
  - (c) **Contractele se desfășoară simultan sau într-o secvență continuă.**
15. **Un contract poate să prevadă construirea unui activ suplimentar la alegerea beneficiarului sau poate fi modificat astfel încât să includă construirea unui activ suplimentar. Construirea activului suplimentar trebuie tratată ca un contract separat de construcție atunci când:**
  - (a) **Activul se deosebește în mod semnificativ ca proiectare, tehnologie sau funcție de activul sau activele care intră sub incidența contractului inițial; sau**
  - (b) **Prețul activului este negociat fără a se ține cont de prețul contractului inițial.**

## **Venituri contractuale**

16. **Veniturile contractuale trebuie să cuprindă:**
  - (a) **Valoarea inițială a veniturilor convenite în contract; și**

- (b) **Modificările în lucrările contractuale, pretențiile și plățile de stimulente în măsura în care:**
- (i) **Este probabil ca acestea să aibă drept rezultat venituri; și**
- (ii) **Acestea pot fi evaluate în mod fiabil<sup>1</sup>.**
17. Veniturile contractuale sunt evaluate la valoarea justă a contravalorii primite sau de primit. Atât evaluarea inițială a venitului contractual, cât și cea în desfășurare sunt afectate de o varietate de incertitudini care depind de rezultatul unor evenimente viitoare. Estimările trebuie adesea revizuite pe măsură ce se petrec noi evenimente și incertitudinile se rezolvă. Dacă un contract este un contract cost plus sau pe bază de cost, valoarea inițială a venitului poate să nu fie stabilită în contract. În schimb, poate fi nevoie ca aceasta să fie estimată pe o bază consecventă cu termenele și prevederile contractului, cum ar fi în funcție de costurile preconizate pe parcursul duratei contractului.
18. În plus, valoarea veniturilor contractuale poate crește sau scădea de la o perioadă la alta. De exemplu:
- (a) Un antreprenor și un beneficiar pot conveni asupra unor modificări sau pretenții care măresc sau micșorează veniturile contractuale într-o perioadă ulterioară celei în care a fost convenit inițial contractul;
- (b) Valoarea veniturilor stabilite într-un contract cu preț fix, cost plus sau pe bază de cost poate crește ca rezultat al escaladării costurilor sau al altor clauze;
- (c) Valoarea veniturilor contractuale poate scădea ca rezultat al penalităților generate de întârzierile cauzate de antreprenor în finalizarea contractului; sau
- (d) Atunci când un contract cu preț fix implică un preț fix pe unitatea de produs finit, venitul contractual crește sau scade odată cu creșterea sau scăderea numărului de unități.
19. O modificare este o instrucțiune dată de beneficiar cu privire la o schimbare adusă obiectivului lucrării care trebuie realizată conform unui contract. O modificare poate duce la o creștere sau la o scădere a veniturilor contractuale. Exemple de modificări sunt schimbarea specificațiilor sau a proiectului activului și modificări ale duratei contractului. O modificare este inclusă în venitul contractual atunci când:

---

<sup>1</sup> Informațiile fiabile nu conțin erori semnificative, nu sunt părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă exact ceea ce susțin că reprezintă sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte. Punctul BC16 din IPSAS 1 detaliază abordarea tranzitorie pentru explicarea fiabilității.

- (a) Este probabil ca beneficiarul să aprobe modificarea și valoarea venitului rezultat din acea modificare; și
  - (b) Valoarea venitului poate fi evaluată în mod fiabil.
20. O pretenție este o sumă pe care antreprenorul dorește să o colecteze de la beneficiar sau de la o altă parte drept rambursare a costurilor neincluse în prețul contractului. O pretenție poate apărea, de exemplu, în urma întârzierilor cauzate de beneficiar, a erorilor din specificații sau proiect și a modificărilor asupra cărora nu s-a căzut de acord în ceea ce privește activitatea contractuală. Evaluarea valorii veniturilor generate de astfel de pretenții este supusă unui grad ridicat de incertitudine și depinde adeseori de rezultatul negocierilor. Prin urmare, pretențiile sunt incluse în veniturile contractuale doar atunci când:
- (a) Negocierile au atins un stadiu avansat, astfel încât este probabil ca beneficiarul să accepte pretenția; și
  - (b) Valoarea care este probabil să fie acceptată de beneficiar poate fi evaluată în mod fiabil.
21. Plățile de stimulente sunt sume suplimentare plătite antreprenorului în cazul în care sunt atinse sau depășite standardele de performanță specificate. De exemplu, un contract poate să prevadă plata stimulentei către un antreprenor în cazul finalizării mai devreme a contractului. Plata stimulentei este inclusă în veniturile contractuale atunci când:
- (a) Contractul se află într-un stadiu suficient de avansat încât există probabilitatea atingerii sau depășirii standardelor de performanță specificate; și
  - (b) Valoarea plății stimulentei poate fi evaluată în mod fiabil.
22. Antreprenorii trebuie să revizuiască toate sumele aferente contractului de construcție care sunt plătite direct subcontractorilor de agenții de finanțare terțe părți, pentru a determina dacă acestea îndeplinesc definiția și criteriile de recunoaștere pentru venitul unui antreprenor conform termenelor contractuale. Sumele care îndeplinesc definiția și criteriile de recunoaștere ale veniturilor trebuie contabilizate de antreprenor în aceeași manieră ca alte venituri contractuale. Astfel de sume trebuie, de asemenea, recunoscute drept costuri contractuale (a se vedea punctul 25). Agențiile de finanțare pot include agenții de sprijin naționale și internaționale, precum și bănci de dezvoltare multilaterală și bilaterală.

## **Costuri contractuale**

23. **Costurile contractuale trebuie să cuprindă:**
- (a) **Costurile direct aferente contractului respectiv;**



- (b) **Costurile atribuibile activității contractuale în general și care pot fi alocate contractului pe o bază sistematică și rațională; și**
- (c) **Orice alte costuri care pot fi imputate în mod specific beneficiarului conform termenelor respectivului contract.**

24. Costurile direct aferente unui contract specific includ:

- (a) Costurile cu forța de muncă de pe șantier, inclusiv dirijarea de șantier;
- (b) Costurile materialelor folosite în construcție;
- (c) Amortizarea instalațiilor tehnice și a echipamentelor folosite în contract;
- (d) Costurile transportării instalațiilor tehnice, a echipamentelor și a materialelor la și de la șantierul specificat în contract;
- (e) Costurile închirierii instalațiilor tehnice și a echipamentelor;
- (f) Costurile proiectării și asistenței tehnice direct aferente contractului;
- (g) Costurile estimate ale reparațiilor și ale lucrărilor de garanție, inclusiv costurile de garanție preconizate; și
- (h) Pretențiile unor terțe părți.

Aceste costuri pot fi reduse de orice venituri ocazionale care nu sunt incluse în veniturile contractuale, de exemplu, veniturile rezultate din vânzarea surplusului de materiale la terminarea contractului.

25. Antreprenorii trebuie să revizuiască toate sumele aferente contractului de construcție plătite direct de către subcontractori și care sunt rambursate de agenții finanțatoare terțe părți, pentru a determina dacă acestea se califică drept costuri contractuale. Sumele care îndeplinesc definiția și criteriile de recunoaștere drept cheltuieli contractuale trebuie contabilizate de antreprenor în aceeași manieră ca alte cheltuieli contractuale. Sumele rambursate de către agenții finanțatoare terțe părți care îndeplinesc definiția și criteriile de recunoaștere pentru venituri trebuie contabilizate de antreprenor în aceeași manieră ca alte venituri contractuale (a se vedea punctul 22).

26. Costurile care pot fi atribuibile activității contractuale în general și care pot fi alocate unor contracte specifice includ:

- (a) Asigurările;
- (b) Costurile proiectării care nu sunt în mod direct aferente unui contract specific; și
- (c) Cheltuielile de regie ale construcției.

Aceste costuri sunt alocate utilizând metode care (a) sunt sistematice și raționale și (b) sunt aplicate în mod consecvent tuturor costurilor cu caracteristici similare.

Alocarea se bazează pe nivelul normal al activității de construcție. Cheltuielile de regie ale construcției includ costuri precum pregătirea și procesarea salariilor personalului aferent. Costurile care pot fi atribuite activității contractuale în general și care pot fi alocate contractelor specifice includ, de asemenea, costurile îndatorării, atunci când antreprenorul adoptă tratamentul alternativ permis de IPSAS 5, *Costurile îndatorării*.

27. Costurile care pot fi imputate în mod expres beneficiarului conform termenelor contractului pot include anumite costuri de administrare generale și costuri de dezvoltare pentru care rambursarea este specificată în termenele contractului.
28. Costurile care nu pot fi atribuite activității contractuale sau care nu pot fi alocate unui contract sunt excluse din costurile unui contract de construcție. Aceste costuri includ:
  - (a) Costurile de administrare generale pentru care rambursarea nu este specificată în contract;
  - (b) Costurile de vânzare;
  - (c) Costurile de cercetare și dezvoltare pentru care rambursarea nu este specificată în contract; și
  - (d) Amortizarea instalațiilor tehnice și a echipamentelor inactive care nu sunt folosite în cadrul unui anumit contract.
29. Costurile contractuale includ costurile atribuibile unui contract pentru perioada care începe de la data obținerii contractului și până la finalizarea acestuia. Cu toate acestea, costurile direct aferente contractului și care sunt suportate pentru obținerea sa sunt, de asemenea, incluse ca parte a costurilor contractuale dacă pot fi identificate în mod distinct și evaluate în mod fiabil și dacă există probabilitatea obținerii contractului. Atunci când costurile suportate pentru obținerea unui contract sunt recunoscute drept cheltuială în perioada în care sunt suportate, ele nu sunt incluse în costurile contractuale în cazul în care contractul este obținut într-o perioadă ulterioară.

### **Recunoașterea veniturilor și cheltuielilor contractuale**

30. **Atunci când rezultatul unui contract de construcție poate fi estimat în mod fiabil, veniturile și costurile contractuale asociate contractului de construcție trebuie recunoscute ca venituri și, respectiv, cheltuieli în funcție de stadiul de finalizare al contractului la data de raportare. Un deficit preconizat în legătură cu un contract de construcție căruia i se aplică punctul 44 trebuie recunoscut imediat drept cheltuială conform punctului 44.**
31. **În cazul unui contract cu preț fix, rezultatul unui contract de construcție poate fi estimat în mod fiabil atunci când sunt satisfăcute toate condițiile următoare:**

- (a) **Venitul contractual total, dacă există, poate fi evaluat în mod fiabil;**
  - (b) **Este probabil ca beneficiile economice sau potențialul de servicii asociate contractului să îi revină entității;**
  - (c) **Atât costurile contractuale necesare finalizării contractului, cât și stadiul de finalizare al acestuia la data de raportare pot fi evaluate fiabil; și**
  - (d) **Costurile contractuale atribuibile contractului pot fi identificate clar și evaluate fiabil, astfel încât costurile contractuale reale suportate să poată fi comparate cu estimările precedente.**
32. **În cazul unui contract cost plus sau pe bază de cost, rezultatul unui contract de construcție poate fi estimat fiabil atunci când sunt satisfăcute toate condițiile următoare:**
- (a) **Este probabil ca beneficiile economice sau potențialul de servicii asociate contractului să îi revină entității; și**
  - (b) **Costurile contractuale atribuibile contractului, indiferent dacă sunt sau nu rambursabile în mod specific, pot fi identificate clar și evaluate fiabil.**
33. Recunoașterea veniturilor și a cheltuielilor în funcție de stadiul de finalizare al contractului este cunoscută adesea drept metoda procentului de finalizare al contractului. Conform acestei metode, veniturile contractuale sunt corelate cu costurile contractuale suportate pentru atingerea stadiului de finalizare, având drept rezultat raportarea venitului, a cheltuielilor și a surplusului/deficitului care pot fi atribuite procentului de lucrări finalizate. Această metodă furnizează informații utile privind amploarea activității contractuale și performanța pe parcursul unei perioade.
34. Conform metodei procentului de finalizare, veniturile contractuale sunt recunoscute drept venituri în situația performanței financiare în perioadele de raportare în care este desfășurată activitatea. Costurile contractuale sunt de obicei recunoscute drept cheltuială în situația performanței financiare în perioadele de raportare în care este desfășurată activitatea la care se referă. Totuși, dacă de la începutul contractului se intenționează ca toate costurile contractuale să fie recuperate de la părțile implicate în contractul de construcție, orice surplus preconizat al costurilor contractuale totale peste totalul veniturilor contractuale este recunoscut imediat drept cheltuială în conformitate cu punctul 44.
35. Este posibil ca un antreprenor să fi suportat costuri contractuale legate de o activitate viitoare aferentă contractului. Astfel de costuri contractuale sunt recunoscute ca activ, cu condiția să fie probabil ca ele să fie recuperate. Aceste costuri reprezintă o sumă datorată de beneficiar și sunt adesea clasificate drept lucrări contractuale în curs de execuție.

36. Rezultatul unui contract de construcție poate fi estimat în mod fiabil doar atunci când este probabil ca beneficiile economice sau potențialul de servicii asociate contractului să îi revină entității. Cu toate acestea, în momentul în care apare o incertitudine cu privire la colectabilitatea unei sume deja incluse în veniturile contractuale și deja recunoscute în situația performanței financiare, suma care nu poate fi colectată sau suma a cărei recuperare a încetat să fie probabilă este recunoscută mai degrabă drept cheltuială decât drept ajustare a valorii venitului contractual.
37. O entitate este, în general, capabilă să facă estimări fiabile după ce a acceptat un contract care stabilește:
- (a) Drepturile exercitabile ale fiecărei părți privind activul care urmează a fi construit;
  - (b) Contravaloarea, dacă există, care urmează a fi schimbată; și
  - (c) Modul și condițiile decontării.

De asemenea, este de regulă necesar ca entitatea să dețină un sistem intern eficient de bugetare și raportare financiară. Entitatea verifică și, dacă este nevoie, revizuieste estimările veniturilor și cheltuielilor contractuale pe măsura derulării contractului. Necesitatea acestor revizuiuri nu înseamnă neapărat că rezultatul contractului nu poate fi estimat în mod fiabil.

38. Stadiul de finalizare al unui contract poate fi determinat în mai multe moduri. Entitatea folosește metoda care evaluează fiabil lucrările executate. În funcție de natura contractului, metodele pot include:
- (a) Ponderea pe care costurile contractuale suportate pentru lucrările executate până la data luată în considerare o au în totalul costurilor contractuale estimate;
  - (b) Studii privind lucrările executate; sau
  - (c) Finalizarea unei părți fizice din lucrările contractate.

Deseori, plățile pe măsura execuției și avansurile primite de la beneficiari nu reflectă lucrările executate.

39. Atunci când stadiul de finalizare este determinat în funcție de costurile contractuale suportate până la data respectivă, doar acele costuri contractuale care reflectă lucrările executate sunt incluse în costurile suportate până la data respectivă. Exemple de costuri contractuale excluse sunt:
- (a) Costurile contractuale aferente activităților viitoare în baza contractului, cum ar fi costurile materialelor care au fost livrate unui șantier din contract sau puse deoparte în vederea folosirii lor pentru un contract, dar care nu au fost încă instalate, folosite sau aplicate pe parcursul derulării

contractului, cu excepția situației în care materialele au fost produse în mod specific pentru acel contract; și

- (b) Plățile efectuate în avans subcontractorilor pentru munca prestată în baza subcontractului.

**40. Atunci când rezultatul unui contract de construcție nu poate fi estimat fiabil:**

- (a) **Veniturile trebuie recunoscute doar în limitele costurilor contractuale suportate care este probabil să fie recuperate; și**
- (b) **Costurile contractuale trebuie recunoscute drept cheltuieli în perioada în care sunt suportate.**

**Un deficit preconizat în legătură cu un contract de construcție căruia i se aplică punctul 44 trebuie recunoscut imediat drept cheltuială conform punctului 44.**

41. În timpul desfășurării primelor stadii ale contractului, adesea rezultatul contractului nu poate fi estimat fiabil. Totuși, ar putea fi probabil ca entitatea să recupereze costurile contractuale suportate. Prin urmare, veniturile contractuale sunt recunoscute doar în limita costurilor suportate care se preconizează să fie recuperate. Având în vedere că rezultatul contractului nu poate fi estimat fiabil, nu se recunoaște niciun surplus sau deficit. Totuși, chiar dacă rezultatul contractului nu poate fi estimat fiabil, poate fi probabil ca totalul costurilor contractuale să depășească totalul veniturilor contractuale. În asemenea cazuri, orice surplus preconizat al totalului costurilor contractuale în raport cu totalul veniturilor contractuale este recunoscut imediat drept cheltuială în conformitate cu punctul 44.

42. Atunci când nu este probabil să fie recuperate costurile contractuale de rambursat de către părțile implicate în contract, acestea sunt recunoscute imediat drept cheltuială. Exemplele de situații în care recuperabilitatea costurilor contractuale suportate s-ar putea să nu fie probabilă și în care acestea trebuie recunoscute imediat drept cheltuială includ contractele:

- (a) Care nu sunt pe deplin executorii, adică valabilitatea lor este pusă serios la îndoială;
- (b) A căror finalizare depinde de rezultatul unui litigiu sau al unei legislații nefinalizate(e);
- (c) Legate de proprietăți a căror confiscare sau expropriere este foarte posibilă;
- (d) În care beneficiarul nu este capabil să-și îndeplinească obligațiile; sau

- (e) În care antreprenorul nu este capabil să finalizeze contractul sau să își îndeplinească în alt fel obligațiile conform contractului.
43. **Atunci când incertitudinile care împiedicau estimarea fiabilă a rezultatului contractului nu mai există, veniturile și cheltuielile aferente contractului de construcție trebuie recunoscute în conformitate cu punctul 30 mai degrabă decât în conformitate cu punctul 40.**

### **Recunoașterea deficitelor preconizate**

44. **În ceea ce privește contractele de construcție în care de la începutul contractului se intenționează ca toate costurile contractuale să fie recuperate în întregime de la părțile implicate în contractul de construcție, atunci când este probabil ca totalul costurilor contractuale să depășească totalul veniturilor contractuale, deficitul preconizat trebuie să fie recunoscut imediat drept cheltuială.**
45. Entitățile din sectorul public pot încheia contracte de construcție care specifică faptul că venitul destinat să acopere costurile contractuale va fi furnizat de celelalte părți implicate în contract. Aceasta se poate întâmpla, de exemplu, atunci când:
- (a) Departamentele guvernamentale și agențiile care sunt dependente într-o mare măsură de acordarea sau alocarea similară a veniturilor guvernamentale pentru a-și finanța operațiunile sunt de asemenea împuternicite să încheie contracte cu entități comerciale din sectorul public sau cu entități din sectorul privat pentru construcția activelor pe o bază comercială sau pe baza recuperării integrale a costului; sau
  - (b) Departamentele guvernamentale și agențiile derulează între ele tranzacții desfășurate în condiții obiective sau pe o bază comercială care pot avea loc conform unui model de guvernare „cumpărător-furnizor” sau unui model similar.

În aceste cazuri este recunoscut imediat conform punctului 44 un deficit preconizat al unui contract de construcție.

46. Așa cum s-a menționat la punctul 9, în anumite cazuri o entitate din sectorul public poate încheia un contract de construcție pentru o valoare mai mică decât recuperarea integrală a costului de la celelalte părți ale contractului. În aceste cazuri, finanțarea în plus față de cea specificată în contractul de construcție va fi oferită prin acordări sau alocări similare ale veniturilor guvernamentale către antreprenor sau prin subvenții cu scop general din partea agențiilor finanțatoare terțe părți sau a altor guverne. Dispozițiile de la punctul 44 nu se aplică acestor contracte de construcție.

47. La determinarea valorii oricărui deficit conform punctului 44, venitul contractual total și costurile contractuale totale pot include plăți făcute direct subcontractorilor de către agenții finanțatoare terțe părți conform punctelor 22 și 25.
48. Valoarea unui astfel de deficit este determinată indiferent:
- (a) Dacă lucrarea din cadrul unui contract a început sau nu;
  - (b) De stadiul de finalizare al activității contractuale; sau
  - (c) De valoarea surplusurilor preconizate să se obțină în urma desfășurării altor contracte de construcție comerciale care nu sunt tratate ca un singur contract de construcție în conformitate cu punctul 14.

### **Modificări ale estimărilor**

49. Metoda procentului de finalizare este aplicată pe o bază cumulativă, pentru fiecare perioadă de raportare, estimărilor curente ale veniturilor și costurilor contractuale. Prin urmare, efectul unei modificări în estimarea veniturilor sau a costurilor contractuale ori efectul unei modificări în estimarea rezultatului unui contract este înregistrat în contabilitate drept modificare a estimării contabile (a se vedea IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*). Estimările modificate sunt folosite la determinarea valorii veniturilor și a cheltuielilor recunoscute în situația performanței financiare în perioada în care este făcută modificarea, precum și în perioadele următoare.

### **Prezentarea informațiilor**

50. **O entitate trebuie să prezinte:**
- (a) **Valoarea veniturilor contractuale recunoscute drept venituri în cursul perioadei;**
  - (b) **Metodele folosite pentru a determina veniturile contractuale recunoscute în cursul perioadei; și**
  - (c) **Metodele folosite pentru a determina stadiul de finalizare al contractelor în desfășurare.**
51. **O entitate trebuie să prezinte fiecare dintre următoarele informații pentru contractele în curs de desfășurare la data de raportare:**
- (a) **Valoarea agregată a costurilor suportate și a surplusurilor recunoscute (minus deficitul recunoscut) până la data curentă;**
  - (b) **Valoarea avansurilor primite; și**
  - (c) **Valoarea reținerilor.**
52. Reținerile sunt valorile facturărilor progresive care nu sunt plătite până în momentul satisfacerii condițiilor specificate în contract pentru plata acestor

sume sau până când defectele nu au fost remediate. Facturărilor progresive sunt sumele din veniturile contractuale facturate pentru lucrările executate în cadrul unui contract, indiferent dacă acestea au fost plătite sau nu de beneficiar. Avansurile sunt sumele din veniturile contractuale primite de antreprenor înainte de executarea lucrărilor aferente.

53. **O entitate trebuie să prezinte:**
- (a) **Suma brută datorată de beneficiari pentru lucrările contractuale drept un activ; și**
  - (b) **Suma brută datorată beneficiarilor în urma lucrărilor contractuale drept o datorie.**
54. Suma brută datorată de beneficiari pentru lucrările contractuale reprezintă valoarea netă a:
- (a) Costurilor suportate plus surplusurile recunoscute; minus
  - (b) Suma deficitelor recunoscute și a facturărilor progresive pentru toate contractele în desfășurare pentru care costurile suportate plus surplusurile recunoscute de recuperat prin veniturile contractuale (minus deficitelor recunoscute) depășesc facturările progresive.
55. Suma brută datorată beneficiarilor pentru lucrările contractuale este reprezentată de valoarea netă a:
- (a) Costurilor suportate plus surplusurile recunoscute; minus
  - (b) Suma deficitelor recunoscute și a facturărilor progresive pentru toate contractele în desfășurare pentru care facturările progresive depășesc costurile suportate plus surplusurile recunoscute de recuperat prin veniturile contractuale (minus deficitelor recunoscute).
56. Îndrumări cu privire la prezentarea activelor contingente și datoriiilor contingente pot fi găsite în IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*. Datoriile contingente și activele contingente pot să apară din elemente cum ar fi costurile de garanție, pretențiile, penalizările sau posibilele pierderi.

## **Data intrării în vigoare**

57. **O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 iulie 2002 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 iulie 2002, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 57A. **Punctul 58 a fost modificat de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice**



respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 33 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, atunci amendamentul trebuie aplicat și pentru acea perioadă anterioară.

- 57B. **Punctele 2 și 3 au fost eliminate, iar punctul 45 a fost modificat de documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
58. Atunci când o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente conform definiției din IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, în scopuri de raportare financiară ulterior acestei date de intrare în vigoare, prezentul standard se aplică situațiilor financiare anuale ale entității care acoperă perioadele care încep la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acestei date.

## **Bază pentru concluzii**

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 11.*

### **Revizuirea IPSAS 11 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016**

BC1. IPSASB a emis documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016. Această reglementare modifică referințele din toate IPSAS-urile astfel:

- (a) Elimină punctele standard privind aplicabilitatea IPSAS-urilor în cazul „entităților din sectorul public, cu excepția GBE-urilor” din secțiunea referitoare la domeniul de aplicare al fiecărui standard;
- (b) Înlocuiește termenul „GBE” cu termenul „entități comerciale din sectorul public”, după caz; și
- (c) Modifică punctul 10 din *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* furnizând o descriere pozitivă a entităților din sectorul public pentru care sunt concepute IPSAS-urile.

Motivele acestor modificări sunt prezentate în Baza pentru concluzii la IPSAS 1.

## Îndrumări de implementare

*Prezentele îndrumări însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 11.*

### Prezentarea politicilor contabile

IG1. Următoarele sunt exemple de prezentare a politicilor contabile pentru un departament care încheie contracte de construcție necomerciale cu alte agenții guvernamentale cu sau fără recuperarea integrală sau parțială a costurilor de la celelalte părți ale contractului. Departamentul este de asemenea împuternicit să încheie contracte de construcție comerciale cu entități comerciale din sectorul public și cu entități din sectorul privat și să încheie contracte de construcție cu recuperarea integrală a costurilor cu anumite spitale de stat și universități de stat.

#### *Contracte necomerciale*

IG2. Costurile contractuale sunt recunoscute drept cheltuială pe baza metodei procentului de finalizare, evaluat prin raportarea numărului de ore de lucru efectuate până la data respectivă la numărul total de ore de muncă estimat pentru fiecare contract. În unele cazuri, anumite activități de construcție și supervizare tehnică au fost subcontractate unor antreprenori din sectorul privat pentru un onorariu fix de „finalizare a contractului”. În aceste cazuri, costurile subcontractate sunt recunoscute drept cheltuială pe baza metodei procentului de finalizare pentru fiecare subcontractare.

IG3. Venitul contractual din contractele cu recuperare integrală a costurilor și contractele cu recuperare parțială a costurilor încheiate de Departament este recunoscut prin raportarea la costurile recuperabile suportate în decursul perioadei, evaluate în funcție de proporția costurilor recuperabile suportate până la data respectivă în raport cu totalul costurilor recuperabile estimate ale contractului.

#### *Contracte comerciale*

IG4. Venitul rezultat din contractele de construcție cu preț fix este recunoscut pe baza metodei procentului de finalizare, evaluat prin raportarea numărului de ore de lucru efectuate până la data respectivă la numărul total de ore de muncă estimat pentru fiecare contract.

IG5. Venitul rezultat din contractele cost plus sau pe bază de cost este recunoscut prin raportarea la costurile recuperabile suportate în timpul perioadei plus onorariul câștigat, evaluat în funcție de procentul pe care îl reprezintă costurile suportate până la data respectivă din costurile totale estimate ale contractului.

### Determinarea veniturilor și cheltuielilor contractuale

IG6. Următoarele exemple tratează cazurile unui contract de construcție comercial, respectiv unuia necomercial. Exemplele ilustrează una dintre metodele de determinare a stadiului de finalizare al contractului și a plasării în timp a recunoașterii veniturilor și cheltuielilor contractuale (a se vedea punctele 30-43 din prezentul standard).

*Contracte necomerciale*

- IG7. Departamentul de Lucrări și Servicii (antreprenorul de construcție) a încheiat un contract de construcție a unui pod pentru Departamentul de Drumuri și Autostrăzi. Departamentul de Lucrări și Servicii este finanțat prin acordare de fonduri. Contractul de construcție identifică cerințele de construcție, inclusiv costurile preconizate, specificațiile tehnice și momentul finalizării, dar nu asigură recuperarea costurilor de construcție direct de la Departamentul de Drumuri și Autostrăzi. Contractul de construcție este un document-cheie de planificare și responsabilizare a personalului din conducere, care atestă elementele de proiectare și construcție ale podului. El este utilizat ca punct de plecare pentru evaluarea performanței părților contractante în livrarea unor servicii cu specificațiile tehnice convenite, în parametrii de cost preconizați. De asemenea, este folosit ca punct de plecare pentru proiecțiile viitoare ale costului.
- IG8. Costurile contractuale estimate inițial sunt de 8.000. Construcția podului va dura trei ani. O agenție de sprijin a convenit să ofere finanțare în valoare de 4.000, reprezentând jumătate din costurile de construcție – acest aspect este specificat în contractul de construcție.
- IG9. Până la sfârșitul anului 1, estimările costurilor contractuale au crescut la 8.050. Agenția de sprijin este de acord să finanțeze jumătate din această creștere a costurilor estimate.
- IG10. În anul 2, Guvernul, consiliat de Departamentul de Drumuri și Autostrăzi, aprobă o modificare care generează costuri contractuale suplimentare estimate de 150. Agenția de sprijin este de acord să finanțeze 50% din această modificare. La sfârșitul anului 2, costurile suportate includ 100 pentru materialele standard depozitate pe șantier spre a fi folosite în anul 3 pentru finalizarea proiectului.
- IG11. Departamentul de Lucrări și Servicii determină stadiul de finalizare al contractului prin calcularea procentului pe care îl reprezintă costurile contractuale suportate pentru munca prestată până la data respectivă din costurile contractuale totale estimate cel mai recent.
- IG12. Mai jos este prezentat un rezumat al datelor financiare din perioada de construcție:

	<b>Anul 1</b>	<b>Anul 2</b>	<b>Anul 3</b>
Valoarea inițială a venitului convenit în contract	4.000	4.000	4.000
Modificare	–	100	100
Venit contractual total	4.000	4.100	4.100
Costuri contractuale suportate până la data curentă	2.093	6.168	8.200
Costuri contractuale necesare finalizării proiectului	5.957	2.032	–
Total costuri contractuale estimate	8.050	8.200	8.200
Stadiu de finalizare	26%	74%	100%

- IG13. Stadiul de finalizare pentru anul 2 (74%) este determinat prin excluderea din costurile contractuale suportate pentru lucrarea executată până la data curentă a celor 100 pentru materialele standard depozitate pe șantier spre a fi folosite în anul 3.
- IG14. Valorile venitului și cheltuielilor contractuale recunoscute în situația performanței financiare în cei trei ani sunt următoarele:

	<b>Până la data curentă</b>	<b>Recunoscute în anii anteriori</b>	<b>Recunoscute în anul curent</b>
<b>Anul 1</b>			
Venit ( $4.000 \times 0,26$ )	1.040		1.040
Cheltuieli ( $8.050 \times 0,26$ )	2.093		2.093
<b>Anul 2</b>			
Venit ( $4.100 \times 0,74$ )	3.034	1.040	1.994
Cheltuieli ( $8.200 \times 0,74$ )	6.068	2.093	3.975
<b>Anul 3</b>			
Venit ( $4.100 \times 1,00$ )	4.100	3.034	1.066
Cheltuieli ( $8.200 \times 1,00$ )	8.200	6.068	2.132

*Contracte comerciale*

- IG15. Departamentul de Lucrări și Servicii (antreprenorul), deși finanțat predominant prin acordări de fonduri, este împuternicit să realizeze lucrări de construcție limitate pe o bază comercială pentru entități din sectorul privat. Cu autorizarea ministrului, Departamentul a încheiat un contract comercial cu preț fix de 9.000 pentru construirea unui pod.
- IG16. Valoarea inițială a venitului convenit în contract este de 9.000. Estimarea inițială a antreprenorului în ceea ce privește costurile contractuale este de 8.000. Construcția podului va dura trei ani.
- IG17. Până la sfârșitul primului an, estimarea Departamentului în ceea ce privește costurile contractuale a crescut la 8.050.
- IG18. În anul 2, beneficiarul aprobă o modificare care generează o creștere în venitul contractual de 200 și un cost contractual suplimentar estimat de 150. La sfârșitul anului 2, costurile suportate includ 100 pentru materialele standard depozitate pe șantier spre a fi folosite în anul 3 pentru finalizarea proiectului.
- IG19. Departamentul determină stadiul de finalizare al contractului prin calcularea procentului pe care îl reprezintă costurile contractuale suportate pentru lucrarea executată până la data respectivă din costurile contractuale totale estimate cel

CONTRACTE DE CONSTRUCȚIE

mai recent. Mai jos este prezentat un rezumat al datelor financiare din perioada de construcție:

	Anul 1	Anul 2	Anul 3
Valoarea inițială a veniturii convenite în contract	9.000	9.000	9.000
Modificare	–	200	200
Venit contractual total	9.000	9.200	9.200
Costuri contractuale suportate până la data curentă	2.093	6.168	8.200
Costuri contractuale necesare finalizării proiectului	5.957	2.032	–
Total costuri contractuale estimate	8.050	8.200	8.200
Surplus estimat	950	1.000	1.000
Stadiu de finalizare	26%	74%	100%

IG20. Stadiul de finalizare pentru anul 2 (74%) este determinat prin excluderea din costurile contractuale suportate pentru lucrarea executată până la data curentă a celor 100 pentru materialele standard depozitate pe șantier spre a fi folosite în anul 3.

IG21. Valorile veniturii, cheltuielilor și surplusului recunoscute în situația performanței financiare în cei trei ani sunt următoarele

	Până la data curentă	Recunoscute în anii anteriori	Recunoscute în anul curent
<b>Anul 1</b>			
Venit ( $9.000 \times 0,26$ )	2.340		2.340
Cheltuieli ( $8.050 \times 0,26$ )	2.093		2.093
Surplus	247		247
<b>Anul 2</b>			
Venit ( $9.200 \times 0,74$ )	6.808	2.340	4.468
Cheltuieli ( $8.200 \times 0,74$ )	6.068	2.093	3.975
Surplus	740	247	493
<b>Anul 3</b>			
Venit ( $9.200 \times 1,00$ )	9.200	6.808	2.392
Cheltuieli ( $8.200 \times 1,00$ )	8.200	6.068	2.132
Surplus	1.000	740	260

**Prezentarea informațiilor referitoare la contract**

*Contracte finanțate prin acordare/sprijin și contracte cu recuperarea integrală a costurilor*

IG22. Departamentul de Lucrări și Servicii a fost creat recent ca entitatea care administrează construcția clădirilor și lucrărilor de drumuri majore pentru alte entități de stat. Acesta este finanțat predominant prin acordări de fonduri, dar cu aprobarea ministrului este împuternicit să realizeze proiecte de construcție finanțate de agenții naționale și internaționale de sprijin. El deține propriile mijloace de construcție și, de asemenea, poate subcontracta. Cu aprobarea ministrului, Departamentul poate realiza, de asemenea, lucrări de construcție pe o bază comercială pentru entități comerciale din sectorul public și entități din sectorul privat și, pe baza recuperării integrale a costului, pentru spitale de stat și universități de stat.

IG23. Departamentul de Lucrări și Servicii a ajuns la sfârșitul primului său an de activitate. Toate costurile contractuale suportate de acesta au fost plătite în numerar și toate facturile progresive (către agențiile de sprijin care au comandat lucrările de construcție) au fost primite în numerar. Nu au fost făcute plăți în avans către Departament pentru lucrările de construcție în decursul perioadei. Costurile contractuale suportate pentru contractele B și C includ costurile materialelor care au fost achiziționate pentru contract, dar care nu au fost utilizate în executarea contractului până la această dată. Nu au fost inițiate contracte comerciale în acest an. (A se vedea mai jos exemplele de contracte comerciale.)

- Contractul A este finanțat din venitul din acordări general. (Contractul nu include „venit contractual”, așa cum a fost definit.)
- Contractul B este încheiat cu Departamentul de Educație și Agenția de Sprijin XX, care finanțează 50% din costurile de construcție. (50% din costul contractului trebuie rambursat de către părțile contractante și, prin urmare, reprezintă „venit contractual”, așa cum a fost definit.)
- Contractul C este finanțat în totalitate de Universitatea Națională. (Termenele acordului specifică faptul că toate costurile contractuale vor fi rambursate de Universitatea Națională din fondul de construcție principal al Universității. De aceea, „venitul contractual”, așa cum a fost definit, este egal cu costurile contractuale.)

IG24. Situația celor trei contracte în desfășurare la sfârșitul primului an este după cum urmează:

CONTRACTE DE CONSTRUCȚIE

	<b>Contract</b>			<b>Total</b>
	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	
Venit contractual recunoscut în conformitate cu punctul 30	–	225	350	575
Cheltuieli contractuale recunoscute în conformitate cu punctul 30	110	450	350	910
Costuri contractuale finanțate prin acordare	110	225	–	335
Costuri contractuale suportate de-a lungul perioadei	110	510	450	1.070
– recunoscute drept cheltuieli (punctul 30)	110	450	350	910
– recunoscute drept activ (punctul 35)	–	60	100	160
Venit contractual (a se vedea mai sus)	–	225	350	575
Facturări progresive (punctul 52)	–	225	330	555
Venit contractual nefacturat	–	–	20	20
Avansuri (punctul 52)	–	–	–	–

Valorile care trebuie prezentate în conformitate cu standardul sunt următoarele:

Venit contractual recunoscut drept venit în cadrul perioadei (punctul 50 litera (a))	575
Costuri contractuale suportate până la data curentă (punctul 51 litera (a)) (nu există surplusuri recunoscute/minus deficite recunoscute)	1.070
Valoarea brută plătitibilă de către beneficiarii contractului pentru lucrările contractuale (determinată în conformitate cu punctul 54 și prezentată drept activ în conformitate cu punctul 53 litera (a))	150



Valorile care trebuie prezentate în conformitate cu punctele 51 litera (a) și 53 litera (a) sunt următoarele (*Notă: venitul contractual pentru B este de 50% din costurile contractuale*):

	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>Total</b>
Costuri contractuale suportate	110	510	450	1.070
Facturări progresive	0	225	330	555
Datorate de agențiile de sprijin și beneficiari	–	30	120	150

IG25. Valoarea prezentată în conformitate cu punctul 51 litera (a) este aceeași cu valoarea pentru exercițiul curent, deoarece informațiile prezentate se referă la primul an de activitate.

#### *Contracte comerciale*

IG26. În cadrul Departamentului de Lucrări și Servicii a fost înființată Divizia pentru Lucrări de Construcție Naționale pentru a executa lucrări de construcție pe o bază comercială pentru entitățile comerciale din sectorul public și entitățile din sectorul privat conform ordinelor ministrului și cu aprobarea acestuia. Divizia a ajuns la finalul primului său an de activitate. Toate costurile contractuale suportate de aceasta au fost plătite în numerar și toate facturările progresive și avansurile au fost primite, de asemenea, în numerar. Costurile contractuale suportate pentru contractele B, C și E includ costurile materialelor care au fost achiziționate pentru contract, dar care nu au fost utilizate în executarea contractului până la această dată. Pentru contractele B, C și E, beneficiarii au plătit contractorului avansuri pentru lucrări încă neefectuate.

IG27. Stadiul celor cinci contracte în desfășurare la sfârșitul primului an este următorul:

CONTRACTE DE CONSTRUCȚIE

	Contract					Total
	A	B	C	D	E	
Venit contractual recunoscut în conformitate cu punctul 30	145	520	380	200	55	1.300
Cheltuieli contractuale recunoscute în conformitate cu punctul 30	110	450	350	250	55	1.215
Deficite preconizate recunoscute în conformitate cu punctul 44	–	–	–	40	30	70
Surplusuri recunoscute minus deficite recunoscute	35	70	30	(90)	(30)	15
Costuri contractuale suportate de-a lungul perioadei	110	510	450	250	100	1.420
Costuri contractuale suportate recunoscute drept cheltuieli contractuale de-a lungul perioadei în conformitate cu punctul 30	110	450	350	250	55	1.215
Costuri contractuale aferente activităților viitoare recunoscute drept activ în conformitate cu punctul 35	–	60	100	–	45	205
Venit contractual (a se vedea mai sus)	145	520	380	200	55	1.300
Facturări progresive (punctul 52)	100	520	380	180	55	1.235
Venit contractual nefacturat	45	–	–	20	–	65
Avansuri (punctul 52)	–	80	20	–	25	125

Valorile care trebuie prezentate în conformitate cu standardul sunt următoarele:

Venit contractual recunoscut drept venit în cadrul perioadei (punctul 50 litera (a))	1.300
Costuri contractuale suportate și surplusuri recunoscute (minus deficitele recunoscute) până la data curentă (punctul 51 litera (a))	1.435
Avansuri primite (punctul 51 litera (b))	125
Valoarea brută plătită de către beneficiari pentru lucrările contractuale – prezentată drept activ în conformitate cu punctul 53 litera (a)	220
Valoarea brută datorată beneficiarilor pentru lucrările contractuale – prezentată drept activ în conformitate cu punctul 53 litera (b)	(20)

CONTRACTE DE CONSTRUCȚIE

Valorile care trebuie prezentate în conformitate cu punctele 51 litera (a), 53 litera (a) și 53 litera (b) sunt calculate după cum urmează:

	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>E</b>	<b>Total</b>
Costuri contractuale suportate	110	510	450	250	100	1.420
Surplusuri recunoscute minus deficite recunoscute	35	70	30	(90)	(30)	15
	145	580	480	160	70	1.435
Facturări progresive	100	520	380	180	55	1.235
Plătibile de beneficiari	45	60	100	–	15	220
Datorate beneficiarilor	–	–	–	(20)	–	(20)

IG28. Valoarea prezentată în conformitate cu punctul 51 litera (a) este aceeași cu valoarea pentru exercițiul curent, deoarece informațiile prezentate se referă la primul an de activitate.

## Comparație cu IAS 11

IPSAS 11, *Contracte de construcție*, se bazează în principal pe IAS 11, *Contracte de construcție*. Principalele diferențe dintre IPSAS 11 și IAS 11 sunt următoarele:

- În IPSAS 11 au fost incluse comentarii suplimentare față de IAS 11 pentru a clarifica aplicabilitatea standardelor la contabilitatea entităților din sectorul public.
- În anumite situații, IPSAS 11 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 11. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „venituri” (*revenue*) și „situația performanței financiare” în IPSAS 11. Termenii echivalenți din IAS 11 sunt „venit” (*income*) și „situația veniturilor și cheltuielilor”.
- IPSAS 11 include în domeniul de aplicare al standardului angajamentele irevocabile care nu iau forma unui contract legal.
- IPSAS 11 include în domeniul de aplicare al standardului contractele necomerciale și pe bază de cost.
- IPSAS 11 clarifică faptul că dispoziția de a recunoaște un deficit preconizat aferent unui contract imediat ce devine probabil că veniturile totale contractuale vor fi depășite de costurile contractuale se aplică doar contractelor în care de la începutul contractului se intenționează ca toate costurile contractuale să se recupereze de la părțile implicate în acel contract.
- IPSAS 11 include exemple suplimentare pentru a ilustra aplicarea standardului contractelor de construcție necomerciale.

## IPSAS 12 – STOCURI

### Recunoaștere

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 2 (revizuit în 2003), *Stocuri*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 2 sunt reproduse în această publicație a Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) cu permisiunea Fundației pentru Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Textul aprobat al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) este cel publicat de IASB în limba engleză, iar exemplare ale acestora pot fi obținute direct de la departamentul de relații publice al Fundației IFRS, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS-urile, IAS-urile, Proiectele de expunere și alte publicații ale IASB sunt protejate de dreptul de autor al Fundației IFRS.

„IFRS”, „IAS”, „IASB”, „IFRS Foundation”, „International Accounting Standards” și „International Financial Reporting Standards” sunt mărci înregistrate ale Fundației IFRS și nu trebuie utilizate fără acordul Fundației IFRS.

## IPSAS 12 – STOCURI

### Istoricul IPSAS

Prezenta versiune include amendamentele rezultate din IPSAS-urile emise până la 31 ianuarie 2020.

IPSAS 12, *Stocuri*, a fost emis în iulie 2001.

În decembrie 2006, IPSASB a emis un IPSAS 12 revizuit.

De la această dată, IPSAS 12 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- IPSAS 41, *Instrumente financiare* (emis în august 2018)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* (emis în aprilie 2016)
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente* (emis în ianuarie 2015)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2011* (emis în octombrie 2011)
- IPSAS 29, *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*
- IPSAS 27, *Agricultura* (emis în decembrie 2009)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* (emis în noiembrie 2010)

### Tabelul punctelor modificate în IPSAS 12

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
Secțiunea Introducere	Eliminată	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
2	Modificat	IPSAS 27 decembrie 2009 IPSAS 29 ianuarie 2010 IPSAS 41 august 2018
4	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
5	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
12	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
14A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
15	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
29	Modificat	IPSAS 27 decembrie 2009
33	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
51A	Nou	IPSAS 27 decembrie 2009
51B	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
51C	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
51D	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
51E	Nou	IPSAS 41 august 2018
52	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015

## IPSAS 12 – STOCURI

## CUPRINS

	Punctul
Obiectiv .....	1
Domeniu de aplicare .....	2-8
Definiții .....	9-14
Valoare realizabilă netă .....	10
Stocuri .....	11-14A
Evaluarea stocurilor .....	15-43
Costul stocurilor .....	18-31
Costuri de achiziție .....	19
Costuri de conversie .....	20-23
Alte costuri .....	24-27
Costul stocurilor unui furnizor de servicii .....	28
Costul producției agricole recoltate din active biologice .....	29
Tehnici de evaluare a costului .....	30-31
Formule de determinare a costului .....	32-37
Valoare realizabilă netă .....	38-42
Distribuirea bunurilor gratuit sau la un preț nominal .....	43
Recunoașterea drept cheltuială .....	44-46
Prezentarea informațiilor .....	47-50
Data intrării în vigoare .....	51-52
Retragerea IPSAS 12 (2001) .....	53
Bază pentru concluzii	
Comparație cu IAS 2	



Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 12, *Stocuri*, este prezentat la punctele 1-53. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 12 trebuie citit în contextul obiectivului său, al Bazei pentru concluzii, al *Prefeței la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și al *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile în absența unor îndrumări explicite.

## Obiectiv

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie tratamentul contabil pentru stocuri. O problemă fundamentală în contabilizarea stocurilor o constituie valoarea costului ce urmează a fi recunoscută drept activ și reportată până când veniturile aferente sunt recunoscute. Prezentul standard furnizează îndrumări referitoare la determinarea costului și la recunoașterea ulterioară a acestuia drept cheltuială, inclusiv orice reducere a valorii contabile până la valoarea realizabilă netă. De asemenea, standardul furnizează îndrumări cu privire la formulele de determinare a costului care sunt utilizate la calcularea costurilor stocurilor.

## Domeniu de aplicare

2. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard în contabilizarea tuturor stocurilor, cu excepția:**
  - (a) **Producției în curs de execuție în cadrul contractelor de construcție, inclusiv contractele de prestări de servicii direct legate de acestea (a se vedea IPSAS 11, *Contracte de construcție*);**
  - (b) **Instrumentelor financiare (a se vedea IPSAS 28, *Instrumente financiare: prezentare*, și IPSAS 41, *Instrumente financiare*);**
  - (c) **Activelor biologice legate de activitatea agricolă și de producția agricolă în momentul recoltării (a se vedea IPSAS 27, *Agricultura*); și**
  - (d) **Serviciilor în curs de desfășurare furnizate gratuit sau pentru o contravaloare nominală direct ca schimb de la beneficiari.**
3. **Prezentul standard nu se aplică la evaluarea stocurilor deținute de:**
  - (a) **Producătorii de produse agricole și forestiere, de produse agricole după recoltare și de minereuri și alte produse minerale, în măsura în care acestea sunt evaluate la valoarea realizabilă netă în conformitate cu practicile bine stabilite din acele sectoare de activitate. Atunci când astfel de stocuri sunt evaluate la valoarea realizabilă netă, modificările acelei valori sunt recunoscute în surplus sau deficit în perioada în care are loc modificarea; și**
  - (b) **Brokerii-traderi de la bursa de mărfuri care își evaluează stocurile la valoarea justă minus costurile generate de vânzare. Atunci când astfel de stocuri sunt evaluate la valoarea justă minus costurile generate de vânzare, modificările valorii juste minus costurile generate de vânzare sunt recunoscute în surplus sau deficit în perioada în care are loc modificarea.**

4. [Eliminat]
5. [Eliminat]
6. Stocurile la care se face referire la punctul 2 litera (d) nu sunt incluse în IAS 2, *Stocuri*, și sunt excluse din domeniul de aplicare al prezentului standard deoarece implică aspecte specifice sectorului public care necesită o analiză suplimentară.
7. Stocurile la care se face referire la punctul 3 litera (a) sunt evaluate la valoarea realizabilă netă din anumite faze ale producției. Aceste cazuri apar, de exemplu, (a) atunci când culturile agricole au fost recoltate sau când minereurile au fost extrase, iar vânzarea este asigurată printr-un contract forward ori printr-o garanție de stat sau (b) atunci când există o piață activă, iar riscul de a rămâne cu producția nevândută este neglijabil. Aceste stocuri sunt excluse doar din dispozițiile de evaluare ale prezentului standard.
8. Brokeri-traderi sunt cei care cumpără sau vând mărfuri pentru alții sau în nume propriu. Stocurile la care se face referire la punctul 3 litera (b) sunt dobândite, în principal, în scopul vânzării în viitorul apropiat și generează un surplus din fluctuațiile de preț sau din marja brokerilor-traderi. Atunci când aceste stocuri sunt evaluate la valoarea justă minus costurile generate de vânzare, ele sunt excluse doar din dispozițiile de evaluare ale prezentului standard.

## Definiții

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

**Costul curent de înlocuire** este costul pe care l-ar suporta entitatea pentru a dobândi activul la data de raportare.

**Stocurile sunt active:**

- (a) Sub formă de materiale sau consumabile care vor fi folosite pe parcursul procesului de producție;
- (b) Sub formă de materiale sau consumabile care vor fi folosite sau distribuite în procesul de prestare a serviciilor;
- (c) Deținute în vederea vânzării sau distribuirii pe parcursul desfășurării normale a activității; sau
- (d) În curs de producție în vederea vânzării sau distribuirii.

**Valoarea realizabilă netă** este prețul de vânzare estimat pe parcursul desfășurării normale a activității minus costurile estimate pentru finalizare și costurile estimate necesare efectuării vânzării, schimbului sau distribuirii.

**Termenii definiți în alte IPSAS-uri sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles ca în acele standarde și sunt reprodusi în *Glosarul de termeni definiți* publicat separat.**

### **Valoare realizabilă netă**

10. Valoarea realizabilă netă se referă la suma netă pe care o entitate se așteaptă să o realizeze din vânzarea de stocuri pe parcursul desfășurării normale a activității. Valoarea justă reflectă suma pentru care același stoc ar putea fi tranzacționat pe piață între cumpărători și vânzători interesați și în cunoștință de cauză. Prima este o valoare specifică entității; cea de-a doua nu este. Valoarea realizabilă netă pentru stocuri poate să nu fie egală cu valoarea justă minus costurile generate de vânzare.

### **Stocuri**

11. Stocurile includ bunuri cumpărate și deținute în vederea revânzării, inclusiv, de exemplu, mărfurile cumpărate de o entitate și deținute în vederea revânzării, sau terenurile și alte proprietăți deținute în vederea vânzării. Stocurile cuprind de asemenea produsele finite realizate sau producția în curs de desfășurare în cadrul entității. Stocurile cuprind și (a) materiale și consumabile care urmează să fie utilizate în procesul de producție și (b) bunuri achiziționate sau produse de o entitate care vor fi distribuite către terți gratuit sau pentru un preț nominal, de exemplu, manuale educaționale realizate de o autoritate din domeniul sănătății pentru a fi donate școlilor. În multe entități din sectorul public, stocurile vor fi corelate mai degrabă cu prestarea de servicii decât cu bunurile achiziționate și deținute în vederea revânzării sau cu bunurile produse în vederea vânzării. În cazul unui furnizor de servicii, stocurile includ costurile serviciilor, așa cum sunt descrise la punctul 28, pentru care entitatea nu a recunoscut încă venitul aferent (îndrumări cu privire la recunoașterea veniturilor se găsesc în IPSAS 9, *Venituri din tranzacții de schimb*).
12. În sectorul public, stocurile pot include:
  - (a) Stocuri militare;
  - (b) Provizii consumabile;
  - (c) Materiale de întreținere;
  - (d) Piese de schimb pentru alte imobilizări corporale decât cele tratate în standardele privind imobilizările corporale;
  - (e) Provizii strategice (de exemplu, rezerve de energie);
  - (f) Stocuri de bani neemiși;
  - (g) Stocuri poștale deținute în vederea vânzării (de exemplu, timbre);

- (h) Producție în curs de execuție, inclusiv:
    - (i) Materiale pentru cursuri educaționale / de formare; și
    - (ii) Servicii clienți (de exemplu, servicii de audit), acolo unde aceste servicii sunt vândute la prețuri normale pe piață; și
  - (i) Terenuri/proprietăți deținute în vederea vânzării.
13. Atunci când statul controlează drepturile de a crea și emite diverse active, inclusiv timbre poștale și monedă, aceste elemente de stoc sunt recunoscute drept stocuri în sensul prezentului standard. Acestea nu sunt raportate la valoarea nominală, dar sunt evaluate în conformitate cu punctul 15, adică la costul lor de imprimare sau de emiter.
  14. Atunci când un stat menține diverse rezerve strategice, cum ar fi rezerve energetice (de exemplu, petrol), care să fie utilizate în caz de urgență sau în alte situații (de exemplu, dezastre naturale sau alte urgențe în apărarea civilă), acestea sunt recunoscute ca stocuri în sensul prezentului standard și sunt tratate ca atare.
  - 14A. Stocurile militare constau în elemente de unică folosință precum muniție, proiectile, rachete și bombe furnizate de arme sau sisteme de armament. Totuși, unele tipuri de proiectile pot fi contabilizate în conformitate cu IPSAS 17, *Imobilizări corporale*, dacă îndeplinesc criteriile de clasificare din respectivul standard.

## Evaluarea stocurilor

15. **Stocurile trebuie evaluate la cea mai mică valoare dintre cost și valoarea realizabilă netă, cu excepția cazului în care se aplică punctul 16 sau punctul 17.**
16. **Atunci când stocurile sunt dobândite dintr-o tranzacție care nu este o tranzacție de schimb, costul lor trebuie evaluat la valoarea justă de la data achiziției.**
17. **Stocurile trebuie evaluate la cea mai mică valoare dintre cost și costul curent de înlocuire atunci când sunt deținute:**
  - (a) **Pentru distribuire gratuită sau la un preț nominal; sau**
  - (b) **Pentru a fi consumate în procesul de producție al bunurilor care vor fi distribuite gratuit sau la un preț nominal.**

## Costul stocurilor

18. **Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile de achiziție, costurile de conversie, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în starea și în locul în care se găsesc în prezent.**

*Costuri de achiziție*

19. Costurile de achiziție a stocurilor cuprind (a) prețul de cumpărare, (b) taxele vamale de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care entitatea le poate recupera ulterior de la autoritățile fiscale) și (c) costurile de transport, manipulare și alte costuri care pot fi atribuite direct achiziției de produse finite, materiale și provizii. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare sunt deduse pentru a determina costurile de achiziție.

*Costuri de conversie*

20. Costurile de conversie a stocurilor în curs de execuție în stocuri de produse finite sunt angajate în primul rând într-un mediu de producție. Costurile de conversie a stocurilor includ costurile direct legate de unitățile produse, cum ar fi costurile cu forța de muncă directă. De asemenea, ele includ și alocarea sistematică a regiei fixe și variabile de producție generate de transformarea materialelor în produse finite. Regia fixă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante indiferent de (a) volumul producției, cum ar fi amortizarea și întreținerea fabricilor și echipamentelor, și de (b) costurile cu conducerea și administrarea fabricii. Regia variabilă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care variază direct proporțional sau aproape direct proporțional cu volumul producției, cum ar fi materialele indirecte și forța de muncă indirectă.
21. Alocarea regiei fixe de producție la costurile de conversie se face pe baza capacității normale a instalațiilor de producție. Capacitatea normală este producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade sau sezoane, în condiții normale, având în vedere și pierderea de capacitate rezultată din întreținerea planificată. Nivelul real de producție poate fi folosit dacă se consideră că acesta aproximează capacitatea normală. Valoarea cheltuielilor cu regia fixă alocate fiecărei unități de producție nu se majorează ca urmare a obținerii unei producții scăzute sau a neutilizării unor echipamente. Cheltuielile de regie nealocate sunt recunoscute drept cheltuielă în perioada în care sunt suportate. În perioadele în care se înregistrează o producție neobișnuit de mare, valoarea cheltuielilor cu regia fixă alocate fiecărei unități de producție este diminuată, astfel încât stocurile să nu fie evaluate la o valoare mai mare decât costul lor. Regia variabilă de producție este alocată fiecărei unități de producție pe baza folosirii reale a instalațiilor de producție.
22. De exemplu, alocarea costurilor, atât variabile, cât și fixe, angajate în modernizarea terenurilor nemodernizate deținute pentru vânzare în zone rezidențiale sau comerciale ar putea include costuri legate de poziționarea terenului, de drenare, de instalarea țevilor pentru conectarea la serviciile publice etc.
23. Un proces de producție poate conduce la obținerea simultană a mai multor produse. Așa se întâmplă, de exemplu, în cazul obținerii produselor combinate

sau în cazul în care există un produs principal și altul secundar. Atunci când costurile de conversie nu se pot identifica în mod distinct pentru fiecare produs în parte, acestea se alocă pe baza unei metode raționale aplicate cu consecvență. Alocarea se poate baza, de exemplu, pe valoarea de vânzare relativă a fiecărui produs, fie în stadiul de producție în care produsele devin identificabile în mod distinct, fie în momentul finalizării procesului de producție. Prin natura lor, majoritatea produselor secundare au o valoare nesemnificativă. În acest caz, ele sunt, adesea, evaluate la valoarea realizabilă netă, iar această valoare se deduce din costul produsului principal. Ca urmare, valoarea contabilă a produsului principal nu diferă în mod semnificativ de costul său.

### *Alte costuri*

24. Alte costuri sunt incluse în costul stocurilor numai în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în starea și în locul în care se găsesc în prezent. De exemplu, poate fi adecvată includerea în costul stocurilor a regiilor generale, altele decât cele legate de producție, sau a costurilor de proiectare a produselor pentru anumiți clienți.
25. Mai jos sunt enumerate exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada în care sunt suportate:
  - (a) Costurile cu pierderile de materiale, cu forța de muncă sau alte costuri de producție înregistrate la valori neobișnuite;
  - (b) Costurile de depozitare, cu excepția cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare în procesul de producție anterior trecerii într-o nouă fază de producție;
  - (c) Cheltuielile de regie administrative care nu contribuie la aducerea stocurilor în starea și în locul în care se află în prezent; și
  - (d) Costurile de vânzare.
26. IPSAS 5, *Costurile îndatorării*, identifică circumstanțele limitate în care costurile îndatorării sunt incluse în costul stocurilor.
27. O entitate poate cumpăra stocuri în condiții de decontare amânată. Atunci când angajamentul conține efectiv un element de finanțare, acel element, de exemplu, o diferență între prețul de cumpărare în condiții normale de creditare și suma plătită, este recunoscut ca o cheltuială cu dobânda de-a lungul perioadei de finanțare.

### *Costul stocurilor unui furnizor de servicii*

28. În măsura în care prestatorii de servicii au stocuri (cu excepția celor la care se face trimitere la punctul 2 litera (d)), aceștia le evaluează la costurile de producție. Aceste costuri sunt compuse în primul rând din costurile cu forța de muncă și din alte costuri cu personalul direct angajat în prestarea serviciului,

inclusiv personalul de supraveghere și cheltuielile de regie atribuibile. Nu sunt incluse costurile cu forța de muncă ce nu sunt angajate în prestarea serviciului. Costurile cu forța de muncă și alte costuri legate de vânzare și de personalul angajat în administrația generală nu sunt incluse, ci sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada în care sunt suportate. Costul stocurilor unui furnizor de servicii nu include marjele de profit sau cheltuielile de regie neatribuibile, care sunt încorporate, de obicei, în prețurile facturate de furnizorii de servicii.

#### *Costul producției agricole recoltate din active biologice*

29. Conform IPSAS 27, stocurile care cuprind produsele agricole pe care o entitate le-a recoltat din activele sale biologice trebuie evaluate, la momentul recunoașterii inițiale, la valoarea lor justă minus costurile generate de vânzare la momentul recoltării. Acesta este costul stocurilor la acea dată pentru aplicarea prezentului standard.

#### *Tehnici de evaluare a costului*

30. Diverse tehnici de evaluare a costului stocurilor, cum este metoda costului standard sau metoda prețului cu amănuntul, pot fi folosite pentru simplificare dacă rezultatele acestor metode aproximează costul. Costurile standard iau în considerare niveluri normale ale materialelor și consumabilelor, ale forței de muncă, eficienței și utilizării capacităților. Aceste niveluri sunt revizuite periodic și, dacă este necesar, ajustate în funcție de condițiile actuale.
31. Stocurile pot fi transferate entității prin intermediul unei tranzacții care nu este o tranzacție de schimb. De exemplu, o agenție internațională de ajutorare poate dona materiale medicale unui spital public imediat după un dezastru natural. În astfel de situații, costul stocurilor este valoarea lor justă de la data dobândirii.

#### **Formule de determinare a costului**

32. **Costul elementelor de stocuri care nu sunt de obicei fungibile și al acelor bunuri sau servicii produse și destinate unor anumite proiecte trebuie să fie determinat prin identificarea specifică a costurilor lor individuale.**
33. Identificarea specifică a costurilor presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificate ale stocurilor. Acest tratament contabil este adecvat pentru acele elemente care sunt destinate unui anumit proiect, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse. Totuși, identificarea specifică a costurilor nu este adecvată în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente care sunt, de regulă, fungibile. În aceste cazuri, metoda de selectare a acelor elemente ce rămân în stoc ar putea fi folosită pentru stabilirea efectelor predefinite asupra surplusului sau deficitului pentru acea perioadă.
34. **Atunci când aplică punctul 33, o entitate trebuie să folosească aceeași formulă de determinare a costului pentru toate stocurile de natură și utilizare similare pentru entitate. Pentru stocurile de natură sau utilizare diferită (de**



**exemplu, anumite mărfuri utilizate într-un segment și același tip de mărfuri utilizate într-un alt segment) pot fi justificate diferite formule pentru cost. Pentru a justifica utilizarea unor formule diferite de determinare a costurilor nu este suficientă doar o diferență în ceea ce privește localizarea geografică a stocurilor (și reglementările fiscale respective).**

35. **Costul stocurilor, altele decât cele tratate la punctul 32, trebuie determinat cu ajutorul metodei primul intrat, primul ieșit (FIFO) sau al formulei costului mediu ponderat. O entitate trebuie să folosească aceeași formulă de determinare a costului pentru toate stocurile având natură și utilizare similare pentru entitate. Pentru stocurile cu natură sau utilizare diferită pot fi justificate metode diferite de determinare a costului.**
36. De exemplu, stocurile utilizate într-un segment de activitate pot avea o utilizare diferită pentru entitate față de același tip de stocuri utilizate într-un alt segment de activitate. Cu toate acestea, pentru a justifica utilizarea de formule diferite de determinare a costurilor nu este suficientă doar o diferență în ceea ce privește localizarea geografică a stocurilor.
37. Formula FIFO presupune că elementele de stocuri care au fost cumpărate primele sunt și vândute primele și, prin urmare, elementele care rămân în stoc la sfârșitul perioadei sunt cele care au fost cumpărate sau produse cel mai recent. Prin formula costului mediu ponderat se calculează costul fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei și a costului elementelor similare produse sau cumpărate de-a lungul perioadei. Media poate fi calculată periodic sau după recepția fiecărei livrări, în funcție de circumstanțele în care se găsește entitatea.

### **Valoare realizabilă netă**

38. Costul stocurilor se poate să nu fie recuperabil dacă acele stocuri au suferit deteriorări, dacă au fost uzate moral, integral sau parțial, sau dacă prețurile lor de vânzare s-au diminuat. Costul stocurilor se poate, de asemenea, să nu fie recuperabil în cazul în care au crescut costurile estimate pentru finalizare sau costurile estimate a fi suportate pentru a efectua vânzarea, schimbul sau distribuirea. Practica reducerii valorii contabile a stocurilor sub cost până la valoarea realizabilă netă este consecventă cu principiul conform căruia activele nu ar trebui reflectate în bilanț la o valoare mai mare decât valoarea preconizată a se obține prin vânzarea, schimbul, distribuirea sau utilizarea lor.
39. De obicei, valoarea contabilă a stocurilor este redusă până la valoarea realizabilă netă, element cu element. Uneori însă poate fi mai adecvat să se grupeze elementele similare sau conexe. Acesta ar putea fi cazul elementelor de stoc care au scopuri sau întrebunțări finale similare și care nu pot fi evaluate practic separat de celelalte elemente în acea linie de producție. Nu este adecvat să se reducă valoarea contabilă a stocurilor pe baza unei clasificări a stocurilor, de exemplu, a produselor finite, sau a tuturor stocurilor dintr-un anumit segment

de activitate sau segment geografic. În general, furnizorii de servicii cumulează costurile aferente fiecărui serviciu pentru care se percepe un preț de vânzare separat. De aceea, fiecare dintre aceste servicii este tratat ca un element distinct.

40. Estimările valorii realizabile nete iau în considerare, de asemenea, scopul pentru care stocurile sunt deținute. De exemplu, valoarea realizabilă netă a cantității de stocuri deținute pentru onorarea unor contracte ferme de vânzare de bunuri sau de prestare de servicii se bazează pe prețul contractului. În situația în care cantitatea specificată în contractele de vânzare este mai mică decât cantitatea de stocuri deținută, valoarea realizabilă netă a surplusului se determină pornind de la prețurile generale de vânzare. Îndrumări cu privire la tratamentul provizioanelor sau al datoriilor contingente, cum ar fi cele care apar din contracte ferme de vânzare în plus față de cantitățile de stocuri deținute și din contracte ferme de cumpărare, pot fi găsite în IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*.
41. Materialele și consumabilele deținute pentru a fi folosite în producția stocurilor nu sunt reduse sub cost dacă se estimează că produsele finite în care urmează a fi încorporate vor fi vândute, tranzacționate sau distribuite la un preț mai mare sau egal cu costul lor. Totuși, atunci când o scădere a prețului materialelor indică faptul că acel cost al produselor finite depășește valoarea realizabilă netă, materialele sunt reduse până la valoarea realizabilă netă. În astfel de cazuri, costul de înlocuire a materialelor poate fi cea mai adecvată măsură disponibilă a valorii lor realizabile nete.
42. În fiecare perioadă ulterioară se efectuează o nouă evaluare a valorii realizabile nete. Atunci când nu mai există condițiile care au determinat în trecut scăderea valorii contabile a stocurilor sub cost sau atunci când există dovezi clare ale unei creșteri a valorii realizabile nete ca urmare a schimbării contextului economic, suma care reprezintă reducerea valorii contabile este reluată (adică reluarea este limitată la valoarea reducerii inițiale) astfel încât noua valoare contabilă a stocului să fie egală cu cea mai mică valoare dintre cost și valoarea realizabilă netă revizuită. Aceasta se întâmplă, de exemplu, atunci când un element de natura stocurilor care este contabilizat la valoarea realizabilă netă din cauza scăderii prețului său de vânzare este încă în stoc într-o perioadă ulterioară, iar prețul său de vânzare a crescut.

### **Distribuirea bunurilor gratuit sau la un preț nominal**

43. O entitate din sectorul public poate deține stocuri ale căror beneficii economice viitoare sau al căror potențial de servicii nu sunt direct legate de capacitatea lor de a genera intrări de numerar nete. Aceste tipuri de stocuri pot apărea atunci când un guvern a hotărât să distribuie anumite bunuri gratuit sau la o valoare nominală. În aceste cazuri, beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii ale stocurilor în scopuri de raportare financiară sunt reflectate prin valoarea pe care ar trebui să o plătească entitatea pentru a dobândi beneficiile economice sau potențialul de servicii dacă acest fapt ar fi necesar pentru îndeplinirea

obiectivelor entității. Atunci când beneficiile economice sau potențialul de servicii nu pot fi dobândite pe piață, trebuie să se facă o estimare a costului de înlocuire. Dacă se modifică scopul pentru care sunt deținute stocurile, acestea sunt evaluate pe baza prevederilor de la punctul 15.

## Recunoașterea drept cheltuială

44. **Atunci când stocurile sunt vândute, tranzacționate sau distribuite, valoarea contabilă a acestor stocuri trebuie recunoscută drept cheltuială în perioada în care sunt recunoscute veniturile respective. Dacă nu există venituri aferente, cheltuiala este recunoscută atunci când bunurile sunt distribuite sau atunci când se prestează serviciul respectiv. Valoarea oricărei reduceri a stocurilor și toate pierderile de stocuri trebuie recunoscute drept cheltuială în perioada în care are loc reducerea sau pierderea. Valoarea oricărei reluări a oricărei reduceri a stocurilor trebuie recunoscută ca reducere a valorii stocurilor recunoscute drept cheltuială în perioada în care are loc reluarea.**
45. Pentru un prestator de servicii, momentul în care stocurile sunt recunoscute drept cheltuieli are loc, în mod normal, atunci când sunt prestate serviciile sau atunci când sunt facturate serviciile care au fost deja plătite.
46. Unele stocuri pot fi alocate altor conturi de active, de exemplu, un stoc folosit drept componentă de imobilizare corporală construită în regie proprie. Stocurile alocate în acest fel unui alt activ sunt recunoscute ca o cheltuială pe parcursul duratei de viață utilă a aceluia activ.

## Prezentarea informațiilor

47. **Situațiile financiare trebuie să prezinte următoarele informații:**
  - (a) **Politicile contabile adoptate la evaluarea stocurilor, inclusiv formulele folosite pentru determinarea costului;**
  - (b) **Valoarea contabilă totală a stocurilor și valoarea contabilă pe categorii corespunzătoare entității;**
  - (c) **Valoarea contabilă a stocurilor înregistrate la valoarea justă minus costurile generate de vânzare;**
  - (d) **Valoarea stocurilor recunoscută drept cheltuială pe parcursul perioadei;**
  - (e) **Valoarea oricărei reduceri a valorii contabile a stocurilor recunoscute drept cheltuială în perioada respectivă în conformitate cu punctul 42;**
  - (f) **Valoarea oricărei reluări a unei reduceri recunoscute în situația performanței financiare în perioada respectivă în conformitate cu punctul 42;**

- (g) **Circumstanțele sau evenimentele care au condus la reluarea unei reduceri a stocurilor în conformitate cu punctul 42; și**
  - (h) **Valoarea contabilă a stocurilor gajate în contul datorilor.**
48. Informațiile privind valorile contabile ale diverselor categorii de stocuri, precum și dimensiunea modificărilor acestor active sunt folosite de utilizatorii situațiilor financiare. Clasificările obișnuite ale stocurilor sunt mărfuri, materii prime, materiale, producție în curs de execuție și produse finite. Stocurile unui furnizor de servicii pot fi descrise ca producție în curs de execuție.
49. Valoarea stocurilor recunoscută drept cheltuială a perioadei cuprinde (a) acele costuri incluse anterior în evaluarea stocurilor care au fost vândute, schimbate sau distribuite și (b) cheltuielile de regie aferente producției nealocate și valorile anormale ale costurilor de producție a stocurilor. Circumstanțe specifice entității pot justifica și includerea altor costuri, cum ar fi costurile de distribuție.
50. Anumite entități adoptă un format pentru surplus sau deficit care conduce la prezentarea altor valori decât costul stocurilor recunoscut drept cheltuială în perioada respectivă. Conform acestui format, o entitate prezintă o analiză a cheltuielilor utilizând o clasificare bazată pe natura cheltuielilor. În acest caz, entitatea prezintă costurile recunoscute drept cheltuială pentru (a) materii prime și consumabile, (b) costuri cu forța de muncă și (c) alte costuri, împreună cu valoarea modificării nete a stocurilor aferentă perioadei.

## **Data intrării în vigoare**

51. **O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2008 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2008, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 51A. **IPSAS 27 a modificat punctul 29. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 aprilie 2011 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 27 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 aprilie 2011, atunci amendamentul trebuie aplicat și pentru acea perioadă anterioară.**
- 51B. **Punctul 52 a fost modificat de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 33 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, atunci amendamentul trebuie aplicat și pentru acea perioadă anterioară.**

- 51C. **Punctul 12 a fost modificat și punctul 14A a fost adăugat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 51D. **Punctele 4 și 5 au fost eliminate de documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 51E. **Punctul 2 a fost modificat de IPSAS 41, emis în august 2018. O entitate trebuie să aplice acest amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2022 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2022, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 41.**
52. Atunci când o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente conform definiției din IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, în scopuri de raportare financiară ulterior acestei date de intrare în vigoare, prezentul standard se aplică situațiilor financiare anuale ale entității care acoperă perioadele care încep la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acestei date.

## **Retragerea IPSAS 12 (2001)**

53. Prezentul standard înlocuiește IPSAS 12, *Stocuri*, emis în 2001.

## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 12.*

### Context

- BC1. Programul IPSASB de convergență cu IFRS-urile este un element important în programul de lucru al IPSASB. Politica IPSASB este ca IPSAS-urile pe bază de angajamente să fie convergente cu IFRS-urile emise de către IASB atunci când este adecvat pentru entitățile din sectorul public.
- BC2. IPSAS-urile pe bază de angajamente care sunt convergente cu IFRS-urile păstrează dispozițiile, structura și textul IFRS-urilor, cu excepția cazului în care există un motiv specific sectorului public care să justifice o abatere. Abaterea de la IFRS-ul echivalent are loc atunci când dispozițiile sau terminologia din IFRS nu sunt adecvate pentru sectorul public sau atunci când este necesară includerea unui comentariu sau a unor exemple suplimentare pentru a ilustra anumite dispoziții în contextul sectorului public. Diferențele dintre IPSAS-uri și IFRS-urile echivalente sunt identificate în *Comparația cu IFRS* inclusă în fiecare IPSAS.
- BC3. În mai 2002, IASB a emis un proiect de expunere cu amendamente propuse pentru 13 IAS-uri<sup>1</sup> ca parte a Proiectului său general de îmbunătățiri. Obiectivele Proiectului general de îmbunătățiri al IASB au fost „reducerea sau eliminarea alternativelor, redundanțelor și conflictelor din cadrul standardelor, tratarea unor aspecte de convergență și efectuarea altor îmbunătățiri”. IAS-urile finale au fost emise în decembrie 2003.
- BC4. IPSAS 12, emis în iulie 2001, se baza pe IAS 2 (revizuit în 1993), *Stocuri*, care a fost reemis în decembrie 2003. La sfârșitul anului 2003, predecesorul IPSASB, Comitetul pentru Sectorul Public (PSC),<sup>2</sup> a inițiat un proiect de îmbunătățire a IPSAS-urilor pentru convergența IPSAS-urilor, atunci când este adecvat, cu IAS-urile îmbunătățite emise în decembrie 2003.
- BC5. IPSASB a analizat IAS 2 îmbunătățit și a fost de acord, în general, cu motivele IASB pentru revizuirea IAS-ului și cu amendamentele efectuate. (Bazele pentru concluzii ale IASB nu sunt reproduse aici. Abonații la *Serviciul complet de abonamente* al IASB pot consulta Bazele pentru concluzii pe website-ul IASB la adresa <http://www.iasb.org>.) În cazurile în care IPSAS-urile se abat de la IAS-urile

---

<sup>1</sup> Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS-uri) au fost emise de predecesorul IASB, Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate. Standardele emise de IASB sunt intitulate Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri). IASB a definit IFRS-urile ca fiind formate din IFRS-uri, IAS-uri și Interpretările standardelor. În unele cazuri, IASB a modificat, mai degrabă decât a înlocuit, IAS-urile, caz în care vechiul număr al IAS-ului rămâne neschimbat.

<sup>2</sup> PSC a devenit IPSASB atunci când Consiliul IFAC a modificat mandatul PSC pentru ca acesta să devină un consiliu independent de normalizare, în noiembrie 2004.

corespunzătoare, Baza pentru concluzii explică motivele specifice sectorului public care au determinat abaterea.

BC6. IAS 2 a fost modificat ulterior ca o consecință a IFRS-urilor emise după decembrie 2003. IPSAS 12 nu include amendamentele aferente care rezultă din IFRS-urile emise după decembrie 2003. Aceasta deoarece IPSASB nu a examinat încă și nu și-a format o părere cu privire la aplicabilitatea dispozițiilor din IFRS-urile aferente pentru entitățile din sectorul public.

**Revizuirea IPSAS 12 ca rezultat al părții a III-a a documentului *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015: aspecte semnalate de părțile interesate***

BC7. Îndrumările de raportare a statisticilor privind finanțele guvernamentale (GFS) utilizează termenul „stocuri militare” pentru a cuprinde toate elementele de unică folosință, inclusiv muniția. IPSASB a ajuns la concluzia că înlocuirea termenului „muniție” din IPSAS cu termenul „stocuri militare” din GFS și includerea unei descrieri vor clarifica tipurile de active militare care trebuie clasificate drept stocuri, crescând în același timp consecvența cu îndrumările de raportare a GFS.

**Revizuirea IPSAS 12 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor, emis de IPSASB în aprilie 2016***

BC8. IPSASB a emis documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016. Această reglementare modifică referințele din toate IPSAS-urile astfel:

- (a) Elimină punctele standard privind aplicabilitatea IPSAS-urilor în cazul „entităților din sectorul public, cu excepția GBE-urilor” din secțiunea referitoare la domeniul de aplicare al fiecărui standard;
- (b) Înlocuiește termenul „GBE” cu termenul „entități comerciale din sectorul public”, după caz; și
- (c) Modifică punctul 10 din *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* furnizând o descriere pozitivă a entităților din sectorul public pentru care sunt concepute IPSAS-urile.

Motivele acestor modificări sunt prezentate în Baza pentru concluzii la IPSAS 1.

## Comparație cu IAS 2

IPSAS 12, *Stocuri*, se bazează în principal pe IAS 2, *Stocuri* (revizuit în 2003). Principalele diferențe dintre IPSAS 12 și IAS 2 sunt următoarele:

- IPSAS 12 utilizează o definiție diferită față de IAS 2; diferența recunoaște faptul că în sectorul public anumite stocuri sunt distribuite gratuit sau pentru o valoare nominală.
- IPSAS 12 clarifică faptul că serviciile în curs care urmează să fie distribuite gratuit sau la o contravaloare nominală primită în schimb direct de la beneficiari sunt excluse din domeniul de aplicare al prezentului standard.
- În IPSAS 12 a fost inclusă o definiție a costului curent de înlocuire, în plus față de definițiile din IAS 2.
- IPSAS 12 prevede ca, atunci când stocurile sunt dobândite din altă tranzacție decât una de schimb, costul acestora să fie valoarea lor justă de la data achiziției.
- IPSAS 12 prevede ca, atunci când stocurile sunt furnizate gratuit sau la o valoare nominală, acestea să fie evaluate la cea mai mică valoare dintre cost și costul curent de înlocuire.
- În anumite situații, IPSAS 12 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 2. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenului „situația performanței financiare” în IPSAS 12. Termenul echivalent din IAS 2 este „situația veniturilor și cheltuielilor”.
- IPSAS 12 nu utilizează termenul „venit” (*income*), care în IAS 2 are un sens mai larg decât termenul „venituri” (*revenue*).



## IPSAS 13 – CONTRACTE DE LEASING

### Recunoaștere

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 17 (revizuit în 2003), *Contracte de leasing*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 17 sunt reproduse în această publicație a Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) cu permisiunea Fundației pentru Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Textul aprobat al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) este cel publicat de IASB în limba engleză, iar exemplare ale acestora pot fi obținute direct de la departamentul de relații publice al Fundației IFRS, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS-urile, IAS-urile, Proiectele de expunere și alte publicații ale IASB sunt protejate de dreptul de autor al Fundației IFRS.

„IFRS”, „IAS”, „IASB”, „IFRS Foundation”, „International Accounting Standards” și „International Financial Reporting Standards” sunt mărci înregistrate ale Fundației IFRS și nu trebuie utilizate fără acordul Fundației IFRS.

## IPSAS 13 – CONTRACTE DE LEASING

### Istoricul IPSAS

Prezenta versiune include amendamentele rezultate din IPSAS-urile emise până la 31 ianuarie 2020.

IPSAS 13, *Contracte de leasing*, a fost emis în decembrie 2001.

În decembrie 2006, IPSASB a emis un IPSAS 13 revizuit.

De la această dată, IPSAS 13 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2019* (emis în ianuarie 2020)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* (emis în aprilie 2016)
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 32, *Angajamente de concesiune a serviciilor: concedenți* (emis în octombrie 2011)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2011* (emis în octombrie 2011)
- IPSAS 27, *Agricultura* (emis în decembrie 2009)
- IPSAS 31, *Imobilizări necorporale* (emis în ianuarie 2010)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* (emis în noiembrie 2010)

### Tabelul punctelor modificate în IPSAS 13

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
Secțiunea Introducere	Eliminată	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
2	Modificat	IPSAS 27 decembrie 2009  Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
3	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
4	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
19	Eliminat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
20	Eliminat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
20A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
21	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
25	Modificat	IPSAS 32 octombrie 2011
26	Modificat	IPSAS 32 octombrie 2011
27	Modificat	IPSAS 32 octombrie 2011
36	Modificat	IPSAS 31 ianuarie 2010
40	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
41	Modificat	IPSAS 31 ianuarie 2010
44	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
66	Modificat	IPSAS 31 ianuarie 2010
67	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
76	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020
79	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
80	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
84	Eliminat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020
84A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
85A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
85B	Nou	IPSAS 32 octombrie 2011
85C	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
85D	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
85E	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020
85F	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020
86	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015

## IPSAS 13 – CONTRACTE DE LEASING

### CUPRINS

	Punctul
Obiectiv .....	1
Domeniu de aplicare .....	2-7
Definiții .....	8-11
Schimbări ale plăților de leasing între inițierea contractului de leasing și începutul perioadei de leasing .....	9
Contracte de cumpărare în rate .....	10
Rata dobânzii marginale a împrumutului .....	11
Clasificarea contractelor de leasing .....	12-24
Contracte de leasing și alte contracte .....	25-27
Contracte de leasing reflectate în situațiile financiare ale locatarilor .....	28-44
Leasing financiar .....	28-41
Leasing operațional .....	42-44
Contracte de leasing reflectate în situațiile financiare ale locatorilor .....	45-69
Leasing financiar .....	45-61
Recunoașterea inițială.....	50-61
Leasing operațional .....	62-69
Tranzacții de vânzare și leaseback .....	70-78
Prevederi tranzitorii .....	79-84A
Data intrării în vigoare .....	85-86
Retragerea IPSAS 13 (2001) .....	87
Bază pentru concluzii	
Îndrumări de implementare	
Comparație cu IAS 17	

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 13, *Contracte de leasing*, este prezentat la punctele 1-87. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 13 trebuie citit în contextul obiectivului său, al Bazei pentru concluzii, al *Prefeței la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și al *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile în absența unor îndrumări explicite.

## Obiectiv

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie, pentru locatari și locatori, politicile contabile corespunzătoare și informațiile care trebuie prezentate cu privire la contractele de leasing.

## Domeniu de aplicare

2. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard în contabilizarea tuturor contractelor de leasing, cu excepția:**

- (a) **Contractelor de leasing privind explorarea sau exploatarea minereurilor, a petrolului, a gazelor naturale și a altor resurse neregenerabile similare; și**
- (b) **Acordurilor pentru acordarea licenței pentru elemente precum filmele, înregistrările video, piesele de teatru, manuscrisele, brevetele și drepturile de autor.**

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

- (a) **Proprietăților deținute de locatari care sunt contabilizate drept investiții imobiliare (a se vedea IPSAS 16, *Investiții imobiliare*);**
  - (b) **Investițiilor imobiliare închiriate de locatori în baza unui contract de leasing operațional (a se vedea IPSAS 16);**
  - (c) **Activelor biologice care intră sub incidența IPSAS 27, *Agricultura*, și care sunt deținute de către locatari în baza unui contract de leasing financiar; sau**
  - (d) **Activelor biologice care intră sub incidența IPSAS 27 închiriate de locatori în baza unui contract de leasing operațional.**
3. [Eliminat]
  4. [Eliminat]
  5. Prezentul standard se aplică acordurilor care transferă dreptul de utilizare a activelor, chiar dacă ar putea fi necesară efectuarea de către locator a unor servicii substanțiale în legătură cu utilizarea sau întreținerea respectivelor active. Prezentul standard nu se aplică în cazul acordurilor reprezentând contracte de servicii care nu implică transferul dreptului de utilizare a activelor între părțile contractante. Entitățile din sectorul public pot încheia angajamente complexe pentru prestarea de servicii care pot sau nu să includă cedarea în leasing a unor active. Aceste angajamente sunt discutate la punctele 25-27.

6. Prezentul standard nu se aplică (a) contractelor de leasing privind explorarea sau exploatarea resurselor naturale cum ar fi petrolul, gazele, cheresteaua, metalele, precum și alte minerale și (b) acordurilor pentru acordarea licenței pentru elemente cum ar fi filmele, înregistrările video, piesele de teatru, manuscrisele, brevetele și drepturile de autor. Motivul este faptul că aceste tipuri de angajamente prezintă potențialul de a genera numeroase probleme contabile care trebuie tratate separat.
7. Prezentul standard nu se aplică investițiilor imobiliare. Investițiile imobiliare sunt evaluate de către locatori și de către locatari în conformitate cu prevederile din IPSAS 16.

## Definiții

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

**Începutul perioadei de leasing** este data de la care locatarul este îndreptățit să își exercite dreptul de a utiliza activul în sistem de leasing. Este data recunoașterii inițiale a leasingului (adică recunoașterea activelor, datoriilor, veniturilor sau cheltuielilor rezultate din contractul de leasing, după caz).

**Chiria contingentă** este acea parte a plăților de leasing care nu are o valoare determinată, ci este stabilită în funcție de valoarea viitoare a unui factor care se modifică altfel decât odată cu trecerea timpului (de exemplu, un procent din vânzările viitoare, gradul de utilizare viitoare, indicii de preț viitori, ratele viitoare ale dobânzilor practicate pe piață).

**Durata de viață economică** este fie:

- (a) Perioada de-a lungul căreia se preconizează că un activ va genera beneficii economice sau potențial de servicii pentru unul sau mai mulți utilizatori; fie
- (b) Numărul unităților de producție sau al unităților similare care se preconizează a fi obținute prin utilizarea activului de către unul sau mai mulți utilizatori.

Un **leasing financiar** este un leasing care transferă în esență toate riscurile și recompensele aferente dreptului de proprietate asupra unui activ. Titlul de proprietate poate să fie transferat sau nu în cele din urmă.

**Investiția brută în leasing** este valoarea agregată a:

- (a) Plăților minime de leasing de primit de către locator în baza unui contract de leasing financiar; și
- (b) Oricărei valori reziduale negarantate acumulate în contul locatorului.



**Valoarea reziduală garantată este:**

- (a) Pentru locatar, acea parte a valorii reziduale care este garantată de locatar sau de o parte afiliată acestuia (valoarea garanției constituind valoarea maximă care poate deveni exigibilă în orice situație); și
- (b) Pentru locator, acea parte a valorii reziduale care este garantată de locatar sau de o terță parte neafiliată locatorului care este capabilă, din punct de vedere financiar, să onoreze obligațiile asumate prin garanție.

**Inițierea contractului de leasing** este prima dată, în ordine cronologică, dintre data acordului de leasing și data angajamentului părților de a respecta principalele prevederi ale contractului de leasing. La această dată:

- (a) Un leasing este clasificat fie ca leasing operațional, fie ca leasing financiar; și
- (b) În cazul unui leasing financiar, valorile care trebuie recunoscute la începutul perioadei de leasing sunt determinate.

**Costurile directe inițiale** sunt costuri marginale care pot fi atribuite direct negocierii și încheierii unui contract de leasing, în afara costurilor suportate de locatorii producători sau comercianți.

**Rata dobânzii implicită în contractul de leasing** este rata de actualizare care, la inițierea contractului de leasing, face ca valoarea actualizată agregată a:

- (a) Plăților minime de leasing; și
- (b) Valorii reziduale negarantate

să fie egală cu suma (i) valorii juste a activului în sistem de leasing și (ii) oricăror costuri directe inițiale ale locatorului.

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

**Durata contractului de leasing** reprezintă perioada de timp irevocabilă pentru care locatarul a contractat activul în sistem de leasing și orice alte perioade suplimentare pentru care locatarul are opțiunea de a continua utilizarea activului în sistem de leasing, cu sau fără plată suplimentară, când la inițierea contractului de leasing este cert, într-o măsură rezonabilă, faptul că locatarul își va exercita această opțiune.

**Rata dobânzii marginale a împrumutului locatarului** este rata dobânzii pe care locatarul ar trebui să o plătească pentru un leasing similar sau,

dacă aceasta nu este determinabilă, rata pe care, la inițierea contractului de leasing, locatarul ar trebui să o suporte pentru a împrumuta, pentru o perioadă similară și cu o garanție similară, fondurile necesare pentru cumpărarea activului.

**Plățile minime de leasing** sunt acele plăți pe care locatarul este sau poate fi obligat să le efectueze de-a lungul duratei contractului de leasing, excluzând chiria contingentă, costurile serviciilor și, după caz, impozitele pe care locatorul le va plăti și care i se vor rambursa acestuia, împreună cu:

- (a) Pentru locatar, orice sume garantate de locatar sau de o parte afiliată locatarului; sau
- (b) Pentru locator, orice valoare reziduală garantată locatorului de către:
  - (i) Locatar;
  - (ii) O parte afiliată locatarului; sau
  - (iii) O terță parte independentă, fără legătură cu locatorul, care este capabilă din punct de vedere financiar să onoreze obligațiile aferente garanției.

Totuși, dacă locatarul are o opțiune de a cumpăra activul la un preț estimat a fi suficient de scăzut față de valoarea sa justă la data la care opțiunea devine exercitabilă încât, la inițierea contractului de leasing, există certitudinea rezonabilă că opțiunea va fi exercitată, atunci plățile minime de leasing includ plățile minime exigibile pe durata contractului de leasing până la data preconizată de exercitare a opțiunii de cumpărare, precum și plata necesară pentru exercitarea acestei opțiuni.

**Investiția netă în leasing** este investiția brută în leasing actualizată la rata dobânzii implicită din contractul de leasing.

Un **leasing irevocabil** este un leasing care este revocabil doar:

- (a) Dacă survine un eveniment contingent a cărui producere era puțin probabilă;
- (b) Cu permisiunea locatorului;
- (c) În cazul în care locatarul contractează cu același locator un nou leasing pentru același activ sau unul echivalent; sau
- (d) În momentul plății de către locatar a unei asemenea sume suplimentare încât, la inițierea contractului de leasing, continuarea acestuia este certă într-o măsură rezonabilă.

Un **leasing operațional** este un leasing care nu este un leasing financiar.

**Veniturile financiare neîncasate** reprezintă diferența dintre:

- (a) Investiția brută în leasing; și
- (b) Investiția netă în leasing.

**Valoarea reziduală negarantată** reprezintă acea parte din valoarea reziduală a activului în sistem de leasing a cărei valorificare de către locator nu este sigură sau este garantată numai de o parte afiliată locatorului.

**Durata de viață utilă** este perioada estimată rămasă de la începutul perioadei de leasing, fără a fi limitată la aceasta, pe parcursul căreia se așteaptă ca beneficiile economice sau potențialul de servicii încorporate în activ să fie consumate de către entitate.

Termenii definiți în alte IPSAS-uri sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles ca în acele standarde și sunt reprodusi în *Glosarul de termeni definiți* publicat separat.

### Schimbări ale plăților de leasing între inițierea contractului de leasing și începutul perioadei de leasing

9. Un acord sau un angajament de leasing poate să includă prevederi pentru ajustarea plăților de leasing (a) pentru modificări ale costurilor de construcție sau de cumpărare a proprietății aflate în leasing sau (b) pentru modificări ale altor evaluări ale costului sau valorii, cum ar fi nivelurile generale de preț, sau ale costurilor de finanțare ale locatorului, în perioada dintre inițierea contractului de leasing și începutul perioadei de leasing. În aceste cazuri, în sensul prezentului standard trebuie presupus că efectul unor asemenea modificări a avut loc la inițierea contractului de leasing.

### Contracte de cumpărare în rate

10. Definiția leasingului include contractele de închiriere a unui activ care cuprind o clauză ce îi oferă locatarului opțiunea de a deveni proprietarul activului la îndeplinirea condițiilor convenite. Aceste contracte sunt denumite uneori contracte de cumpărare în rate.

### Rata dobânzii marginale a împrumutului

11. Atunci când o entitate are împrumuturi care sunt garantate de stat, stabilirea ratei dobânzii marginale a împrumutului locatarului reflectă existența oricărei garanții de stat și a oricăror taxe conexe. Acest lucru ar duce în mod normal la utilizarea unei rate mai mici a dobânzii marginale a împrumutului.

### Clasificarea contractelor de leasing

12. Clasificarea contractelor de leasing adoptată în prezentul standard se bazează pe măsura în care riscurile și recompensele aferente dreptului de proprietate

- a unui activ în sistem de leasing îi revin locatorului sau locatarului. Riscurile includ posibilitatea de a se înregistra pierderi ca urmare a unui grad scăzut de utilizare a activului sau a uzurii morale tehnologice sau a unor variații ale valorii datorate modificării condițiilor economice. Recompensele pot fi reprezentate de preconizarea unei activități profitabile pe durata vieții economice a activului și a unor câștiguri rezultate din creșterea valorii sau din realizarea valorii reziduale.
13. **Un contract de leasing este clasificat drept un leasing financiar dacă transferă în mod semnificativ toate riscurile și recompensele aferente dreptului de proprietate. Un contract de leasing este clasificat drept leasing operațional dacă nu transferă în mod semnificativ toate riscurile și recompensele aferente dreptului de proprietate.**
14. Deoarece tranzacția dintre locator și locatar se bazează pe un contract de leasing încheiat între cele două părți, este necesară utilizarea unor definiții consecutive. Aplicarea acestor definiții circumstanțelor diferite ale locatorului și ale locatarului poate face ca același leasing să fie clasificat în mod diferit de către aceștia. De exemplu, aceasta se poate întâmpla dacă locatorul beneficiază de o garantare a valorii reziduale oferită de un terț nefiliat locatarului.
15. Dacă un contract de leasing este un leasing financiar sau un leasing operațional depinde mai degrabă de fondul tranzacției decât de forma contractului. Cu toate că cele de mai jos sunt exemple ale situațiilor care, individual sau în combinație, ar duce în mod normal la clasificarea unui contract de leasing drept leasing financiar, un leasing nu trebuie să îndeplinească toate aceste criterii pentru a fi clasificat drept leasing financiar:
- (a) Contractul de leasing transferă locatarului titlul de proprietate asupra activului până la sfârșitul duratei contractului de leasing;
  - (b) Locatarul are opțiunea de a cumpăra activul la un preț estimat a fi suficient de scăzut față de valoarea justă la data la care opțiunea devine exercitabilă încât, la inițierea contractului de leasing, există certitudinea rezonabilă că opțiunea va fi exercitată;
  - (c) Durata contractului de leasing acoperă, în cea mai mare parte, durata de viață economică a activului, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat;
  - (d) La inițierea contractului de leasing, valoarea actualizată a plăților minime de leasing este cel puțin egală cu aproape întreaga valoare justă a activului în sistem de leasing;
  - (e) Activele în sistem de leasing au un caracter atât de special încât numai locatarul le poate utiliza fără modificări majore; și
  - (f) Activul în sistem de leasing nu poate fi ușor înlocuit de un alt activ.

16. Alți indicatori care pot, individual sau în combinație, să conducă la clasificarea unui contract de leasing drept leasing financiar sunt:
- (a) Dacă locatarul poate rezilia contractul de leasing, pierderile locatorului generate de rezilierea contractului sunt suportate de locatar;
  - (b) Câștigurile sau pierderile rezultate din variația valorii juste reziduale cad în sarcina locatarului (de exemplu, sub forma unei reduceri a chiriei echivalente cu cea mai mare parte a încasărilor din vânzare la sfârșitul contractului de leasing); și
  - (c) Locatarul are capacitatea de a continua leasingul pentru o a doua perioadă, la o chirie substanțial mai redusă decât chiria pieței.
17. Exemplele și indicatorii de la punctele 15 și 16 nu sunt întotdeauna concludenți. Dacă din alte caracteristici reiese clar că leasingul nu transferă în mare măsură toate riscurile și recompensele aferente dreptului de proprietate, atunci leasingul este clasificat drept operațional. De exemplu, acesta poate fi cazul dacă (a) proprietatea activului este transferată la sfârșitul contractului de leasing în schimbul unei plăți variabile egale cu valoarea sa justă la acel moment sau dacă (b) există chirii contingente care au ca rezultat faptul că locatarul nu deține toate aceste riscuri și recompense.
18. Clasificarea leasingului se realizează la inițierea contractului de leasing. Dacă locatarul și locatorul convin, în orice moment, să modifice clauzele contractului de leasing fără a reînnoi contractul, determinând astfel o altă clasificare în conformitate cu criteriile stipulate la punctele 12-17, în ipoteza în care noile prevederi ar fi existat la inițierea contractului de leasing, contractul revizuit este considerat un acord nou pe întreaga sa durată. Cu toate acestea, modificările estimărilor (de exemplu, modificări ale duratei de viață economică estimate sau ale valorii reziduale a activului care constituie obiectul leasingului) sau modificările de circumstanțe (de exemplu, neîndeplinirea angajamentelor de către locatar) nu determină o nouă clasificare a leasingului din punct de vedere contabil.
19. [Eliminat]
20. [Eliminat]
- 20A. Atunci când un contract de leasing include atât elementul „clădiri”, cât și elementul „teren”, o entitate evaluează separat clasificarea fiecărei componente drept leasing financiar sau operațional în conformitate cu punctele 12-18. Pentru a determina încadrarea elementului „teren” ca leasing operațional sau ca leasing financiar, un argument important îl reprezintă faptul că terenul are o durată de viață economică nedeterminată.

21. De câte ori este necesar pentru a clasifica și contabiliza leasingul pentru teren și clădiri, plățile minime de leasing (inclusiv orice sume forfetare plătite în avans) sunt distribuite între elementele „clădiri” și „teren” în mod proporțional cu valorile juste relative ale drepturilor de utilizare în sistem de leasing a elementelor respective de la inițierea contractului de leasing. Dacă plățile aferente contractului de leasing nu pot fi distribuite în mod fiabil<sup>1</sup> între aceste două elemente, întregul leasing este clasificat drept leasing financiar, mai puțin atunci când este clar că ambele elemente sunt contracte de leasing operațional, caz în care întregul leasing este clasificat drept leasing operațional.
22. Pentru un leasing imobiliar în care valoarea inițială recunoscută pentru elementul „teren”, în conformitate cu punctul 28, este nesemnificativă, terenul și clădirile pot fi tratate ca o singură unitate în scopul clasificării leasingului și clasificate drept leasing financiar sau operațional în conformitate cu punctele 12-18. Într-un astfel de caz, durata de viață economică a clădirilor este considerată drept durata de viață economică a întregului activ în sistem de leasing.
23. Nu se impune evaluarea separată a elementelor „teren” și „clădiri” atunci când dreptul locatarului atâră asupra clădirilor, cât și asupra terenului este clasificat drept investiție imobiliară, în conformitate cu IPSAS 16, și se adoptă modelul bazat pe valoarea justă. Pentru această evaluare sunt necesare calcule detaliate numai în cazul în care clasificarea unuia sau a ambelor elemente este altfel nesigură.
24. În conformitate cu IPSAS 16, este posibil ca un locatar să clasifice un drept imobiliar deținut în baza unui leasing operațional drept o investiție imobiliară. Dacă se întâmplă acest lucru, dreptul imobiliar este contabilizat la fel ca un leasing financiar și, în plus, pentru activul recunoscut se folosește modelul bazat pe valoarea justă. Locatarul trebuie să continue contabilizarea leasingului drept leasing financiar, chiar dacă un eveniment ulterior schimbă natura dreptului imobiliar al locatarului astfel încât acesta nu mai poate fi clasificat drept investiție imobiliară. Acesta este cazul dacă, de exemplu, locatarul:
  - (a) Ocupă proprietatea, care este apoi transformată în proprietate imobiliară ocupată de proprietar la un cost presupus egal cu valoarea sa justă la data schimbării modului de utilizare; sau
  - (b) Acordă o subînchiriere care transferă în mare măsură unei terțe părți toate riscurile și recompensele aferente dreptului de proprietate. O astfel de subînchiriere este contabilizată de locatar drept leasing financiar către terța parte în cauză, chiar dacă poate fi contabilizată drept leasing operațional de către respectiva terță parte.

---

<sup>1</sup> Informațiile fiabile nu conțin erori semnificative, nu sunt părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă exact ceea ce susțin că reprezintă sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte. Punctul BC16 din IPSAS 1 detaliază abordarea tranzitorie pentru explicarea fiabilității.

## Contracte de leasing și alte contracte

25. Un contract poate consta doar dintr-un acord de leasing al unui activ. Cu toate acestea, un leasing poate reprezenta doar un element dintr-un set mai larg de acorduri cu entități din sectorul privat de a construi, deține, exploata și/sau transfera active. Entitățile din sectorul public încheie adesea astfel de acorduri, îndeosebi cu privire la active fizice pe termen lung și active de infrastructură. Alte acorduri pot conține leasingul unei infrastructuri de către o entitate din sectorul public de la sectorul privat. Entitatea determină dacă angajamentul este un angajament de concesiune a serviciilor, conform definiției din IPSAS 32, *Angajamente de concesiune a serviciilor: concedenți*.
26. În situația în care un angajament nu îndeplinește condițiile de recunoaștere a unui activ utilizat în concesiunea de servicii în conformitate cu IPSAS 32 și angajamentul conține un leasing operațional sau un leasing financiar identificabil conform definiției din prezentul standard, sunt aplicate prevederile prezentului standard în contabilizarea componentei de leasing a angajamentului.
27. Entitățile din sectorul public pot de asemenea încheia o varietate de acorduri pentru furnizarea de bunuri și/sau servicii care implică neapărat utilizarea unor active specifice. În unele dintre aceste acorduri poate să nu fie clar dacă a rezultat un angajament de concesiune a serviciilor conform definiției din IPSAS 32 sau un leasing conform definiției din prezentul standard. În aceste cazuri se folosește raționamentul profesional și, dacă a apărut un leasing, se aplică prezentul standard; dacă nu a apărut un leasing, entitățile contabilizează acele acorduri aplicând prevederile altor IPSAS-uri relevante sau, în absența acestora, ale altor standarde de contabilitate internaționale și/sau naționale relevante.

## Contracte de leasing reflectate în situațiile financiare ale locatarilor

### Leasing financiar

28. **La începutul perioadei de leasing, locatarii trebuie să recunoască activele dobândite în cadrul unui leasing financiar drept active și datoriile asociate leasingului drept datorii în situațiile poziției lor financiare. Activele și datoriile trebuie recunoscute la valori egale cu valoarea justă a proprietății închiriate sau, dacă aceasta este mai scăzută, la valoarea actualizată a plăților minime de leasing, fiecare determinată la inițierea contractului de leasing. Rata de actualizare care trebuie folosită la calcularea valorii actualizate a plăților minime de leasing este rata implicită a dobânzii de leasing, dacă aceasta se poate determina; în caz contrar, trebuie utilizată rata dobânzii marginale a împrumutului locatarului.**
29. Tranzacțiile și alte evenimente sunt contabilizate și prezentate în conformitate cu fondul lor economic și cu realitatea financiară, nu doar cu forma juridică. Deși forma juridică a unui contract de leasing reflectă faptul că locatarul nu poate să dobândească titlul de proprietate asupra activului în sistem de leasing,

- în cazul contractelor de leasing financiar fondul și realitatea financiară rezidă în aceea că locatarul dobândește beneficiile economice sau potențialul de servicii din utilizarea activului în sistem de leasing pe cea mai mare parte din durata de viață economică a acestuia, în schimbul obligației de a plăti pentru acest drept o sumă aproximativ egală cu valoarea justă a activului la inițierea contractului de leasing și cu cheltuielile de finanțare aferente.
30. Dacă astfel de tranzacții de leasing nu sunt reflectate în situațiile financiare ale locatarului, activele și datoriile unei entități sunt subevaluate, iar indicatorii financiari sunt astfel denaturați. Prin urmare, este adecvată recunoașterea leasingului financiar în situațiile financiare ale locatarului atât ca un activ, cât și ca o obligație de a achita plățile viitoare de leasing. La începutul perioadei de leasing, activul și datoria pentru plățile viitoare de leasing sunt recunoscute în situațiile financiare la valori egale, cu excepția oricăror costuri inițiale directe ale locatarului care sunt adăugate la suma recunoscută ca activ.
  31. Nu este adecvat ca datoriile pentru activele în sistem de leasing să fie prezentate în situațiile financiare ca o deducere a valorii activelor în sistem de leasing.
  32. Dacă pentru prezentarea datoriilor în situația poziției financiare propriu-zise se face o distincție între datoriile pe termen lung și datoriile curente, aceeași distincție se face și pentru datoriile din leasing.
  33. Anumite activități specifice aferente leasingului implică adesea suportarea unor costuri directe inițiale, cum ar fi cele legate de negocierea și încheierea angajamentelor de leasing. Costurile identificate drept direct atribuibile activităților efectuate de locatar pentru un leasing financiar sunt adăugate la valoarea recunoscută drept activ.
  34. **Plățile minime de leasing trebuie împărțite în cheltuieli de finanțare ale leasingului și reducerea datoriei existente. Cheltuielile de finanțare trebuie alocate pe fiecare perioadă de-a lungul duratei contractului de leasing, astfel încât să se obțină o rată periodică constantă a dobânzii la soldul datoriei rămas. Chiriile contingente trebuie înregistrate drept cheltuieli în perioadele în care sunt suportate.**
  35. În practică, în procesul de alocare a cheltuielilor de finanțare pe perioade de-a lungul duratei contractului de leasing, un locatar poate utiliza o formă de aproximare pentru simplificarea calculelor.
  36. **Un leasing financiar dă naștere unor cheltuieli cu amortizarea aferente activelor amortizabile, precum și unor cheltuieli financiare, în fiecare perioadă contabilă. Politica de amortizare pentru activele în sistem de leasing amortizabile trebuie să fie consecventă cu cea aplicată activelor amortizabile deținute în proprietate, iar amortizarea recunoscută trebuie calculată în conformitate cu prevederile IPSAS 17, *Imobilizări corporale*, și IPSAS 31, *Imobilizări necorporale*, după caz. Dacă nu există o certitudine**



**rezonabilă că locatarul va obține dreptul de proprietate până la sfârșitul duratei contractului de leasing, activul trebuie amortizat integral pe perioada cea mai scurtă dintre durata contractului de leasing și durata de viață utilă a acestuia.**

37. Valoarea amortizabilă a activului în sistem de leasing se alocă pe fiecare perioadă contabilă de-a lungul perioadei preconizate de utilizare pe o bază sistematică și în concordanță cu politica de amortizare adoptată de locatar pentru activele amortizabile deținute în proprietate. Dacă nu există certitudinea rezonabilă că locatarul va obține dreptul de proprietate până la sfârșitul duratei contractului de leasing, perioada preconizată de utilizare este durata de viață utilă a activului; altfel, activul este amortizat pe perioada cea mai scurtă dintre durata contractului de leasing și durata de viață utilă a acestuia.
38. Suma dintre cheltuielile cu amortizarea aferente activului și cheltuielile de finanțare aferente perioadei este rareori egală cu plățile de leasing datorate aferente perioadei și prin urmare este inadecvată simpla recunoaștere a plăților de leasing drept cheltuială. În consecință, este improbabil ca activul și datoria aferentă să fie egale ca valoare după începutul perioadei de leasing.
39. Pentru a determina dacă un activ în sistem de leasing s-a depreciat, o entitate aplică testele de depreciere relevante din IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*, și IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*.
40. **În cazul unui leasing financiar, locatarii trebuie să prezinte următoarele informații:**
- (a) **Pentru fiecare clasă de active, valoarea contabilă netă la data de raportare;**
  - (b) **O reconciliere între totalul plăților minime de leasing viitoare la data de raportare și valoarea lor actualizată;**
  - (c) **În plus, entitatea trebuie să prezinte totalul plăților minime de leasing viitoare la data de raportare și valoarea lor actualizată pentru fiecare dintre perioadele de mai jos:**
    - (i) **Nu mai mult de un an;**
    - (ii) **Între un an și cinci ani; și**
    - (iii) **Peste cinci ani;**
  - (d) **Chiriile contingente recunoscute drept cheltuieli aferente perioadei;**
  - (e) **Totalul plăților minime viitoare aferente subcontractelor de leasing preconizate a se obține în baza subcontractelor irevocabile de leasing la data de raportare; și**

- (f) **O descriere generală a angajamentelor de leasing semnificative ale locatarului, inclusiv, dar fără a se limita la, următoarele:**
- (i) **Baza pe care se determină chirii contingente de plătit;**
  - (ii) **Existența și condițiile opțiunilor de reînnoire sau de cumpărare și a clauzelor de creștere a prețurilor; și**
  - (iii) **Restricțiile impuse prin angajamentele de leasing, cum ar fi cele referitoare la rentabilitatea surplusului, rentabilitatea contribuțiilor la capital, dividende sau distribuiri similare, datorii suplimentare și alte operațiuni de leasing.**
41. În plus, dispozițiile de prezentare a informațiilor în conformitate cu IPSAS 16, IPSAS 17, IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*, IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*, și IPSAS 31 care au fost adoptate de entitate se aplică valorilor activelor în sistem de leasing conform contractelor de leasing financiar care sunt contabilizate de locatar drept achiziții de active.

#### **Leasing operațional**

42. **Plățile de leasing în cazul unui leasing operațional trebuie recunoscute liniar drept cheltuieli de-a lungul duratei contractului de leasing, cu excepția cazului în care există o altă bază sistematică mai reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiilor utilizatorului.**
43. În cazul leasingului operațional, plățile de leasing (excluzând costul serviciilor precum asigurarea și întreținerea) sunt recunoscute liniar drept cheltuieli, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiilor utilizatorului, chiar dacă plățile nu sunt efectuate pe această bază.
44. **În cazul unui leasing operațional, locatarii trebuie să prezinte următoarele informații:**
- (a) **Totalul plăților minime de leasing viitoare în baza contractelor irevocabile de leasing operațional pentru fiecare dintre perioadele de mai jos:**
    - (i) **Nu mai mult de un an;**
    - (ii) **Între un an și cinci ani; și**
    - (iii) **Peste cinci ani;**
  - (b) **Totalul plăților minime viitoare aferente subcontractelor de leasing preconizate a se obține în baza subcontractelor irevocabile de leasing la data de raportare;**

- (c) **Plățile aferente contractelor și subcontractelor de leasing recunoscute ca o cheltuială în perioada respectivă, cu evidențierea separată a plăților minime de leasing, a chiriiilor contingente și a plăților aferente subcontractelor de leasing; și**
- (d) **O descriere generală a angajamentelor de leasing semnificative ale locatarului, inclusiv, dar fără a se limita la, următoarele:**
  - (i) **Baza pe care se determină chiria contingentă de plătit;**
  - (ii) **Existența și condițiile opțiunilor de reînnoire sau de cumpărare și a clauzelor de creștere a prețurilor; și**
  - (iii) **Restricțiile impuse prin angajamentele de leasing, cum ar fi cele referitoare la rentabilitatea surplusului, rentabilitatea contribuțiilor la capital, dividende sau distribuiri similare, datorii suplimentare și alte operațiuni de leasing.**

## **Contracte de leasing reflectate în situațiile financiare ale locatorilor**

### **Leasing financiar**

45. Prezentul standard descrie tratamentul veniturilor financiare încasate în cadrul contractelor de leasing financiar. Termenul „locator producător sau comerciant” este utilizat în prezentul standard cu referință la toate entitățile din sectorul public care fabrică sau care comercializează active și de asemenea care acționează ca locatori ai acelor active, fără să țină cont de gradul activităților lor de leasing, comerciale și de fabricare. În ceea ce privește o entitate care este locator producător sau comerciant, standardul descrie, de asemenea, tratamentul pierderilor sau câștigurilor care rezultă din transferul activelor.
46. Entitățile din sectorul public pot încheia contracte de leasing financiar ca locator în mai multe situații. Unele entități din sectorul public pot comercializa active în mod obișnuit. De exemplu, guvernele pot crea entități cu scop special care să fie responsabile cu achiziționarea centralizată a activelor și resurselor pentru restul entităților. Centralizarea funcției de cumpărare poate să creeze oportunități mai mari pentru obținerea reducerilor comerciale sau a altor condiții favorabile. În unele jurisdicții, o entitate centrală de cumpărare poate cumpăra elemente în numele altor entități, toate tranzacțiile fiind realizate în numele celorlalte entități. În alte jurisdicții, o entitate centrală de cumpărare poate cumpăra elemente în nume propriu, iar funcțiile sale pot include:
- (a) Procurarea activelor și a rezervelor;
  - (b) Transferarea activelor prin vânzare sau prin leasing financiar; și/sau
  - (c) Administrarea unui portofoliu de active, cum ar fi o flotă de vehicule motorizate, pentru a fi utilizat de către alte entități, și punerea la dispoziție

a acelor active pentru leasing pe termen lung sau scurt, sau pentru cumpărare.

47. Alte entități din sectorul public pot încheia tranzacții de leasing la o scară mai redusă și la intervale mai rare. În special, în unele jurisdicții, entitățile din sectorul public care de obicei au deținut și au exploatat active de infrastructură cum ar fi șosele, baraje și centrale pentru tratarea apei nu își mai asumă automat titlul de proprietate deplin și nici responsabilitatea de exploatare a activelor. Entitățile din sectorul public pot transfera activele de infrastructură existente entităților din sectorul privat prin vânzare sau prin leasing financiar. În plus, entitățile din sectorul public pot construi noi active de infrastructură și fizice cu durată mare de viață în parteneriat cu entități din sectorul privat, cu intenția ca entitatea din sectorul privat să își asume responsabilitatea pentru active prin cumpărarea imediată sau prin leasing financiar odată ce ele sunt terminate. În anumite cazuri, contractul prevede o perioadă de control pentru activ în cadrul sectorului privat înainte de înapoierea titlului și controlul activului în sectorul public – de exemplu, administrația locală poate să construiască un spital și să dea în leasing clădirea unei companii din sectorul privat pentru o perioadă de douăzeci de ani, după care clădirea revine sub controlul public.
48. **Locatorii trebuie să recunoască plățile de leasing de încasat dintr-un contract de leasing financiar drept active în situația poziției lor financiare. Ei trebuie să prezinte aceste active drept creanțe la o valoare egală cu investiția netă în contractul de leasing.**
49. În cazul unui leasing financiar, locatorul transmite locatarului, în mare măsură, toate riscurile și recompensele aferente dreptului de proprietate și, prin urmare, plățile de leasing de încasat sunt tratate de către locator ca rambursare a principalului și ca venit financiar aferent, acesta din urmă reprezentând beneficiul locatorului pentru investiția și serviciile sale.

#### *Recunoașterea inițială*

50. Costurile directe inițiale sunt adesea suportate de locatori și includ sume cum ar fi comisioanele, taxele juridice și costurile interne marginale și direct atribuibile negocierii și încheierii unui contract de leasing. Acestea exclud cheltuielile generale de regie, cum sunt cele suportate în cazul unei echipe de marketing și vânzări. Pentru contractele de leasing financiar, altele decât cele care implică locatori producători sau comercianți, costurile directe inițiale sunt incluse în evaluarea inițială a creanțelor care decurg din contractele de leasing financiar și reduc valoarea venitului recunoscut pe durata contractului de leasing. Rata implicită a dobânzii din contractul de leasing este definită astfel încât costurile directe inițiale să fie incluse în mod automat în creanțele care decurg din contractele de leasing financiar; nu este necesar să fie adăugate separat. Costurile suportate de locatorul producător sau comerciant în legătură cu negocierea și

încheierea unui contract de leasing sunt excluse din definiția costurilor directe inițiale. Prin urmare, ele sunt excluse din investiția netă în leasing și sunt recunoscute drept cheltuieli atunci când se recunoaște câștigul sau pierderea din vânzare, ceea ce în cazul leasingului financiar se întâmplă de obicei la începutul perioadei de leasing.

51. **Recunoașterea venitului financiar trebuie să se bazeze pe un tipar care reflectă o rată periodică de rentabilitate constantă aferentă investiției totale nete a locatorului corespunzătoare leasingului financiar.**
52. Locatorul urmărește alocarea pe o bază sistematică și rațională a venitului financiar pe durata contractului de leasing. Această alocare a venitului se bazează pe un tipar care reflectă o rentabilitate periodică constantă a investiției nete a locatorului corespunzătoare leasingului financiar. Plățile de leasing aferente perioadei contabile, excluzând costurile serviciilor, se deduc din investiția brută în leasing în vederea diminuării valorii principalului și a venitului financiar neîncasat.
53. Valorile reziduale negarantate estimate utilizate la calcularea investiției brute în leasing a locatorului se revizuiesc periodic. Dacă a avut loc o reducere a valorii reziduale negarantate estimate, se revizuieste alocarea venitului de-a lungul duratei contractului de leasing și orice reducere a valorilor angajate se recunoaște imediat.
54. **Locatorii producători sau comercianți trebuie să recunoască câștigurile sau pierderile din vânzare în rezultatul perioadei, în conformitate cu politica urmată în mod normal de entitate în cazul vânzărilor directe.**
55. **Dacă se utilizează rate ale dobânzii scăzute în mod artificial, orice câștiguri sau pierderi din vânzarea activelor trebuie limitate la cele care ar rezulta dacă s-ar aplica o rată practică pe piață a dobânzii. Costurile suportate de locatorii producători sau comercianți în legătură cu negocierea și încheierea contractului de leasing trebuie recunoscute drept cheltuială atunci când se recunoaște un câștig sau o pierdere.**
56. Entitățile din sectorul public care produc sau comercializează active pot oferi potențialilor clienți opțiunea de a cumpăra sau de a închiria un activ în sistem de leasing. Un activ în sistem de leasing financiar din partea unui locator producător sau comerciant generează două tipuri de venit:
  - (a) Câștigul sau pierderea echivalent(ă) câștigului sau pierderii rezultat(e) din vânzarea directă a activului care este dat în leasing, la prețuri de vânzare normale, reflectând orice rabat cantitativ sau comercial; și
  - (b) Veniturile financiare de-a lungul duratei contractului de leasing.

57. Venitul din vânzări recunoscut de un locator producător sau comerciant la începutul perioadei de leasing este valoarea justă a activului sau, dacă este mai mică, valoarea actualizată a plăților minime de leasing datorate locatorului, calculată la o rată de piață a dobânzii. Costul vânzării recunoscut la începutul perioadei de leasing este costul proprietății aflate în leasing sau valoarea contabilă a acesteia, dacă se deosebește de costul proprietății, minus valoarea actualizată a valorii reziduale negarantate. Diferența dintre venitul din vânzări și costul generat de vânzare este câștigul sau pierderea din vânzare, care este recunoscut(ă) în conformitate cu politica entității privind vânzările directe.
58. Locatorii producători sau comercianți pot uneori să ofere clienților rate ale dobânzii mai scăzute decât ratele lor obișnuite de împrumut. Utilizarea unei astfel de rate ar conduce la recunoașterea la momentul vânzării a unei părți excesive a veniturii totale din tranzacție. Dacă se stabilesc în mod artificial rate scăzute ale dobânzii, veniturile recunoscute drept câștig sau pierdere din vânzare sunt limitate la cele care s-ar aplica dacă s-ar percepe rata normală de împrumut a entității pentru acel tip de tranzacție.
59. Costurile directe inițiale sunt recunoscute drept cheltuială la începutul perioadei de leasing deoarece ele sunt legate în principal de realizarea câștigului sau a pierderii din vânzare a producătorului sau comerciantului.
60. **În cazul contractelor de leasing financiar, locatorii trebuie să prezinte următoarele informații:**
- (a) **O reconciliere între investiția brută în leasing la data de raportare și valoarea actualizată a plăților minime de leasing ale creanțelor la data de raportare. În plus, entitatea trebuie să prezinte investiția brută în leasing și valoarea actualizată a plăților minime de leasing la data de raportare pentru fiecare dintre perioadele de mai jos:**
    - (i) **Nu mai mult de un an;**
    - (ii) **Între un an și cinci ani; și**
    - (iii) **Peste cinci ani;**
  - (b) **Veniturile financiare neîncasate;**
  - (c) **Valorile reziduale negarantate angajate în favoarea locatorului;**
  - (d) **Valoarea cumulată a provizioanelor pentru creanțele care nu pot fi colectate aferente plăților minime de leasing;**
  - (e) **Chiriile contingente recunoscute în situația performanței financiare; și**
  - (f) **O descriere generală a angajamentelor de leasing semnificative ale locatorului.**

61. Adesea este util, ca indicator de creștere, să se prezinte investiția brută minus veniturile neîncasate corespunzătoare unei noi activități adăugate în cadrul perioadei contabile, după deducerea sumelor relevante aferente contractelor de leasing revocate.

### **Leasing operațional**

62. **Locatorii trebuie să prezinte activele aflate în sistem de leasing operațional în situația poziției financiare conform naturii acestora.**
63. **Venitul rezultat din leasingul operațional trebuie recunoscut ca venit în mod liniar pe durata contractului de leasing, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este mai reprezentativă pentru eşalonarea în timp a diminuării beneficiilor generate de utilizarea activului în sistem de leasing.**
64. Costurile, inclusiv amortizarea, suportate pentru obținerea venitului din leasing sunt recunoscute drept cheltuială. Venitul din leasing (cu excepția încasărilor din servicii prestate, precum asigurarea și întreținerea) este recunoscut ca venit pe o bază liniară pe durata contractului de leasing, chiar dacă încasările nu se fac pe această bază, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este mai reprezentativă pentru eşalonarea în timp a diminuării beneficiului generat de utilizarea activului în sistem de leasing.
65. **Costurile directe inițiale suportate de locatori pentru negocierea și încheierea unui contract de leasing operațional trebuie adăugate la valoarea contabilă a activului în sistem de leasing și recunoscute drept cheltuială pe durata contractului de leasing pe aceeași bază ca venitul din leasing.**
66. **Politica de amortizare a activelor în sistem de leasing amortizabile trebuie să fie consecventă cu politica normală de amortizare a locatorului pentru active similare, iar amortizarea trebuie calculată în conformitate cu IPSAS 17 sau IPSAS 31, după caz.**
67. Pentru a determina dacă un activ în sistem de leasing s-a depreciat, o entitate aplică testele de depreciere relevante din IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*, și IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*, după caz.
68. Un locator producător sau comerciant nu recunoaște niciun câștig din vânzare atunci când încheie un contract de leasing operațional, deoarece operațiunea de leasing nu este echivalentă cu o vânzare.
69. **În cazul contractelor de leasing operațional, locatorii trebuie să prezinte următoarele informații:**
- (a) **Plățile minime viitoare rezultate din contractele irevocabile de leasing operațional, în total și pentru fiecare dintre perioadele de mai jos:**

- (i) **Nu mai mult de un an;**
- (ii) **Între un an și cinci ani; și**
- (iii) **Peste cinci ani;**
- (b) **Chiriile contingente totale recunoscute în situația performanței financiare din perioada respectivă; și**
- (c) **O descriere generală a angajamentelor de leasing ale locatorului.**

## **Tranzacții de vânzare și leaseback**

70. O tranzacție de vânzare și leaseback implică vânzarea unui activ și preluarea aceluiași activ în regim de leasing de către vânzător. Plățile de leasing și prețul de vânzare sunt, de obicei, interdependente, întrucât sunt negociate împreună. Tratatamentul contabil al tranzacției de vânzare și leaseback depinde de tipul contractului de leasing.
71. **Dacă o tranzacție de vânzare și leaseback are drept rezultat un leasing financiar, niciun surplus reprezentând diferența dintre suma rezultată din vânzare și valoarea contabilă nu trebuie recunoscut imediat drept venituri de către vânzătorul-locatar. În schimb, această diferență se amână și se amortizează pe parcursul duratei contractului de leasing.**
72. În cazul în care tranzacția de leaseback reprezintă un leasing financiar, tranzacția este un mijloc prin care locatorul acordă finanțare locatarului, activul având rolul de garanție. Din acest motiv nu se recomandă să se considere drept venituri diferența dintre sumele rezultate din vânzare și valoarea contabilă. Această diferență se amână și se amortizează pe parcursul duratei contractului de leasing.
73. **Dacă o tranzacție de vânzare și leaseback are drept rezultat un leasing operațional și este evident că tranzacția se face la valoarea justă, orice câștig sau pierdere trebuie recunoscut(ă) imediat. Dacă prețul de vânzare este mai mic decât valoarea justă, orice câștig sau pierdere trebuie recunoscut(ă) imediat, cu excepția faptului că, dacă pierderea se compensează prin plăți de leasing viitoare la o valoare sub prețul pieței, aceasta trebuie amânată și amortizată proporțional cu plățile de leasing pe durata preconizată de utilizare a activului. Dacă prețul de vânzare este mai mare decât valoarea justă, surplusul peste valoarea justă trebuie amânat și amortizat pe durata preconizată de utilizare a activului.**
74. Dacă tranzacția de leaseback este un leasing operațional, iar plățile de leasing și prețul de vânzare sunt stabilite la valoarea justă, a avut loc de fapt o tranzacție normală de vânzare și orice câștig sau pierdere se recunoaște imediat.
75. **În cazul unui leasing operațional, dacă valoarea justă în momentul tranzacției de vânzare și leaseback este mai mică decât valoarea contabilă a**



**activului, trebuie recunoscută imediat o pierdere egală cu diferența dintre valoarea contabilă și valoarea justă.**

76. În cazul contractelor de leasing financiar nu este necesară o astfel de ajustare decât dacă (a) a avut loc o depreciere a valorii și (b) deprecierea trebuie recunoscută în conformitate cu orice standard de contabilitate internațional și/sau național privind deprecierea care a fost adoptat de entitate.
77. Dispozițiile privind prezentarea informațiilor de către locatari și locatori se aplică în mod egal și în cazul tranzacțiilor de vânzare și leaseback. Descrierea prevăzută a angajamentelor de leasing semnificative conduce la prezentarea clauzelor unice sau mai puțin obișnuite ale contractului sau a termenelor tranzacțiilor de vânzare și leaseback.
78. Se poate impune ca tranzacțiile de vânzare și leaseback să fie prezentate separat în conformitate cu IPSAS 1.

### **Prevederi tranzitorii**

79. [Eliminat]
80. [Eliminat]
81. **Conform punctului 83, aplicarea retroactivă a prezentului standard de către entitățile care au adoptat deja contabilitatea pe bază de angajamente și care intenționează să respecte IPSAS-urile este încurajată, dar nu este impusă. Dacă standardul nu este aplicat retroactiv, se presupune că soldul oricărui leasing financiar preexistent a fost determinat corespunzător de către locator și trebuie contabilizat ulterior conform prevederilor din prezentul standard.**
82. Entitățile care au adoptat deja contabilitatea pe bază de angajamente și care intenționează să respecte IPSAS-urile din momentul în care au fost emise pot avea contracte de leasing deja existente care să fi fost recunoscute drept active și datorii în situația poziției financiare. Se încurajează aplicarea retroactivă a prezentului standard contractelor de leasing financiar existente. Aplicarea retroactivă ar putea conduce la redeclararea unor astfel de active și datorii. Aceste active și datorii trebuie retratate doar dacă standardul este aplicat retroactiv.
83. **O entitate care a aplicat anterior IPSAS 13 (2001) trebuie să aplice retroactiv amendamentele aduse de prezentul standard pentru toate contractele de leasing recunoscute conform aceluși standard sau, dacă IPSAS 13 (2001) nu era aplicat retroactiv, pentru toate contractele de leasing încheiate începând cu data de la care entitatea a aplicat pentru prima dată standardul respectiv.**
84. [Eliminat]

- 84A. O entitate care a aplicat anterior IPSAS 13 (2006) trebuie să reevalueze clasificarea elementelor „teren” din contractele de leasing neexpirate la data la care adoptă amendamentele la care se face referire la punctul 85A pe baza informațiilor existente la începutul acelor contracte de leasing. Aceasta trebuie să recunoască retroactiv un contract de leasing nou-clasificat drept leasing financiar în conformitate cu IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*. Totuși, dacă o entitate nu deține informațiile necesare pentru a aplica retroactiv amendamentele, entitatea trebuie:
- (a) Să aplice amendamentele pentru contractele de leasing pe baza faptelor și circumstanțelor existente la data la care adoptă amendamentele; și
  - (b) Să recunoască activul și datoria aferente leasingului de terenuri care este recent clasificat drept leasing financiar la valorile lor juste de la acea dată; orice diferență dintre acele valori juste este recunoscută în surplusul sau deficitul acumulat.

### Data intrării în vigoare

85. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2008 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2008, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 85A. Punctele 19 și 20 au fost eliminate și punctele 20A și 84A au fost adăugate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* emis în noiembrie 2010. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2012 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2012, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 85B. Punctele 25, 26 și 27 au fost modificate de IPSAS 32, *Angajamente de concesiune a serviciilor: concedenți*, emis în octombrie 2011. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2014 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2014, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 32, amendamentele la punctele 6 și 42A din IPSAS 5, amendamentele la punctele 5, 7 și 107C din IPSAS 17, amendamentele la punctele 2 și 125A din IPSAS 29 și amendamentele la punctele 6 și 132A din IPSAS 31.

- 85C. **Punctele 79, 80 și 86 au fost modificate de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 33 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, atunci amendamentele trebuie aplicate și pentru acea perioadă anterioară.**
- 85D. **Punctele 3 și 4 au fost eliminate de documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 85E. **Punctele 67 și 76 au fost modificate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2019*, emis în ianuarie 2020. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2021 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date.**
- 85F. **Punctul 84 a fost eliminat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2019*, emis în ianuarie 2020. O entitate trebuie să aplice acest amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2021 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date.**
86. Atunci când o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente conform definiției din IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, în scopuri de raportare financiară ulterior acestei date de intrare în vigoare, prezentul standard se aplică situațiilor financiare anuale ale entității care acoperă perioadele care încep la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acestei date.

## **Retragerea IPSAS 13 (2001)**

87. Prezentul standard înlocuiește IPSAS 13, *Contracte de leasing*, emis în 2001.

## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 13.*

### Revizuirea IPSAS 13 ca rezultat al Proiectului general de îmbunătățiri al IASB din 2003

#### Context

- BC1. Programul IPSASB de convergență cu IFRS-urile este un element important în programul de lucru al IPSASB. Politica IPSASB este ca IPSAS-urile pe bază de angajamente să fie convergente cu IFRS-urile emise de către IASB atunci când este adecvat pentru entitățile din sectorul public.
- BC2. IPSAS-urile pe bază de angajamente care sunt convergente cu IFRS-urile păstrează dispozițiile, structura și textul IFRS-urilor, cu excepția cazului în care există un motiv specific sectorului public care să justifice o abatere. Abaterile de la IFRS-ul echivalent are loc atunci când dispozițiile sau terminologia din IFRS nu sunt adecvate pentru sectorul public sau atunci când este necesară includerea unui comentariu sau a unor exemple suplimentare pentru a ilustra anumite dispoziții în contextul sectorului public. Diferențele dintre IPSAS-uri și IFRS-urile echivalente sunt identificate în *Comparația cu IFRS* inclusă în fiecare IPSAS.
- BC3. În mai 2002, IASB a emis un proiect de expunere cu amendamente propuse pentru 13 Standarde Internaționale de Contabilitate (IAS-uri)<sup>2</sup> ca parte a Proiectului său general de îmbunătățiri. Obiectivele Proiectului general de îmbunătățiri al IASB au fost „reducerea sau eliminarea alternativelor, redundanțelor și conflictelor din cadrul standardelor, tratarea unor aspecte de convergență și efectuarea altor îmbunătățiri”. IAS-urile finale au fost emise în decembrie 2003.
- BC4. IPSAS 13, emis în decembrie 2001, se baza pe IAS 17 (revizuit în 1997), *Contracte de leasing*, care a fost reemis în decembrie 2003. La sfârșitul anului 2003, predecesorul IPSASB, Comitetul pentru Sectorul Public (PSC),<sup>3</sup> a inițiat un proiect de îmbunătățire a IPSAS-urilor pentru convergența IPSAS-urilor, atunci când este adecvat, cu IAS-urile îmbunătățite emise în decembrie 2003.
- BC5. IPSASB a analizat IAS 17 îmbunătățit și a fost de acord, în general, cu motivele IASB pentru revizuirea IAS-ului și cu amendamentele efectuate. (Bazele pentru concluzii ale IASB nu sunt reproduse aici. Abonații la *Serviciul complet de abonamente* al IASB pot consulta Bazele pentru concluzii pe website-ul IASB la adresa <http://www.iasb.org>.) În cazurile în care IPSAS-urile se abat de

<sup>2</sup> Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS-uri) au fost emise de predecesorul IASB, Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate. Standardele emise de IASB sunt intitulate Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri). IASB a definit IFRS-urile ca fiind formate din IFRS-uri, IAS-uri și Interpretările standardelor. În unele cazuri, IASB a modificat, mai degrabă decât a înlocuit, IAS-urile, caz în care vechiul număr al IAS-ului rămâne neschimbat.

<sup>3</sup> PSC a devenit IPSASB atunci când Consiliul IFAC a modificat mandatul PSC pentru ca acesta să devină un consiliu independent de normalizare, în noiembrie 2004.

la IAS-urile corespunzătoare, Baza pentru concluzii explică motivele specifice sectorului public care au determinat abaterea.

BC6. IAS 17 a fost modificat ulterior ca o consecință a IFRS-urilor emise după decembrie 2003. IPSAS 13 nu include amendamentele aferente care rezultă din IFRS-urile emise după decembrie 2003. Aceasta deoarece IPSASB nu a examinat încă și nu și-a format o părere cu privire la aplicabilitatea dispozițiilor din IFRS-urile aferente pentru entitățile din sectorul public.

### **Revizuirea IPSAS 13 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IFRS-uri emis de IASB în 2009***

BC7. IPSASB a analizat revizuirile la IAS 17 incluse în documentul *Îmbunătățiri la IFRS-uri emis de IASB în aprilie 2009* și în general a fost de acord cu motivele IASB pentru revizuirea standardului. IPSASB a ajuns la concluzia că nu existau motive specifice sectorului public pentru a nu adopta amendamentul.

### **Revizuirea IPSAS 13 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor, emis de IPSASB în aprilie 2016***

BC8. IPSASB a emis documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016. Această reglementare modifică referințele din toate IPSAS-urile astfel:

- (a) Elimină punctele standard privind aplicabilitatea IPSAS-urilor în cazul „entităților din sectorul public, cu excepția GBE-urilor” din secțiunea referitoare la domeniul de aplicare al fiecărui standard;
- (b) Înlocuiește termenul „GBE” cu termenul „entități comerciale din sectorul public”, după caz; și
- (c) Modifică punctul 10 din *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* furnizând o descriere pozitivă a entităților din sectorul public pentru care sunt concepute IPSAS-urile.

Motivele acestor modificări sunt prezentate în Baza pentru concluzii la IPSAS 1.

### **Revizuirea IPSAS 13 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2019***

BC9. Părțile interesate au observat că dispozițiile privind deprecierea trebuie să facă referire la IPSAS-urile relevante mai degrabă decât la alte standarde de contabilitate internaționale și/sau naționale. IPSASB a fost de acord să modifice punctele 67 și 76 pentru a include referințe la IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*, și IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*, în cadrul documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2019*.

BC10. Punctul 84 include prevederi tranzitorii pentru entități pentru recunoașterea contractelor de leasing pe o perioadă de până la cinci ani. Aceste prevederi tranzitorii au fost eliminate ca urmare a emiterii IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*.

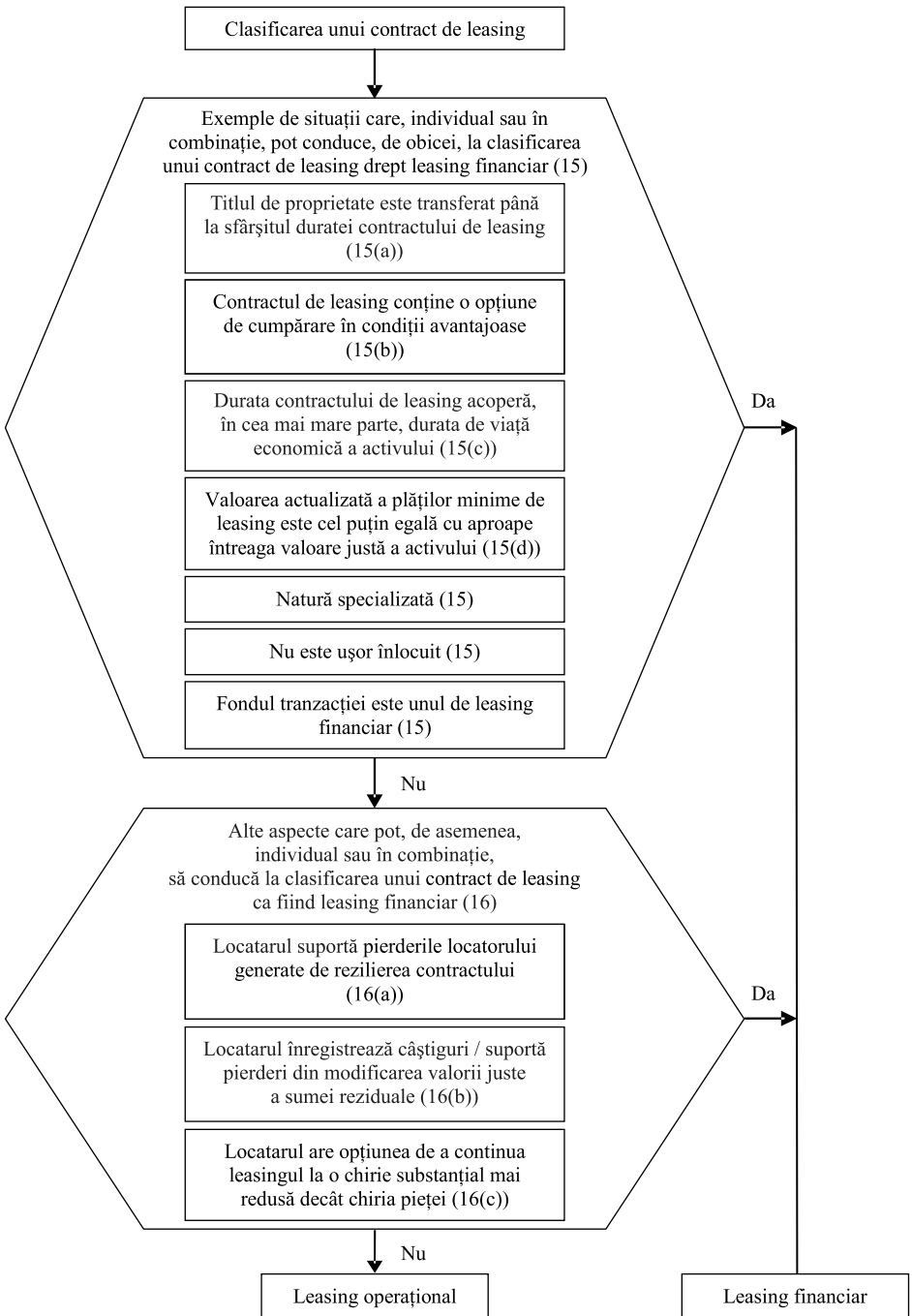
## Îndrumări de implementare

*Prezentele îndrumări însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 13.*

### **Clasificarea unui contract de leasing**

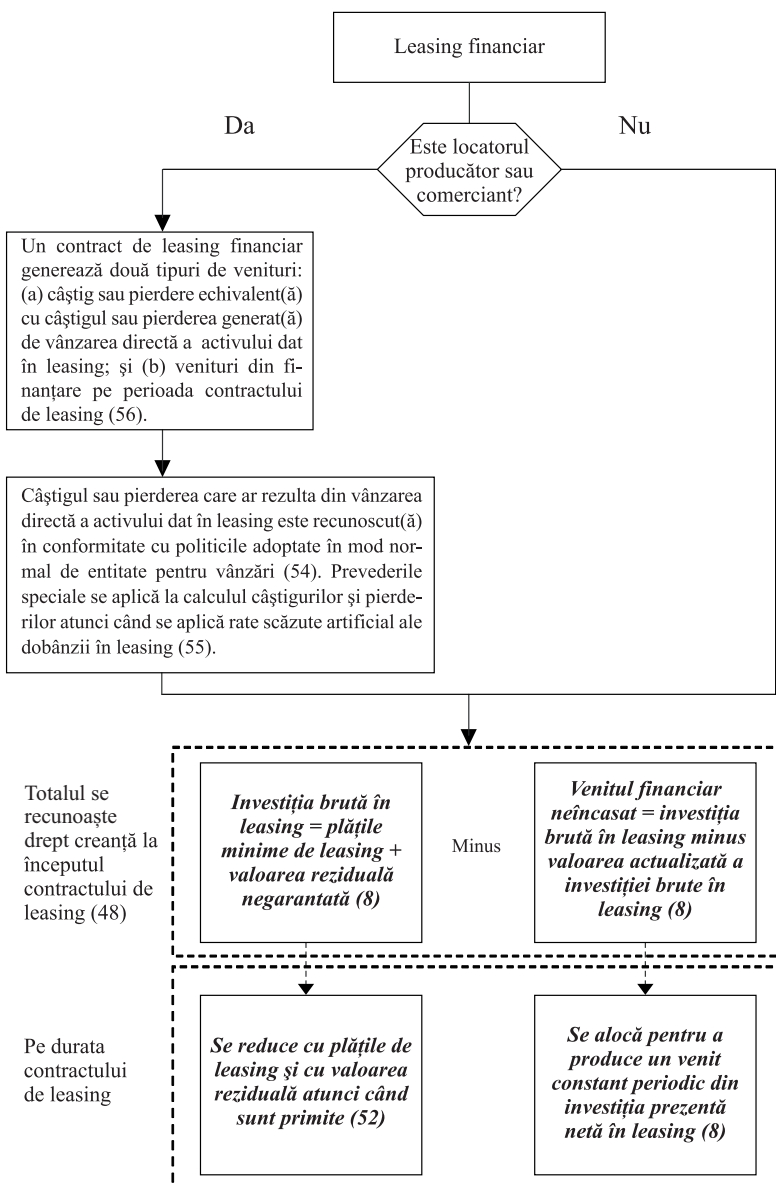
- IG1. Obiectivul graficului de la pagina următoare este de a ajuta la clasificarea unui contract de leasing fie ca leasing financiar, fie ca leasing operațional. Un leasing financiar este un leasing care transferă aproape toate riscurile și recompensele aferente dreptului de proprietate asupra unui activ. Un leasing operațional este un leasing care nu intră în categoria leasingului financiar.
- IG2. Exemplele cuprinse în prezentul grafic nu reflectă în mod necesar toate situațiile posibile în care un contract de leasing poate fi clasificat ca leasing financiar și nici nu este obligatoriu ca un contract de leasing să fie clasificat ca leasing financiar doar în virtutea parcursului din grafic. Dacă un contract de leasing este un leasing financiar sau un leasing operațional depinde mai degrabă de fondul tranzacției decât de forma contractului (punctul 15).
- IG3. În diagrama alăturată, numerele din paranteze se referă la numerotarea punctelor din prezentul standard.

CONTRACTE DE LEASING



**Contabilizarea unui contract de leasing financiar de către un locator**

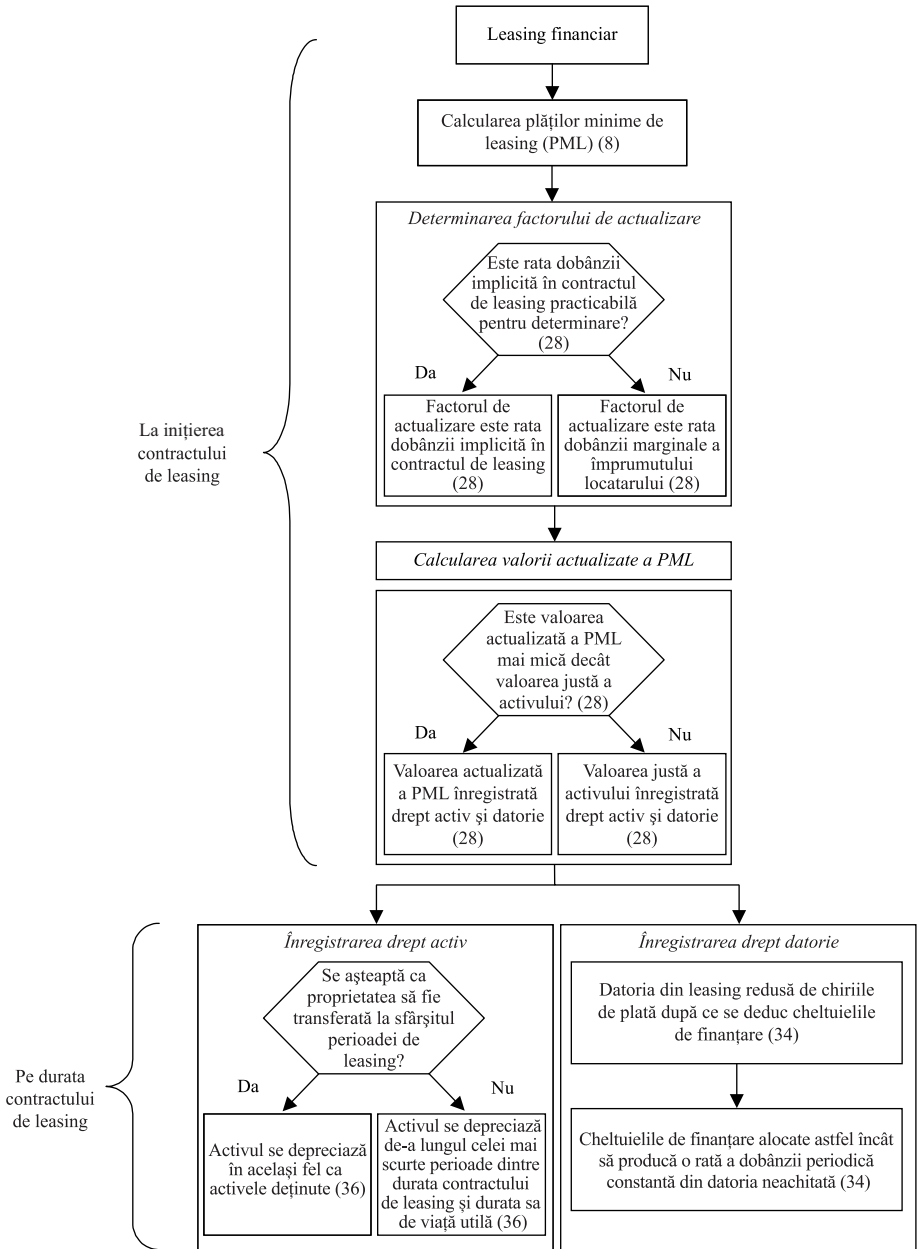
IG4. În diagrama alăturată, numerele din paranteze se referă la numerotarea punctelor din prezentul standard.





**Contabilizarea unui contract de leasing financiar de către un locatar**

IG5. În diagrama alăturată, numerele din paranteze se referă la numerotarea punctelor din prezentul standard.



**Tranzacții de vânzare și leaseback care conduc la contracte de leasing operațional**

IG6. O tranzacție de vânzare și leaseback care are ca rezultat un leasing operațional poate să genereze un câștig sau o pierdere, ale cărui/cărei determinare și tratament depind de valoarea contabilă, de valoarea justă și de prețul de vânzare ale activului în sistem de leasing. Tabelul de mai jos prezintă dispozițiile prezentului standard în diferite situații.

<b>Preț de vânzare determinat la valoarea justă (punctul 65)</b>	<b>Valoare contabilă egală cu valoarea justă</b>	<b>Valoare contabilă mai mică decât valoarea justă</b>	<b>Valoare contabilă mai mare decât valoarea justă</b>
<b>Câștig</b>	niciun câștig	se recunoaște imediat câștigul	niciun câștig
<b>Pierdere</b>	nicio pierdere	nicio pierdere	se recunoaște imediat pierderea

<b>Preț de vânzare sub valoarea justă (punctul 65)</b>	<b>Valoare contabilă egală cu valoarea justă</b>	<b>Valoare contabilă mai mică decât valoarea justă</b>	<b>Valoare contabilă mai mare decât valoarea justă</b>
<b>Câștig</b>	niciun câștig	se recunoaște imediat câștigul	niciun câștig (nota 1)
<b>Pierdere necompensată prin plăți viitoare de leasing la un nivel sub cel al prețului pieței</b>	se recunoaște imediat pierderea	se recunoaște imediat pierderea	(nota 1)
<b>Pierdere compensată prin plăți viitoare de leasing la un nivel sub cel al prețului pieței</b>	se amână și se amortizează pierderea	se amână și se amortizează pierderea	(nota 1)

<b>Preț de vânzare mai mare decât valoarea justă (punctul 65)</b>	<b>Valoare contabilă egală cu valoarea justă</b>	<b>Valoare contabilă mai mică decât valoarea justă</b>	<b>Valoare contabilă mai mare decât valoarea justă</b>
<b>Câștig</b>	se amână și se amortizează câștigul	se amână și se amortizează câștigul (nota 2)	se amână și se amortizează câștigul (nota 3)
<b>Pierdere</b>	nicio pierdere	nicio pierdere	(nota 1)

- Nota 1 Aceste părți ale tabelului reprezintă situațiile la care se face referire la punctul 75 al prezentului standard. Punctul 75 prevede ca valoarea contabilă a unui activ să fie redusă până la valoarea justă atunci când face obiectul unei tranzacții de vânzare și leaseback.
- Nota 2 Dacă prețul de vânzare este mai mare decât valoarea justă, surplusul peste valoarea justă trebuie amânat și amortizat pe durata preconizată de utilizare a activului (punctul 73).
- Nota 3 Câștigul ar fi diferența dintre valoarea justă și prețul de vânzare, deoarece valoarea contabilă a fost redusă până la valoarea justă în conformitate cu punctul 75.

### **Calcularea ratei dobânzii implicite într-un contract de leasing financiar**

- IG7. Standardul (punctul 28) prevede ca locatarii de active achiziționate conform unor contracte de leasing financiar să calculeze rata dobânzii implicite într-un contract de leasing, acolo unde este posibil. Punctul 34 impune locatarilor să aloce plățile de leasing între cheltuiala de finanțare și reducerea datoriei neachitate utilizând rata dobânzii implicite în contractul de leasing. Multe contracte de leasing identifică explicit rata dobânzii implicite în contractul de leasing, dar nu toate. Dacă un angajament de leasing nu identifică rata dobânzii implicite în contractul de leasing, locatarul trebuie să calculeze rata, pe baza formulei valorii actualizate. Programele de calcul financiar și foile de calcul vor determina automat rata dobânzii implicite într-un contract de leasing. Atunci când acestea nu sunt disponibile, entitățile pot utiliza formula valorii actualizate pentru a calcula manual rata. Prezentele îndrumări ilustrează următoarele două metode comune pentru calcularea ratei dobânzii: încercare și eroare, și interpolare. Ambele metode utilizează formula valorii actualizate pentru a afla rata dobânzii.
- IG8. Variante ale formulelor valorii actualizate sunt disponibile la scară largă în manualele contabile și financiare. Valoarea actualizată (VA) a plăților minime de leasing (PML) este calculată utilizând următoarea formulă:

$$VA(PML) = \frac{S}{(1+r)^n} + \frac{A}{r} \left[ 1 - \frac{1}{(1+r)^n} \right]$$

Unde:

„S” este valoarea reziduală garantată

„A” este plata periodică ordinară

„r” este rata dobânzii periodice implicite în leasing, exprimată ca zecimală

„n” este numărul de perioade pe durata contractului de leasing

*Exemplu*

IG8. Departamentul X încheie un contract pentru achiziționarea unui vehicul motorizat printr-un leasing financiar. Valoarea justă a vehiculului motorizat la inițierea contractului de leasing este de 25.000 unități monetare; plățile anuale de leasing sunt de 5.429 unități monetare plătibile în rate; perioada de leasing este de patru ani; iar valoarea garantată reziduală este de 10.000 unități monetare. Contractul de leasing nu prevede niciun serviciu suplimentar față de furnizarea vehiculului motorizat. Departamentul X este responsabil pentru toate costurile actuale ale vehiculului, inclusiv asigurarea, combustibilul și întreținerea. Acest contract de leasing nu specifică rata dobânzii implicită în leasing. Rata dobânzii marginale a Departamentului este de 7% pe an. Mai multe instituții financiare oferă împrumuturi pentru vehicule motorizate la rate care variază între 7,5% și 10%.

*Metoda încercare și eroare*

IG9. Calculul este un proces iterativ – ceea ce înseamnă că locatarul trebuie să facă „cea mai bună deducție” a ratei dobânzii și să calculeze valoarea actualizată a plăților minime de leasing și să compare rezultatul cu valoarea actualizată a activului în sistem de leasing la inițierea contractului. Dacă rezultatul este mai mic decât valoarea justă, rata dobânzii selectate a fost prea mare; dacă rezultatul este mai mare decât valoarea justă, rata dobânzii selectate a fost prea mică. Rata dobânzii implicită dintr-un contract de leasing este rata utilizată atunci când valoarea actualizată a plăților minime de leasing este egală cu valoarea justă a activului în sistem de leasing la inițierea contractului de leasing.

IG10. Departamentul X va începe calculele utilizând cea mai bună estimare – de exemplu, rata dobânzii marginale a împrumutului de 7% pe an, care este prea scăzută. Apoi va folosi o rată maximă fezabilă – de exemplu, rata de 10% pe an oferită pentru împrumuturi pentru un vehicul motorizat, care va fi prea mare. După mai multe calcule, va ajunge la rata corectă de 8,5% pe an.

IG11. Pentru a calcula rata dobânzii, Departamentul utilizează formula de mai sus a VA(PML), unde:

$$S = 10.000 \quad n = 4 \quad r = \text{rata anuală a dobânzii exprimată ca zecimală}$$

$$A = 5.429 \quad \text{VA(PML) dorită} = 25.000$$

IG12. La rata dobânzii marginale a împrumutului de 7% (0,07) pe an a Departamentului X (cifrele sunt rotunjite):

$$\text{VA(PML)} = \frac{10.000}{(1 + 0,07)^4} + \frac{5.429}{0,07} \left[ 1 - \frac{1}{(1 + 0,07)^4} \right]$$

$$= 7.629 + 18.390$$

$$= 26.019$$

IG13. VA(PML) utilizând rata dobânzii marginale este mai mare decât valoarea justă a activului în sistem de leasing, de aceea o rată mai mare este implicată în leasing. Departamentul trebuie să calculeze la alte rate pentru a determina rata reală (cifrele sunt rotunjite):

VA(PML) la 7,5%	= 25.673	Rata dobânzii prea mică
VA(PML) la 10%	= 24.040	Rata dobânzii prea mare
VA(PML) la 9%	= 24.674	Rata dobânzii prea mare
VA(PML) la 8%	= 25.333	Rata dobânzii prea mică
VA(PML) la 8,5%	= 25.000	Rata dobânzii corectă

IG14. Departamentul va utiliza acum rata dobânzii de 8,5% pentru a aproxima plățile de leasing între cheltuielile de finanțare și reducerea datoriei de leasing, după cum se arată în tabelul de mai jos.

*Metoda interpolării*

IG15. Calcularea ratei dobânzii implicite într-un leasing impune locatarilor să calculeze inițial valoarea actualizată pentru o rată a dobânzii care este prea mare și pentru una care este prea mică. Diferențele (în termeni absoluți) dintre rezultatele obținute și valoarea actualizată netă reală sunt utilizate pentru a interpola rata corectă a dobânzii. Utilizând datele de mai sus și rezultatele pentru 7% și 10%, rata reală poate fi interpolată după cum urmează (cifrele sunt rotunjite):

VA la 7% = 26.019, diferență = 1.019 (adică 26.019 – 25.000)

VA la 10% = 24.040, diferență = 960 (adică 24.040 – 25.000)

$$r = 7\% + (10\% - 7\%) \frac{1.019}{(1.019 + 960)}$$

$$= 7\% + (3\% \times 0,5)$$

$$= 7\% + 1,5\%$$

$$= 8,5\%$$

IG16. Departamentul X va utiliza acum rata dobânzii de 8,5% pentru a înregistra plățile de leasing între cheltuielile de finanțare și reducerea datoriei de leasing, după cum se arată în tabelul de mai jos.

CONTRACTE DE LEASING

*Alocarea plății de leasing (cifrele sunt rotunjite)*

	<b>Anul 0</b>	<b>Anul 1</b>	<b>Anul 2</b>	<b>Anul 3</b>	<b>Anul 4</b>
VA de deschidere a datoriei de leasing	25.000	25.000	21.696	18.110	14.221
Cheltuială cu dobânda	–	2.125	1.844	1.539	1.209
Reducerea datoriei	–	3.304	3.585	3.890	14.221*
Datorie la închiderea leasingului	25.000	21.696	18.110	14.221	–

\* Include plăți ale valorii reziduale garantate.

## Comparație cu IAS 17

IPSAS 13, *Contracte de leasing*, se bazează în principal pe IAS 17, *Contracte de leasing*, și include amendamentele efectuate la IAS 17 în cadrul documentului *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis în aprilie 2009. Principalele diferențe dintre IPSAS 13 și IAS 17 sunt următoarele:

- În anumite situații, IPSAS 13 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 17. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenului „situația performanței financiare” în IPSAS 13. Termenul echivalent din IAS 17 este „situația veniturilor și cheltuielilor”.
- IPSAS 13 nu utilizează termenul „venit” (*income*), care în IAS 17 are un sens mai larg decât termenul „venituri” (*revenue*).
- IAS 17 conține o definiție a „valorii juste” în setul său de definiții ale termenilor tehnici. IPSAS 13 nu cuprinde această definiție, așa cum este inclusă în *Glosarul de termeni definiți* publicat separat (punctul 7).
- IPSAS 13 cuprinde câteva îndrumări de implementare suplimentare care ilustrează clasificarea unui contract de leasing, tratamentul unui contract de leasing financiar făcut de către locatar, tratamentul unui contract de leasing financiar făcut de către locator și calcularea ratei dobânzii implicită într-un contract de leasing financiar.

## **IPSAS 14 – EVENIMENTE ULTERIOARE DATEI DE RAPORTARE**

### **Recunoaștere**

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 10 (revizuit în 2003), *Evenimente ulterioare datei bilanțului*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 10 sunt reproduse în această publicație a Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) cu permisiunea Fundației pentru Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Textul aprobat al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) este cel publicat de IASB în limba engleză, iar exemplare ale acestora pot fi obținute direct de la departamentul de relații publice al Fundației IFRS, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS-urile, IAS-urile, Proiectele de expunere și alte publicații ale IASB sunt protejate de dreptul de autor al Fundației IFRS.

„IFRS”, „IAS”, „IASB”, „IFRS Foundation”, „International Accounting Standards” și „International Financial Reporting Standards” sunt mărci înregistrate ale Fundației IFRS și nu trebuie utilizate fără acordul Fundației IFRS.



## **IPSAS 14 – EVENIMENTE ULTERIOARE DATEI DE RAPORTARE**

### **Istoricul IPSAS**

*Prezenta versiune include amendamentele rezultate din IPSAS-urile emise până la 31 ianuarie 2020.*

IPSAS 14, *Evenimente ulterioare datei de raportare*, a fost emis în decembrie 2001.

În decembrie 2006, IPSASB a emis un IPSAS 14 revizuit.

De la această dată, IPSAS 14 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- IPSAS 41, *Instrumente financiare* (emis în august 2018)
- IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public* (emis în ianuarie 2017)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* (emis în aprilie 2016)
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente* (emis în ianuarie 2015)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2011* (emis în octombrie 2011)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* (emis în ianuarie 2010)

### **Tabelul punctelor modificate în IPSAS 14**

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
Secțiunea Introducere	Eliminată	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
3	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
4	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
11	Modificat	IPSAS 41 august 2018

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
15	Modificat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
16	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
21	Modificat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
31	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016  IPSAS 40 ianuarie 2017
32A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
32B	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
32C	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
32D	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
32E	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
32F	Nou	IPSAS 41 august 2018
33	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015

## IPSAS 14 – EVENIMENTE ULTERIOARE DATEI DE RAPORTARE

### CUPRINS

	Punctul
Obiectiv .....	1
Domeniu de aplicare .....	2-4
Definiții .....	5
Aprobarea situațiilor financiare în vederea emiterii.....	6-8
Recunoaștere și evaluare .....	9-16
Evenimente ulterioare datei de raportare care conduc la ajustarea situațiilor financiare .....	10-11
Evenimente ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare .....	12-13
Dividende sau distribuiri similare .....	14-16
Continuitatea activității .....	17-25
Restructurare .....	25
Prezentarea informațiilor .....	26-31
Prezentarea informațiilor privind data aprobării în vederea emiterii .....	26-27
Actualizarea prezentării informațiilor privind condițiile de la data de raportare.....	28-29
Prezentarea evenimentelor ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare .....	30-31
Data intrării în vigoare .....	32-33
Retragerea IPSAS 14 (2001) .....	34
Anexă: Amendamente la alte IPSAS-uri	
Bază pentru concluzii	
Comparație cu IAS 10	

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 14, *Evenimente ulterioare datei de raportare*, este prezentat la punctele 1-34. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 14 trebuie citit în contextul obiectivului său, al Bazei pentru concluzii, al *Prefeței la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și al *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile în absența unor îndrumări explicite.

## Obiectiv

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie:
  - (a) Momentul în care o entitate ar trebui să își ajusteze situațiile financiare pentru evenimentele ulterioare datei de raportare; și
  - (b) Prezentările de informații pe care ar trebui să le facă o entitate cu privire la data la care situațiile financiare au fost aprobate în vederea emiterii și cu privire la evenimentele ulterioare datei de raportare.

Prezentul standard prevede, de asemenea, că o entitate nu ar trebui să își întocmească situațiile financiare pe baza ipotezei continuității activității dacă evenimentele ulterioare datei de raportare indică faptul că această ipoteză nu este adecvată.

## Domeniu de aplicare

2. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard pentru contabilizarea și prezentarea informațiilor privind evenimentele ulterioare datei de raportare.**
3. [Eliminat]
4. [Eliminat]

## Definiții

5. **Următorul termen este utilizat în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:**

**Evenimentele ulterioare datei de raportare sunt acele evenimente, atât favorabile, cât și nefavorabile, care apar între data de raportare și data la care situațiile financiare sunt aprobate în vederea emiterii. Se pot identifica două tipuri de evenimente:**

- (a) **Cele care furnizează dovada condițiilor care au existat la data de raportare (evenimente ulterioare datei de raportare care conduc la ajustarea situațiilor financiare); și**
- (b) **Cele care arată condițiile care au apărut după data de raportare (evenimente ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare).**

**Termenii definiți în alte IPSAS-uri sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles ca în acele standarde și sunt reproduse în *Glosarul de termeni definiți* publicat separat.**

## Aprobarea situațiilor financiare în vederea emiterii

6. Pentru a determina care evenimente satisfac definiția evenimentelor ulterioare datei de raportare este necesară identificarea atât a datei de raportare, cât și a datei la care situațiile financiare sunt aprobate în vederea emiterii. Data de raportare reprezintă ultima zi din perioada de raportare la care se referă situațiile financiare. Data aprobării în vederea emiterii reprezintă data la care situațiile financiare au primit aprobarea de la persoana împuternicită sau de la organismul împuternicit să finalizeze acele situații pentru emiterie. Opinia de audit este furnizată pentru acele situații financiare care sunt finalizate. Evenimentele ulterioare datei de raportare sunt toate evenimentele, atât favorabile, cât și nefavorabile, care apar între data de raportare și data la care situațiile financiare sunt aprobate în vederea emiterii, chiar dacă acele evenimente apar după (a) publicarea unui anunț privind surplusul sau deficitul, (b) aprobarea situațiilor financiare ale unei entități controlate sau (c) publicarea altor informații selectate care au legătură cu situațiile financiare.
7. Procesul care implică întocmirea și aprobarea situațiilor financiare în vederea emiterii poate varia pentru diferitele tipuri de entități, precum și în diverse jurisdicții. Acesta poate depinde de natura entității, de structura organismului de conducere, de dispozițiile statutare referitoare la acea entitate și de procedurile urmate pentru întocmirea și finalizarea situațiilor financiare. Responsabilitatea pentru aprobarea situațiilor financiare ale agențiilor guvernamentale individuale poate aparține directorului agenției financiare centrale (sau directorului financiar / contabilului, cum ar fi controlorul sau șeful contabilității). Responsabilitatea pentru aprobarea situațiilor financiare consolidate ale guvernului ca întreg poate fi împărțită între directorul agenției financiare centrale (sau directorul financiar, cum ar fi controlorul sau șeful contabilității) și ministrul finanțelor (sau echivalentul său).
8. În anumite cazuri, ca ultim pas în procesul de aprobare, unei entități i se impune să își trimită situațiile financiare unui alt organism (de exemplu, un organism legislativ cum ar fi Parlamentul sau un consiliu local). Acest organism poate avea autoritatea de a impune modificări în situațiile financiare auditate. În alte cazuri, trimiterea situațiilor la celălalt organism poate fi doar o chestiune de protocol sau de procedură fiind posibil ca celălalt organism să nu aibă autoritatea de a impune modificări la situațiile financiare. Data aprobării în vederea emiterii situațiilor financiare va fi determinată în contextul specific al respectivei jurisdicții.

## Recunoaștere și evaluare

9. În perioada dintre data de raportare și data de aprobare în vederea emiterii, oficialii aleși ai guvernului pot anunța intențiile guvernului în legătură cu anumite aspecte. Măsura în care aceste intenții guvernamentale anunțate impun recunoașterea drept eveniment care conduc la ajustarea situațiilor financiare

depinde (a) de felul în care ele oferă mai multe informații despre condițiile existente la data de raportare și (b) de faptul dacă există destule dovezi că acest lucru va putea și va fi îndeplinit. În majoritatea cazurilor, anunțarea intențiilor guvernamentale nu va determina recunoașterea unor evenimente care conduc la ajustarea situațiilor financiare. În schimb, se vor califica în general pentru prezentarea informațiilor ca evenimente care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare.

### **Evenimente ulterioare datei de raportare care conduc la ajustarea situațiilor financiare**

10. **O entitate trebuie să ajusteze valorile recunoscute în situațiile sale financiare pentru a reflecta evenimentele ulterioare datei de raportare care conduc la ajustarea situațiilor financiare.**
11. Următoarele sunt exemple de evenimente ulterioare datei de raportare care conduc la ajustarea situațiilor financiare care impun unei entități să ajusteze valorile recunoscute în situațiile sale financiare sau să recunoască elemente care nu au fost recunoscute anterior:
  - (a) Decontarea ulterioară datei de raportare a unui litigiu în instanță care confirmă faptul că o entitate avea o obligație actuală la data de raportare. Entitatea ajustează orice provizion recunoscut anterior legat de acest litigiu în conformitate cu IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, sau recunoaște un nou provizion. Entitatea nu doar prezintă o datorie contingentă, deoarece decontarea oferă dovezi suplimentare care vor fi luate în considerare în conformitate cu punctul 24 din IPSAS 19;
  - (b) Obținerea de informații după data de raportare care indică faptul că un activ a fost depreciat la data de raportare sau că valoarea unei pierderi din depreciere anterior recunoscută, aferentă activului respectiv, trebuie ajustată. De exemplu:
    - (i) Falimentul unui debitor care survine după data de raportare confirmă, de obicei, o depreciere a debitorului ca urmare a riscului de credit la finalul perioadei de raportare; și
    - (ii) Vânzarea stocurilor după data de raportare poate oferi dovezi privind valoarea realizabilă netă a acestora la data de raportare;
  - (c) Determinarea ulterior datei de raportare a costului de achiziție al activelor sau a încasărilor din activele vândute înainte de data de raportare;
  - (d) Determinarea ulterior datei de raportare a valorii venitului colectat în timpul perioadei de raportare, venit care trebuie împărțit cu alt guvern conform unui acord de distribuire a veniturilor care este în vigoare în timpul perioadei de raportare;

- (e) Determinarea ulterior datei de raportare a plăților pentru bonusurile de performanță care trebuie date personalului dacă entitatea are o obligație legală sau implicită la data de raportare de a face astfel de plăți în urma evenimentelor anterioare acelei date; și
- (f) Descoperirea de fraude sau erori care demonstrează faptul că situațiile financiare erau incorecte.

### **Evenimente ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare**

12. **O entitate nu trebuie să ajusteze valorile recunoscute în situațiile sale financiare pentru a reflecta evenimentele ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare.**
13. Următoarele sunt exemple de evenimente ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare:
  - (a) Atunci când o entitate a adoptat o politică de reevaluare cu regularitate a proprietății la valoarea justă, o scădere a valorii juste a proprietății între data de raportare și data la care situațiile financiare sunt aprobate în vederea emiterii. Scăderea valorii juste nu se referă în mod normal la starea proprietății la data de raportare, ci reflectă circumstanțele care au apărut în perioada următoare. Prin urmare, în pofida politicilor sale de reevaluare cu regularitate, o entitate nu ajustează valorile privind proprietățile recunoscute în situațiile sale financiare. În mod similar, entitatea nu actualizează valorile proprietății prezentate la data de raportare, deși aceasta poate fi nevoită să ofere o prezentare suplimentară de informații conform punctului 29; și
  - (b) Atunci când o entitate responsabilă cu operarea anumitor programe de servicii pentru comunitate decide să ofere/distribuie beneficii suplimentare după data de raportare, dar înainte de aprobarea situațiilor financiare, în mod direct sau indirect, participanților la acele programe. Entitatea nu va ajusta cheltuielile recunoscute în situațiile sale financiare în perioada curentă de raportare, cu toate că beneficiile suplimentare pot îndeplini condițiile pentru prezentarea informațiilor drept evenimente care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare conform punctului 29.

### **Dividende sau distribuiri similare**

14. **Dacă o entitate declară dividende sau distribuiri similare ulterior datei de raportare, atunci entitatea nu va recunoaște acele distribuiri drept datorii la data de raportare.**
15. Dividendele pot apărea în sectorul public atunci când, de exemplu, o entitate din sectorul public controlează și consolidează situațiile financiare ale unei



entități comerciale din sectorul public care are participații externe în capitalurile proprii, căreia îi plătește dividende. În plus, unele entități din sectorul public adoptă un cadru general pentru managementul financiar, de exemplu, modele „cumpărător furnizor”, care le impune să plătească distribuiri ale venitului către entitatea care le controlează, cum ar fi administrația publică centrală.

16. Dacă dividendele sau distribuiri similare către proprietari sunt declarate (adică dividendele sau distribuiri similare sunt autorizate în mod corespunzător și nu mai sunt la dispoziția entității) ulterior datei de raportare, dar înainte ca situațiile financiare să fie aprobate în vederea emiterii, atunci dividendele sau distribuiri similare nu sunt recunoscute ca datorii la data de raportare deoarece nu există nicio obligație la momentul respectiv. Astfel de dividende sau distribuiri similare sunt prezentate în note în conformitate cu IPSAS 1. Dividendele și distribuiri similare nu includ rentabilitatea capitalului.

## Continuitatea activității

17. Stabilirea măsurii în care ipoteza continuității activității este potrivită trebuie abordată de fiecare entitate. Totuși, este probabil ca evaluarea continuității activității să fie mai relevantă pentru entitățile individuale decât pentru un guvern ca întreg. De exemplu, pentru o agenție individuală guvernamentală poate să nu se aplice principiul continuității activității deoarece guvernul din care face parte a decis să își transfere toate activitățile unei alte agenții guvernamentale. Totuși, această restructurare nu are niciun impact asupra evaluării continuității activității guvernului în sine.
18. **O entitate nu trebuie să își întocmească situațiile financiare pe baza principiului continuității activității dacă cei responsabili pentru întocmirea situațiilor financiare sau organismul de conducere determină ulterior datei de raportare fie (a) că există o intenție de a lichida entitatea sau de a înceta activitatea, fie (b) că nu există nicio alternativă realistă în afară de aceasta.**
19. La evaluarea măsurii în care ipoteza continuității activității este potrivită pentru o entitate individuală, cei care întocmesc situațiile financiare și/sau organismul de conducere trebuie să ia în considerare o gamă amplă de factori. Acei factori vor include performanța actuală și cea preconizată a entității, precum și orice restructurare anunțată sau potențială a unităților organizaționale, probabilitatea continuării finanțării guvernamentale și, dacă este necesar, sursele potențiale de înlocuire a finanțării.
20. În cazul entităților ale căror operațiuni sunt în mare parte finanțate de la buget, aspectele privind continuitatea activității apar în general doar dacă guvernul își anunță intenția de a opri finanțarea entității.
21. Se poate impune unor entități din sectorul public să fie majoritar sau pe deplin autofinanțate și să își recupereze costul bunurilor vândute și al serviciilor de la

utilizatori. Pentru orice astfel de entitate, deteriorarea rezultatelor din exploatare și a poziției financiare ulterior datei de raportare poate indica nevoia de a analiza dacă ipoteza continuității activității este încă adecvată.

22. Dacă ipoteza continuității activității nu mai este potrivită, prezentul standard impune unei entități să reflecte acest lucru în cadrul situațiilor sale financiare. Impactul unei astfel de schimbări va depinde de anumite circumstanțe ale entității, de exemplu, dacă operațiunile urmează să fie transferate unei alte entități de stat, vândute sau lichidate. Este necesar raționamentul pentru a determina măsura în care este nevoie de o modificare în valoarea contabilă a activelor și datoriilor.
23. Atunci când ipoteza continuității activității nu mai este adecvată, este de asemenea necesară evaluarea măsurii în care schimbarea circumstanțelor conduce la crearea unor datorii suplimentare sau face aplicabile clauze din contracte de datorii care conduc la reclassificarea anumitor datorii ca fiind datorii curente.
24. IPSAS 1 prevede prezentarea anumitor informații dacă:
  - (a) Situațiile financiare nu sunt întocmite pe baza principiului continuității activității. IPSAS 1 prevede că, atunci când situațiile financiare nu sunt întocmite pe baza principiului continuității activității, acest lucru trebuie prezentat, împreună cu baza pe care s-au întocmit situațiile financiare și motivul pentru care s-a considerat că entității nu i se aplică principiul continuității activității; sau
  - (b) Cei care sunt responsabili cu întocmirea situațiilor financiare sunt în cunoștință de cauză cu privire la incertitudinile importante legate de evenimentele sau condițiile care ar putea crea îndoeli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea. Evenimentele sau condițiile care impun prezentarea informațiilor pot apărea ulterior datei de raportare. IPSAS 1 prevede ca astfel de incertitudini să fie prezentate.

## Restructurare

25. Atunci când o restructurare anunțată ulterior datei de raportare respectă definiția unui eveniment care nu conduce la ajustarea situațiilor financiare, prezentările de informații necesare sunt realizate în conformitate cu prezentul standard. Îndrumări privind recunoașterea provizioanelor asociate cu restructurarea se regăsesc în IPSAS 19. Doar pentru că o restructurare implică cedarea unei componente a unei entități, acest lucru nu înseamnă în sine că se pune sub semnul întrebării capacitatea entității de a-și continua activitatea. Totuși, dacă o restructurare anunțată ulterior datei de raportare înseamnă că o entitate nu mai este o entitate a căreia i se aplică principiul continuității activității, atunci natura și valoarea activelor și datoriilor recunoscute se pot modifica.

## Prezentarea informațiilor

### Prezentarea informațiilor privind data aprobării în vederea emiterii

26. **O entitate trebuie să prezinte informații cu privire la data la care situațiile financiare au fost aprobate în vederea emiterii, precum și persoana care le-a aprobat. Dacă un alt organism are autoritatea de a modifica situațiile financiare după emitere, atunci entitatea trebuie să prezinte acest lucru.**
27. Este important ca utilizatorii să știe când situațiile financiare au fost aprobate în vederea emiterii, deoarece situațiile financiare nu reflectă evenimentele ulterioare acestei date. De asemenea, este important pentru utilizatori să cunoască circumstanțele rare în care unele persoane sau organisme au autoritatea de a modifica situațiile financiare după emitere. Exemple de persoane sau organisme care pot avea autoritatea de a modifica situațiile financiare după emitere sunt miniștrii, guvernul de care aparține entitatea, Parlamentul sau un organism ales format din reprezentanți. Dacă se fac modificări, situațiile financiare modificate reprezintă un nou set de situații financiare.

### Actualizarea prezentării informațiilor privind condițiile de la data de raportare

28. **Dacă o entitate primește informații ulterior datei de raportare, dar înainte ca situațiile financiare să fie aprobate în vederea emiterii, privind condițiile care au existat la data de raportare, atunci entitatea trebuie să actualizeze prezentările de informații care se referă la aceste condiții în contextul noilor informații.**
29. În unele cazuri, o entitate trebuie să actualizeze prezentările de informații în situațiile sale financiare pentru a reflecta informațiile primite ulterior datei de raportare, dar înainte ca situațiile financiare să fie aprobate în vederea emiterii, chiar dacă informațiile nu afectează valorile pe care entitatea le recunoaște în situațiile sale financiare. Un exemplu în care este necesar să se actualizeze prezentarea informațiilor este situația în care se identifică, ulterior datei de raportare, dovezi privind o datorie contingentă care a existat la data de raportare. În plus față de analizarea necesității recunoașterii actuale a unui provizion, o entitate actualizează prezentările de informații cu privire la datoria contingentă în contextul dovezii respective.

### Prezentarea evenimentelor ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare

30. **Dacă evenimentele ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare sunt semnificative, neprezentarea lor ar putea influența deciziile economice luate de utilizatori pe baza situațiilor financiare. În consecință, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare categorie semnificativă de astfel de evenimente ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare:**

- (a) **Natura evenimentului; și**
  - (b) **O estimare a efectului său financiar sau o declarație conform căreia o astfel de estimare nu poate fi realizată.**
31. Următoarele sunt exemple de evenimente ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare, dar care în general vor avea ca rezultat prezentarea informațiilor cu privire la:
- (a) O scădere neobișnuit de mare a valorii proprietății înregistrate la valoarea justă, dacă acea scădere nu are legătură cu starea proprietății la data de raportare, ci este din cauza circumstanțelor care au apărut ulterior datei de raportare;
  - (b) Entitatea decide ulterior datei de raportare să ofere/distribuie beneficii substanțiale suplimentare în viitor, direct sau indirect, participanților la programele de servicii în folosul comunității, programe pe care aceasta le administrează, iar acele beneficii suplimentare au un impact major asupra entității;
  - (c) O combinație de operațiuni din sectorul public majoră (IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, prevede prezentarea unor informații specifice în astfel de cazuri), cedarea unei entități controlate importante sau externalizarea tuturor sau a majorității activităților întreprinse în prezent de către entitate, ulterior datei de raportare;
  - (d) Anunțarea unui plan de întrerupere a unei activități sau a unui program semnificativ, de cedare de active sau de decontare a datoriiilor atribuibile unei activități întrerupte sau unui program semnificativ, sau încheierea de acorduri irevocabile pentru a vinde astfel de active sau pentru a deconta astfel de datorii;
  - (e) Achiziții și cedări majore de active;
  - (f) Distrugerea unei clădiri importante, survenită în urma unui incendiu ulterior datei de raportare;
  - (g) Anunțarea sau începerea implementării unei restructurări majore (a se vedea IPSAS 19);
  - (h) Introducerea unei legislații pentru ca împrumuturile făcute de entități sau persoane fizice în cadrul unui program să devină nerambursabile;
  - (i) Modificări neobișnuit de mari survenite ulterior datei de raportare în prețurile activelor sau cursurile de schimb valutar;
  - (j) În cazul entităților care datorează impozit pe profit sau echivalente ale impozitului pe profit, modificări ale ratelor de impozitare sau ale

reglementărilor fiscale adoptate sau anunțate ulterior datei de raportare, care au un efect semnificativ asupra creanțelor și datoriilor privind impozitul amânat sau pe cel curent (îndrumări privind contabilizarea impozitului pe profit pot fi găsite în standardele de contabilitate internaționale sau naționale relevante care tratează impozitul pe profit);

- (k) Implicarea în angajamente sau datorii contingente semnificative, de exemplu, prin emiterea de garanții semnificative ulterior datei de raportare; și
- (l) Începerea unui litigiu major generat doar în urma unor evenimente ulterioare datei de raportare.

## Data intrării în vigoare

- 32. **O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2008 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2008, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 32A. **Punctul 16 a fost modificat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* emis în ianuarie 2010. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2011 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date.**
- 32B. **Punctul 33 a fost modificat de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 33 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, atunci amendamentul trebuie aplicat și pentru acea perioadă anterioară.**
- 32C. **Punctul 31 a fost modificat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 32D. **Punctele 3 și 4 au fost eliminate, iar punctele 15 și 21 au fost modificate de documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în aprilie 2016. O entitate**

trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

- 32E. **Punctul 31 a fost modificat de IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017. O entitate trebuie să aplice acest amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2019, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 40.**
- 32F. **Punctul 11 a fost modificat de IPSAS 41, *Instrumente financiare*, emis în august 2018. O entitate trebuie să aplice acest amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2022 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2022, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 41.**
33. Atunci când o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente conform definiției din IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, în scopuri de raportare financiară ulterior acestei date de intrare în vigoare, prezentul standard se aplică situațiilor financiare anuale ale entității care acoperă perioadele care încep la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acestei date.

## **Retragerea IPSAS 14 (2001)**

34. Prezentul standard înlocuiește IPSAS 14, *Evenimente ulterioare datei de raportare*, emis în 2001.

**Amendamente la alte IPSAS-uri**

[Eliminată]

## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 14.*

### Revizuirea IPSAS 14 ca rezultat al Proiectului general de îmbunătățiri al IASB din 2003

#### Context

- BC1. Programul IPSASB de convergență cu IFRS-urile este un element important în programul de lucru al IPSASB. Politica IPSASB este ca IPSAS-urile pe bază de angajamente să fie convergente cu IFRS-urile emise de către IASB atunci când este adecvat pentru entitățile din sectorul public.
- BC2. IPSAS-urile pe bază de angajamente care sunt convergente cu IFRS-urile păstrează dispozițiile, structura și textul IFRS-urilor, cu excepția cazului în care există un motiv specific sectorului public care să justifice o abatere. Abaterea de la IFRS-ul echivalent are loc atunci când dispozițiile sau terminologia din IFRS nu sunt adecvate pentru sectorul public sau atunci când este necesară includerea unui comentariu sau a unor exemple suplimentare pentru a ilustra anumite dispoziții în contextul sectorului public. Diferențele dintre IPSAS-uri și IFRS-urile echivalente sunt identificate în *Comparația cu IFRS* inclusă în fiecare IPSAS.
- BC3. În mai 2002, IASB a emis un proiect de expunere cu amendamente propuse pentru 13 IAS-uri<sup>1</sup> ca parte a Proiectului său general de îmbunătățiri. Obiectivele Proiectului general de îmbunătățiri al IASB au fost „reducerea sau eliminarea alternativelor, redundanțelor și conflictelor din cadrul standardelor, tratarea unor aspecte de convergență și efectuarea altor îmbunătățiri”. IAS-urile finale au fost emise în decembrie 2003.
- BC4. IPSAS 14, emis în decembrie 2001, se baza pe IAS 10 (revizuit în 1999), *Evenimente ulterioare datei bilanțului*, care a fost reemis în decembrie 2003. La sfârșitul anului 2003, predecesorul IPSASB, Comitetul pentru Sectorul Public (PSC),<sup>2</sup> a inițiat un proiect de îmbunătățire a IPSAS-urilor pentru convergența IPSAS-urilor, atunci când este adecvat, cu IAS-urile îmbunătățite emise în decembrie 2003.
- BC5. IPSASB a analizat IAS 10 îmbunătățit și a fost de acord, în general, cu motivele IASB pentru revizuirea IAS-ului și cu amendamentele efectuate. (Bazele pentru concluzii ale IASB nu sunt reproduse aici. Abonații la *Serviciul complet*

---

<sup>1</sup> Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS-uri) au fost emise de predecesorul IASB, Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate. Standardele emise de IASB sunt intitulate Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri). IASB a definit IFRS-urile ca fiind formate din IFRS-uri, IAS-uri și Interpretările standardelor. În unele cazuri, IASB a modificat, mai degrabă decât a înlocuit, IAS-urile, caz în care vechiul număr al IAS-ului rămâne neschimbat.

<sup>2</sup> PSC a devenit IPSASB atunci când Consiliul IFAC a modificat mandatul PSC pentru ca acesta să devină un consiliu independent de normalizare, în noiembrie 2004.



*de abonamente* al IASB pot consulta Bazele pentru concluzii pe website-ul IASB la adresa <http://www.iasb.org>.) În cazurile în care IPSAS-urile se abat de la IAS-urile corespunzătoare, Baza pentru concluzii explică motivele specifice sectorului public care au determinat abaterea.

BC6. IAS 10 a fost modificat ulterior ca o consecință a IFRS-urilor emise după decembrie 2003. IPSAS 14 nu include amendamentele aferente care rezultă din IFRS-urile emise după decembrie 2003. Aceasta deoarece IPSASB nu a examinat încă și nu și-a format o părere cu privire la aplicabilitatea dispozițiilor din IFRS-urile aferente pentru entitățile din sectorul public.

### **Revizuirea IPSAS 14 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis de IASB în 2008**

BC7. IPSASB a analizat revizuirile la IAS 10 incluse în documentul *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis de IASB în mai 2008 și în general a fost de acord cu motivele IASB pentru revizuirea standardului. IPSASB a ajuns la concluzia că nu existau motive specifice sectorului public pentru a nu adopta amendamentul.

### **Revizuirea IPSAS 14 ca rezultat al părții a II-a a documentului *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015: aspecte semnalate de părțile interesate***

BC8. Părțile interesate au indicat faptul că IPSAS-urile se referă la activele imobilizate deținute în vederea vânzării și grupurile destinate cedării în mod inconsecvent. IPSASB a ajuns la concluzia că IFRS 5, *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, poate fi adecvat pentru sectorul public doar în anumite circumstanțe, din următoarele motive:

- (a) Vânzările de active din sectorul public nu pot fi finalizate în termen de un an din cauza nivelurilor de aprobări necesare. Se ridică astfel problema relevanței și consistenței informației furnizate în conformitate cu IFRS 5. În special, IPSASB a notat că, în conformitate cu IFRS 5, activele imobilizate deținute în vederea vânzării nu sunt amortizate. IPSASB este preocupat de faptul că neamortizarea activelor pentru o perioadă lungă de timp poate fi inadecvată.
- (b) Multe active din sectorul public sunt cedate prin transfer sau distribuite gratuit sau pentru o contravaloare nominală. Întrucât IFRS 5 tratează vânzările la valoarea justă, evaluarea și dispozițiile de prezentare a informațiilor nu pot furniza informații relevante pentru aceste transferuri. Totuși, IPSASB recunoaște că dispozițiile privind evaluarea și prezentarea informațiilor din IFRS 5 pot fi adecvate atunci când se presupune că vânzările se realizează la valoarea justă.
- (c) Multe activități întrerupte din sectorul public sunt operațiuni care anterior au furnizat servicii gratuite sau la un cost nominal. Având în vedere că IFRS 5 tratează activitățile întrerupte care au fost fie unități generatoare de numerar, fie un grup de unități generatoare de numerar înainte de cedare

sau ca fiind clasificate drept deținute în vederea vânzării, este posibil ca dispozițiile de prezentare a informațiilor să nu furnizeze informații relevante pentru activitățile întrerupte din sectorul public. Cu toate acestea, IPSASB recunoaște că dispozițiile de prezentare a informațiilor din IFRS 5 pot fi adecvate atunci când activitățile întrerupte au fost anterior fie unități generatoare de numerar, fie unul sau mai multe grupuri de unități generatoare de numerar.

Deoarece IPSASB a ajuns la concluzia că IFRS 5 ar putea fi adecvat în sectorul public în circumstanțe limitate, acesta a fost de acord să elimine din IPSAS-uri referințele la standardele internaționale sau naționale de contabilitate relevante care tratează activele imobilizate deținute în vederea vânzării și activitățile întrerupte. IPSASB avea preocupări legate de faptul că menținerea acestei referințe poate avea ca rezultat aplicarea de către entități a dispozițiilor din IFRS 5 în circumstanțe în care acest lucru nu ar fi adecvat. IPSASB a precizat că IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, furnizează îndrumări referitoare la selectarea politicilor contabile pentru tranzacțiile care nu sunt tratate în mod special în IPSAS-uri. Aceste îndrumări ar permite entităților să adopte o politică contabilă care este consecventă cu IFRS 5 atunci când entitatea consideră că acest lucru este adecvat.

### **Revizuirea IPSAS 14 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016**

BC9. IPSASB a emis documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016. Această reglementare modifică referințele din toate IPSAS-urile astfel:

- (a) Elimină punctele standard privind aplicabilitatea IPSAS-urilor în cazul „entităților din sectorul public, cu excepția GBE-urilor” din secțiunea referitoare la domeniul de aplicare al fiecărui standard;
- (b) Înlocuiește termenul „GBE” cu termenul „entități comerciale din sectorul public”, după caz; și
- (c) Modifică punctul 10 din *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* furnizând o descriere pozitivă a entităților din sectorul public pentru care sunt concepute IPSAS-urile.

Motivele acestor modificări sunt prezentate în Baza pentru concluzii la IPSAS 1.

## Comparație cu IAS 10

IPSAS 14, *Evenimente ulterioare datei de raportare*, se bazează în principal pe IAS 10 (revizuit în 2003), *Evenimente ulterioare datei bilanțului*, și include un amendament efectuat la IAS 10 în cadrul documentului *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis în mai 2008. Principalele diferențe dintre IPSAS 14 și IAS 10 sunt următoarele:

- IPSAS 14 menționează că atunci când ipoteza continuității activității nu mai este adecvată, este necesar raționamentul în determinarea impactului acestei modificări asupra valorii contabile a activelor și datoriilor recunoscute în situațiile financiare (punctul 22).
- IPSAS 14 conține comentarii suplimentare privind determinarea datei de aprobare în vederea emiterii (punctele 6, 7 și 8).
- În anumite situații, IPSAS 14 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 10. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „active nete / capitaluri proprii” și „dată de raportare” în IPSAS 14. Termenii echivalenți din IAS 10 sunt „capitaluri proprii” și „data bilanțului”.
- IPSAS 14 nu utilizează termenul „venit” (*income*), care în IAS 10 are un sens mai larg decât termenul „venituri” (*revenue*).
- IPSAS 14 conține o definiție a „datei de raportare”, IAS 10 nu conține o definiție a „datei bilanțului”.

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) 15, *Instrumente financiare: prezentare și descriere*, a fost înlocuit de IPSAS 28, *Instrumente financiare: prezentare*; IPSAS 29, *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*; și IPSAS 30, *Instrumente financiare: prezentarea informațiilor*. Aceste standarde se aplică pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Prin urmare, IPSAS 15 nu mai este aplicabil și a fost eliminat.

## IPSAS 16 – INVESTIȚII IMOBILIARE

### Recunoaștere

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 40 (revizuit în 2003), *Investiții imobiliare*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 40 sunt reproduse în această publicație a Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) cu permisiunea Fundației pentru Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Textul aprobat al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) este cel publicat de IASB în limba engleză, iar exemplare ale acestora pot fi obținute direct de la departamentul de relații publice al Fundației IFRS, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS-urile, IAS-urile, Proiectele de expunere și alte publicații ale IASB sunt protejate de dreptul de autor al Fundației IFRS.

„IFRS”, „IAS”, „IASB”, „IFRS Foundation”, „International Accounting Standards” și „International Financial Reporting Standards” sunt mărci înregistrate ale Fundației IFRS și nu trebuie utilizate fără acordul Fundației IFRS.

## IPSAS 16 – INVESTIȚII IMOBILIARE

### Istoricul IPSAS

*Prezenta versiune include amendamentele rezultate din IPSAS-urile emise până la 31 ianuarie 2020.*

IPSAS 16, *Investiții imobiliare*, a fost emis în decembrie 2001.

În decembrie 2006, IPSASB a emis un IPSAS 16 revizuit.

De la această dată, IPSAS 16 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018* (emis în octombrie 2018)
- IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public* (emis în ianuarie 2017)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* (emis în aprilie 2016)
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente* (emis în ianuarie 2015)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2011* (emis în octombrie 2011)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* (emis în ianuarie 2010)
- IPSAS 27, *Agricultura* (emis în decembrie 2009).

### Tabelul punctelor modificate în IPSAS 16

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
Secțiunea Introducere	Eliminată	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
3	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
4	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
6	Modificat	IPSAS 27 decembrie 2009 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
Titlul dinaintea punctului 8	Eliminat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
Titlul dinaintea punctului 9	Eliminat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
9	Modificat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
12	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
13	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
18A	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
20	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
29	Eliminat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
40	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010  Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
57	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
59	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
62	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
62A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
62B	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
63	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
66	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
68	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
76	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
87	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
90	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
91	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
92	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
93	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
94	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015



<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
95	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
96	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
97	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
98	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
99	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
Titlul dinaintea punctului 100A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
100A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
100B	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
100C	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
101A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
101B	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
101C	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
101D	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
101E	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
101F	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
101G	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
102	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015
Arbore decizional ilustrativ	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010

## IPSAS 16 – INVESTIȚII IMOBILIARE

### CUPRINS

	Punctul
Obiectiv .....	1
Domeniu de aplicare .....	2-6
Definiții .....	7-19
Clasificarea proprietăților imobiliare ca investiții imobiliare sau ca proprietăți imobiliare utilizate de posesor .....	8-19
Recunoaștere .....	20-25
Evaluarea la recunoaștere .....	26-38
Evaluarea după recunoaștere .....	39-65
Politici contabile .....	39-41
Modelul bazat pe valoarea justă .....	42-64
Incapacitatea de a determina în mod fiabil valoarea justă .....	62-64
Modelul bazat pe cost .....	65
Transferuri .....	66-76
Îndrumări cu privire la evaluarea inițială la valoarea justă a construcției în regie proprie a unei investiții imobiliare .....	76
Cedări .....	77-84
Prezentarea informațiilor .....	85-90
Modelul bazat pe valoarea justă și modelul bazat pe cost .....	85-90
Modelul bazat pe valoarea justă.....	87-89
Modelul bazat pe cost .....	90
Prevederi tranzitorii .....	91-100C
Modelul bazat pe valoarea justă .....	94-97
Modelul bazat pe cost .....	98-100
Transferuri ale unei investiții imobiliare.....	100A-100C
Data intrării în vigoare .....	101-102
Retragerea IPSAS 16 (2001) .....	103

Bază pentru concluzii

Arbore decizional ilustrativ

Comparație cu IAS 40

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 16, *Investiții imobiliare*, este prezentat la punctele 1-103. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 16 trebuie citit în contextul obiectivului său, al Bazei pentru concluzii, al *Prefeței la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și al *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile în absența unor îndrumări explicite.

## Obiectiv

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie tratamentul contabil al investițiilor imobiliare și dispozițiile aferente de prezentare a informațiilor.

## Domeniu de aplicare

2. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard în contabilizarea investițiilor imobiliare.**
3. [Eliminat]
4. [Eliminat]
5. Prezentul standard se aplică la contabilizarea unei investiții imobiliare, inclusiv la (a) evaluarea în situațiile financiare ale unui locatar a dreptului aferent unei investiții imobiliare deținut în temeiul unui contract de leasing contabilizat ca leasing financiar și la (b) evaluarea în situațiile financiare ale unui locatar a unei investiții imobiliare date în leasing unui locatar în temeiul unui contract de leasing operațional. Prezentul standard nu tratează aspecte care intră sub incidența IPSAS 13, *Contracte de leasing*, inclusiv:
  - (a) Clasificarea contractelor de leasing drept contracte de leasing financiar sau operațional;
  - (b) Recunoașterea unor venituri din contracte de leasing generate de o investiție imobiliară (a se vedea și IPSAS 9, *Venituri din tranzacții de schimb*);
  - (c) Evaluarea în situațiile financiare ale unui locatar a unor drepturi imobiliare deținute în temeiul unui contract de leasing contabilizat drept contract de leasing operațional;
  - (d) Evaluarea în situațiile financiare ale unui locatar a investiției sale nete într-un contract de leasing financiar;
  - (e) Contabilizarea tranzacțiilor de vânzare și leaseback; și
  - (f) Prezentarea informațiilor cu privire la contractele de leasing financiar și leasing operațional.
6. Prezentul standard nu se aplică:
  - (a) Activelor biologice aferente activității agricole (a se vedea IPSAS 27, *Agricultura*, și IAS 17, *Imobilizări corporale*); și
  - (b) Concesiunilor miniere și rezervelor minerale cum ar fi petrolul, gazele naturale și resursele neregenerabile similare.

## Definiții

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

**Valoarea contabilă** (în sensul prezentului standard) este valoarea la care este recunoscut un activ în situația poziției financiare.

**Costul** este suma în numerar sau în echivalente de numerar plătită sau valoarea justă a altei contraprestații oferite pentru dobândirea unui activ la momentul achiziției sau construcției sale.

**Investiția imobiliară** este acea proprietate (un teren sau o clădire – sau o parte a unei clădiri – sau ambele) deținută mai degrabă pentru a obține venituri din chirii ori pentru creșterea valorii capitalului sau ambele decât pentru:

- (a) A fi utilizată pentru producerea ori furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative; sau
- (b) A fi vândută pe parcursul desfășurării normale a activității.

**Proprietatea imobiliară utilizată de posesor** este o proprietate imobiliară deținută (de proprietar sau de locatar în temeiul unui contract de leasing financiar) pentru a fi utilizată la producerea ori furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative.

Termenii definiți în alte IPSAS-uri sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles ca în acele standarde și sunt reproduse în *Glosarul de termeni definiți* publicat separat.

### Clasificarea proprietăților imobiliare ca investiții imobiliare sau ca proprietăți imobiliare utilizate de posesor

8. Un drept imobiliar deținut de către un locatar în temeiul unui contract de leasing operațional poate fi clasificat și contabilizat ca fiind o investiție imobiliară dacă și numai dacă (a) proprietatea imobiliară ar corespunde altfel definiției unei investiții imobiliare și (b) locatarul ar utiliza modelul bazat pe valoarea justă prezentat la punctele 42-64 pentru activul recunoscut. Această alternativă de clasificare poate fi utilizată de la caz la caz. Cu toate acestea, odată ce se alege această alternativă de clasificare pentru un astfel de drept imobiliar deținut în temeiul unui contract de leasing operațional, toate proprietățile imobiliare clasificate ca investiții imobiliare trebuie contabilizate utilizând modelul bazat pe valoarea justă. Atunci când este aleasă această alternativă de clasificare, orice drept clasificat astfel este inclus în informațiile a căror prezentare este impusă de punctele 85-89.
9. Există mai multe cazuri în care entitățile din sectorul public pot deține proprietăți pentru a câștiga chirie și pentru creșterea capitalului. De exemplu, o entitate din

sectorul public poate fi înființată pentru a administra un portofoliu de investiții al guvernului pe o bază comercială. În acest caz, investiția deținută de entitate, alta decât investiția deținută pentru a fi revândută în activitatea obișnuită a entității, îndeplinește definiția unei investiții imobiliare. Alte entități din sectorul public pot să dețină și investiții pentru a le închiria sau pentru creșterea capitalului și pentru a utiliza numerarul generat spre a-și finanța alte activități (prestare de servicii). De exemplu, o universitate sau un guvern local poate deține o clădire în scopul de a fi dată în leasing unor părți externe pe o bază comercială pentru a genera fonduri, mai degrabă decât pentru a produce sau furniza bunuri și servicii. Această investiție ar îndeplini și definiția investițiilor imobiliare.

10. O investiție imobiliară este deținută pentru a obține venituri din chirii ori pentru creșterea valorii capitalului sau ambele. Prin urmare, o investiție imobiliară generează fluxuri de trezorerie care sunt în mare măsură independente de alte active deținute de o entitate. Acest lucru diferențiază investiția imobiliară de alte terenuri sau clădiri controlate de către entități din sectorul public, incluzând proprietățile imobiliare utilizate de posesor. Producția sau furnizarea de bunuri sau servicii (sau utilizarea proprietății în scopuri administrative) poate, de asemenea, să genereze fluxuri de trezorerie. De exemplu, entitățile din sectorul public pot folosi o clădire pentru a le furniza bunuri și servicii beneficiarilor în schimbul recuperării integrale sau parțiale a costului. Totuși, clădirea este deținută pentru a facilita producția de bunuri și servicii, iar fluxurile de trezorerie pot fi atribuite nu doar clădirii, ci și altor active utilizate în producție sau în procesul de aprovizionare. IPSAS 17, *Imobilizări corporale*, este aplicabil pentru proprietățile imobiliare utilizate de posesor.
11. În unele jurisdicții ale sectorului public există anumite aranjamente administrative astfel încât o entitate poate controla un activ care poate fi deținut legal de altă entitate. De exemplu, un departament guvernamental poate controla și contabiliza anumite clădiri care sunt deținute legal de stat. În astfel de situații, referirile la proprietatea imobiliară utilizată de posesor înseamnă proprietatea ocupată de către entitatea care recunoaște proprietatea în situațiile sale financiare.
12. Următoarele constituie exemple de investiții imobiliare:
  - (a) Terenurile deținute mai degrabă în scopul creșterii pe termen lung a valorii capitalului decât în scopul vânzării pe termen scurt pe parcursul desfășurării normale a activității. De exemplu, un teren deținut de un spital pentru creșterea capitalului care ar putea fi vândut la un moment benefic în viitor.
  - (b) Terenurile deținute pentru o utilizare viitoare încă nedeterminată. (Dacă o entitate nu a hotărât că va utiliza terenul fie ca pe un tip de proprietate imobiliară utilizată de posesor, inclusiv ocuparea pentru a oferi servicii



cum ar fi cele oferite de parcurile naționale generațiilor actuale și viitoare, fie în scopul vânzării pe termen scurt pe parcursul desfășurării normale a activității, atunci terenul este privit ca fiind deținut în scopul creșterii valorii capitalului.)

- (c) O clădire aflată în proprietatea entității (sau deținută de entitate în temeiul unui contract de leasing financiar) și închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operațional, pe o bază comercială. De exemplu, s-ar putea ca o universitate să dețină o clădire pe care o dă în leasing terților pe o bază comercială.
  - (d) O clădire care este liberă, dar care este deținută pentru a fi închiriată unor terțe părți în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operațional, pe o bază comercială.
  - (e) Proprietăți în curs de construire sau dezvoltare în scopul utilizării viitoare ca investiții imobiliare.
13. Următoarele constituie exemple de elemente care nu sunt investiții imobiliare și care, prin urmare, nu intră sub incidența prezentului standard:
- (a) Proprietățile imobiliare deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității sau în procesul de construcție sau de dezvoltare în vederea unei astfel de vânzări (a se vedea IPSAS 12, *Stocuri*). De exemplu, o administrație municipală poate suplini de obicei rata veniturii prin cumpărarea și vânzarea de proprietăți, caz în care proprietățile deținute exclusiv pentru a fi cedate în viitorul apropiat sau pentru a fi dezvoltate spre a fi revândute sunt clasificate drept stocuri. Un departament imobiliar poate, în mod normal, să vândă o parte din casele pe care le deține în cadrul activităților sale obișnuite în urma schimbărilor demografice, caz în care orice stoc de case deținut în vederea vânzării este clasat drept stocuri.
  - (b) Proprietățile imobiliare care sunt construite sau dezvoltate în numele unor terțe părți. De exemplu, un departament imobiliar și de servicii se poate angaja în contracte de construcție cu entități din exteriorul guvernului său (a se vedea IPSAS 11, *Contracte de construcție*).
  - (c) Proprietățile imobiliare utilizate de posesor (a se vedea IPSAS 17), inclusiv (printre altele) proprietățile deținute în scopul utilizării lor viitoare ca proprietăți imobiliare utilizate de posesor, proprietățile deținute în scopul dezvoltării viitoare și utilizării ulterioare ca proprietăți imobiliare utilizate de posesor, proprietățile utilizate de salariați cum ar fi locuințele pentru personalul militar (indiferent dacă aceștia plătesc sau nu chirie la cursul pieței) și proprietățile imobiliare utilizate de posesor care urmează a fi cedate.
  - (d) [Eliminată]

- (e) Proprietățile care sunt închiriate unei alte entități în temeiul unui contract de leasing financiar.
  - (f) Proprietățile deținute pentru a oferi un serviciu social care generează, de asemenea, intrări de numerar. De exemplu, un departament imobiliar poate deține un stoc mare de case utilizat pentru a furniza case familiilor cu venituri mici la prețuri de închiriere sub prețul pieței. În această situație, proprietatea este deținută pentru a oferi servicii imobiliare mai degrabă decât pentru a fi închiriată sau pentru creșterea capitalului și venitul din închiriere generat este incidental scopurilor pentru care este deținută proprietatea. O astfel de proprietate nu este considerată o „investiție imobiliară” și va fi contabilizată în conformitate cu IPSAS 17.
  - (g) Proprietățile imobiliare deținute în scopuri strategice care ar putea fi contabilizate în conformitate cu IPSAS 17.
14. În multe jurisdicții, entitățile din sectorul public vor deține proprietăți pentru a îndeplini obiectivele livrării de servicii mai degrabă decât pentru a câștiga chirie sau pentru creșterea capitalului. În astfel de situații, proprietatea nu va corespunde definiției unei investiții imobiliare. Totuși, atunci când o entitate din sectorul public deține proprietăți pentru a câștiga chirie sau pentru creșterea capitalului, se aplică prezentul standard. În anumite cazuri, entitățile din sectorul public pot deține anumite proprietăți care includ (a) o parte care este deținută mai degrabă pentru a câștiga chirii sau în scopul creșterii valorii capitalului decât pentru a furniza servicii și (b) o altă parte care este deținută în scopul producerii de bunuri, prestării de servicii sau în scopuri administrative. De exemplu, un spital sau o universitate poate deține o clădire din care o parte este utilizată în scopuri administrative, iar cealaltă parte este dată în leasing pe o bază comercială ca apartamente. Dacă aceste părți pot fi vândute separat (sau închiriate separat în temeiul unui contract de leasing financiar), o entitate le contabilizează separat. Dacă părțile nu pot fi vândute separat, proprietatea imobiliară este o investiție imobiliară doar în cazul în care o parte nesemnificativă este deținută pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative.
15. În unele situații, o entitate furnizează servicii auxiliare ocupanților unei proprietăți imobiliare pe care o deține. O entitate tratează o astfel de proprietate imobiliară ca investiție imobiliară dacă respectivele servicii reprezintă o componentă nesemnificativă a angajamentului ca întreg. Un exemplu este situația în care o agenție guvernamentală (a) deține o clădire ce are destinație de birouri care este deținută exclusiv pentru a fi închiriată și care este închiriată pe o bază comercială și (b) furnizează și servicii de pază și întreținere locatarilor care ocupă clădirea.
16. În alte situații, serviciile furnizate reprezintă o componentă semnificativă. De exemplu, dacă un guvern are în proprietate un hotel sau un motel pe care îl

administrează prin agenția generală de administrare. Serviciile furnizate oaspeților sunt semnificative față de angajamentul ca întreg. Prin urmare, un hotel sau un motel administrat de proprietar reprezintă mai degrabă o proprietate imobiliară utilizată de posesor decât o investiție imobiliară.

17. Poate fi dificil de stabilit dacă serviciile auxiliare sunt atât de semnificative încât o proprietate imobiliară nu constituie o investiție imobiliară. De exemplu, un guvern sau o agenție guvernamentală care este proprietarul unui hotel transferă uneori anumite responsabilități unor terțe părți în baza unui contract de gestionare. Condițiile unor astfel de contracte variază semnificativ. Pe de o parte, poziția guvernului sau a agenției guvernamentale poate fi, în fond, aceea a unui investitor pasiv. Pe de altă parte, proprietarul poate să fi contractat, pur și simplu, cu terțe părți exercitarea anumitor operațiuni zilnice, rămânând totuși suficient de expus la variațiile fluxurilor de trezorerie generate de activitățile hotelului.
18. Pentru a stabili dacă o proprietate imobiliară constituie o investiție imobiliară este nevoie de raționament. O entitate elaborează criteriile astfel încât să își poată exercita în mod consecvent raționamentul, în conformitate cu definiția investiției imobiliare și cu îndrumările aferente de la punctele 9-17. Punctul 86 litera (c) impune unei entități să prezinte informații referitoare la aceste criterii în cazul în care clasificarea este dificilă.
- 18A. Este nevoie, de asemenea, de raționament pentru a stabili dacă achiziția unei investiții imobiliare reprezintă achiziția unui activ sau a unui grup de active ori o combinare de operațiuni din sectorul public care intră sub incidența IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*. Pentru a stabili dacă este vorba despre o combinare de operațiuni din sectorul public trebuie să se facă trimitere la IPSAS 40. Discuția de la punctele 9-18 din prezentul standard se referă la măsura în care proprietatea este sau nu o proprietate utilizată de posesor sau o investiție imobiliară, și nu la stabilirea măsurii în care achiziția proprietății este o combinare de operațiuni din sectorul public conform definiției din IPSAS 40. Pentru a stabili dacă o anumită tranzacție corespunde definiției unei combinări de operațiuni din sectorul public din IPSAS 40 și include o investiție imobiliară conform definiției din prezentul standard este necesară aplicarea separată a celor două standarde.
19. În anumite cazuri, o entitate deține o proprietate imobiliară care este închiriată și ocupată de entitatea care o controlează sau de o altă entitate controlată. Proprietatea imobiliară nu îndeplinește condițiile unei investiții imobiliare în situațiile financiare consolidate, deoarece proprietatea imobiliară în cauză este, din punctul de vedere al entității economice, o proprietate imobiliară utilizată de posesor. Cu toate acestea, din punctul de vedere al entității care o deține, proprietatea imobiliară este o investiție imobiliară dacă aceasta corespunde

definiției de la punctul 7. Prin urmare, în situațiile sale financiare individuale, locatorul tratează proprietatea imobiliară ca investiție imobiliară. Această situație poate să apară atunci când guvernul înființează o entitate de administrare a proprietăților pentru a administra clădirile guvernamentale de birouri. Clădirile sunt apoi date în leasing altor entități de stat pe o bază comercială. În situațiile financiare ale entității de administrare a proprietăților, proprietățile vor fi contabilizate drept investiții imobiliare. Totuși, în situațiile financiare consolidate ale guvernului, proprietățile vor fi contabilizate drept imobilizări corporale în conformitate cu IPSAS 17.

## Recunoaștere

20. **O investiție imobiliară trebuie recunoscută ca activ dacă și numai dacă:**
- (a) **Este probabil ca beneficii economice viitoare sau potențial de servicii care sunt asociate cu investiția imobiliară să fie generate către entitate; și**
  - (b) **Costul sau valoarea justă a investiției imobiliare poate fi evaluat(ă) în mod fiabil<sup>1</sup>.**
21. Pentru a determina dacă un element respectă primul criteriu de recunoaștere, o entitate trebuie să evalueze gradul de certitudine al fluxurilor de beneficii economice viitoare sau potențial de servicii pe baza dovezilor disponibile la data recunoașterii inițiale. Existența unei certitudini solide că beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii vor intra în entitate necesită o asigurare că entitatea va primi recompensele de pe urma activului și își va asuma riscurile asociate. Această asigurare este de obicei singura disponibilă atunci când riscurile și recompensele au trecut în sarcina entității. Înainte ca acest lucru să se întâmple, tranzacția de dobândire a activului poate de obicei să fie anulată fără penalități semnificative, și deci activul nu este recunoscut.
22. Cel de-al doilea criteriu de recunoaștere este de obicei respectat imediat deoarece tranzacția de schimb care evidențiază cumpărarea activului identifică costul său. După cum se menționează la punctul 27 din prezentul standard, în anumite situații o investiție imobiliară poate fi achiziționată fără niciun cost sau la un cost nominal. În astfel de cazuri, costul este valoarea justă a investiției imobiliare la data achiziției.
23. O entitate evaluează conform acestui principiu de recunoaștere toate costurile sale cu investițiile imobiliare în momentul când sunt suportate. Aceste costuri includ costurile suportate inițial pentru a dobândi o investiție imobiliară

---

<sup>1</sup> Informațiile fiabile nu conțin erori semnificative, nu sunt părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă exact ceea ce susțin că reprezintă sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte. Punctul BC16 din IPSAS 1 detaliază abordarea tranzitorie pentru explicarea fiabilității.

și costurile suportate ulterior pentru a adăuga, pentru a înlocui o parte la o proprietate imobiliară sau pentru a o întreține.

24. Conform principiului de recunoaștere de la punctul 20, o entitate nu recunoaște în valoarea contabilă a unei investiții imobiliare costurile întreținerii zilnice a unei astfel de proprietăți imobiliare. Aceste costuri sunt mai degrabă recunoscute în surplus sau deficit pe măsură ce sunt suportate. Costurile întreținerii zilnice sunt în primul rând costurile cu manopera și consumabilele și pot include costul pieselor mici. Scopul acestor cheltuieli este deseori descris ca fiind pentru reparațiile și întreținerea proprietății imobiliare.
25. Este posibil ca unele părți ale investițiilor imobiliare să fi fost dobândite prin înlocuire. De exemplu, s-ar putea ca pereții interiori să fi înlocuit pereții originali. Conform principiului de recunoaștere, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere, o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unei investiții imobiliare costul înlocuirii unei părți a investiției imobiliare existente în momentul în care sunt suportate costurile. Valoarea contabilă a acelor părți care sunt înlocuite este derecunoscută în conformitate cu prevederile de derecunoaștere din prezentul standard.

## Evaluarea la recunoaștere

26. **O investiție imobiliară trebuie evaluată inițial la cost (costurile de tranzacționare trebuie incluse în evaluarea inițială).**
27. **Atunci când o investiție imobiliară este dobândită prin intermediul unei alte tranzacții decât una de schimb, aceasta ar trebui să fie evaluată inițial la valoarea justă la data achiziției.**
28. Costul unei investiții imobiliare cumpărate include prețul său de cumpărare și orice cheltuieli direct atribuibile. Cheltuielile direct atribuibile includ, de exemplu, onorariile profesionale pentru serviciile juridice, taxele pentru transferul dreptului de proprietate și alte costuri de tranzacționare.
29. [Eliminat]
30. Costul unei investiții imobiliare nu este majorat cu:
  - (a) Costurile de constituire (cu excepția situației în care acestea sunt necesare pentru a aduce proprietatea imobiliară în starea necesară pentru a fi capabilă să funcționeze în maniera intenționată de către conducere);
  - (b) Pierderile din exploatare suportate înainte ca investiția imobiliară să atingă nivelul de ocupare planificat; sau
  - (c) Valori neobișnuite ale pierderilor de materiale, forței de muncă sau altor resurse suportate în cursul lucrărilor de construcție sau de amenajare a proprietății imobiliare.

31. Dacă plata pentru o investiție imobiliară este amânată, costul acesteia este echivalentul în numerar al prețului. Diferența dintre această sumă și plățile totale este recunoscută în cursul perioadei de creditare drept cheltuială cu dobânda.
32. O investiție imobiliară poate fi dobândită prin intermediul unei alte tranzacții decât cea de schimb. De exemplu, un guvern național îi poate transfera fără niciun cost o clădire de birouri unei entități de stat locale, care apoi o dă spre închiriere la prețul pieței. O investiție imobiliară poate de asemenea să fie dobândită printr-o altă tranzacție decât cea de schimb prin exercitarea puterilor de punere sub sechestru. În aceste situații, costul imobilizării este valoarea sa justă la data la care a fost dobândită.
33. Atunci când o entitate recunoaște inițial investiția sa imobiliară la valoarea justă în conformitate cu punctul 27, valoarea justă este costul proprietății. Entitatea trebuie să decidă, în urma recunoașterii inițiale, să adopte fie modelul bazat pe valoarea justă (punctele 42-64), fie modelul bazat pe cost (punctul 65).
34. **Costul inițial al unui drept imobiliar deținut în temeiul unui contract de leasing și clasificat drept investiție imobiliară trebuie determinat așa cum se prescrie în cazul unui contract de leasing financiar la punctul 28 din IPSAS 13, adică activul trebuie recunoscut la valoarea cea mai mică dintre valoarea justă a proprietății imobiliare și valoarea actualizată a plăților minime de leasing. O valoare echivalentă trebuie recunoscută drept datorie în conformitate cu același punct.**
35. Orice primă plătită pentru un contract de leasing este tratată ca parte din plățile minime de leasing efectuate în acest scop și este, prin urmare, inclusă în costul activului, dar exclusă din datorie. Dacă un drept imobiliar deținut în temeiul unui contract de leasing este clasificat ca investiție imobiliară, elementul contabilizat la valoarea justă este acel drept, și nu proprietatea imobiliară care stă la baza lui. Pentru modelul bazat pe valoarea justă sunt stabilite îndrumări privind determinarea valorii juste a unui drept imobiliar la punctele 42-61. Acele îndrumări sunt, de asemenea, relevante pentru determinarea valorii juste atunci când acea valoare este utilizată drept cost în scopul recunoașterii inițiale.
36. Una sau mai multe investiții imobiliare poate fi dobândită (pot fi dobândite) în schimbul unui activ sau al unor active nemonetar(e) ori al unei combinații de active monetare și nemonetare. Următoarea discuție se referă la un schimb al unui activ nemonetar cu altul, dar se aplică, de asemenea, tuturor schimburilor descrise în propoziția precedentă. Costul unei astfel de investiții imobiliare este evaluat la valoarea justă, cu excepția situației în care (a) tranzacția de schimb nu are conținut comercial sau (b) nici valoarea justă a activului primit și nici cea a activului cedat nu pot fi evaluate în mod fiabil. Activul dobândit este evaluat în acest fel chiar dacă o entitate nu poate derecunoaște imediat activul cedat. Dacă activul dobândit nu este evaluat la valoarea justă, costul său este evaluat la valoarea contabilă a activului cedat.

37. O entitate stabilește dacă o tranzacție de schimb are conținut comercial luând în considerare măsura în care se preconizează că fluxurile de trezorerie viitoare sau potențialul de servicii se vor schimba ca rezultat al tranzacției. O tranzacție de schimb are conținut comercial în cazul în care:
- (a) Configurația (riscul, plasarea în timp și valoarea) fluxurilor de trezorerie sau potențialului de servicii ale activului primit diferă de configurația fluxurilor de trezorerie sau potențialului de servicii ale activului transferat; sau
  - (b) Valoarea specifică entității a părții din operațiunile entității afectate de tranzacție se modifică din cauza schimbului; și
  - (c) Diferența de la litera (a) sau de la litera (b) este semnificativă în raport cu valoarea justă a activelor schimbate.

Pentru a determina dacă o tranzacție de schimb are conținut comercial, valoarea specifică entității a părții din operațiunile entității afectate de tranzacție trebuie să reflecte fluxurile de trezorerie după impozitare, dacă se aplică impozitul. Rezultatul acestor analize poate fi clar fără ca entitatea să aibă de efectuat calcule detaliate.

38. Valoarea justă a unui activ pentru care nu există tranzacții comparabile pe piață poate fi evaluată în mod fiabil dacă (a) variația intervalului estimărilor rezonabile ale valorii juste nu este semnificativă pentru acel activ sau (b) probabilitățile diverselor estimări din interval pot fi evaluate rezonabil și utilizate la estimarea valorii juste. Dacă entitatea poate să determine fiabil valoarea justă fie a activului primit, fie a activului cedat, atunci valoarea justă a activului cedat este folosită pentru a evalua costul, cu excepția situației în care valoarea justă a activului primit este mai clar evidentă.

## Evaluarea după recunoaștere

### Politici contabile

39. **Ținând cont de excepțiile prevăzute la punctul 43, o entitate trebuie să aleagă ca politica contabilă fie modelul bazat pe valoarea justă prevăzut la punctele 42-64, fie modelul bazat pe cost prevăzut la punctul 65 și trebuie să aplice această politică tuturor investițiilor sale imobiliare.**
40. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, prevede ca schimbarea voluntară a unei politici contabile să fie făcută doar dacă această schimbare are drept rezultat situații financiare care să ofere o reprezentare exactă și informații mai relevante cu privire la efectele tranzacțiilor, alte evenimente sau condiții privind poziția financiară, performanța financiară sau fluxurile de trezorerie ale entității. Este foarte puțin probabil ca o trecere de la modelul bazat pe valoarea justă la modelul bazat pe cost să conducă la o prezentare mai relevantă.

41. Prezentul standard impune tuturor entităților să determine valoarea justă a investițiilor imobiliare fie în sensul evaluării (dacă entitatea folosește modelul bazat pe valoarea justă), fie în scopul prezentării informațiilor (dacă folosește modelul bazat pe cost). O entitate este încurajată, dar nu i se impune să determine valoarea justă a unei investiții imobiliare pe baza unei evaluări realizate de un evaluator independent care deține o calificare profesională relevantă și recunoscută și care are o experiență recentă în ceea ce privește localizarea și categoria investiției imobiliare în curs de evaluare.

### **Modelul bazat pe valoarea justă**

42. **După recunoașterea inițială, o entitate care alege modelul bazat pe valoarea justă trebuie să evalueze toate investițiile sale imobiliare la valoarea justă, cu excepția cazurilor descrise la punctul 62.**
43. **Atunci când un drept imobiliar deținut de către un locatar în baza unui contract de leasing operațional este clasificat ca investiție imobiliară în conformitate cu punctul 8, punctul 39 nu se aplică; trebuie aplicat modelul bazat pe valoarea justă.**
44. **Un câștig sau o pierdere generat(ă) de o modificare a valorii juste a investiției imobiliare trebuie recunoscut(ă) în surplusul sau deficitul perioadei în care apare.**
45. Valoarea justă a investiției imobiliare este prețul la care proprietatea imobiliară ar putea fi tranzacționată între părți interesate și în cunoștință de cauză în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective (a se vedea punctul 7). Valoarea justă exclude, în mod specific, un preț estimat majorat sau micșorat de termene sau împrejurări speciale, cum ar fi acordurile atipice de finanțare, angajamentele de vânzare și leaseback, contraprestațiile speciale sau concesiunile acordate de orice persoană implicată în vânzare.
46. O entitate determină valoarea justă fără a deduce costurile de tranzacționare pe care le poate suporta în cadrul vânzării sau al unui alt tip de cedare.
47. **Valoarea justă a unei proprietăți imobiliare trebuie să reflecte condițiile de piață la data de raportare.**
48. Valoarea justă este specifică unui anumit moment. Deoarece condițiile de piață se pot modifica, valoarea raportată ca valoare justă poate fi incorectă sau inadecvată dacă este estimată într-un alt moment. Definiția valorii juste presupune, de asemenea, realizarea tranzacției simultan cu încheierea contractului de vânzare, fără variații ale prețului care ar putea interveni în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză, în cazul în care schimbul nu se realizează simultan cu încheierea contractului.
49. Valoarea justă a unei investiții imobiliare reflectă, printre altele, veniturile din chirii aferente contractelor curente de leasing, precum și ipotezele raționale și



justificate reprezentând ceea ce părțile interesate și în cunoștință de cauză ar presupune cu privire la veniturile din chirii obținute din contracte viitoare de leasing din perspectiva condițiilor actuale. Aceasta reflectă, de asemenea, în mod similar, orice ieșiri de numerar (inclusiv plăți ale chiriilor și alte ieșiri) care ar fi de așteptat în ceea ce privește proprietatea imobiliară. Unele dintre aceste ieșiri sunt reflectate în datorii, în timp ce altele sunt legate de ieșiri care nu sunt recunoscute în situațiile financiare până la o dată ulterioară (de exemplu, plăți periodice cum ar fi chiriile contingente).

50. Punctul 34 specifică baza de recunoaștere inițială a costului unui drept într-o proprietate imobiliară în leasing. Punctul 42 prevede ca dreptul în proprietatea imobiliară în leasing să fie reevaluat, dacă este necesar, la valoarea justă. Într-un contract de leasing negociat la ratele pieței, valoarea justă la achiziție a unui drept într-o proprietate imobiliară în leasing, netă de toate plățile de leasing așteptate (inclusiv cele aferente datoriilor recunoscute), ar trebui să fie zero. Această valoare justă nu se modifică chiar dacă, în scopuri contabile, un activ și o datorie în sistem de leasing sunt recunoscute la valoarea justă sau la valoarea actualizată a plăților minime de leasing, în conformitate cu punctul 28 din IPSAS 13. Astfel, reevaluarea unui activ în sistem de leasing de la cost, în conformitate cu punctul 34, la valoarea justă, în conformitate cu punctul 42, nu ar trebui să dea naștere niciunui câștig inițial sau niciunei pierderi inițiale, cu excepția cazului în care valoarea justă este evaluată la momente diferite. Aceasta s-ar putea întâmpla atunci când alegerea de a aplica modelul bazat pe valoarea justă se face după recunoașterea inițială.
51. Definiția valorii juste se referă la „părți interesate și în cunoștință de cauză”. În acest context, „în cunoștință de cauză” înseamnă că atât cumpărătorul interesat, cât și vânzătorul interesat sunt informați într-o măsură rezonabilă cu privire la natura și caracteristicile investiției imobiliare, utilizările reale și potențiale ale acesteia, precum și cu privire la condițiile de piață la data de raportare. Un cumpărător interesat este motivat, dar nu constrâns să cumpere. Acest cumpărător nu este nici extrem de nerăbdător, nici hotărât să cumpere la orice preț. Presupunul cumpărător nu ar plăti un preț mai mare decât ar impune o piață a vânzătorilor și cumpărătorilor interesați și în cunoștință de cauză.
52. Un vânzător interesat nu este nici extrem de nerăbdător, nici constrâns să vândă, dispus să accepte orice preț, și nici pregătit să mențină un preț care nu este considerat realist în condițiile curente de piață. Vânzătorul interesat este motivat să vândă investiția imobiliară în condițiile pieței, la cel mai bun preț care poate fi obținut. Împrejurările în care se află proprietarul real al investiției imobiliare nu sunt luate în considerare, deoarece vânzătorul interesat este un proprietar ipotetic (de exemplu, un vânzător interesat nu ar lua în considerare circumstanțele fiscale specifice ale proprietarului real al investiției imobiliare).
53. Definiția valorii juste face referire la o tranzacție desfășurată în condiții obiective. O tranzacție desfășurată în condiții obiective are loc între părți care nu

au o relație deosebită sau specială care face ca prețurile tranzacțiilor să nu fie caracteristice condițiilor pieței. Se presupune că tranzacția are loc între părți neafiliate, acționând fiecare în mod independent.

54. Cea mai bună dovadă a valorii juste este dată de prețurile curente existente pe o piață activă pentru proprietăți imobiliare similare, aflate în același loc și în aceeași stare, care fac obiectul unor contracte similare de leasing sau de altă natură. O entitate are grijă să identifice orice diferențe survenite în natura, localizarea sau starea proprietății imobiliare sau în termenele contractuale stipulate în contractele de leasing sau de altă natură care au ca obiect proprietatea imobiliară.
55. În lipsa unor prețuri curente pe o piață activă de tipul celei descrise la punctul 54, o entitate ia în considerare informații provenite din diverse surse, inclusiv:
- (a) Prețurile curente pe o piață activă pentru proprietăți imobiliare diferite ca natură, stare sau localizare (sau care fac obiectul unor contracte diferite de leasing sau de altă natură), ajustate astfel încât să reflecte diferențele în cauză;
  - (b) Prețurile recente ale proprietăților similare de pe piețe mai puțin active, cu ajustări care să reflecte orice modificări ale condițiilor economice survenite de la data tranzacțiilor care au fost efectuate la acele prețuri; și
  - (c) Previziunile fluxurilor de trezorerie actualizate, bazate pe estimări fiabile ale fluxurilor de trezorerie viitoare, susținute de termenele oricăror contracte de leasing sau de altă natură existente și (după caz) de dovezi externe, cum ar fi chirii curente de pe piață pentru proprietăți imobiliare similare, aflate în același loc și în aceeași stare, și utilizând rate de actualizare care reflectă ipotezele curente de pe piață privind incertitudinile referitoare la valoarea și plasarea în timp a fluxurilor de trezorerie.
56. În unele cazuri, diversele surse enumerate la punctul anterior pot sugera concluzii diferite în ceea ce privește valoarea justă a unei investiții imobiliare. O entitate analizează motivele care determină diferențele în cauză pentru a ajunge la cea mai fiabilă estimare a valorii juste într-un interval de estimări rezonabile ale valorii juste.
57. În situații excepționale, în momentul în care o entitate dobândește pentru prima dată o investiție imobiliară (sau în momentul în care o proprietate imobiliară existentă devine pentru prima dată investiție imobiliară, ca urmare a unei modificări în utilizare) există dovezi evidente că gradul de variabilitate al gamei de estimări rezonabile ale valorii juste va fi atât de mare, iar probabilitățile obținerii unor rezultate variate vor fi atât de dificil de evaluat, încât utilitatea unei singure estimări a valorii juste este negată. Acest lucru poate indica faptul

că valoarea justă a proprietății imobiliare nu va putea fi determinată în mod fiabil pe o bază continuă (a se vedea punctul 62).

58. Valoarea justă diferă de valoarea de utilizare, așa cum este aceasta definită în IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*, și în IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*. Valoarea justă reflectă cunoștințele și estimările cumpărătorilor și vânzătorilor interesați și în cunoștință de cauză. În schimb, valoarea de utilizare reflectă estimările entității, inclusiv efectele factorilor care pot fi specifici entității și care nu sunt aplicabili entităților în general. De exemplu, valoarea justă nu reflectă niciunul dintre factorii următori, în măsura în care ei nu vor fi disponibili la nivel general pentru cumpărătorii și vânzătorii interesați și în cunoștință de cauză:
- (a) Valoarea suplimentară derivată din crearea unui portofoliu de proprietăți cu diferite localizări;
  - (b) Sinergiile dintre investițiile imobiliare și alte active;
  - (c) Drepturile sau restricțiile legale care sunt specifice doar proprietarului curent; și
  - (d) Beneficiile sau poverile fiscale specifice proprietarului curent.
59. Pentru a determina valoarea contabilă a unei investiții imobiliare conform modelului bazat pe valoarea justă, o entitate nu evidențiază dublu activele sau datoriile care sunt recunoscute ca active sau datorii separate. De exemplu:
- (a) Echipamentele precum lifturile sau aparatele de aer condiționat fac adesea parte integrantă dintr-o clădire și, în general, sunt mai degrabă incluse în valoarea justă a investiției imobiliare decât recunoscute separat ca imobilizări corporale.
  - (b) Dacă un birou este închiriat împreună cu mobilierul din interior, atunci valoarea justă a biroului include, în general, valoarea justă a mobilierului, deoarece veniturile din chirii sunt aferente biroului mobilat. Atunci când mobilierul este inclus în valoarea justă a investiției imobiliare, o entitate nu recunoaște mobilierul ca un activ separat.
  - (c) Valoarea justă a investiției imobiliare exclude veniturile din leasing operațional angajate sau plătite în avans, deoarece entitatea le recunoaște ca activ separat sau datorie separată.
  - (d) Valoarea justă a investiției imobiliare deținute în temeiul unui contract de leasing reflectă fluxurile de trezorerie preconizate (inclusiv chiria contingentă care se preconizează că va deveni scadentă). Prin urmare, dacă o evaluare obținută pentru o proprietate imobiliară este netă de orice

plăți care se preconizează că vor fi efectuate, va fi necesară readăugarea oricărei datorii recunoscute aferente contractului de leasing pentru a se ajunge la valoarea contabilă a investiției imobiliare utilizând modelul bazat pe valoarea justă.

60. Valoarea justă a investiției imobiliare nu reflectă cheltuiala viitoare de capital care va îmbunătăți sau va spori valoarea proprietății imobiliare și nu reflectă beneficiile viitoare aferente generate de acea cheltuială viitoare.
61. În unele cazuri, o entitate preconizează că valoarea actualizată a plăților sale aferente unei investiții imobiliare (altele decât plățile aferente datoriilor recunoscute) va depăși valoarea actualizată a încasărilor de numerar aferente. O entitate aplică IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, pentru a determina dacă se recunoaște o datorie și, în caz afirmativ, cum să fie evaluată aceasta.

*Incapacitatea de a determina în mod fiabil valoarea justă*

62. **Există o prezumție relativă conform căreia o entitate poate să determine în mod fiabil valoarea justă a unei investiții imobiliare pe o bază continuă. Cu toate acestea, în situații excepționale, în momentul în care o entitate dobândește pentru prima dată o investiție imobiliară (sau în momentul în care o proprietate imobiliară existentă devine pentru prima dată investiție imobiliară, în urma unei modificări în utilizare) există dovezi evidente că valoarea justă a investiției imobiliare nu este determinabilă în mod fiabil pe o bază continuă. Această situație apare dacă și numai dacă tranzacțiile comparabile de pe piață sunt ocazionale și nu sunt disponibile estimări alternative fiabile ale valorii juste (de exemplu, bazate pe previziuni actualizate ale fluxurilor de trezorerie). În cazul în care o entitate consideră că valoarea justă a unei investiții imobiliare în curs de realizare nu poate fi determinată în mod fiabil, însă se așteaptă ca valoarea justă a investiției să fie determinată în mod fiabil în momentul în care construcția este finalizată, atunci aceasta trebuie să evalueze investiția imobiliară în curs de construcție la cost, fie până când valoarea sa justă poate fi determinată în mod fiabil, fie până când se finalizează construcția (în funcție de situația care apare mai devreme). Dacă o entitate constată că valoarea justă a unei investiții imobiliare (alta decât o investiție imobiliară în construcție) nu poate fi determinată în mod fiabil pe o bază continuă, aceasta trebuie să evalueze investiția imobiliară utilizând modelul bazat pe cost din IPSAS 17. Se va presupune că valoarea reziduală a investiției imobiliare trebuie să fie egală cu zero. Entitatea trebuie să aplice IPSAS 17 până în momentul cedării investiției imobiliare.**
- 62A. După ce o entitate are posibilitatea de a evalua în mod fiabil valoarea justă a unei investiții imobiliare în construcție care a fost anterior evaluată la cost,

aceasta trebuie să evalueze acea proprietate la valoarea sa justă. Se presupune că după finalizarea construcției acelei proprietăți valoarea justă poate fi evaluată în mod fiabil. Dacă nu se aplică această situație, în conformitate cu punctul 62, proprietatea trebuie să fie contabilizată utilizând modelul bazat pe cost, în conformitate cu IPSAS 17.

- 62B. Presupunerea că valoarea justă a investiției imobiliare în construcție poate fi evaluată în mod fiabil poate fi înlăturată doar la recunoașterea inițială. O entitate care a evaluat un element al investiției imobiliare în construcție la valoarea justă nu poate concluziona că valoarea justă a investiției imobiliare finalizate nu poate fi determinată în mod fiabil.
63. În cazurile excepționale în care, din motivul prezentat la punctul 62, o entitate este constrânsă să evalueze o investiție imobiliară utilizând modelul bazat pe cost în conformitate cu IPSAS 17, entitatea evaluează toate celelalte investiții imobiliare ale sale, inclusiv investițiile imobiliare în construcție, la valoarea justă. În aceste cazuri, cu toate că o entitate poate folosi modelul bazat pe cost pentru o investiție imobiliară, entitatea trebuie să continue să contabilizeze fiecare dintre proprietățile imobiliare rămase utilizând modelul bazat pe valoarea justă.
64. **Dacă o entitate a evaluat anterior o investiție imobiliară la valoarea justă, aceasta trebuie să continue să evalueze proprietatea imobiliară în cauză la valoarea justă până în momentul cedării (sau până în momentul în care proprietatea imobiliară devine proprietate imobiliară utilizată de posesor sau entitatea începe să amenajeze proprietatea în scopul vânzării ulterioare pe parcursul desfășurării normale a activității) chiar dacă frecvența tranzacțiilor comparabile de pe piață scade sau prețurile pieței devin mai greu accesibile.**

### Modelul bazat pe cost

65. **După recunoașterea inițială, o entitate care optează pentru modelul bazat pe cost trebuie să evalueze toate investițiile imobiliare în conformitate cu dispozițiile din IPSAS 17 pentru acel model, adică la cost minus orice amortizare cumulată și orice pierdere cumulată din depreciere.**

### Transferuri

66. **O entitate trebuie să transfere o investiție imobiliară în sau din categoria investițiilor imobiliare dacă și numai dacă există o modificare a utilizării acesteia. O modificare a utilizării apare atunci când investiția corespunde, sau nu mai corespunde, definiției investiției imobiliare și există dovezi ale modificării utilizării. Luată separat, o schimbare a intențiilor conducerii legate de utilizarea unei investiții imobiliare nu reprezintă o dovadă o modificării utilizării acesteia. Exemplele de modificări ale utilizării includ:**

- (a) **Începerea utilizării de către posesor, sau a dezvoltării în vederea ocupării de către posesor, pentru un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor;**
  - (b) **Începerea procesului de amenajare în perspectiva vânzării, pentru un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria stocurilor;**
  - (c) **Încheierea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor în categoria investițiilor imobiliare; și**
  - (d) **Începerea unui leasing operațional (pe o bază comercială) cu o altă parte, pentru un transfer de la stocuri la investiții imobiliare.**
  - (e) [Eliminată]
67. Utilizarea investiției imobiliare de către un guvern se poate schimba în timp. De exemplu, un guvern poate decide să ocupe o clădire care în prezent este utilizată drept investiție imobiliară sau să transforme în hotel o clădire care este în prezent utilizată ca sediu naval sau în scopuri administrative și să le cedeze acea clădire operatorilor din sectorul privat. În primul caz, clădirea va fi contabilizată ca fiind investiție imobiliară până la începerea ocupării. În ultimul caz, clădirea va fi contabilizată drept imobilizare corporală până când se încheie ocuparea și este reclasificată drept investiție imobiliară.
68. În cazul în care decide să cedeze o investiție imobiliară fără amenajări suplimentare, o entitate continuă să trateze proprietatea imobiliară ca investiție imobiliară până în momentul în care aceasta este derecunoscută (eliminată din situația poziției financiare) și nu o reclasifică drept făcând parte din categoria stocurilor. În mod similar, dacă o entitate începe procesul de reamenajare a unei investiții imobiliare existente în scopul utilizării viitoare continue ca investiție imobiliară, atunci proprietatea imobiliară rămâne investiție imobiliară și nu este reclasificată drept proprietate imobiliară utilizată de posesor în cursul reamenajării.
69. Un departament guvernamental pentru imobiliare poate să își examineze periodic clădirile pentru a determina dacă acestea îndeplinesc dispozițiile sale și ca parte din acel proces poate identifica și deține anumite clădiri în vederea vânzării. În această situație, clădirea poate fi considerată ca făcând parte din categoria stocurilor. Totuși, dacă guvernul a decis să dețină clădirea pentru capacitatea sa de a genera venituri din chirii și pentru potențialul său de creștere a capitalului, aceasta va fi reclasificată drept investiție imobiliară la începerea oricărui leasing operațional ulterior.
70. Punctele 71-76 se aplică aspectelor legate de recunoaștere și evaluare care apar în cazul în care o entitate utilizează modelul bazat pe valoarea justă pentru

investițiile imobiliare. În cazul în care o entitate utilizează modelul bazat pe cost, transferurile între categoria investițiilor imobiliare, a proprietăților imobiliare utilizate de posesor și a stocurilor nu modifică valoarea contabilă a proprietății imobiliare transferate și nu modifică nici costul respectivei proprietăți în scopul evaluării sau al prezentării informațiilor.

71. **Pentru transferul unei investiții imobiliare contabilizate la valoarea justă în categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor sau a stocurilor, costul presupus al proprietății în scopul contabilizării ei ulterioare în conformitate cu IPSAS 17 sau cu IPSAS 12 trebuie să fie valoarea sa justă de la data modificării utilizării.**
72. **Dacă o proprietate imobiliară utilizată de posesor devine o investiție imobiliară care va fi contabilizată la valoarea justă, o entitate trebuie să aplice IPSAS 17 până la data modificării utilizării. Entitatea trebuie să trateze orice diferență de la acea dată în valoarea contabilă a proprietății imobiliare în conformitate cu IPSAS 17 și valoarea sa justă la fel ca pe o reevaluare în conformitate cu IPSAS 17.**
73. Până la data la care proprietatea imobiliară utilizată de posesor devine o investiție imobiliară contabilizată la valoarea justă, o entitate amortizează proprietatea imobiliară și recunoaște orice pierdere din depreciere survenite. Entitatea trebuie să trateze orice diferență de la acea dată în valoarea contabilă a proprietății imobiliare în conformitate cu IPSAS 17 și valoarea sa justă la fel ca pe o reevaluare în conformitate cu IPSAS 17. Cu alte cuvinte:
  - (a) Orice scădere rezultată în valoarea contabilă a proprietății imobiliare este recunoscută în surplus sau deficit. Cu toate acestea, în măsura în care o valoare este inclusă în surplusul din reevaluare aferent respectivei proprietăți imobiliare, scăderea acesteia este trecută la cheltuieli prin diminuarea surplusului din reevaluare.
  - (b) Orice creștere rezultată în valoarea contabilă este tratată după cum urmează:
    - (i) În măsura în care această creștere reia o pierdere din depreciere anterioară aferentă proprietății imobiliare în cauză, creșterea este recunoscută în surplus sau deficit. Valoarea recunoscută în surplus sau deficit nu depășește valoarea necesară restabilirii valorii contabile la valoarea contabilă care ar fi fost determinată (minus amortizarea) în cazul în care nu ar fi fost recunoscută nicio pierdere din depreciere.
    - (ii) Orice parte a creșterii care rămâne va fi creditată direct în activele nete / capitalurile proprii în categoria surplusului din reevaluare. La cedarea ulterioară a investiției imobiliare, surplusul din reevaluare

inclus în activele nete / capitalurile proprii poate fi transferat în surplusurile sau deficitale acumulate. Transferul de la surplusul din reevaluare la surplusurile sau deficitale acumulate nu se face prin surplus sau deficit.

74. **Pentru un transfer din categoria stocurilor în categoria investițiilor imobiliare care vor fi contabilizate la valoarea justă, orice diferență între valoarea justă a proprietății imobiliare la acea dată și valoarea sa contabilă anterioară trebuie recunoscută în surplus sau deficit.**
75. Tratatamentul transferurilor din categoria stocurilor în categoria investițiilor imobiliare care vor fi contabilizate la valoarea justă este consecvent cu tratamentul vânzărilor de stocuri.

### **Îndrumări cu privire la evaluarea inițială la valoarea justă a construcției în regie proprie a unei investiții imobiliare**

76. **Atunci când o entitate finalizează lucrările de construcție sau de amenajare în regie proprie a unei investiții imobiliare care va fi contabilizată la valoarea justă, sau când valoarea sa justă devine evaluabilă în mod fiabil (oricare dintre aceste situații are loc mai întâi), orice diferență dintre valoarea justă a proprietății imobiliare de la acea dată și valoarea sa contabilă anterioară trebuie recunoscută în surplus sau deficit.**

### **Cedări**

77. **O investiție imobiliară trebuie derecunoscută (eliminată din situația poziției financiare) în momentul cedării sau atunci când investiția imobiliară este definitiv retrasă din folosință și nu se mai preconizează apariția de beneficii economice viitoare sau potențial de servicii din cedarea ei.**
78. Cedarea unei investiții imobiliare poate fi realizată prin vânzare sau prin contractarea unui leasing financiar. Pentru a determina data de cedare a investiției imobiliare, o entitate aplică criteriile din IPSAS 9 pentru recunoașterea veniturilor rezultate din vânzarea bunurilor și ia în considerare îndrumările aferente din îndrumările de implementare care însoțesc IPSAS 9. IPSAS 13 se aplică în cazul cedării realizate prin contractarea unui leasing financiar și al unei tranzacții de vânzare și leaseback.
79. Dacă, în conformitate cu principiul de recunoaștere de la punctul 20, o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unui activ costul înlocuirii pentru o parte dintr-o investiție imobiliară, entitatea derecunoaște valoarea contabilă a părții înlocuite. Pentru investiția imobiliară contabilizată utilizând modelul bazat pe cost, o parte înlocuită nu poate fi o parte care a fost amortizată separat. Dacă o entitate nu poate determina valoarea contabilă a părții înlocuite, ea poate utiliza costul înlocuirii ca indicație a valorii costului părții înlocuite la momentul



dobândirii sau construcției. Conform modelului bazat pe valoarea justă, valoarea justă a unei investiții imobiliare poate să reflecte deja că partea care urmează a fi înlocuită și-a pierdut valoarea. În alte cazuri, poate fi dificil să se discearnă cu cât ar trebui redusă valoarea justă pentru partea care este înlocuită. O alternativă la reducerea valorii juste pentru partea înlocuită, atunci când aceasta nu este posibilă, este includerea costului înlocuirii în valoarea contabilă a activului și apoi reevaluarea valorii juste, așa cum s-ar impune pentru adăugiri care nu implică înlocuirea.

80. **Câștigurile sau pierderile generate din casarea sau cedarea unei investiții imobiliare trebuie determinate ca diferență între încasările nete din cedare și valoarea contabilă a activului și trebuie recunoscute în surplus sau deficit (cu excepția situației în care IPSAS 13 prevede alte reguli pentru vânzare și leaseback) în perioada scoaterii din uz sau a cedării.**
81. Contravaloarea care urmează a fi primită în urma cedării unei investiții imobiliare este recunoscută inițial la valoarea justă. În special, dacă plata pentru o investiție imobiliară este amânată, contravaloarea primită este recunoscută inițial la echivalentul în numerar al prețului. Diferența dintre valoarea nominală a contravalorii și echivalentul în numerar al prețului este recunoscută ca venit din dobânzi în conformitate cu IPSAS 9, utilizându-se metoda dobânzii efective.
82. O entitate aplică IPSAS 19 sau alte standarde, după caz, pentru orice datorii pe care le reportează în urma cedării unei investiții imobiliare.
83. **Compensația primită de la terți pentru investițiile imobiliare depreciate, pierdute sau la care s-a renunțat trebuie recunoscută în surplus sau deficit atunci când compensația devine exigibilă.**
84. Deprecierile sau pierderile din investițiile imobiliare, pretențiile conexe pentru sau plata de compensații de la terți și orice achiziționări ulterioare sau construcții de active de înlocuire sunt evenimente economice separate și sunt contabilizate separat după cum urmează:
- (a) Deprecierile investițiilor imobiliare sunt recunoscute în conformitate cu IPSAS 21 sau IPSAS 26, după caz;
  - (b) Scoaterile din uz sau cedările de investiții imobiliare sunt recunoscute în conformitate cu punctele 77-82 din prezentul standard;
  - (c) Compensarea primită de la terți pentru o investiție imobiliară care a fost depreciată, pierdută sau la care s-a renunțat este recunoscută în surplus sau deficit atunci când devine exigibilă; și
  - (d) Costul activelor renovate, cumpărate sau construite ca înlocuiri este determinat în conformitate cu punctele 26-38 din prezentul standard.

## Prezentarea informațiilor

### Modelul bazat pe valoarea justă și modelul bazat pe cost

85. Prezentările de informații de mai jos se aplică în plus față de cele prevăzute de IPSAS 13. În conformitate cu IPSAS 13, proprietarul unei investiții imobiliare furnizează prezentările de informații ale unui locator cu privire la contractele de leasing încheiate. O entitate care deține o investiție imobiliară în temeiul unui contract de leasing financiar sau operațional furnizează prezentările de informații ale locatarului pentru contractele de leasing financiar și prezentările de informații ale locatorului pentru orice contract de leasing operațional pe care l-a încheiat.
86. **O entitate trebuie să prezinte:**
- (a) **Dacă aplică modelul bazat pe valoarea justă sau modelul bazat pe cost;**
  - (b) **În cazul în care aplică modelul bazat pe valoarea justă, dacă și în ce circumstanțe drepturile imobiliare deținute conform unui contract de leasing operațional sunt clasificate și contabilizate ca investiții imobiliare;**
  - (c) **În cazul în care clasificarea este dificilă (a se vedea punctul 18), criteriile pe care le folosește pentru a deosebi investițiile imobiliare de proprietățile imobiliare utilizate de posesor și de proprietățile deținute în vederea vânzării pe parcursul desfășurării normale a activității.**
  - (d) **Metodele și ipotezele semnificative aplicate la determinarea valorii juste a investiției imobiliare, inclusiv o declarație din care să rezulte că determinarea valorii juste s-a bazat pe informații de pe piață sau s-a bazat mai mult pe alți factori (pe care entitatea trebuie să îi prezinte), din cauza naturii proprietății imobiliare și a lipsei de date comparabile pe piață;**
  - (e) **Măsura în care valoarea justă a investiției imobiliare (așa cum a fost evaluată sau prezentată în situațiile financiare) se bazează pe o evaluare efectuată de un evaluator independent care deține o calificare profesională recunoscută și relevantă și care are o experiență recentă în ceea ce privește localizarea și categoria investiției imobiliare supuse evaluării. În cazul în care nu există o astfel de evaluare, acest lucru trebuie menționat;**
  - (f) **Valorile recunoscute în surplus sau deficit pentru:**
    - (i) **Veniturile din chirii aferente investițiilor imobiliare;**

- (ii) **Cheltuielile directe de exploatare (inclusiv cele de reparație și întreținere) rezultate din investițiile imobiliare care au generat venit din chirii în cursul perioadei; și**
- (iii) **Cheltuielile directe de exploatare (inclusiv cele de reparație și întreținere) rezultate din investițiile imobiliare care nu au generat venit din chirii în cursul perioadei.**
- (g) **Existența și valorile restricțiilor impuse asupra gradului de realizare a investițiilor imobiliare sau asupra transferului de venituri și încasări din cedare; și**
- (h) **Obligațiile contractuale privind cumpărarea, construcția sau amenajarea unor investiții imobiliare sau privind lucrări de reparații, întreținere sau îmbunătățire.**

*Modelul bazat pe valoarea justă*

87. **Pe lângă informațiile prevăzute la punctul 86, o entitate care aplică modelul bazat pe valoarea justă descris la punctele 42-64 trebuie să prezinte și o reconciliere a valorilor contabile ale investiției imobiliare de la începutul și de la sfârșitul perioadei, evidențind următoarele elemente:**
- (a) **Adăugările, prezentându-le separat pe cele rezultate din achiziții și pe cele rezultate din cheltuielile ulterioare recunoscute în valoarea contabilă a unui activ;**
  - (b) **Adăugările rezultate din achiziții efectuate în cadrul unor combinări de operațiuni din sectorul public;**
  - (c) **Cedările;**
  - (d) **Câștigurile sau pierderile nete rezultate din ajustările valorii juste;**
  - (e) **Diferențele nete de schimb valutar rezultate din conversia situațiilor financiare în monede diferite de prezentare și din conversia unor operațiuni din străinătate în moneda de prezentare a entității raportoare;**
  - (f) **Transferurile în și din categoriile stocurilor și proprietăților imobiliare utilizate de posesor; și**
  - (g) **Alte modificări.**
88. **Atunci când o evaluare obținută pentru o investiție imobiliară este ajustată semnificativ în sensul situațiilor financiare, de exemplu, pentru a evita dubla contabilizare a activelor sau datorilor care sunt recunoscute drept active și datorii separate după cum se descrie la punctul 59, entitatea trebuie să prezinte o reconciliere între evaluarea obținută și evaluarea ajustată inclusă în situațiile financiare, arătând separat valoarea agregată a oricăror**

obligații recunoscute ale contractului de leasing care au fost readăugate și orice alte ajustări semnificative.

89. În cazurile excepționale menționate la punctul 62, atunci când o entitate evaluează investițiile imobiliare folosind modelul bazat pe cost din IPSAS 17, reconcilierea prevăzută la punctul 87 trebuie să prezinte valorile aferente respectivelor investiții imobiliare separat de valorile aferente altor investiții imobiliare. În plus, o entitate trebuie să prezinte:
- (a) O descriere a investiției imobiliare;
  - (b) O explicație privind motivul pentru care valoarea justă nu poate fi determinată în mod fiabil;
  - (c) Dacă este posibil, intervalul de estimări în care este cel mai probabil să se încadreze valoarea justă; și
  - (d) La cedarea unor investiții imobiliare care nu au fost contabilizate la valoarea justă:
    - (i) Faptul că entitatea a cedat investiții imobiliare care nu au fost contabilizate la valoarea justă;
    - (ii) Valoarea contabilă a respectivelor investiții imobiliare în momentul vânzării; și
    - (iii) Valoarea câștigului sau a pierderii recunoscut(e).

*Modelul bazat pe cost*

90. În plus față de informațiile a căror prezentare este prevăzută la punctul 86, o entitate care aplică modelul bazat pe cost descris la punctul 65 trebuie să prezinte:
- (a) Metodele de amortizare utilizate;
  - (b) Duratele de viață utilă sau ratele de amortizare folosite;
  - (c) Valoarea contabilă brută și amortizarea cumulată (agregată cu pierderile cumulate din depreciere) la începutul și la sfârșitul perioadei;
  - (d) O reconciliere a valorilor contabile ale investiției imobiliare de la începutul și de la sfârșitul perioadei, evidențiind următoarele elemente:
    - (i) Adăugările, prezentându-le separat pe cele rezultate din achiziții și pe cele rezultate din cheltuielile ulterioare recunoscute ca activ;
    - (ii) Adăugările rezultate din achiziții efectuate în cadrul unor combinații de operațiuni din sectorul public;

- (iii) **Cedările;**
- (iv) **Amortizarea;**
- (v) **Valoarea pierderilor din depreciere recunoscute, precum și valoarea pierderilor din depreciere reluate în cursul perioadei, în conformitate cu IPSAS 21 sau IPSAS 26, după caz;**
- (vi) **Diferențele nete de schimb valutar rezultate din conversia situațiilor financiare în monede diferite de prezentare și din conversia unor operațiuni din străinătate în moneda de prezentare a entității raportoare;**
- (vii) **Transferurile în și din categoriile stocurilor și proprietăților imobiliare utilizate de posesor; și**
- (viii) **Alte modificări; și**
- (e) **Valoarea justă a investiției imobiliare. În situațiile excepționale descrise la punctul 62, atunci când o entitate nu poate determina, în mod fiabil, valoarea justă a investițiilor imobiliare, entitatea trebuie să prezinte:**
  - (i) **O descriere a investiției imobiliare;**
  - (ii) **O explicație privind motivul pentru care valoarea justă nu poate fi determinată în mod fiabil; și**
  - (iii) **Dacă este posibil, intervalul de estimări în care este cel mai probabil să se încadreze valoarea justă.**

### **Prevederi tranzitorii**

- 91. [Eliminat]
- 92. [Eliminat]
- 93. [Eliminat]

### **Modelul bazat pe valoarea justă**

- 94. [Eliminat]
- 95. [Eliminat]
- 96. [Eliminat]
- 97. O entitate care (a) a aplicat anterior IPSAS 16 (2001) și (b) alege pentru prima dată să clasifice și să contabilizeze o parte din sau toate drepturile imobiliare eligibile deținute în temeiul unor contracte de leasing operațional ca investiție imobiliară trebuie să recunoască efectul acelei alegeri ca pe o ajustare a soldului de deschidere al surplusurilor sau deficitelor acumulate aferente perioadei în care alegerea a fost făcută pentru prima dată. În plus:

- (a) În cazul în care anterior entitatea a prezentat public (în situațiile financiare sau în alt fel) valoarea justă a investițiilor sale imobiliare din perioadele anterioare (determinată pe o bază care respectă definiția valorii juste de la punctul 7 și îndrumările de la punctele 45-61), entitatea este încurajată, dar nu obligată:
  - (i) Să ajusteze soldul de deschidere al surplusurilor sau deficitelor acumulate aferente celei dintâi perioade prezentate pentru care o astfel de valoare justă a fost prezentată public; și
  - (ii) Să retrateze informațiile comparative aferente perioadelor în cauză; și
- (b) În cazul în care anterior entitatea nu a prezentat public informațiile descrise la litera (a), aceasta nu trebuie să retrateze informațiile comparative și trebuie să menționeze acest fapt.

### Modelul bazat pe cost

98. [Eliminat]

99. [Eliminat]

100. **Pentru entitățile care au aplicat anterior IPSAS 16 (2001), dispozițiile de la punctele 36-38 privind evaluarea inițială a unei investiții imobiliare dobândite în urma unei tranzacții de schimb de active trebuie aplicate prospectiv numai pentru tranzacțiile viitoare.**

### Transferuri ale unei investiții imobiliare

100A. Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*, emis în octombrie 2018, a modificat punctele 66 și 68. O entitate trebuie să aplice acele amendamente în cazul modificărilor privind utilizarea care au loc la începutul perioadei de raportare anuale în care entitatea aplică amendamentele pentru prima dată (data aplicării inițiale) sau ulterior acelei date. La data aplicării inițiale, o entitate trebuie să reevalueze clasificarea investiției imobiliare deținute la acea dată și, dacă este cazul, să o reclasifice în conformitate cu punctele 9-18 pentru a reflecta condițiile care există la data respectivă.

100B. Fără a aduce atingere dispozițiilor de la punctul 100B, unei entități i se permite să aplice retroactiv amendamentele de la punctele 66 și 68 în conformitate cu IPSAS 3 dacă și numai dacă acest lucru este posibil fără a utiliza înțelegerea ulterioară.

100C. Dacă, în conformitate cu punctul 100B, o entitate reclasifică investiția imobiliară la data aplicării inițiale, entitatea trebuie:

- (a) Să contabilizeze reclasificarea aplicând dispozițiile de la punctele 70-75. La aplicarea punctelor 70-75, o entitate trebuie:

- (i) Să interpreteze orice trimitere la data modificării utilizării ca fiind data aplicării inițiale; și
  - (ii) Să recunoască orice valoare care, în conformitate cu punctele 70-75, ar fi fost recunoscută în surplus sau deficit ca o ajustare a soldului de deschidere al surplusului sau deficitului acumulat de la data aplicării inițiale.
- (b) Să prezinte valorile reclasificate la sau de la investiții imobiliare în conformitate cu punctul 100B. Entitatea trebuie să prezinte acele valori reclasificate ca parte a reconcilierii valorii contabile a investiției imobiliare la începutul și la finalul perioadei în conformitate cu punctele 87 și 90.

### **Data intrării în vigoare**

101. **O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2008 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2008, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 101A. **Punctele 12, 13, 40, 57, 59, 62, 63 și 66 au fost modificate, punctul 29 a fost eliminat și punctele 62A și 62B au fost adăugate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* emis în ianuarie 2010. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente prospectiv pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2011 sau ulterior acestei date. Unei entități i se recomandă să aplice amendamentele pentru investițiile imobiliare în construcție de la orice dată înainte de 1 ianuarie 2011, cu condiția ca valorile juste ale investițiilor imobiliare în construcție să fi fost determinate la acele date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2011, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice amendamentele la punctele 8 și 107A din IPSAS 17.**
- 101B. **Punctele 91, 92, 93, 94, 95, 96, 98, 99 și 102 au fost modificate de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 33 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, atunci amendamentele trebuie aplicate și pentru acea perioadă anterioară.**
- 101C. **Punctul 40 a fost modificat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice acest amendament pentru**

situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

- 101D. **Punctele 3 și 4 au fost eliminate, iar punctul 9 a fost modificat de documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 101E. **Punctul 18A a fost adăugat, iar punctele 87 și 90 au fost modificate de IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2019, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 40.**
- 101F. **Punctele 76 și 97 au fost modificate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*, emis în octombrie 2018. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date.**
- 101G. **Punctele 66 și 68 au fost modificate și punctele 100A-100C au fost adăugate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*, emis în ianuarie 2018. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2019, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
102. Atunci când o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente conform definiției din IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, în scopuri de raportare financiară ulterior acestei date de intrare în vigoare, prezentul standard se aplică situațiilor financiare anuale ale entității care acoperă perioadele care încep la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acestei date.

## **Retragerea IPSAS 16 (2001)**

103. Prezentul standard înlocuiește IPSAS 16, *Investiții imobiliare*, emis în 2001.



## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 16.*

### Revizuirea IPSAS 16 ca rezultat al Proiectului general de îmbunătățiri al IASB din 2003

#### Context

- BC1. Programul IPSASB de convergență cu IFRS-urile este un element important în programul de lucru al IPSASB. Politica IPSASB este ca IPSAS-urile pe bază de angajamente să fie convergente cu IFRS-urile emise de către IASB atunci când este adecvat pentru entitățile din sectorul public.
- BC2. IPSAS-urile pe bază de angajamente care sunt convergente cu IFRS-urile păstrează dispozițiile, structura și textul IFRS-urilor, cu excepția cazului în care există un motiv specific sectorului public care să justifice o abatere. Abaterea de la IFRS-ul echivalent are loc atunci când dispozițiile sau terminologia din IFRS nu sunt adecvate pentru sectorul public sau atunci când este necesară includerea unui comentariu sau a unor exemple suplimentare pentru a ilustra anumite dispoziții în contextul sectorului public. Diferențele dintre IPSAS-uri și IFRS-urile echivalente sunt identificate în *Comparația cu IFRS*, inclusă în fiecare IPSAS.
- BC3. În mai 2002, IASB a emis un proiect de expunere cu amendamente propuse pentru 13 Standarde Internaționale de Contabilitate (IAS-uri)<sup>2</sup> ca parte a Proiectului său general de îmbunătățiri. Obiectivele Proiectului general de îmbunătățiri al IASB au fost „reducerea sau eliminarea alternativelor, redundanțelor și conflictelor din cadrul standardelor, tratarea unor aspecte de convergență și efectuarea altor îmbunătățiri”. IAS-urile finale au fost emise în decembrie 2003.
- BC4. IPSAS 16, emis în decembrie 2001, se baza pe IAS 40 (2000), *Investiții imobiliare*, care a fost reemis în decembrie 2003. La sfârșitul anului 2003, predecesorul IPSASB, Comitetul pentru Sectorul Public (PSC),<sup>3</sup> a inițiat un proiect de îmbunătățire a IPSAS-urilor pentru convergența IPSAS-urilor, atunci când este adecvat, cu IAS-urile îmbunătățite emise în decembrie 2003.
- BC5. IPSASB a analizat IAS 40 îmbunătățit și a fost de acord, în general, cu motivele IASB pentru revizuirea IAS-ului și cu amendamentele efectuate. (Bazele pentru concluzii ale IASB nu sunt reproduse aici. Abonații la *Serviciul complet de*

<sup>2</sup> Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS-uri) au fost emise de predecesorul IASB, Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate. Standardele emise de IASB sunt intitulate Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri). IASB a definit IFRS-urile ca fiind formate din IFRS-uri, IAS-uri și Interpretările standardelor. În unele cazuri, IASB a modificat, mai degrabă decât a înlocuit, IAS-urile, caz în care vechiul număr al IAS-ului rămâne neschimbat.

<sup>3</sup> PSC a devenit IPSASB atunci când Consiliul IFAC a modificat mandatul PSC pentru ca acesta să devină un consiliu independent de normalizare, în noiembrie 2004.

*abonamente* al IASB pot consulta Bazele pentru concluzii pe website-ul IASB la adresa <http://www.iasb.org>.) În cazurile în care IPSAS-urile se abat de la IAS-urile corespunzătoare, Baza pentru concluzii explică motivele specifice sectorului public care au determinat abaterea.

BC6. IAS 40 a fost modificat ulterior ca o consecință a IFRS-urilor emise după decembrie 2003. IPSAS 16 nu include amendamentele aferente care rezultă din IFRS-urile emise după decembrie 2003. Aceasta deoarece IPSASB nu a examinat încă și nu și-a format o părere cu privire la aplicabilitatea dispozițiilor din IFRS-urile aferente pentru entitățile din sectorul public.

### **Revizuirea IPSAS 16 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis de IASB în 2008**

BC7. IPSASB a analizat revizuirile la IAS 40 incluse în documentul *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis de IASB în mai 2008 și în general a fost de acord cu motivele IASB pentru revizuirea standardului. IPSASB a ajuns la concluzia că nu existau motive specifice sectorului public pentru a nu adopta amendamentele.

### **Revizuirea IPSAS 16 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016**

BC8. IPSASB a emis documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016. Această reglementare modifică referințele din toate IPSAS-urile astfel:

- (a) Elimină punctele standard privind aplicabilitatea IPSAS-urilor în cazul „entităților din sectorul public, cu excepția GBE-urilor” din secțiunea referitoare la domeniul de aplicare al fiecărui standard;
- (b) Înlocuiește termenul „GBE” cu termenul „entități comerciale din sectorul public”, după caz; și
- (c) Modifică punctul 10 din *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* furnizând o descriere pozitivă a entităților din sectorul public pentru care sunt concepute IPSAS-urile.

Motivele acestor modificări sunt prezentate în Baza pentru concluzii la IPSAS 1.

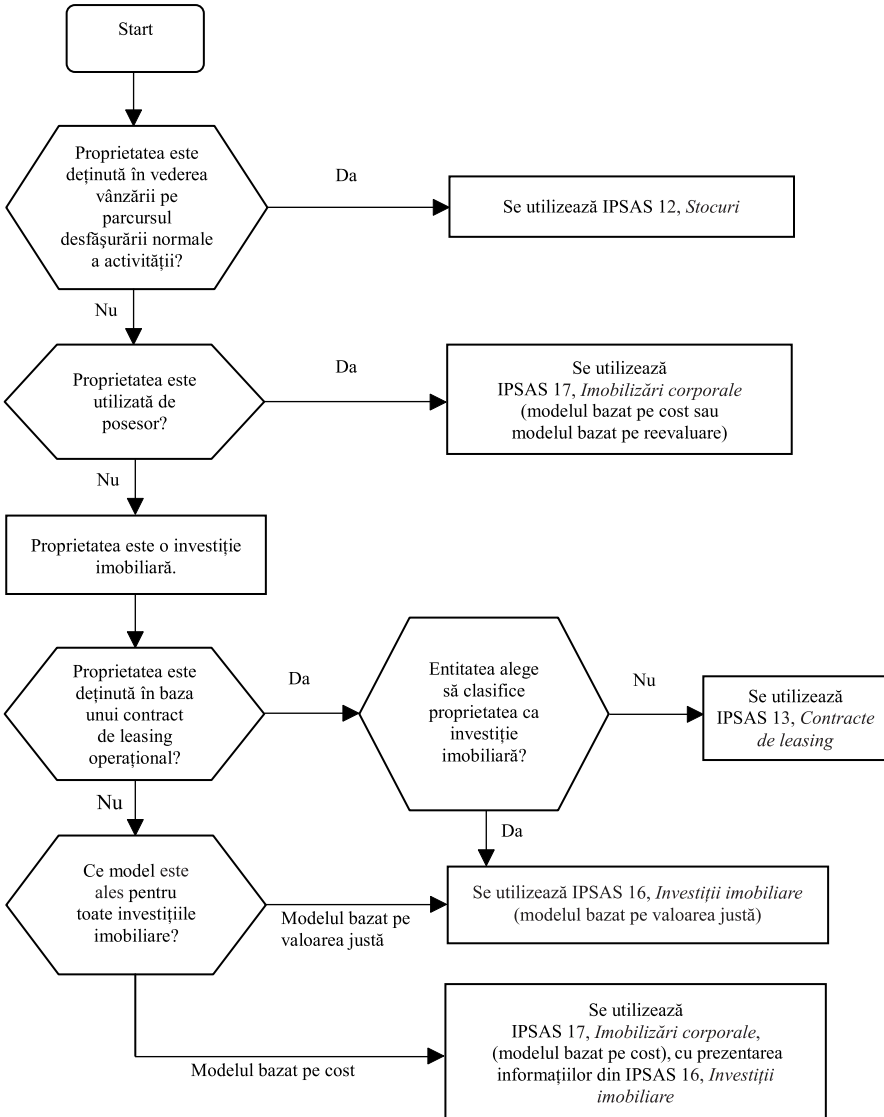
### **Revizuirea IPSAS 16 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2018***

BC9. Punctul 76 includea dispoziții cu privire la evaluarea unei investiții imobiliare în regie proprie care va fi contabilizată la valoarea justă în urma transferului său dintr-o altă clasă de active imediat ce o entitate a finalizat lucrările de construcție sau amenajare ale acesteia. Ca rezultat al amendamentelor efectuate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* emis în ianuarie 2010, investiția imobiliară în curs de construire intră acum sub incidența IPSAS 16 și evaluarea valorii juste poate începe în timpul lucrărilor de construcție. Prin urmare, IPSASB a decis să modifice punctul 76.

- BC10. Punctul 97 include prevederi tranzitorii pentru acele entități care aleg, pentru prima dată, să clasifice și să contabilizeze o parte din sau toate drepturile imobiliare eligibile deținute în temeiul unor contracte de leasing operațional ca investiții imobiliare. Aceste prevederi au fost reformulate după eliminarea altor prevederi tranzitorii (la care se referea anterior punctul 97) ca urmare a emiterii IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*.
- BC11. IPSASB a analizat revizuirile la IAS 40 incluse în amendamentele cu domeniu limitat de aplicare intitulate *Transferuri ale unei investiții imobiliare* (Amendamente la IAS 40) emise de IASB în decembrie 2016 și raționamentul IASB din spatele acestor amendamente așa cum este prevăzut în Baza pentru concluzii și a fost de acord în general că nu există motive specifice sectorului public pentru a nu adopta respectivele amendamente.

## Arbore decizional ilustrativ

Prezentul arbore decizional însoțește, dar nu face parte din IPSAS 16.



## Comparație cu IAS 40

IPSAS 16 se bazează în principal pe IAS 40 (2003), *Investiții imobiliare*, și include amendamentele efectuate la IAS 40 în cadrul documentului *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis în mai 2008. La momentul emiterii prezentului standard, IPSASB nu a luat în considerare aplicabilitatea IFRS 4, *Contracte de asigurare*, și a IFRS 5, *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, pentru entitățile din sectorul public; prin urmare, IPSAS 16 nu reflectă amendamentele la IAS 40 care decurg din emiterea acelor IFRS-uri. Principalele diferențe dintre IPSAS 16 și IAS 40 sunt următoarele:

- IPSAS 16 prevede ca investițiile imobiliare să fie inițial evaluate la cost și specifică faptul că atunci când un activ este dobândit fără niciun cost sau la un cost nominal, costul său este valoarea sa justă la data achiziției. IAS 40 prevede ca investițiile imobiliare să fie evaluate inițial la cost.
- Au fost incluse comentarii suplimentare pentru a arăta că IPSAS 16 nu se aplică proprietăților imobiliare deținute pentru prestarea unui serviciu social care generează de asemenea intrări de numerar. Astfel de proprietăți sunt contabilizate în conformitate cu IPSAS 17, *Imobilizări corporale*.
- IPSAS 16 conține prevederi tranzitorii atât pentru adoptarea inițială, cât și pentru modificarea față de versiunea anterioară a IPSAS 16. IAS 40 cuprinde doar prevederi tranzitorii pentru entitățile care utilizează deja IFRS-urile. IFRS 1 tratează adoptarea pentru prima dată a IFRS-urilor. IPSAS 16 include prevederi tranzitorii suplimentare care specifică faptul că atunci când o entitate adoptă pentru prima dată contabilitatea pe bază de angajamente și recunoaște investițiile imobiliare care nu au fost recunoscute anterior, ajustarea trebuie raportată în soldul de deschidere al surplusurilor sau deficitelor acumulate.
- În anumite situații, IPSAS 16 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 40. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenului „situația performanței financiare” în IPSAS 16. Termenul echivalent din IAS 40 este „situația veniturilor și cheltuielilor”.
- IPSAS 16 nu utilizează termenul „venit” (*income*), care în IAS 40 are un sens mai larg decât termenul „venituri” (*revenue*).

## IPSAS 17 – IMOBILIZĂRI CORPORALE

### Recunoaștere

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 16 (revizuit în 2003), *Imobilizări corporale*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 16 sunt reproduse în această publicație a Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) cu permisiunea Fundației pentru Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Textul aprobat al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) este cel publicat de IASB în limba engleză, iar exemplare ale acestora pot fi obținute direct de la departamentul de relații publice al Fundației IFRS, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS-urile, IAS-urile, Proiectele de expunere și alte publicații ale IASB sunt protejate de dreptul de autor al Fundației IFRS.

„IFRS”, „IAS”, „IASB”, „IFRS Foundation”, „International Accounting Standards” și „International Financial Reporting Standards” sunt mărci înregistrate ale Fundației IFRS și nu trebuie utilizate fără acordul Fundației IFRS.

# IPSAS 17 – IMOBILIZĂRI CORPORALE

## Istoricul IPSAS

*Prezenta versiune include amendamentele rezultate din IPSAS-urile emise până la 31 ianuarie 2020.*

IPSAS 17, *Imobilizări corporale*, a fost emis în decembrie 2001.

În decembrie 2006, IPSASB a emis un IPSAS 17 revizuit.

De la această dată, IPSAS 17 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2019* (emis în ianuarie 2020)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018* (emis în octombrie 2018)
- IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public* (emis în ianuarie 2017)
- IPSAS 39, *Beneficiile angajaților* (emis în iulie 2016)
- Documentul *Deprecierea activelor reevaluate* (Amendamente la IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*, și IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*) (emis în iulie 2016)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* (emis în aprilie 2016)
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente* (emis în ianuarie 2015)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2014* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 32, *Angajamente de concesiune a serviciilor: concedenți* (emis în octombrie 2011)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2011* (emis în octombrie 2011)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* (emis în ianuarie 2010)
- IPSAS 27, *Agricultura* (emis în decembrie 2009)
- IPSAS 31, *Imobilizări necorporale* (emis în ianuarie 2010)

## Tabelul punctelor modificate în IPSAS 17

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
Secțiunea Introducere	Eliminată	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
3	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
4	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
5	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020 IPSAS 32 octombrie 2011 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
6	Modificat	IPSAS 27 decembrie 2009 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
7	Modificat	IPSAS 32 octombrie 2011
8	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
13	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
14	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
17	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015



<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
20	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
31	Modificat	IPSAS 39 iulie 2016
36A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
50	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015
51A	Nou	Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016
52	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
60	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
65	Modificat	IPSAS 31 ianuarie 2010
72	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015
78A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015
79	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
81	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
83	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
83A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
84	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
88	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011  IPSAS 40 ianuarie 2017
93	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
95	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
96	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
97	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
98	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
99	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
100	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
101	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
102	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
103	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
104	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
106	Eliminat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020  Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
106A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
107A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
107B	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
107C	Nou	IPSAS 32 octombrie 2011
107D	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
107E	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015
107F	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
107G	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
107H	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
107I	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
107J	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
107K	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
107L	Nou	Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016
107M	Nou	IPSAS 39 iulie 2016
107N	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
107O	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
107P	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020
108	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015

# IPSAS 17 – IMOBILIZĂRI CORPORALE

## CUPRINS

	Punctul
Obiectiv .....	1
Domeniu de aplicare .....	2-12
Active de patrimoniu .....	9-12
Definiții .....	13
Recunoaștere .....	14-25
Active de infrastructură .....	21
Costuri inițiale .....	22
Costuri ulterioare .....	23-25
Evaluarea la recunoaștere .....	26-41
Elemente de cost .....	30-36
Evaluarea costului .....	37-41
Evaluarea după recunoaștere .....	42-81
Modelul bazat pe cost .....	43
Modelul de reevaluare .....	44-58
Amortizare .....	59-78A
Valoarea amortizabilă și perioada de amortizare .....	66-75
Metoda de amortizare .....	76-78A
Depreciere .....	79
Compensații pentru depreciere .....	80-81
Derecunoaștere .....	82-87
Prezentarea informațiilor .....	88-94
Prevederi tranzitorii .....	95-106A
Data intrării în vigoare .....	107-108
Retragerea IPSAS 17 (2001) .....	109
Anexă: Amendamente la alte IPSAS-uri	
Bază pentru concluzii	

Îndrumări de implementare

Exemplu ilustrativ

Comparație cu IAS 16

---

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 17, *Imobilizări corporale*, este prezentat la punctele 1-109. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 17 trebuie citit în contextul obiectivului său, al Bazei pentru concluzii, al *Prefeței la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și al *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile în absența unor îndrumări explicite.

## Obiectiv

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie tratamentul contabil pentru imobilizările corporale astfel încât utilizatorii situațiilor financiare să poată să discearnă informațiile privind investiția unei entități în imobilizările sale corporale, precum și modificările survenite într-o astfel de investiție. Aspectele principale în contabilizarea imobilizărilor corporale sunt (a) recunoașterea activelor, (b) determinarea valorilor lor contabile și (c) cheltuielile cu amortizarea și pierderile din depreciere care trebuie recunoscute în raport cu acestea.

## Domeniu de aplicare

2. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard la contabilizarea imobilizărilor corporale, cu excepția cazurilor în care:**
  - (a) **A fost adoptat un tratament contabil diferit în conformitate cu un alt IPSAS; și**
  - (b) **Este vorba despre active de patrimoniu. Cu toate acestea, dispozițiile de prezentare a informațiilor de la punctele 88, 89 și 92 se aplică acelor active de patrimoniu care sunt recunoscute.**
3. [Eliminat]
4. [Eliminat]
5. Prezentul standard se aplică imobilizărilor corporale, inclusiv:
  - (a) Sistemelor de armament;
  - (b) Activelor de infrastructură; și
  - (c) Angajamentelor de concesiune a serviciilor după recunoașterea și evaluarea inițiale în conformitate cu IPSAS 32, *Angajamente de concesiune a serviciilor: concedenți*.
6. Prezentul standard nu se aplică:
  - (a) Activelor biologice aferente activității agricole, altele decât plantele productive (a se vedea IPSAS 27, *Agricultura*). Prezentul standard se aplică plantelor productive, dar nu se aplică produselor care cresc pe plantele productive;
  - (b) Drepturilor miniere și rezervelor de minerale precum cele de petrol, gaze naturale și resurse similare neregenerabile (a se vedea standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează aspectele legate de drepturile miniere, rezervele de minerale și resursele neregenerabile similare).



Cu toate acestea, prezentul standard se aplică imobilizărilor corporale utilizate pentru dezvoltarea sau menținerea activelor descrise la punctul 6 litera (a) sau la punctul 6 litera (b).

7. Alte IPSAS-uri pot să prevadă recunoașterea unui element de imobilizări corporale în baza unei abordări diferite față de cea din prezentul standard. De exemplu, IPSAS 13, *Contracte de leasing*, impune unei entități să evalueze recunoașterea unui element de imobilizări corporale aflat în leasing pe baza transferului de riscuri și recompense. IPSAS 32 impune unei entități să evalueze recunoașterea unui element de imobilizări corporale utilizat într-un angajament de concesiune a serviciilor pe baza controlului activului. Totuși, în astfel de cazuri, prezentul standard prescrie și alte aspecte ale tratamentului contabil al acestor active, inclusiv amortizarea.
8. O entitate care utilizează modelul bazat pe cost pentru investițiile imobiliare în conformitate cu IPSAS 16, *Investiții imobiliare*, trebuie să utilizeze modelul bazat pe cost din prezentul standard.

### Active de patrimoniu

9. Prezentul standard nu îi impune unei entități să recunoască active de patrimoniu care altfel ar respecta definiția și criteriile de recunoaștere ale imobilizărilor corporale. Dacă o entitate recunoaște totuși active de patrimoniu, atunci aceasta trebuie să aplice dispozițiile de prezentare a informațiilor din prezentul standard și poate, dar nu i se impune, să aplice dispozițiile de evaluare din prezentul standard.
10. Unele active sunt descrise drept active de patrimoniu datorită semnificației lor culturale, istorice sau legate de mediu. Exemplele de active de patrimoniu includ clădiri și monumente istorice, situri arheologice, zone de conservare și rezervații naturale și opere de artă. Activele de patrimoniu prezintă deseori anumite caracteristici, inclusiv cele prezentate mai jos (deși aceste caracteristici nu sunt întâlnite doar la acest tip de active):
  - (a) Valoarea lor în termeni culturali, de mediu, educaționali și istorici este puțin probabil să fie reflectată în totalitate într-o valoare financiară bazată doar pe prețul pieței;
  - (b) Obligațiile legale și/sau statutare pot impune interdicții sau restricții severe la cedarea prin vânzare;
  - (c) Sunt deseori de neînlocuit, iar valoarea lor poate crește odată cu trecerea timpului, chiar dacă starea lor fizică se deteriorează; și
  - (d) Estimarea duratei lor de viață utilă poate fi dificilă, în anumite cazuri aceasta putând fi de câteva sute de ani.

Entitățile din sectorul public pot deține un număr mare de active de patrimoniu care au fost dobândite pe parcursul unei perioade îndelungate și prin mijloace diferite, inclusiv prin cumpărare, donație, testament și sechestrare. Aceste active sunt rareori deținute pentru capacitatea lor de a genera intrări de numerar și pot exista obstacole legale sau sociale în calea utilizării lor în astfel de scopuri.

11. Anumite active de patrimoniu au beneficii economice viitoare sau potențial de servicii diferite față de valoarea lor de patrimoniu, cum ar fi, de exemplu, o clădire istorică utilizată pentru birouri. În aceste cazuri, ele pot fi recunoscute și evaluate pe aceeași bază ca alte elemente de imobilizări corporale. În cazul altor active de patrimoniu, beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii ale acestora se limitează la caracteristicile lor de patrimoniu, ca, de exemplu, în cazul monumentelor și al ruinelor. Existența atât a unor beneficii economice viitoare, cât și a unui potențial de servicii poate afecta alegerea bazei de evaluare.
12. Dispozițiile de prezentare a informațiilor de la punctele 88-94 impun entităților să prezinte informații referitoare la activele recunoscute. Prin urmare, entitățile care recunosc active de patrimoniu trebuie să prezinte pentru acele active informații precum:
  - (a) Baza de evaluare utilizată;
  - (b) Metoda de amortizare utilizată, dacă există;
  - (c) Valoarea contabilă brută;
  - (d) Amortizarea cumulată la sfârșitul perioadei, dacă există; și
  - (e) O reconciliere a valorii contabile de la începutul și de la sfârșitul perioadei, evidențiind anumite componente ale acesteia.

## Definiții

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

**O plantă productivă este o plantă vie care:**

- (a) Este folosită la producerea sau furnizarea produselor agricole;
- (b) Se preconizează că va genera produse pe parcursul mai multor perioade; și
- (c) Are o probabilitate scăzută de a fi vândută ca produs agricol, cu excepția vânzărilor ocazionale de deșeuri.

**(Punctele 9A-9C din IPSAS 27 detaliază această definiție a unei plante productive.)**

**Valoarea contabilă** (în sensul prezentului standard) este valoarea la care este recunoscut un activ după ce se deduc amortizarea cumulată și pierderile din depreciere cumulate.

**Clasa de imobilizări corporale** reprezintă o grupare de active cu o natură sau funcție similară în cadrul operațiunilor entității, care este prezentată ca un element unic în scopul prezentării informațiilor în situațiile financiare.

**Valoarea amortizabilă** este costul unui activ, sau o altă valoare care înlocuiește costul, minus valoarea reziduală a activului.

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

**Valoarea specifică entității** este valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie pe care o entitate preconizează să le obțină din utilizarea continuă a unui activ și din cedarea acestuia la sfârșitul duratei sale de viață utilă sau pe care entitatea preconizează să le suporte la decontarea unei datorii.

O **pierdere din deprecierea unui activ generator de numerar** reprezintă valoarea cu care valoarea contabilă a unui activ depășește valoarea sa recuperabilă.

O **pierdere din deprecierea unui activ generator de fluxuri nemonetare** reprezintă valoarea cu care valoarea contabilă a unui activ depășește valoarea recuperabilă a serviciilor aferente acestuia.

**Imobilizările corporale** sunt elemente corporale care:

- (a) Sunt deținute în vederea utilizării pentru producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și
- (b) Se preconizează a fi utilizate pe parcursul mai multor perioade de raportare.

**Valoarea recuperabilă** este cea mai mare valoare dintre valoarea justă a unui activ generator de numerar minus costurile generate de vânzare și valoarea sa de utilizare.

**Valoarea recuperabilă a serviciilor** este cea mai mare valoare dintre valoarea justă a unui activ generator de fluxuri nemonetare minus costurile generate de vânzare și valoarea sa de utilizare.

**Valoarea reziduală** a unui activ este valoarea estimată pe care ar obține-o în prezent o entitate din cedarea activului, după deducerea costurilor estimate asociate cedării, dacă activul ar avea deja vechimea și starea prevăzute la sfârșitul duratei sale de viață utilă.

**Durata de viață utilă este fie:**

- (a) **Perioada în care se preconizează că un activ va fi disponibil pentru a fi utilizat de către o entitate; fie**
- (b) **Numărul de unități de producție sau alte unități similare pe care o entitate preconizează să le obțină de la activ.**

**Termenii definiți în alte IPSAS-uri sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles ca în acele standarde și sunt reproduse în *Glosarul de termeni definiți* publicat separat.**

**Recunoaștere**

- 14. **Costul unui element de imobilizări corporale trebuie recunoscut drept activ dacă și numai dacă:**
  - (a) **Este probabil ca beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii asociate elementului să îi revină entității; și**
  - (b) **Costul sau valoarea justă a elementului poate fi evaluat(ă) în mod fiabil<sup>1</sup>.**
- 15. [Eliminat]
- 16. [Eliminat]
- 17. Elementele precum piesele de schimb, echipamentele de securitate și cele de service vor fi recunoscute în conformitate cu prezentul IPSAS atunci când acestea corespund definiției imobilizărilor corporale. Altfel, aceste elemente sunt clasificate ca stocuri.
- 18. Prezentul standard nu prescrie unitatea de măsură pentru recunoaștere, adică ce constituie un element de imobilizări corporale. Astfel, este necesar raționamentul în aplicarea criteriilor de recunoaștere în circumstanțele specifice ale unei entități. Ar putea fi adecvat să fie agregate elementele nesemnificative individual, cum ar fi cărțile dintr-o bibliotecă, perifericele și elementele mici de echipament și să se aplice criteriile pentru valoarea agregată.
- 19. O entitate evaluează conform acestui principiu de recunoaștere toate costurile sale cu imobilizările corporale atunci când sunt suportate. Aceste costuri includ costurile suportate inițial pentru dobândirea sau construirea unui element de imobilizări corporale, precum și costurile suportate ulterior pentru adăugări la acesta, pentru înlocuirea parțială sau pentru întreținerea acestuia.

---

<sup>1</sup> Informațiile fiabile nu conțin erori semnificative, nu sunt părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă exact ceea ce susțin că reprezintă sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte. Punctul BC16 din IPSAS 1 detaliază abordarea tranzitorie pentru explicarea fiabilității.

20. Sistemele de armament vor corespunde în mod normal definiției imobilizărilor corporale și trebuie recunoscute drept active în conformitate cu prezentul standard. Sistemele de armament includ vehicule și alte echipamente, precum nave de război, submarine, aeronave militare, tancuri, vehicule purtătoare de rachete și lansatoare de rachete folosite permanent pentru furnizarea de servicii de apărare, chiar dacă pe timp de pace sunt utilizate doar pentru descurajare. Unele elemente de unică folosință, cum ar fi anumite tipuri de rachete balistice, pot furniza un serviciu permanent de descurajare împotriva agresorilor și, prin urmare, pot fi clasificate drept sisteme de armament.

### Active de infrastructură

21. Unele active sunt descrise în general drept active de infrastructură. Deși nu există nicio definiție universal acceptată a activelor de infrastructură, aceste active prezintă, în general, o parte din sau toate caracteristicile următoare:
- (a) Fac parte dintr-un sistem sau dintr-o rețea;
  - (b) Sunt specializate ca natură și nu au utilizări alternative;
  - (c) Sunt imobile; și
  - (d) Pot face obiectul unor constrângeri privind cedarea.

Deși proprietarii de active de infrastructură nu se limitează la entitățile din sectorul public, activele de infrastructură importante sunt întâlnite frecvent în sectorul public. Activele de infrastructură corespund definiției imobilizărilor corporale și trebuie contabilizate în conformitate cu prezentul standard. Exemplele de active de infrastructură includ rețelele de drumuri, sistemele de canalizare, sistemele de furnizare a apei și a energiei electrice, precum și rețelele de comunicații.

### Costuri inițiale

22. Unele elemente de imobilizări corporale pot fi necesare din motive de siguranță sau de mediu. Achiziția unor astfel de imobilizări corporale, deși nu crește în mod direct beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii ale niciunui element de imobilizări corporale existent, îi poate fi necesară unei entități pentru a obține beneficii economice viitoare sau potențial de servicii din alte active. Astfel de elemente de imobilizări corporale îndeplinesc condițiile pentru a fi recunoscute ca active, deoarece îi dau posibilitatea unei entități să obțină din activele conexe beneficii economice viitoare sau potențial de servicii în plus față de ceea ce ar fi putut obține dacă nu ar fi dobândit elementele respective. De exemplu, reglementările privind siguranța împotriva incendiilor pot impune unui spital să instaleze sisteme noi de stingere a incendiilor. Aceste îmbunătățiri sunt recunoscute ca active deoarece fără ele entitatea nu ar putea să exploateze spitalul în conformitate cu reglementările. Totuși, valoarea contabilă rezultată

a unui astfel de activ și a activelor conexe este analizată pentru depreciere în conformitate cu IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*.

### Costuri ulterioare

23. Conform principiului de recunoaștere de la punctul 14, o entitate nu recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costurile întreținerii zilnice a elementului respectiv. Aceste costuri sunt mai degrabă recunoscute în surplus sau deficit pe măsură ce sunt suportate. Costurile întreținerii zilnice sunt în primul rând costurile cu manopera și consumabilele și pot include costul pieselor mici. Scopul acestor cheltuieli este adesea descris ca fiind pentru „reparațiile și întreținerea” elementului de imobilizări corporale.
24. Componentele unor elemente de imobilizări corporale pot necesita înlocuirea la intervale regulate. De exemplu, un drum poate avea nevoie de reasfaltare o dată la câțiva ani, un furnal poate necesita recăptușirea după un număr specificat de ore de utilizare sau componentele interioare ale unui avion, cum ar fi scaunele și cambuzele, ar putea necesita înlocuirea de mai multe ori pe parcursul duratei de viață a avionului. Pentru elementele de imobilizări corporale poate fi necesară și o înlocuire periodică mai rară, cum ar fi înlocuirea pereților interiori ai unei clădiri, sau o înlocuire nerecurrentă. Conform principiului de recunoaștere de la punctul 14, o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul înlocuirii unei părți a unui astfel de element atunci când este suportat acel cost dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere. Valoarea contabilă a părților înlocuite este derecunoscută în conformitate cu prevederile privind derecunoașterea din prezentul standard (a se vedea punctele 82-87).
25. O condiție pentru continuarea exploataării unui element de imobilizări corporale (de exemplu, un avion) poate fi efectuarea de inspecții generale regulate pentru depistarea defecțiunilor, indiferent dacă sunt înlocuite părți ale elementului sau nu. La momentul efectuării fiecărei inspecții generale, costul acesteia este recunoscut în valoarea contabilă a elementului de imobilizări corporale ca fiind o înlocuire dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere. Orice valoare contabilă rămasă din costul inspecției anterioare (distinct de părțile fizice) este derecunoscută. Acest lucru se întâmplă indiferent dacă în tranzacția în care a fost dobândit sau construit elementul a fost identificat costul inspecției anterioare. Dacă este necesar, costul estimat al unei inspecții similare viitoare poate fi utilizat ca o indicație a ceea ce a însemnat costul componentei de inspecție existente atunci când a fost dobândit sau construit elementul.

### Evaluarea la recunoaștere

26. **Un element de imobilizări corporale care îndeplinește condițiile de recunoaștere drept activ trebuie evaluat la costul său.**

27. **Atunci când un activ este dobândit într-o altă tranzacție decât una de schimb, costul său va fi evaluat la valoarea sa justă de la data achiziției.**
28. Un element de imobilizări corporale poate fi dobândit într-o altă tranzacție decât una de schimb. De exemplu, un dezvoltator poate contribui cu un teren către o administrație locală, gratuit sau la o contravaloare nominală, pentru a permite administrației locale să creeze parcuri, șosele și căi de acces în proiectul dezvoltat. Un activ poate fi dobândit, de asemenea, într-o altă tranzacție decât una de schimb prin intermediul unui sechestru. În aceste condiții, costul elementului este valoarea sa justă de la data dobândirii.
29. În sensul prezentului standard, evaluarea la recunoaștere a unui element de imobilizări corporale, dobândit gratuit sau la un cost nominal, la valoarea sa justă în conformitate cu dispozițiile de la punctul 27 nu constituie o reevaluare. În consecință, dispozițiile privind reevaluarea de la punctul 44 și comentariile ajutoare de la punctele 45-50 se aplică doar atunci când o entitate alege să reevalueze un element de imobilizări corporale în perioadele de raportare ulterioare.

### Elemente de cost

30. Costul unei imobilizări corporale este format din:
- Prețul său de cumpărare, inclusiv taxele vamale de import și taxele nerecuperabile aferente cumpărării, după scăderea reducerilor și rabaturilor comerciale.
  - Orice costuri direct atribuibile aducerii activului la locul și în starea necesare pentru ca acesta să poată funcționa în modul dorit de conducere.
  - Estimarea inițială a costurilor de dezasblare și de înlăturare a elementului și de restaurare a amplasamentului unde este situat, obligație pe care entitatea o suportă la dobândirea elementului sau ca o consecință a utilizării elementului pe o anumită perioadă în alte scopuri decât cele de a produce stocuri în timpul acelei perioade.
31. Exemple de costuri direct atribuibile sunt:
- Costurile cu beneficiile angajaților (așa cum sunt definite în IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*) care rezultă direct din construirea sau achiziționarea elementului de imobilizări corporale;
  - Costurile de amenajare a amplasamentului;
  - Costurile inițiale de livrare și manipulare;
  - Costurile de instalare și asamblare;
  - Costurile de testare a funcționării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul

aducerii activului la acel loc și în acea stare de funcționare (cum ar fi eșantioanele produse la testarea echipamentului); și

- (f) Onorariile profesionale.
32. O entitate aplică IPSAS 12, *Stocuri*, pentru costurile obligațiilor de dezasamblare, înlăturare și restaurare a amplasamentului unde se află elementul care sunt suportate într-o anumită perioadă ca o consecință a folosirii elementului pentru producerea stocurilor în timpul perioadei respective. Obligațiile privind costurile contabilizate în conformitate cu IPSAS 12 sau cu IPSAS 17 sunt recunoscute și evaluate în conformitate cu IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*.
33. Exemple de costuri care nu sunt costuri ale unui element de imobilizări corporale sunt:
- (a) Costurile de deschidere a unei noi instalații;
  - (b) Costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile în materie de publicitate și activități promoționale);
  - (c) Costurile de desfășurare a unei activități într-un loc nou sau cu o nouă clasă de clienți (inclusiv costurile de instruire a personalului); și
  - (d) Costurile administrative și alte cheltuieli generale de regie.
34. Recunoașterea costurilor în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale încetează atunci când elementul se află la locul și în starea necesare funcționării în maniera dorită de conducere. Prin urmare, costurile suportate pentru utilizarea și repunerea în funcțiune a unui element nu sunt incluse în valoarea contabilă a elementului respectiv. De exemplu, următoarele costuri nu sunt incluse în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale:
- (a) Costurile suportate atunci când un element capabil să funcționeze în maniera dorită de conducere trebuie încă să fie adus la starea de funcționare sau este exploatat sub capacitatea maximă;
  - (b) Pierderile inițiale din exploatare, cum ar fi cele suportate la creșterea cererii pentru produsul realizat de elementul respectiv; și
  - (c) Costurile reamplasării sau reorganizării parțiale sau totale a activităților entității.
35. Unele operațiuni, deși desfășurate pentru construcția sau dezvoltarea unui element de imobilizări corporale, nu sunt necesare pentru aducerea elementului la locul și în starea necesare pentru ca elementul să poată funcționa în maniera dorită de conducere. Aceste operațiuni ocazionale pot avea loc înaintea sau în timpul activităților de construcție sau dezvoltare. De exemplu, se pot obține venituri din utilizarea unui teren de construcție ca parcare până la începerea



construcției. Deoarece operațiunile ocazionale nu sunt necesare pentru aducerea unui element la locul și în starea necesare funcționării în maniera dorită de conducere, veniturile și cheltuielile aferente operațiunilor ocazionale sunt recunoscute în surplus sau deficit și sunt incluse în clasificările corespunzătoare ale veniturilor și cheltuielilor.

36. Costul unui activ construit în regie proprie este determinat prin utilizarea acelorași principii ca pentru un activ dobândit. Dacă o entitate produce active similare pentru vânzare în cursul normal al activității, costul activului este de obicei același cu costul construcției unui activ pentru vânzare (a se vedea IPSAS 12). Prin urmare, orice surplusuri interne se elimină din obținerea unor astfel de costuri. În mod similar, costul cantităților neobișnuite de deșeuri, de manoperă sau de alte resurse suportat pentru construirea în regie proprie a unui activ nu este inclus în costul activului. IPSAS 5, *Costurile îndatorării*, stabilește criteriile pentru recunoașterea dobânzii ca o componentă a valorii contabile a unui element de imobilizări corporale construit în regie proprie.
- 36A. Plantele productive sunt contabilizate în același mod ca elementele de imobilizări corporale în regie proprie înainte ca acestea să se afle la locul și în starea necesare pentru a putea funcționa în maniera dorită de conducere. În consecință, referințele la „construcție” din prezentul standard trebuie interpretate ca incluzând activitățile necesare pentru cultivarea plantelor productive înainte ca acestea să se afle la locul și în starea necesare pentru a putea funcționa în maniera dorită de conducere.

### Evaluarea costului

37. Costul unui element de imobilizări corporale este echivalentul în numerar al prețului sau, pentru un element la care se face referire la punctul 27, valoarea sa justă la data recunoașterii. Dacă plata este amânată peste termenele normale ale creditului, diferența dintre echivalentul în numerar al prețului și plata totală este recunoscută drept dobândă de-a lungul perioadei de creditare, cu excepția cazului în care această dobândă este recunoscută în valoarea contabilă a elementului în conformitate cu tratamentul alternativ permis din IPSAS 5.
38. În schimbul unui activ sau al unor active nemonetare, sau al unei combinații de active monetare și nemonetare, pot fi dobândite unul sau mai multe elemente de imobilizări corporale. Discuția următoare se referă doar la schimbul unui activ nemonetar cu altul, dar se aplică, de asemenea, tuturor schimburilor descrise în propoziția precedentă. Costul unui astfel de element de imobilizări corporale este evaluat la valoarea justă, cu excepția cazului în care (a) tranzacția de schimb nu are conținut comercial sau (b) nici valoarea justă a activului primit, nici cea a activului cedat nu se pot evalua în mod fiabil. Elementul dobândit este evaluat în acest fel chiar dacă o entitate nu poate să derecunoască imediat activul cedat. Dacă elementul dobândit nu este evaluat la valoarea justă, costul său este evaluat la valoarea contabilă a activului cedat.

39. O entitate stabilește dacă o tranzacție de schimb are conținut comercial luând în considerare măsura în care se preconizează că fluxurile de trezorerie viitoare sau potențialul de servicii se vor schimba ca rezultat al tranzacției. O tranzacție de schimb are conținut comercial în cazul în care:
- (a) Configurația (riscul, plasarea în timp și valoarea) fluxurilor de trezorerie sau potențialului de servicii ale activului primit diferă de configurația fluxurilor de trezorerie sau potențialului de servicii ale activului transferat; sau
  - (b) Valoarea specifică entității a părții din operațiunile entității afectate de tranzacție se modifică din cauza schimbului; și
  - (c) Diferența de la litera (a) sau de la litera (b) este semnificativă în raport cu valoarea justă a activelor schimbate.
- Pentru a determina dacă o tranzacție de schimb are conținut comercial, valoarea specifică entității a părții din operațiunile entității afectate de tranzacție trebuie să reflecte fluxurile de trezorerie după impozitare, dacă se aplică impozitul. Rezultatul acestor analize poate fi clar fără ca entitatea să aibă de efectuat calcule detaliate.
40. Valoarea justă a unui activ pentru care nu există tranzacții comparabile pe piață poate fi evaluată în mod fiabil dacă (a) variația intervalului estimărilor rezonabile ale valorii juste nu este semnificativă pentru acel activ sau (b) probabilitățile diverselor estimări din interval pot fi evaluate rezonabil și utilizate la estimarea valorii juste. Dacă o entitate este capabilă să determine în mod fiabil valoarea justă atât a unui activ primit, cât și a unui activ cedat, atunci valoarea justă a activului cedat este utilizată la evaluarea costului activului primit, cu excepția cazului în care valoarea justă a activului primit este în mod clar mai evidentă.
41. Costul unui element de immobilizări corporale deținut de un locatar în baza unui contract de leasing este determinat în conformitate cu IPSAS 13.

## **Evaluarea după recunoaștere**

42. **O entitate trebuie să aleagă drept politică contabilă fie modelul bazat pe cost de la punctul 43, fie modelul de reevaluare de la punctul 44 și trebuie să aplice acea politică unei clase întregi de immobilizări corporale.**

### **Modelul bazat pe cost**

43. **După recunoașterea ca activ, un element de immobilizări corporale trebuie contabilizat la costul său minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate.**

### **Modelul de reevaluare**

44. **După recunoașterea ca activ, un element de immobilizări corporale a cărui valoare justă poate fi evaluată în mod fiabil trebuie contabilizat la o valoare**

reevaluată, aceasta fiind valoarea sa justă la data reevaluării minus orice amortizare cumulată ulterior și orice pierderi din depreciere cumulate ulterior. Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate pentru a se asigura că valoarea contabilă nu se deosebește semnificativ față de ceea ce s-ar determina prin utilizarea valorii juste la data de raportare. Tratatamentul contabil pentru reevaluare este prezentat la punctele 54-56.

45. Valoarea justă a elementelor de imobilizări corporale se determină în general din dovezile bazate pe piață prin evaluare. Valoarea justă a elementelor de imobilizări corporale este în general valoarea lor pe piață determinată prin evaluare. O evaluare a valorii unui activ este în mod normal realizată de un membru al profesiei de evaluator, care deține o calificare profesională recunoscută și relevantă. Pentru multe active, valoarea justă va fi stabilită cu ușurință în raport cu prețurile cotate pe o piață activă și lichidă. De exemplu, prețurile de piață curente pot fi în general obținute pentru terenuri, clădiri nespecializate, vehicule motorizate și multe tipuri de instalații și echipamente.
46. Pentru anumite active din sectorul public poate fi dificilă stabilirea valorii lor de piață din cauza absenței tranzacțiilor pe piață pentru aceste active. Anumite entități din sectorul public pot deține pachete mari de astfel de active.
47. Acolo unde nu există dovezi disponibile pentru a determina valoarea de piață pe o piață activă și lichidă a unui element de proprietate imobiliară, valoarea justă a elementului poate fi stabilită în raport cu celelalte elemente cu caracteristici similare, în circumstanțe și locații similare. De exemplu, valoarea justă a unui teren vacant proprietate de stat care a fost deținut pentru o lungă perioadă de timp în care au avut loc puține tranzacții poate fi estimată în raport cu valoarea de piață a unui teren cu topografie și caracteristici similare într-o locație similară pentru care există dovezi de piață. În cazul clădirilor specializate și al altor structuri, valoarea justă poate fi estimată utilizându-se abordarea bazată pe costul de înlocuire amortizat sau pe costul de restaurare ori abordarea unităților de servicii (a se vedea IPSAS 21). În multe cazuri, costul de înlocuire amortizat al unui activ poate fi stabilit în raport cu prețul de cumpărare al unui activ similar cu un potențial de servicii rămas pe o piață activă și lichidă. În anumite cazuri, costul de reproducere al unui activ va fi cel mai bun indicator al costului său de înlocuire. De exemplu, în cazul unei pierderi, o clădire a parlamentului poate fi reprodusă mai degrabă decât înlocuită cu o clădire alternativă, datorită semnificației sale pentru comunitate.
48. Dacă nu există o dovadă bazată pe piață a valorii juste din cauza naturii specializate a imobilizării corporale, o entitate poate fi nevoită să estimeze valoarea justă folosind, de exemplu, costul de reproducere, costul de înlocuire amortizat, costul de restaurare sau abordarea unităților de servicii (a se vedea IPSAS 21). Costul de înlocuire amortizat al unui element de imobilizări corporale poate fi stabilit în raport cu prețul de cumpărare de pe piață al anumitor componente utilizate pentru producerea activului sau la prețul indexat pentru același activ

sau pentru unul similar pe baza unui preț dintr-o perioadă anterioară. Atunci când este utilizată metoda prețului indexat este necesar raționamentul pentru a determina dacă tehnologia de producție s-a modificat substanțial în acea perioadă și dacă capacitatea activului de referință este aceeași cu cea a activului care este evaluat.

49. Frecvența reevaluărilor depinde de modificările valorilor juste ale imobilizărilor corporale care sunt reevaluate. Atunci când valoarea justă a unui activ reevaluat este semnificativ diferită față de valoarea sa contabilă, se impune o nouă reevaluare. Unele elemente de imobilizări corporale suferă modificări semnificative și fluctuante ale valorii juste, necesitând, prin urmare, reevaluări anuale. În cazul imobilizărilor corporale ale căror valori juste nu suferă modificări semnificative nu sunt necesare reevaluări atât de frecvente. În schimb, este posibil să fie necesară o reevaluare a elementului respectiv numai o dată la trei sau la cinci ani.
50. Atunci când un element de imobilizări corporale este reevaluat, valoarea contabilă a acelui activ este ajustată la valoarea reevaluată. La data reevaluării, activul este tratat în unul dintre următoarele moduri:
- (a) Valoarea contabilă brută este ajustată într-o manieră care este consecventă cu reevaluarea valorii contabile a activului. De exemplu, valoarea contabilă brută ar putea fi retrată în funcție de datele de pe o piață observabilă sau ar putea fi retrată proporțional cu modificarea valorii contabile. Amortizarea cumulată la data reevaluării este ajustată astfel încât să fie egală cu diferența dintre valoarea contabilă brută și valoarea contabilă a activului după ce au fost luate în considerare pierderile din depreciere cumulate; sau
  - (b) Amortizarea cumulată este eliminată din valoarea contabilă brută a activului.

Valoarea ajustării amortizării cumulate face parte din creșterea sau reducerea valorii contabile care este contabilizată în conformitate cu punctele 54 și 55.

51. **Dacă un element de imobilizări corporale este reevaluat, atunci întreaga clasă de imobilizări corporale din care face parte acel element trebuie reevaluată.**
- 51A. **Pierderile din depreciere și reluările pierderilor din depreciere aferente unui activ conform IPSAS 21 și IPSAS 26, *Deprecierea activelor generate de numerar*, nu determină, în general, necesitatea reevaluării clasei de active căreia îi aparține activul sau grupul de active.**
52. O clasă de imobilizări corporale este o grupare de active cu natură sau funcție similară în cadrul activităților entității. Exemple de astfel de clase sunt următoarele:
- (a) Terenuri;

- (b) Clădiri operaționale;
  - (c) Drumuri;
  - (d) Mașini și echipamente;
  - (e) Rețele de electricitate;
  - (f) Nave;
  - (g) Aeronave;
  - (h) Sistemele de armament;
  - (i) Autovehicule;
  - (j) Mobilier și accesorii;
  - (k) Echipament de birotică;
  - (l) Instalații de forare a țiteiului; și
  - (m) Plante productive.
53. Elementele dintr-o clasă de imobilizări corporale sunt reevaluate simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă a activelor și raportarea în situațiile financiare a unor valori care sunt o combinație de costuri și valori calculate la date diferite. Cu toate acestea, o clasă de active poate fi reevaluată permanent dacă această reevaluare se poate realiza în timp scurt și dacă reevaluările respective sunt mereu actualizate.
54. **Dacă valoarea contabilă a unei clase de active este majorată ca urmare a unei reevaluări, această majorare trebuie înregistrată direct la surplusul din reevaluare. Cu toate acestea, majorarea trebuie recunoscută în surplus sau deficit în măsura în care aceasta anulează o reducere din reevaluare a aceleiași clase de active recunoscută anterior în surplus sau deficit.**
55. **Dacă valoarea contabilă a unei clase de active este diminuată ca urmare a unei reevaluări, această reducere trebuie recunoscută în surplus sau deficit. Cu toate acestea, reducerea trebuie debitată direct din surplusul din reevaluare în funcție de orice sold de credit existent în surplusul din reevaluare în legătură cu respectiva clasă de active.**
56. **Creșterile și reducerile din reevaluare legate de activele individuale din cadrul unei clase de imobilizări corporale trebuie să se compenseze între ele în cadrul acelei clase, dar nu trebuie compensate în raport cu active din clase diferite.**
57. Unele dintre sau toate surplusurile din reevaluare incluse în activele nete / capitalurile proprii în legătură cu imobilizările corporale pot fi transferate direct în surplusurile sau deficiturile acumulate atunci când sunt derecunoscute activele.

Acest lucru poate implica transferarea parțială sau totală a surplusului la retragerea din uz sau cedarea activelor din clasa de immobilizări corporale la care se referă surplusul. Cu toate acestea, o parte din surplus poate fi transferată pe măsură ce activele sunt utilizate de entitate. În acest caz, valoarea surplusului transferat ar fi diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate a activelor și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activelor. Transferurile de la surplusul din reevaluare la surplusurile sau deficiturile acumulate nu se fac prin surplus sau deficit.

58. Îndrumări cu privire la efectele asupra impozitului pe surplusuri, în cazul în care există, rezultate din reevaluarea immobilizărilor corporale pot fi găsite în standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează impozitul pe profit.

### Amortizare

59. **Fiecare parte a unui element de immobilizări corporale cu un cost care este semnificativ față de costul total al elementului trebuie amortizată separat.**
60. O entitate alocă o sumă recunoscută inițial cu privire la un element de immobilizări corporale pentru părțile sale semnificative și amortizează separat fiecare astfel de parte. De exemplu, în majoritatea cazurilor s-ar impune amortizarea separată a pavajelor, structurii, bordurilor și canalelor, trotuarelor, podurilor și iluminării care țin de un sistem rutier. Similar, ar putea fi adecvat să se amortizeze separat structura și motoarele unei aeronave, fie că acestea sunt deținute în proprietate, fie că sunt deținute în baza unui leasing financiar. În mod similar, dacă o entitate dobândește immobilizări corporale care fac obiectul unui leasing operațional în care ea este locator, ar putea fi adecvat și să amortizeze separat valorile reflectate în costul aceluia element care sunt atribuibile termenelor favorabile sau nefavorabile ale contractului de leasing față de termenele pieței.
61. O parte semnificativă a unui element de immobilizări corporale poate avea o durată de viață utilă și o metodă de amortizare care sunt aceleași cu durata de viață utilă și cu metoda de amortizare ale unei alte părți semnificative a aceluiași element. Astfel de părți pot fi grupate pentru determinarea cheltuielilor cu amortizarea.
62. În măsura în care o entitate amortizează separat unele părți ale unui element de immobilizări corporale, aceasta amortizează de asemenea separat ceea ce rămâne din acel element. Ceea ce rămâne constă în părțile elementului care nu sunt semnificative individual. Dacă o entitate are așteptări diferite pentru aceste părți, ar putea fi necesară utilizarea unor tehnici de aproximare pentru amortizarea restului de părți într-un mod care reprezintă exact ritmul de consum și/sau durata de viață utilă a părților sale.
63. O entitate poate alege să amortizeze separat părțile unui element care nu au un cost semnificativ față de costul total al elementului.

64. **Cheltuielile cu amortizarea pentru fiecare perioadă trebuie recunoscute în surplus sau deficit, cu excepția cazului în care sunt incluse în valoarea contabilă a unui alt activ.**
65. Cheltuielile cu amortizarea pentru o perioadă sunt recunoscute în general în surplus sau deficit. Cu toate acestea, beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii încorporate într-un activ sunt uneori absorbite pentru producerea altor active. În acest caz, cheltuielile cu amortizarea constituie o parte a costului altui activ și sunt incluse în valoarea sa contabilă. De exemplu, amortizarea fabricării imobilizărilor corporale este inclusă în costurile de conversie a stocurilor (a se vedea IPSAS 12). În mod similar, amortizarea imobilizărilor corporale utilizate pentru activitățile de dezvoltare poate fi inclusă în costul unei imobilizări necorporale recunoscute în conformitate cu IPSAS 31, *Imobilizări necorporale*.

*Valoarea amortizabilă și perioada de amortizare*

66. **Valoarea amortizabilă a unui activ trebuie alocată în mod sistematic pe durata sa de viață utilă.**
67. **Valoarea reziduală și durata de viață utilă ale unui activ trebuie revizuite cel puțin la fiecare dată de raportare anuală și, dacă așteptările se deosebesc de alte estimări anterioare, modificarea (modificările) trebuie contabilizată (contabilizate) ca modificare a unei estimări contabile, în conformitate cu IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*.**
68. Amortizarea este recunoscută chiar dacă valoarea justă a activului depășește valoarea sa contabilă, atâta timp cât valoarea reziduală a activului nu depășește valoarea sa contabilă. Reparațiile și întreținerea unui activ nu elimină nevoia de a-l amortiza. În schimb, unele active pot fi întreținute necorespunzător sau întreținerea poate fi amânată pe termen nedefinit din cauza constrângerilor bugetare. Atunci când politicile de gestionare a unui activ amplifică uzura unui activ, durata sa de viață utilă trebuie reevaluată și ajustată în mod corespunzător.
69. Valoarea amortizabilă a unui activ este determinată după deducerea valorii reziduale a acestuia. În practică, valoarea reziduală a unui activ este de cele mai multe ori nesemnificativă și, prin urmare, nu se ia în considerare la calcularea valorii amortizabile.
70. Valoarea reziduală a unui activ poate crește până la o valoare mai mare sau egală cu valoarea contabilă a activului. Dacă se întâmplă acest lucru, cheltuielile cu amortizarea activului sunt egale cu zero, cu excepția cazului în care și până când valoarea sa reziduală descreește ulterior până la o valoare inferioară valorii contabile a activului.
71. Amortizarea unui activ începe când acesta este disponibil pentru utilizare, adică atunci când se află la locul și în starea necesare pentru a putea funcționa

în maniera dorită de conducere. Amortizarea unui activ încetează atunci când activul este derecunoscut. Prin urmare, amortizarea nu încetează atunci când activul nu este utilizat sau când este retras din utilizarea activă și deținut în vederea cedării, cu excepția cazului în care acesta este complet amortizat. Cu toate acestea, conform metodelor de amortizare bazate pe utilizare, cheltuielile cu amortizarea pot fi zero atunci când nu există producție.

72. Beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii încorporate într-un element de immobilizări corporale sunt consumate de o entitate în principal prin utilizarea activului. Totuși, alți factori, cum ar fi uzura morală tehnică sau comercială și uzura fizică ale activului atunci când nu este folosit, au adesea drept rezultat diminuarea beneficiilor economice sau a potențialului de servicii care ar fi putut fi obținute de la activul respectiv. În consecință, toți factorii următori sunt luați în considerare la determinarea duratei de viață utilă a unui activ:
- (a) Utilizarea preconizată a activului. Utilizarea este evaluată în raport cu capacitatea sau producția fizică preconizată a activului.
  - (b) Uzura fizică preconizată, care depinde de factori operaționali cum ar fi numărul de ture pentru care va fi utilizat activul și programul de reparații și întreținere, precum și păstrarea și întreținerea activului atunci când nu este utilizat.
  - (c) Uzura morală tehnică sau comercială care rezultă din modificările sau îmbunătățirile producției ori dintr-o modificare a cererii de pe piață pentru produsul sau serviciul furnizat de activ. Reducerile viitoare în prețul de vânzare al unui element care a fost produs utilizând un activ ar putea indica o așteptare referitoare la uzura morală tehnică sau comercială a activului, care, la rândul său, ar putea reflecta o reducere a beneficiilor economice viitoare sau a potențialului de servicii încorporate în activ.
  - (d) Limitele legale sau de natură similară privind utilizarea activului, cum ar fi datele de expirare a contractelor de leasing aferente.
73. Durata de viață utilă a unui activ este definită în sensul utilității preconizate a activului pentru entitate. Politica de gestionare a activelor unei entități poate include cedarea activelor după o perioadă specificată de timp sau după consumarea unui procent specificat din beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii încorporate în activ. Prin urmare, durata de viață utilă a unui activ poate fi mai scurtă decât durata sa de viață economică. Estimarea duratei de viață utilă a activului este o problemă de raționament bazat pe experiența entității cu active similare.
74. Terenurile și clădirile sunt active separabile și sunt contabilizate separat, chiar și atunci când sunt dobândite împreună. Cu unele excepții, cum ar fi carierele și amplasamentele utilizate ca gropi de gunoi, terenurile au o durată de viață



utilă nelimitată și, prin urmare, nu se amortizează. Clădirile au o durată de viață utilă limitată și, prin urmare, sunt active amortizabile. O creștere a valorii terenului pe care se află o clădire nu afectează determinarea valorii amortizabile a clădirii.

75. În cazul în care costul terenului include costurile de dezasamblare, înlăturare și restaurare, porțiunea respectivă a activului teren este amortizată pe perioada beneficiilor sau potențialului de servicii obținute din suportarea acelor costuri. În unele cazuri, terenul însuși poate avea o durată de viață utilă limitată, situație în care este amortizat într-un mod care reflectă beneficiile sau potențialul de servicii care vor deriva din el.

*Metoda de amortizare*

76. **Metoda de amortizare utilizată trebuie să reflecte ritmul preconizat de consumare de către entitate a beneficiilor economice viitoare sau a potențialului de servicii ale activului.**
77. **Metoda de amortizare aplicată unui activ trebuie revizuită cel puțin la fiecare dată de raportare anuală și, dacă se constată o modificare semnificativă a ritmului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare sau a potențialului de servicii aduse de acel activ, metoda trebuie schimbată pentru a reflecta ritmul modificat. O astfel de modificare trebuie contabilizată drept modificare de estimare contabilă în conformitate cu IPSAS 3.**
78. Pot fi folosite diverse metode de amortizare pentru alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ de-a lungul duratei sale de viață utilă. Aceste metode includ metoda liniară, metoda amortizării degresive și metoda unităților de producție. Amortizarea liniară are drept rezultat o cheltuială constantă de-a lungul duratei de viață utilă dacă valoarea reziduală a activului nu se modifică. Metoda degresivă are ca rezultat o cheltuială de amortizare descrescătoare de-a lungul duratei de viață utilă. Metoda unităților de producție are ca rezultat o cheltuială pe baza utilizării sau producției preconizate. Entitatea selectează metoda care reflectă cel mai fidel ritmul preconizat de consum al beneficiilor economice viitoare sau al potențialului de servicii înglobate în activ. Metoda respectivă este aplicată consecvent de la o perioadă la alta, cu excepția cazului în care există o modificare a ritmului preconizat de consum al acelor beneficii economice viitoare sau al acelui potențial de servicii.
- 78A. O metodă de amortizare care se bazează pe veniturile generate de o activitate care include utilizarea unui activ nu este adecvată. Veniturile generate de o activitate care include utilizarea unui activ reflectă în general alți factori decât consumul beneficiilor economice sau al potențialului de servicii aferente activului. De exemplu, veniturile sunt afectate de alte intrări și procese, de activitățile de vânzare și de modificările prețurilor și volumelor vânzărilor. Componenta de preț a veniturilor poate fi afectată de inflație, care nu are niciun efect asupra modului în care este consumat activul.

**Depreciere**

79. Pentru a determina dacă un element de imobilizări corporale este sau nu depreciat, o entitate aplică, după caz, IPSAS 21 sau IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*. Aceste standarde explică modul în care o entitate revizuieste valoarea contabilă a activelor sale, modul în care determină valoarea recuperabilă a serviciilor sau valoarea recuperabilă a unui activ, precum și momentul în care recunoaște o pierdere din depreciere sau reia recunoașterea unei pierderi din depreciere.

**Compensații pentru depreciere**

80. **Compensațiile de la terți pentru elementele de imobilizări corporale care au fost depreciate, pierdute sau abandonate trebuie incluse în surplus sau deficit atunci când compensațiile devin exigibile.**
81. Deprecierile sau pierderile de elemente de imobilizări corporale, pretențiile sau plățile aferente de compensații de la terți și orice cumpărări sau construcții ulterioare de active de înlocuire constituie evenimente economice separate care sunt contabilizate separat, după cum urmează:
- (a) Deprecierile elementelor de imobilizări corporale sunt recunoscute în conformitate cu IPSAS 21 sau cu IPSAS 26, după caz;
  - (b) Derecunoașterea elementelor de imobilizări corporale scoase din uz sau cedate este determinată în conformitate cu prezentul standard;
  - (c) Compensațiile primite de la terți pentru elementele de imobilizări corporale care au fost depreciate, pierdute sau abandonate sunt incluse în determinarea surplusului sau deficitului când acestea devin exigibile; și
  - (d) Costul elementelor de imobilizări corporale restaurate, cumpărate sau construite ca înlocuiri este determinat în conformitate cu prezentul standard.

**Derecunoaștere**

82. **Valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale trebuie derecunoscută:**
- (a) **La cedare; sau**
  - (b) **Atunci când nu se preconizează beneficii economice viitoare sau potențial de servicii din utilizarea sau cedarea sa.**
83. **Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unui element de imobilizări corporale trebuie inclus(ă) în surplus sau deficit atunci când elementul este derecunoscut (cu excepția situației în care IPSAS 13 prevede altceva în cazul unei vânzări și al unui leaseback).**
- 83A. Totuși, o entitate care pe parcursul activităților sale obișnuite vinde în mod repetat elemente de imobilizări corporale pe care le-a deținut pentru închiriere către alții va transfera astfel de active la stocuri la valoarea lor contabilă atunci

când ele încetează să fie închiriate și sunt deținute în vederea vânzării. Încasările în urma vânzării unor astfel de active vor fi recunoscute drept venituri în conformitate cu IPSAS 9, *Venituri din tranzacții de schimb*.

84. Cedarea unui element de imobilizări corporale poate avea loc în mai multe moduri (de exemplu, prin vânzare, prin încheierea unui contract de leasing sau prin donație). La determinarea datei de cedare a unui element, o entitate aplică criteriile din IPSAS 9 pentru recunoașterea veniturilor din vânzarea bunurilor. IPSAS 13 se aplică pentru cedarea prin vânzare și leaseback.
85. Dacă, în conformitate cu principiul de recunoaștere de la punctul 14, o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul unei înlocuiri parțiale a elementului, atunci aceasta derecunoaște valoarea contabilă a părții înlocuite indiferent dacă partea înlocuită a fost amortizată separat. Dacă o entitate nu poate determina valoarea contabilă a părții înlocuite, ea poate utiliza costul înlocuirii ca indicație a valorii costului părții înlocuite la momentul dobândirii sau construcției.
86. **Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unui element de imobilizări corporale trebuie determinat(ă) ca fiind diferența dintre încasările nete din cedare, dacă există, și valoarea contabilă a elementului.**
87. Contravaloarea de primit la cedarea unui element de imobilizări corporale este recunoscută inițial la valoarea sa justă. Dacă plata pentru element este amânată, contravaloarea primită este recunoscută inițial la echivalentul în numerar al prețului. Diferența dintre valoarea nominală a contravalorii și echivalentul în numerar al prețului este recunoscută ca venit din dobânzi în conformitate cu IPSAS 9, reflectând randamentul propriu-zis al creanței.

## Prezentarea informațiilor

88. **Situațiile financiare trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare clasă de imobilizări corporale recunoscute în situațiile financiare:**
  - (a) **Bazele de evaluare folosite la determinarea valorii contabile brute;**
  - (b) **Metodele de amortizare utilizate;**
  - (c) **Duratele de viață utilă sau ratele de amortizare folosite;**
  - (d) **Valoarea contabilă brută și amortizarea cumulată (agregată cu pierderile cumulate din depreciere) la începutul și la sfârșitul perioadei; și**
  - (e) **O reconciliere a valorii contabile de la începutul și sfârșitul perioadei, prezentând:**
    - (i) **Intrările;**
    - (ii) **Cedările;**

- (iii) **Achizițiile rezultate din combinări de operațiuni din sectorul public;**
- (iv) **Creșterile sau reducerile rezultate din reevaluări pe baza punctelor 44, 54 și 55 și din pierderile din depreciere (dacă există) recunoscute sau reluate direct în activele nete / capitalurile proprii în conformitate cu IPSAS 21 sau IPSAS 26, după caz;**
- (v) **Pierderile din depreciere recunoscute în surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 21 sau IPSAS 26, după caz;**
- (vi) **Pierderile din depreciere reluate în surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 21 sau IPSAS 26, după caz;**
- (vii) **Amortizarea;**
- (viii) **Diferențele nete de schimb valutar rezultate în urma conversiei situațiilor financiare din moneda funcțională într-o monedă de prezentare diferită, inclusiv conversia unei operațiuni din străinătate în moneda de prezentare a entității raportoare; și**
- (ix) **Alte modificări.**

89. **Situațiile financiare trebuie de asemenea să prezinte următoarele informații pentru fiecare clasă de immobilizări corporale recunoscute în situațiile financiare:**

- (a) **Existența și valorile corespunzătoare restricțiilor asupra titlului de proprietate și immobilizărilor corporale acordate drept titluri de valoare pentru datorii;**
- (b) **Valoarea cheltuielilor recunoscute în valoarea contabilă a unui element de immobilizări corporale în cursul construcției sale;**
- (c) **Valoarea angajamentelor contractuale pentru achiziția unor immobilizări corporale; și**
- (d) **Valoarea compensațiilor de la terțe părți pentru elementele de immobilizări corporale care s-au depreciat, au fost pierdute sau la care s-a renunțat, care este inclusă în surplus sau deficit, dacă aceasta nu este prezentată separat în situația propriu-zisă a performanței financiare.**

90. **Selectarea metodei de amortizare și estimarea duratei de viață utilă a activelor sunt probleme de raționament. Prin urmare, prezentarea metodelor adoptate și a duratelor de viață utilă estimate sau a ratelor de amortizare le oferă utilizatorilor situațiilor financiare informații care le permit analizarea politicilor selectate de conducere și dă posibilitatea realizării de comparații cu alte entități. Din aceleași motive, este necesar să se prezinte următoarele informații:**

- (a) Amortizarea, fie recunoscută în surplus sau deficit, fie ca parte a costului altor active, pe parcursul unei perioade; și
  - (b) Amortizarea cumulată la sfârșitul perioadei.
91. În conformitate cu IPSAS 3, o entitate trebuie să prezinte natura și efectul unei modificări a estimărilor contabile care afectează perioada curentă sau se preconizează că va avea un efect asupra perioadelor ulterioare. Pentru imobilizările corporale, o astfel de prezentare de informații poate rezulta din modificările estimărilor referitoare la:
- (a) Valorile reziduale;
  - (b) Costurile estimate de dezasamblare, înlăturare și restaurare a elementelor de imobilizări corporale;
  - (c) Duratele de viață utilă; și
  - (d) Metodele de amortizare.
92. **În cazul în care o clasă de imobilizări corporale este înregistrată la valori reevaluate, trebuie prezentate următoarele informații:**
- (a) **Data intrării în vigoare a reevaluării;**
  - (b) **Dacă a fost implicat un evaluator independent;**
  - (c) **Metodele și ipotezele semnificative aplicate pentru estimarea valorilor juste ale activelor;**
  - (d) **Măsura în care valorile juste ale activelor au fost determinate direct în raport cu prețurile observabile pe o piață activă sau cu tranzacții recent realizate în condiții obiective ori au fost estimate prin utilizarea altor tehnici de evaluare;**
  - (e) **Surplusul din reevaluare, indicând modificarea aferentă perioadei și orice alte restricții aferente distribuirii soldului către acționari;**
  - (f) **Suma tuturor surplusurilor din reevaluare pentru elemente individuale de imobilizări corporale din respectiva clasă; și**
  - (g) **Suma tuturor deficitelor din reevaluare pentru elemente individuale de imobilizări corporale din respectiva clasă.**
93. În conformitate cu IPSAS 21 și IPSAS 26, o entitate prezintă informații referitoare la imobilizările corporale depreciate în plus față de informațiile prevăzute la punctul 88 litera (e) subpunctele (iv)-(vi).
94. Utilizatorii situațiilor financiare pot considera ca fiind relevante pentru nevoile lor și următoarele informații:

- (a) Valoarea contabilă a imobilizărilor corporale scoase temporar din uz;
- (b) Valoarea contabilă brută a oricăror imobilizări corporale amortizate integral și care sunt încă în uz;
- (c) Valoarea contabilă a imobilizărilor corporale retrase din utilizarea activă și deținute în vederea cedării; și
- (d) Atunci când se aplică modelul bazat pe cost, valoarea justă a imobilizărilor corporale atunci când aceasta este semnificativ diferită de valoarea contabilă.

Prin urmare, entitățile sunt încurajate să prezinte aceste valori.

### **Prevederi tranzitorii**

- 95. [Eliminat]
- 96. [Eliminat]
- 97. [Eliminat]
- 98. [Eliminat]
- 99. [Eliminat]
- 100. [Eliminat]
- 101. [Eliminat]
- 102. [Eliminat]
- 103. [Eliminat]
- 104. [Eliminat]
- 105. **Pentru entitățile care au aplicat anterior IPSAS 17 (2001), dispozițiile de la punctele 38-40 privind evaluarea inițială a unui element de imobilizări corporale dobândit în urma unei tranzacții de schimb de active trebuie aplicate prospectiv numai pentru tranzacțiile viitoare.**
- 106. [Eliminat]
- 106A. Punctul 50 a fost modificat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2014* emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru toate reevaluările recunoscute în perioadele anuale care încep la data aplicării inițiale a aceluși amendament sau ulterior acestei date și în perioada anuală imediat anterioară.

### **Data intrării în vigoare**

- 107. **O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2008 sau ulterior**

acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2008, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

- 107A. **Punctul 83A a fost adăugat, iar punctul 84 a fost modificat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* emis în ianuarie 2010. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2011 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2011, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice amendamentul aferent pentru IPSAS 2, *Situațiile fluxurilor de trezorerie*.**
- 107B. **Punctul 8 a fost modificat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* emis în ianuarie 2010. O entitate trebuie să aplice prospectiv respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2011 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date în cazul în care o entitate aplică, de asemenea, amendamentele la punctele 12, 13, 29, 40, 57, 59, 62, 62A, 62B, 63, 66 și 101A din IPSAS 16 în același timp. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2011, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 107C. **Punctele 5 și 7 au fost modificate de IPSAS 32, *Angajamente de concesiune a serviciilor: concedenți*, emis în octombrie 2011. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2014 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2014, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 32, amendamentele la punctele 6 și 42A din IPSAS 5, amendamentele la punctele 25-27 și 85B din IPSAS 13, amendamentele la punctele 2 și 125A din IPSAS 29 și amendamentele la punctele 6 și 132A din IPSAS 31.**
- 107D. **Punctele 79, 81, 83 și 93 au fost modificate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* emis în ianuarie 2011. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2013, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 107E. **Punctele 17, 50 și 72 au fost modificate, iar punctele 78A și 106A au fost adăugate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2014* emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente prospectiv pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la**

- 1 ianuarie 2015 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2015, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 107F. **Punctele 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104 și 108 au fost modificate de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 33 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, atunci amendamentele trebuie aplicate și pentru acea perioadă anterioară.**
- 107G. **Punctele 5, 20 și 52 au fost modificate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 107H. **Punctele 6, 13 și 52 au fost modificate și punctul 36A a fost adăugat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, entitatea trebuie să prezinte acest fapt. O entitate trebuie să aplice acele amendamente retroactiv, în conformitate cu IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, cu excepția situațiilor prevăzute la punctul 107I.**
- 107I. **În perioada de raportare în care sunt aplicate pentru prima dată amendamentele la IPSAS 17 și IPSAS 27 din partea a IV-a a documentului *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* nu este necesar ca o entitate să prezinte informațiile cantitative prevăzute la punctul 33 litera (f) din IPSAS 3 pentru perioada curentă. Totuși, o entitate trebuie să prezinte informațiile cantitative prevăzute la punctul 33 litera (f) din IPSAS 3 pentru fiecare perioadă prezentată.**
- 107J. **O entitate poate alege să evalueze un element de tipul plantelor productive la valoarea sa justă la începutul primei perioade prezentate în situațiile financiare pentru perioada de raportare în care entitatea aplică pentru prima dată amendamentele la IPSAS 17 și IPSAS 27 din partea a IV-a a**



documentului *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* și să utilizeze valoarea justă respectivă drept costul său presupus la acea dată. Orice diferențe dintre valoarea contabilă anterioară și valoarea justă trebuie recunoscute în surplusurile/deficitele cumulate de deschidere la începutul primei perioade prezentate.

- 107K. **Punctele 3 și 4 au fost eliminate de documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 107L. **Documentul *Deprecierea activelor reevaluate* (Amendamente la IPSAS 21 și IPSAS 26) a adăugat punctul 51A. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectivul amendament pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 107M. **Punctul 31 a fost modificat de IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*, emis în iulie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 39.**
- 107N. **Punctele 60 și 88 au fost modificate de IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2019, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 40.**
- 107O. **Punctul 106 a fost modificat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*, emis în octombrie 2018. O entitate trebuie să aplice acest amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date.**
- 107P. **Punctul 5 a fost modificat și punctul 106 a fost eliminat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2019*, emis în ianuarie 2020. O entitate trebuie să**

**aplice aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2021 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date.**

108. Atunci când o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente conform definiției din IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, în scopuri de raportare financiară ulterior acestei date de intrare în vigoare, prezentul standard se aplică situațiilor financiare anuale ale entității care acoperă perioadele care încep la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acestei date.

### **Retragerea IPSAS 17 (2001)**

109. Prezentul standard înlocuiește IPSAS 17, *Imobilizări corporale*, emis în 2001.

**Amendamente la alte IPSAS-uri**

[Eliminată]

## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 17.*

### Revizuirea IPSAS 17 ca rezultat al Proiectului general de îmbunătățiri al IASB din 2003

#### Context

- BC1. Programul IPSASB de convergență cu IFRS-urile este un element important în programul de lucru al IPSASB. Politica IPSASB este ca IPSAS-urile pe bază de angajamente să fie convergente cu IFRS-urile emise de către IASB atunci când este adecvat pentru entitățile din sectorul public.
- BC2. IPSAS-urile pe bază de angajamente care sunt convergente cu IFRS-urile păstrează dispozițiile, structura și textul IFRS-urilor, cu excepția cazului în care există un motiv specific sectorului public care să justifice o abatere. Abateră de la IFRS-ul echivalent are loc atunci când dispozițiile sau terminologia din IFRS nu sunt adecvate pentru sectorul public sau atunci când este necesară includerea unui comentariu sau a unor exemple suplimentare pentru a ilustra anumite dispoziții în contextul sectorului public. Diferențele dintre IPSAS-uri și IFRS-urile echivalente sunt identificate în *Comparația cu IFRS*, inclusă în fiecare IPSAS.
- BC3. În mai 2002, IASB a emis un proiect de expunere cu amendamente propuse pentru 13 Standarde Internaționale de Contabilitate (IAS-uri)<sup>2</sup> ca parte a Proiectului său general de îmbunătățiri. Obiectivele Proiectului general de îmbunătățiri al IASB au fost „reducerea sau eliminarea alternativelor, redundanțelor și conflictelor din cadrul standardelor, tratarea unor aspecte de convergență și efectuarea altor îmbunătățiri”. IAS-urile finale au fost emise în decembrie 2003.
- BC4. IPSAS 17, emis în decembrie 2001, se baza pe IAS 16 (revizuit în 1998), *Imobilizări corporale*, care a fost reemis în decembrie 2003. La sfârșitul anului 2003, predecesorul IPSASB, Comitetul pentru Sectorul Public (PSC),<sup>3</sup> a inițiat un proiect de îmbunătățire a IPSAS-urilor pentru convergența IPSAS-urilor, atunci când este adecvat, cu IAS-urile îmbunătățite emise în decembrie 2003.
- BC5. IPSASB a analizat IAS 16 îmbunătățit și a fost de acord, în general, cu motivele IASB pentru revizuirea IAS-ului și cu amendamentele efectuate, cu excepția celor menționate la punctul BC6. (Bazele pentru concluzii ale IASB nu sunt reproduse aici. Abonații la *Serviciul complet de abonamente* al IASB pot consulta Bazele

---

<sup>2</sup> Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS-uri) au fost emise de predecesorul IASB, Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate. Standardele emise de IASB sunt intitulate Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri). IASB a definit IFRS-urile ca fiind formate din IFRS-uri, IAS-uri și Interpretările standardelor. În unele cazuri, IASB a modificat, mai degrabă decât a înlocuit, IAS-urile, caz în care vechiul număr al IAS-ului rămâne neschimbat.

<sup>3</sup> PSC a devenit IPSASB atunci când Consiliul IFAC a modificat mandatul PSC pentru ca acesta să devină un consiliu independent de normalizare, în noiembrie 2004.

pentru concluzii pe website-ul IASB la adresa <http://www.iasb.org>.) În cazurile în care IPSAS-urile se abat de la IAS-urile corespunzătoare, prezenta Bază pentru concluzii explică motivele specifice sectorului public care au determinat abaterea.

BC6. IAS 16, *Imobilizări corporale*, definește valoarea recuperabilă drept „cea mai mare valoare dintre prețul net de vânzare al unui activ și valoarea sa de utilizare”. IPSAS 17 definește valoarea recuperabilă drept „cea mai mare valoare dintre valoarea justă a unui activ generator de numerar minus costurile generate de vânzare și valoarea sa de utilizare”. Definiția din IPSAS 17 este aceeași ca în IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*, dar nu este aceeași ca în IAS 16. IPSASB este de părere că definiția din IPSAS 17 este adecvată deoarece:

- (a) IPSAS 17 impune unei entități să determine valoarea recuperabilă a serviciilor în conformitate cu IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*.
- (b) IPSAS 21 impune unei entități să determine valoarea recuperabilă a serviciilor în conformitate cu IPSAS 26.

BC7. IAS 16 a fost modificat ulterior ca o consecință a IFRS-urilor emise după decembrie 2003. IPSAS 17 nu include amendamentele aferente care rezultă din IFRS-urile emise după decembrie 2003. Aceasta deoarece IPSASB nu a examinat încă și nu și-a format o părere cu privire la aplicabilitatea dispozițiilor din acele IFRS-uri pentru entitățile din sectorul public.

### **Revizuirea IPSAS 17 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IFRS-uri emise de IASB în 2008***

BC8. IPSASB a analizat revizuirile la IAS 16 incluse în documentul *Îmbunătățiri la IFRS-uri emise de IASB în mai 2008* și în general a fost de acord cu motivele IASB pentru revizuirea standardului. IPSASB a ajuns la concluzia că nu existau motive specifice sectorului public pentru a nu adopta amendamentele.

### **Revizuirea IPSAS 17 ca rezultat al documentelor *Îmbunătățiri la IFRS-uri și Amendamente cu domeniu de aplicare limitat, emise în mai 2012, decembrie 2013 și mai 2014***

BC9. IPSASB a analizat revizuirile la IAS 16 incluse în documentele *Îmbunătățiri la IFRS-uri și Clarificarea metodelor de depreciere și amortizare acceptabile*, emise de IASB în mai 2012, decembrie 2013 și mai 2014, și în general a fost de acord că nu există motive specifice sectorului public pentru a nu adopta respectivele amendamente.

### **Revizuirea IPSAS 17 ca rezultat al părții a III-a a documentului *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015: aspecte semnalate de părțile interesate***

BC10. Orientările pentru raportarea Statisticilor privind Finanțele Guvernamentale (GFS) utilizează termenul „sisteme de armament” pentru a descrie elementele folosite

permanent pentru furnizarea de servicii de apărare, chiar dacă pe timp de pace sunt utilizate doar pentru descurajare. IPSASB a ajuns la concluzia că înlocuirea termenului „echipament militar specializat” din IPSAS cu termenul „sisteme de armament” din GFS și includerea unei descrieri ar clarifica aplicabilitatea IPSAS 17, *Imobilizări corporale*, crescând în același timp consecvența cu orientările pentru raportarea GFS.

BC11. Un respondent a sugerat că definiția propusă pentru sistemele de armament ar putea fi nejustificat de limitată și, prin urmare, ar putea exclude unele active, cum ar fi vehiculele militare specializate nearmate sau care nu oferă o capacitate defensivă directă. IPSASB consideră că definiția sistemelor de armament include astfel de vehicule cu sau fără arme, cu condiția ca acestea să îndeplinească funcția specializată căreia îi sunt destinate.

### **Revizuirea IPSAS 17 ca rezultat al documentului *Amendamente cu domeniu de aplicare limitat*, emis de IASB în iunie 2014**

BC12. IPSASB a analizat revizuirile la IAS 16 incluse în documentul cuprinzând amendamente cu domeniu de aplicare limitat intitulat *Agricultura: plante productive* (Amendamente la IAS 16 și IAS 41), emis de IASB în iunie 2014, și în general a fost de acord că nu existau motive specifice sectorului public pentru a nu adopta amendamentele.

### **Revizuirea IPSAS 17 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016**

BC13. IPSASB a emis documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016. Această reglementare modifică referințele din toate IPSAS-urile astfel:

- (a) Elimină punctele standard privind aplicabilitatea IPSAS-urilor în cazul „entităților din sectorul public, cu excepția GBE-urilor” din secțiunea referitoare la domeniul de aplicare al fiecărui standard;
- (b) Înlocuiește termenul „GBE” cu termenul „entități comerciale din sectorul public”, după caz; și
- (c) Modifică punctul 10 din *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* furnizând o descriere pozitivă a entităților din sectorul public pentru care sunt concepute IPSAS-urile.

Motivele acestor modificări sunt prezentate în Baza pentru concluzii la IPSAS 1.

### **Deprecierea activelor reevaluate (Amendamente la IPSAS 21 și IPSAS 26)**

BC14. Drept consecință a amendamentelor la IPSAS 21, *Deprecierea activelor generate de fluxuri nemonetare*, și la IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*, IPSASB a decis să adauge punctul 51A pentru a clarifica faptul că recunoașterea pierderilor din depreciere și a reluărilor pierderilor din depreciere

aferente unui activ ori grup de active nu determină necesitatea reevaluării întregii clase de active căreia îi aparține activul sau grupul de active.

**Revizuirea IPSAS 17 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2018***

BC15. Punctul 106 include prevederi tranzitorii pentru acele entități care beneficiau deja de prevederile pentru perioada de tranziție de cinci ani incluse anterior în IPSAS 17. Aceste prevederi au fost reformulate după eliminarea altor prevederi tranzitorii (la care se referea anterior punctul 106) ca urmare a emiterii IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*.

**Revizuirea IPSAS 17 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2019***

BC16. Punctele 5 și 106 includ pentru entități prevederi tranzitorii privind recunoașterea immobilizărilor corporale pe o perioadă de cinci ani. Aceste prevederi tranzitorii au fost eliminate ca rezultat al emiterii IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*.

## Îndrumări de implementare

*Prezentele îndrumări însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 17.*

### Frecvența reevaluării immobilizărilor corporale

- IG1. Punctul 44 din IPSAS 17 impune entităților care adoptă modelul de reevaluare să evalueze activele la o valoare reevaluată care nu diferă în mod semnificativ față de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă la data de raportare. Punctul 49 din IPSAS 17 specifică faptul că frecvența reevaluărilor depinde de modificările valorilor juste ale elementelor de immobilizări corporale care sunt reevaluate. Atunci când valoarea justă a unui activ reevaluat este semnificativ diferită față de valoarea sa contabilă, se impune o nouă reevaluare. Scopul acestor îndrumări este de a ajuta entitățile care adoptă modelul de reevaluare să determine dacă valorile contabile diferă în mod semnificativ față de valoarea justă la data de raportare.
- IG2. O entitate evaluează la fiecare dată de raportare dacă există vreun indiciu privind faptul că valoarea contabilă a unui activ reevaluat poate să difere semnificativ față de valoarea care ar fi determinată dacă activul ar fi reevaluat la data de raportare. Dacă există vreun indiciu în acest sens, entitatea determină valoarea justă a activului și reevaluează activul la acea valoare.
- IG3. La evaluarea măsurii în care există vreun indiciu privind faptul că valoarea contabilă a unui activ reevaluat poate să difere semnificativ față de valoarea care ar fi determinată dacă activul ar fi reevaluat la data de raportare, o entitate ia în considerare minimum următoarele indicii:

#### *Surse externe de informații*

- (a) Modificări semnificative care afectează entitatea și care au avut loc pe parcursul perioadei sau vor avea loc în viitorul apropiat în mediul tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este destinat activul;
- (b) Acolo unde există piață pentru activele entității, valorile de piață sunt diferite față de valorile lor contabile;
- (c) Pe parcursul perioadei, un indice al prețului relevant pentru activ a suferit o modificare semnificativă;

#### *Surse interne de informații*

- (d) Există probe ale uzurii fizice sau uzurii morale a unui activ;
- (e) Pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative care afectează entitatea, sau se preconizează că se vor produce în viitorul apropiat astfel de modificări, în ceea ce privește gradul sau modul în care un activ este utilizat sau se preconizează că va fi utilizat. Modificările nefavorabile includ situațiile



în care un activ rămâne neutilizat sau planurile de a ceda un activ anterior datei preconizate, precum și reevaluarea duratei de viață utilă a activului ca fiind mai degrabă determinată decât nedeterminată. Modificările favorabile includ cheltuielile de capital suportate pe parcursul perioadei pentru a îmbunătăți sau a spori un activ în plus față de standardul de performanță evaluat imediat înainte de a face cheltuiala; și

- (f) Raportările interne pun la dispoziție probe cu privire la faptul că performanța economică a unui activ este sau va fi mai scăzută sau mai ridicată decât cea preconizată.

IG4. Lista de la punctul IG3 nu este exhaustivă. O entitate poate identifica alte indicii privind faptul că valoarea contabilă a unui activ reevaluat poate să difere semnificativ față de valoarea care ar fi determinată dacă activul ar fi reevaluat la data de raportare. Existența acestor indicii suplimentare ar semnala, de asemenea, faptul că entitatea trebuie să reevalueze activul la valoarea justă curentă la data de raportare.

## Exemplu ilustrativ

### Prezentări de informații

IE1. Administrația Domeniului Public este o entitate a sectorului public care controlează o gamă largă de immobilizări corporale, fiind responsabilă cu înlocuirea și întreținerea proprietăților. Următoarele sunt extrase din notele la Situația poziției sale financiare pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X1 și ilustrează principalele prezentări de informații impuse în conformitate cu prezentul standard.

#### Note

### 1. Terenuri

- (a) Terenul constă în douăzeci de mii de hectare în diverse locații. Terenul este evaluat la valoarea justă de la 31 decembrie 20X1, determinată de Agenția Națională a Evaluatorilor, un evaluator independent.
- (b) Restricții asupra titlurilor:

Cinci sute de hectare de teren (înregistrate la 62.500 unități monetare) sunt desemnate drept teren de interes național și nu pot fi vândute fără aprobarea legislativului. Două sute de hectare (înregistrate la 25.000 unități monetare) din terenul de interes național și alte două mii de hectare (înregistrate la 250.000 unități monetare) din restul de teren fac obiectul unor revendicări ale foștilor proprietari înaintate la o curte internațională a drepturilor omului, iar aceasta a ordonat ca terenul să nu fie cedat până la soluționarea litigiului; Administrația recunoaște jurisdicția Curții în judecarea acestor cazuri.

### 2. Clădiri

- (a) Clădirile reprezintă clădiri de birouri și instalații industriale din diferite locații.
- (b) Clădirile sunt inițial recunoscute la cost, dar fac obiectul reevaluării la valoarea justă pe o bază permanentă. Agenția Națională a Evaluatorilor determină permanent valoarea justă la intervale scurte de timp. Reevaluările sunt actualizate permanent.
- (c) Amortizarea este calculată pe o bază liniară pe durata de viață utilă a clădirii. Clădirile de birouri au o durată de viață utilă de douăzeci și cinci de ani, iar instalațiile industriale au o durată de viață utilă de cincisprezece ani.
- (d) Administrația a încheiat cinci contracte pentru construirea de noi clădiri; costurile contractuale totale sunt de 250.000 unități monetare.

### 3. Mașini și echipamente

- (a) Mașinile și echipamentele sunt evaluate la cost minus amortizare.

- (b) Amortizarea este calculată pe o bază liniară pe durata de viață utilă a mașinilor și echipamentelor.
- (c) Mașinile și echipamentele au diferite durate de viață utilă:
  - Tractoare: 10 ani
  - Echipamente de spălat: 4 ani
  - Macarale: 15 ani
- (d) Administrația a încheiat un contract pentru a înlocui macaralele pe care le utilizează pentru a curăța și întreține clădirile – costul contractat este de 100.000 unități monetare.

#### **4. Mobilier și accesorii**

- (a) Mobila și accesoriiile de mobilier sunt evaluate la cost minus amortizare.
- (b) Amortizarea este calculată pe o bază liniară pe durata de viață utilă a mobilei și a accesoriiilor de mobilier.
- (c) Toate elementele din cadrul acestei clase au o durată de viață utilă de cinci ani.

**Reconcilieri**  
(în .000 de unități monetare)

	Terenuri		Clădiri		Mașini și echipamente		Mobilier și accesorii	
	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0
Perioada de raportare								
Sold de deschidere (inițial)	2.250	2.025	2.090	2.260	1.085	1.100	200	150
Intrări	-	-	250	100	120	200	20	100
Cedări	-	-	150	40	60	80	20	-
Amortizare (din situația performanței financiare)	-	-	160	180	145	135	50	50
Reevaluări (net)	250	225	-30	-50	-	-	-	-
Sold final (din situația poziției financiare)	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200
Suma surplusurilor din reevaluare (punctul 92 litera (f))	750	500	250	250	-	-	-	-
Suma deficitelor din reevaluare (punctul 92 litera (g))	25	25	380	350	-	-	-	-
Valoare contabilă brută	2.500	2.250	2.500	2.430	1.500	1.440	250	250
Amortizare cumulată	-	-	500	340	500	355	100	50
Valoare contabilă netă	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200

## Comparație cu IAS 16

IPSAS 17 se bazează în principal pe IAS 16 (2003), *Imobilizări corporale*, și include amendamentele efectuate la IAS 16 în cadrul documentului *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis în mai 2008. La momentul emiterii prezentului standard, IPSASB nu a luat în considerare aplicabilitatea IFRS 5, *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, pentru entitățile din sectorul public; prin urmare, IPSAS 17 nu reflectă amendamentele aduse la IAS 16 care decurg din emiterea IFRS 5. Principalele diferențe dintre IPSAS 17 și IAS 16 (2003) sunt următoarele:

- IPSAS 17 nu impune, dar nici nu interzice recunoașterea activelor de patrimoniu. O entitate care recunoaște active de patrimoniu trebuie să se conformeze dispozițiilor de prezentare a informațiilor din cadrul prezentului standard în ceea ce privește acele active de patrimoniu care au fost recunoscute și are posibilitatea, dar nu îi este impus, să se conformeze cu celelalte dispoziții din cadrul prezentului standard în ceea ce privește acele active de patrimoniu. IAS 16 nu conține o excepție similară.
- IAS 16 prevede ca elementele de imobilizări corporale să fie evaluate inițial la cost. IPSAS 17 stipulează că în cazul în care un element este dobândit fără niciun cost sau la un cost nominal, costul său este valoarea sa justă de la data dobândirii. IAS 16 prevede ca, în cazul în care o întreprindere adoptă modelul de reevaluare și contabilizează elementele de imobilizări corporale la valori reevaluate, să fie prezentate valorile echivalente ale costurilor istorice. Această dispoziție nu este inclusă în IPSAS 17.
- În conformitate cu IAS 16, creșterile și reducerile din reevaluare pot fi corelate doar pe baza elementelor individuale. În conformitate cu IPSAS 17, creșterile și reducerile din reevaluare sunt compensate pe baza unei clase de active.
- IPSAS 17 conține prevederi tranzitorii atât pentru adoptarea inițială, cât și pentru trecerea de la versiunea anterioară a IPSAS 17. IAS 16 cuprinde prevederi tranzitorii doar pentru entitățile care utilizează deja IFRS-urile. IPSAS 17 cuprinde în mod specific prevederi tranzitorii care le permit entităților să nu recunoască imobilizările corporale pentru perioadele de raportare care încep la o dată din cadrul unei perioade de cinci ani de la data adoptării pentru prima dată a contabilității de angajamente în conformitate cu IPSAS-urile. Prevederile tranzitorii le permit, de asemenea, entităților să recunoască imobilizările corporale la valoarea justă la adoptarea pentru prima dată a prezentului standard. IAS 16 nu include aceste prevederi tranzitorii.
- IPSAS 17 conține definiții ale „pierderii din deprecierea unui activ generator de fluxuri nemonetare” și „valorii recuperabile a serviciilor”. IAS 16 nu conține aceste definiții.

- În anumite situații, IPSAS 17 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 16. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „situația performanței financiare” și „active nete / capitaluri proprii” în IPSAS 17. Termenii echivalenți din IAS 16 sunt „situația veniturilor și cheltuielilor” și „capitaluri proprii”.
- IPSAS 17 nu utilizează termenul „venit” (*income*), care în IAS 16 are un sens mai larg decât termenul „venituri” (*revenue*).
- IPSAS 17 conține îndrumări de implementare privind frecvența reevaluării imobilizărilor corporale. IAS 16 nu conține îndrumări similare.

## IPSAS 18 – RAPORTAREA PE SEGMENTE

### Recunoaștere

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 14 (revizuit în 1997), *Raportarea pe segmente*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 14 sunt reproduse în această publicație a Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) cu permisiunea Fundației pentru Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Textul aprobat al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) este cel publicat de IASB în limba engleză, iar exemplare ale acestora pot fi obținute direct de la departamentul de relații publice al Fundației IFRS, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS-urile, IAS-urile, Proiectele de expunere și alte publicații ale IASB sunt protejate de dreptul de autor al Fundației IFRS.

„IFRS”, „IAS”, „IASB”, „IFRS Foundation”, „International Accounting Standards” și „International Financial Reporting Standards” sunt mărci înregistrate ale Fundației IFRS și nu trebuie utilizate fără acordul Fundației IFRS.

## IPSAS 18 – RAPORTAREA PE SEGMENTE

### Istoricul IPSAS

Prezenta versiune include amendamentele rezultate din IPSAS-urile emise până la 31 ianuarie 2020.

IPSAS 18, *Raportarea pe segmente*, a fost emis în iunie 2002.

De la această dată, IPSAS 18 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public* (emis în ianuarie 2017)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* (emis în aprilie 2016)
- IPSAS 37, *Angajamente comune* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 35, *Situații financiare consolidate* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori* (emis în decembrie 2006)
- IPSAS 17, *Imobilizări corporale* (emis în decembrie 2006)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* (emis în noiembrie 2010)

### Tabelul punctelor modificate în IPSAS 18

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
2	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
3	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
16	Modificat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016



<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
24	Modificat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
27 <sup>1</sup>	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015 IPSAS 3 decembrie 2006
32	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015
34	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
37	Modificat	IPSAS 17 decembrie 2006 IPSAS 40 ianuarie 2017
38	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016  Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
41	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015  Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
57	Modificat	IPSAS 3 decembrie 2006
69	Modificat	IPSAS 3 decembrie 2006  Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
70	Modificat	IPSAS 3 decembrie 2006
76A	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
76B	Nou	IPSAS 37 ianuarie 2015
76C	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016

---

<sup>1</sup> Subpunctele au fost renumerotate.

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
76D	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
76E	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
77	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015
IE	Modificat	IPSAS 3 decembrie 2006 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010

**IPSAS 18 – RAPORTAREA PE SEGMENTE****CUPRINS**

	Punctul
Obiectiv	
Domeniu de aplicare .....	1-7
Definiții .....	8-11
Raportarea pe segmente .....	12-26
Structuri de raportare.....	14-16
Segmente de servicii și segmente geografice.....	17-22
Segmentarea multiplă.....	23
Structurile de raportare nu sunt adecvate.....	24-26
Definițiile veniturilor, cheltuielilor, activelor, datoriiilor și politicilor contabile pe segment.....	27-42
Atribuirea elementelor pe segmente.....	28-32
Active, datorii, venituri și cheltuieli pe segment.....	33-42
Politici contabile pe segment .....	43-46
Active comune .....	47-48
Segmente nou-identificate.....	49-50
Prezentarea informațiilor .....	51-75
Informații suplimentare pe segment.....	65-66
Alte aspecte privind prezentarea informațiilor.....	67-73
Obiective de exploatare pe segment.....	74-75
Data intrării în vigoare .....	76-77
Bază pentru concluzii	
Îndrumări de implementare	
Exemplu ilustrativ	
Comparație cu IAS 14	

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 18, *Raportarea pe segmente*, este prezentat în obiectiv și la punctele 1-77. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 18 trebuie citit în contextul obiectivului său, al *Prefeței la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și al *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile în absența unor îndrumări explicite.

## Obiectiv

Obiectivul prezentului standard este de a stabili principiile pentru raportarea informațiilor financiare pe segmente. Prezentarea acestor informații:

- (a) Va ajuta utilizatorii situațiilor financiare să înțeleagă mai bine performanța anterioară a entității și să identifice resursele alocate pentru susținerea activităților majore ale entității; și
- (b) Va spori transparența raportării financiare și îi va permite entității să își îndeplinească mai bine obligațiile legate de răspundere.

## Domeniu de aplicare

1. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard pentru prezentarea informațiilor pe segmente.**
2. [Eliminat]
3. [Eliminat]
4. **Prezentul standard trebuie aplicat pentru seturile complete de situații financiare publicate care sunt conforme IPSAS-urilor.**
5. Un set complet de situații financiare include o situație a poziției financiare, o situație a performanței financiare, o situație a fluxurilor de trezorerie, o situație care să prezinte modificările în activele nete / capitalurile proprii și note, conform prevederilor din IPSAS 1.
6. **Dacă atât situațiile financiare consolidate ale unui guvern sau ale altei entități economice, cât și situațiile financiare individuale ale entității-mamă sunt prezentate împreună, informațiile pe segmente trebuie să fie prezentate doar pe baza situațiilor financiare consolidate.**
7. În anumite jurisdicții, situațiile financiare consolidate ale guvernelor sau ale altor entități economice și situațiile financiare individuale ale entității care controlează sunt compilate și prezentate împreună într-un singur raport. Atunci când se întâmplă acest lucru, raportul care conține situațiile financiare consolidate ale guvernului sau ale altei entități care controlează trebuie să prezinte informațiile pe segmente doar pentru situațiile financiare consolidate.

## Definiții

8. [Eliminat]
9. **Următorul termen este utilizat în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:**

Un **segment** este o activitate distinctă sau un grup distinct de activități a (a) unei entități pentru care este adecvat să se raporteze separat informațiile financiare în vederea (a) evaluării performanței anterioare a entității în ceea ce privește realizarea obiectivelor sale și (b) luării deciziilor cu privire la alocarea viitoare a resurselor.

**Termenii definiți în alte IPSAS-uri sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles ca în acele standarde și sunt reprodusi în *Glosarul de termeni definiți* publicat separat.**

10. Guvernele și agențiile acestora controlează resurse publice semnificative și funcționează pentru a furniza o mare varietate de bunuri și servicii circumscripțiilor lor din diferite regiuni geografice și din regiuni cu caracteristici socioeconomice diferite. Se așteaptă de la aceste entități, și în unele cazuri li se impune în mod oficial, să utilizeze acele resurse eficiente și eficace pentru a-și îndeplini obiectivele. Situațiile financiare consolidate și cele ale întregii entități oferă o imagine de ansamblu (a) a activelor controlate și a datoriilor suportate de entitatea raportoare, (b) a costului serviciilor prestate și (c) a veniturilor din impozite, a alocărilor de la buget și a recuperărilor de costuri generate pentru finanțarea prestării acelor servicii. Totuși, aceste informații agregate nu oferă informații despre obiectivele operaționale specifice și despre activitățile majore ale entității raportoare și resursele alocate lor, respectiv costurile acestor obiective și activități.
11. În majoritatea cazurilor, activitățile entității sunt atât de vaste și cuprind o arie atât de largă de regiuni geografice diferite, sau de regiuni cu caracteristici socioeconomice diferite, încât este necesară raportarea unor informații financiare și nefinanciare dezagregate despre anumite segmente ale entității pentru a oferi informații relevante în scopuri decizionale și legate de răspundere.

## Raportarea pe segmente

12. **O entitate trebuie să își identifice segmentele separate în conformitate cu dispozițiile de la punctul 9 din prezentul standard și trebuie să prezinte informații despre acele segmente conform dispozițiilor de la punctele 51-75 din prezentul standard.**
13. Conform prezentului standard, entitățile din sectorul public vor identifica drept segment separat fiecare activitate distinctă sau grup distinct de activități pentru care trebuie raportate informații financiare în vederea (a) evaluării performanței entității în îndeplinirea obiectivelor sale și (b) luării deciziilor cu privire la alocarea resurselor de către entitate. Pe lângă prezentarea informațiilor prevăzute de punctele 51-75 din prezentul standard, entitățile sunt, de asemenea, încurajate să prezinte informații suplimentare despre segmentele raportate așa cum se specifică în prezentul standard sau după cum se consideră necesar în scopuri decizionale și legate de răspundere.

**Structuri de raportare**

14. În majoritatea cazurilor, principalele clasificări ale activităților identificate în documentația de buget vor reflecta segmentele pentru care sunt raportate informații către organismul de conducere și persoanei de la nivelul ierarhic superior din cadrul entității. În majoritatea cazurilor, segmentele raportate organismului de conducere și persoanei de la nivelul ierarhic superior vor reflecta, de asemenea, segmentele raportate în situațiile financiare. Aceasta deoarece organismul de conducere și persoana de la nivelul ierarhic superior vor solicita informații despre segmente pentru a le permite (a) să își îndeplinească responsabilitățile administrative și să evalueze performanța entității în realizarea obiectivelor sale în trecut și (b) să ia decizii cu privire la alocarea resurselor de către entitate în viitor.
15. Determinarea activităților care trebuie grupate ca segmente separate și raportate în situațiile financiare în scopuri decizionale și legate de răspundere implică raționament profesional. Pentru a realiza acest raționament, cei care întocmesc situațiile financiare vor lua în considerare aspecte precum:
- (a) Obiectivul raportării informațiilor financiare pe segment așa cum se prezintă la punctul 9 de mai sus;
  - (b) Așteptările membrilor comunității și ale reprezentanților lor aleși sau desemnați cu privire la activitățile-cheie ale entității;
  - (c) Caracteristicile calitative ale raportării financiare așa cum sunt acestea identificate în *Cadrul general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*; și
  - (d) Măsura în care o anumită structură pe segmente reflectă baza pe care organismul de conducere și persoana de la nivelul ierarhic superior solicită informații financiare care să le permită să evalueze performanța anterioară a entității în realizarea obiectivelor sale și să ia decizii cu privire la alocarea resurselor pentru a realiza obiectivele entității în viitor.
16. La nivelul întregului guvern, informațiile financiare sunt deseori agregate și raportate într-o manieră care reflectă, de exemplu:
- (a) Clasificările economice majore ale activităților întreprinse de administrația publică, cum ar fi sănătatea, educația, apărarea și asistența socială (acestea pot reflecta clasificările funcționale ale guvernelor din Statisticile privind Finanțele Guvernamentale (GFS)) și ale activităților comerciale majore întreprinse de entități comerciale din sectorul public, cum ar fi centralele electrice deținute de stat, băncile și entitățile de asigurări; sau
  - (b) Responsabilitățile aferente portofoliilor miniștrilor sau membrilor individuali ai executivului. Acestea reflectă deseori, dar nu întotdeauna,

clasificările economice de la litera (a) de mai sus – pot apărea diferențe deoarece responsabilitățile aferente portofoliilor pot cumula mai multe clasificări economice sau pot desconsidera anumite clasificări.

### Segmente de servicii și segmente geografice

17. Tipurile de segmente raportate organismului de conducere și persoanei de la nivelul ierarhic superior dintr-o entitate sunt deseori numite segmente de servicii sau segmente geografice. Acești termeni sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesurile următoare:
  - (a) Un segment de servicii se referă la o componentă distinctă a unei entități care este angajată pentru asigurarea unor rezultate conexe sau pentru îndeplinirea unor obiective de exploatare specifice, consecvent cu misiunea generală a fiecărei entități; și
  - (b) Un segment geografic este o componentă distinctă a unei entități care este angajată pentru asigurarea rezultatelor sau pentru realizarea unor obiective de exploatare specifice într-o anumită zonă geografică.
  
18. Departamentele și agențiile guvernamentale sunt în general administrate pe baza unor linii de servicii, deoarece astfel se reflectă modul în care (a) sunt identificate rezultatele majore, (b) sunt monitorizate reușitele și (c) sunt identificate și bugetate nevoile de resurse. Un exemplu de entitate care raportează intern pe baza liniilor de servicii sau a segmentelor de servicii este un departament educațional a cărui structură organizațională și al cărui sistem de raportare internă reflectă activitățile și rezultatele educaționale primare, secundare și terțiare ca segmente separate. Această bază de segmentare poate fi adoptată intern, deoarece aptitudinile și facilitățile necesare pentru a oferi rezultatele dorite pentru fiecare dintre aceste activități educaționale sunt percepute ca fiind diferite. În plus, deciziile financiare cheie pe care trebuie să le ia conducerea includ determinarea resurselor ce trebuie alocate fiecărui rezultat sau fiecărei activități. În aceste cazuri, este probabil ca raportarea externă pe baza segmentelor de servicii să satisfacă, de asemenea, dispozițiile prezentului standard.
  
19. Factorii care vor fi luați în considerare pentru determinarea măsurii în care rezultatele (bunuri și servicii) sunt corelate și ar trebui grupate ca segmente în scopul raportării financiare includ:
  - (a) Obiectivele primare de exploatare ale entității și bunurile, serviciile și activitățile legate de îndeplinirea fiecăruia dintre aceste obiective, precum și măsura în care resursele sunt alocate și prevăzute în buget pe baza grupurilor de bunuri și servicii;
  - (b) Natura bunurilor și serviciilor furnizate sau a activităților întreprinse;
  - (c) Natura procesului de producție și/sau a prestării de servicii și procesul sau mecanismul de distribuție;



- (d) Tipul de consumatori sau clienți pentru bunuri și servicii;
  - (e) Măsura în care se reflectă astfel modul în care este administrată entitatea și modul în care informațiile financiare sunt raportate conducerii superioare și consiliului de conducere; și
  - (f) Dacă este aplicabil, natura mediului de reglementare (de exemplu, departamentul sau autoritatea statutară) sau sectorul guvernamental (de exemplu, sectorul finanțelor, al utilităților publice sau administrația publică).
20. O entitate poate fi organizată și poate să raporteze intern organismului de conducere și persoanei de la nivelul ierarhic superior pe o bază regională – indiferent dacă această raportare este realizată în interiorul granițelor naționale, statale, locale sau altor tipuri de granițe jurisdicționale sau între acestea. Acolo unde se întâlnește această situație, sistemul de raportare internă reflectă o structură pe segmente geografice.
21. Poate fi adoptată o structură pe segmente geografice acolo unde, de exemplu, structura organizațională și sistemul de raportare internă ale unui departament educațional sunt structurate pe baza rezultatelor educaționale regionale, deoarece principalele evaluări de performanță și deciziile de alocare a resurselor care trebuie realizate de organismul de conducere și de persoana de la nivelul ierarhic superior sunt determinate prin referire la reușitele și nevoile regionale. Se poate ca această structură să fi fost adoptată pentru a păstra autonomia regională a nevoilor educaționale și a prestării de servicii educaționale sau deoarece condițiile de exploatare ori obiectivele educaționale diferă foarte mult de la o regiune la alta. De asemenea, se poate ca acea structură să fi fost adoptată doar pentru că cei din conducere cred că o structură organizațională bazată pe delegarea responsabilității la nivel regional servește mai bine obiectivele organizației. În aceste cazuri, deciziile de alocare a resurselor sunt luate inițial, și ulterior monitorizate, de organismul de conducere și de persoana de la nivelul ierarhic superior pe o bază regională. Sunt luate apoi decizii detaliate cu privire la alocarea resurselor pentru anumite activități funcționale dintr-o regiune geografică de către conducerea regională, în funcție de nevoile educaționale din acea regiune. În aceste cazuri, este probabil ca raportarea informațiilor pe segmente geografice în situațiile financiare să satisfacă, de asemenea, dispozițiile din prezentul standard.
22. Factorii care vor fi luați în considerare pentru determinarea măsurii în care informațiile financiare trebuie raportate pe o bază geografică includ:
- (a) Similaritatea condițiilor economice, sociale și politice din diferite regiuni;
  - (b) Relațiile dintre obiectivele primare ale entității și diferitele regiuni;

- (c) Măsura în care caracteristicile prestării de servicii și condițiile de exploatare diferă în regiuni diferite;
- (d) Măsura în care se reflectă astfel modul în care este administrată entitatea și în care sunt raportate informațiile financiare persoanelor de la nivelul ierarhic superior și organismului de conducere; și
- (e) Nevoile, aptitudinile sau riscurile speciale asociate cu operațiunile dintr-o anumită zonă.

### **Segmentarea multiplă**

23. În anumite cazuri, o entitate poate raporta organismului de conducere și persoanei de la nivelul ierarhic superior venitul, cheltuiala, activele și datoriile pe segment pe baza mai multor structuri pe segmente, de exemplu, atât pe segmente de servicii, cât și pe segmente geografice. Raportarea pe baza ambelor tipuri de segmente, de servicii și geografice, în situațiile financiare externe va oferi deseori informații utile în cazul în care îndeplinirea obiectivelor unei entități este puternic afectată atât de diferitele produse și servicii pe care le oferă, cât și de zonele geografice diferite cărora le sunt furnizate acele bunuri și servicii. Similar, la nivelul întregului guvern, un guvern poate adopta o bază de prezentare care (a) să reflecte prezentările de informații din administrația publică, sectorul finanțelor publice și sectorul comercial și (b) să completeze analiza sectorului de stat, de exemplu, cu prezentări de informații pe segmente ale subcategoriilor funcționale sau de interes major. În aceste cazuri, segmentele pot fi raportate separat sau matriceal. În plus, o structură de raportare pe segmente primare și secundare poate fi adoptată doar cu prezentarea limitată a segmentelor secundare.

### **Structurile de raportare nu sunt adecvate**

24. Așa cum s-a menționat mai sus, în majoritatea cazurilor segmentele pentru care informațiile sunt raportate intern organismului de conducere și persoanei de la nivelul ierarhic superior din cadrul entității, în scopul evaluării performanței anterioare a entității și luării deciziilor privind viitoarele alocări de resurse, vor reflecta informațiile identificate în documentația de buget și vor fi, de asemenea, adoptate în scopuri de raportare externă, în conformitate cu dispozițiile din prezentul standard. Cu toate acestea, în anumite cazuri raportarea internă a unei entități către organismul de conducere și persoana de la nivelul ierarhic superior poate fi structurată pentru a agrega și raporta distinct veniturile, cheltuielile, activele și datoriile legate de activitățile dependente de buget față de cele din activitățile comerciale, sau pentru a face distincția între entitățile dependente de buget și entitățile comerciale din sectorul public. Este puțin probabil ca raportarea informațiilor pe segmente în situațiile financiare doar pe baza acestor segmente să îndeplinească obiectivele specificate în prezentul standard. Aceasta deoarece este puțin probabil ca aceste segmente să ofere informații care să fie

relevante pentru utilizatori, de exemplu, despre performanța entității în atingerea obiectivelor sale majore de exploatare. IPSAS 22, *Prezentarea informațiilor financiare privind sectorul de stat*, include dispoziții pentru guvernele care aleg să prezinte informații financiare cu privire la sectorul de stat (GGS) conform definițiilor din bazele statistice de raportare.

25. În anumite cazuri, informațiile financiare dezagregate prezentate organismului de conducere și persoanei de la nivelul ierarhic superior ar putea să nu cuprindă cheltuielile, veniturile, activele și datoriile pe segmente de servicii, pe segmente geografice sau prin referință la alte activități. Astfel de rapoarte pot fi realizate pentru a reflecta cheltuielile doar după natura lor (de exemplu, salariile, chiriile, aprovizionările și achizițiile de capital), pe bază de element-rând, consecvent cu repartizarea bugetului sau cu un alt model de autorizare a cheltuielilor sau finanțării aplicabil entității. Acest lucru se poate întâmpla atunci când scopul raportării financiare către organismul de conducere și conducerea superioară este mai degrabă demonstrarea conformității cu mandatele de cheltuieli decât (a) evaluarea performanței anterioare a activităților majore ale entității în ceea ce privește îndeplinirea obiectivelor acestora și (b) luarea deciziilor cu privire la alocarea viitoare a resurselor. Atunci când raportarea internă către organismul de conducere și persoana de la nivelul ierarhic superior este structurată pentru a raporta doar informațiile cu privire la conformitate, raportarea externă pe aceeași bază cu raportarea internă către organismul de conducere și persoana de la nivelul ierarhic superior nu va îndeplini dispozițiile prezentului standard.
26. Atunci când structura de raportare internă a unei entități nu reflectă dispozițiile prezentului standard, entitatea va trebui să identifice, în sensul raportării externe, segmentele care satisfac definiția unui segment de la punctul 9 și să prezinte informațiile prevăzute la punctele 51-75.

## Definițiile veniturilor, cheltuielilor, activelor, datoriilor și politicilor contabile pe segment

27. Următorii termeni suplimentari sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

**Politicile contabile pe segment** sunt politicile contabile adoptate pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare ale grupului sau ale entității consolidat(e), precum și acele politici contabile care se referă în mod specific la raportarea pe segmente.

**Activele pe segment** sunt acele active de exploatare care sunt utilizate de un segment în activitățile sale de exploatare și care fie sunt direct atribuibile segmentului respectiv, fie pot fi alocate segmentului pe o bază rezonabilă.

Dacă venitul pe segment al unui segment include venituri din dobânzi sau din dividende, activele pe segment includ creanțele, împrumuturile, investițiile și alte active generatoare de venit aferente.

Activele pe segment nu includ active privind impozitul pe profit sau echivalente ale impozitului pe profit care sunt recunoscute în conformitate cu standardele de contabilitate care tratează obligațiile de plată a impozitului pe profit sau a echivalentelor de impozit pe profit.

Activele pe segment includ investițiile contabilizate pe baza metodei punerii în echivalență doar dacă surplusul (deficitul) net din astfel de investiții este inclus în venitul pe segment.

Activele pe segment se determină după deducerea provizioanelor aferente care sunt raportate drept compensări directe în situația poziției financiare a entității.

**Cheltuiala pe segment** reprezintă o cheltuială care rezultă din activitățile de exploatare ale unui segment care este direct atribuibilă segmentului respectiv și partea relevantă dintr-o cheltuială care poate fi alocată pe o bază rezonabilă segmentului respectiv, inclusiv cheltuielile legate de furnizarea de bunuri și servicii părților externe și cheltuielile legate de tranzacțiile cu alte segmente ale aceleiași entități. Cheltuiala pe segment nu include:

- (a) Dobânzile, inclusiv dobânzile suportate pentru avansurile sau împrumuturile de la alte segmente, cu excepția cazului în care activitățile segmentului sunt de natură preponderent financiară;
- (b) Pierderile din vânzarea investițiilor sau pierderile din stingerea datoriilor, cu excepția cazului în care activitățile segmentului sunt de natură preponderent financiară;
- (c) Partea unei entități din deficitul net sau pierderile nete al (ale) entităților asociate, al (ale) asocierilor în participație sau din alte investiții financiare contabilizate pe baza metodei punerii în echivalență;
- (d) Cheltuielile cu impozitul pe profit sau cu echivalente ale impozitului pe profit care sunt recunoscute în conformitate cu standardele de contabilitate care tratează obligațiile de plată a impozitului pe profit sau a echivalentelor de impozit pe profit; sau
- (e) Cheltuielile administrative generale, cheltuielile cu sediile sociale și alte cheltuieli care apar la nivelul entității și au legătură cu entitatea respectivă per ansamblu. Totuși, uneori sunt suportate costuri la nivelul entității pentru un anumit segment. Astfel de costuri sunt cheltuieli pe segment dacă se referă la activitățile de exploatare ale segmentului respectiv și pot fi atribuite sau alocate direct segmentului pe o bază rezonabilă.

Pentru activitățile unui segment care sunt de natură preponderent financiară, veniturile și cheltuielile cu dobânzile pot fi raportate ca o singură valoare netă în sensul raportării pe segmente doar dacă acele elemente sunt compensate în situațiile financiare consolidate sau de la nivelul entității.

**Datoriile pe segment** sunt acele datorii din exploatare care rezultă din activitățile de exploatare ale unui segment și care fie sunt direct atribuibile segmentului respectiv, fie pot fi alocate segmentului pe o bază rezonabilă.

Dacă cheltuiala pe segment a unui segment include cheltuielile cu dobânzile, datoriile pe segment includ datoriile purtătoare de dobândă aferente.

Datoriile pe segment nu includ datoriile care decurg din impozitul pe profit sau echivalentele impozitului pe profit care sunt recunoscute în conformitate cu standardele de contabilitate care tratează obligațiile de plată a impozitului pe profit sau a echivalentelor impozitului pe profit.

**Venitul pe segment** reprezintă venitul raportat în situația performanței financiare a unei entități care este direct atribuibil unui segment și partea relevantă din venitul entității care poate fi alocată pe o bază rezonabilă unui segment, fie din alocări de la buget sau alocări similare, subvenții, transferuri, penalizări, onorarii sau vânzări către clienți externi, fie din tranzacții cu alte segmente ale aceleiași entități. Venitul pe segment nu include:

- (a) Veniturile din dobânzi sau dividende, inclusiv dobânzile încasate pentru avansuri sau împrumuturi acordate altor segmente, cu excepția cazului în care activitățile segmentului sunt de natură preponderent financiară; sau
- (b) Câștigurile din vânzarea investițiilor sau câștigurile din stingerea datoriilor, cu excepția cazului în care activitățile segmentului sunt de natură preponderent financiară.

Veniturile pe segment includ partea unei entități din surplusul (deficitul) net al entităților asociate, al asocierilor în participație sau provenit din alte investiții contabilizate prin metoda punerii în echivalență doar dacă acele elemente sunt incluse în veniturile consolidate sau totale ale entității.

#### **Atribuirea elementelor pe segmente**

28. Definițiile veniturii pe segment, cheltuielii pe segment, activelor pe segment și datoriilor pe segment includ valori ale elementelor care sunt direct atribuibile unui segment și valori ale elementelor care pot fi alocate unui segment pe o bază rezonabilă.
29. O entitate consideră sistemul său de raportare financiară internă ca punct de plecare pentru identificarea acelor elemente care pot fi atribuite direct, sau alocate rezonabil, segmentelor. Adică, acolo unde segmentele utilizate în scopuri de raportare internă sunt adoptate, sau formează baza segmentelor adoptate, pentru situațiile financiare cu scop general, există prezumția că valorile care au fost identificate cu anumite segmente în sensul raportării financiare sunt direct atribuibile sau alocabile rezonabil segmentelor în sensul evaluării veniturii pe segment, cheltuielii pe segment, activelor pe segment și datoriilor pe segment.

30. În anumite cazuri, un venit, o cheltuială, un activ sau o datorie se poate să fi fost alocat(ă) segmentelor în vederea raportării financiare interne pe o bază de repartizare care este înțeleasă de conducere, dar care ar putea fi considerată subiectivă, arbitrară sau dificil de înțeles de către utilizatorii externi ai situațiilor financiare. O astfel de alocare nu ar constitui o bază de repartizare rezonabilă conform definițiilor venitului pe segment, cheltuielii pe segment, activelor pe segment și datoriilor pe segment din prezentul standard. Dimpotrivă, o entitate poate alege să nu aloce anumite elemente de venituri, cheltuieli, active sau datorii în sensul raportării interne, deși există o bază rezonabilă pentru a face acest lucru. Un astfel de element este alocat conform definițiilor venitului pe segment, cheltuielii pe segment, activelor pe segment și datoriilor pe segment din cadrul prezentului standard.
31. Entitățile din sectorul public pot, în general, să identifice (a) costurile furnizării anumitor grupuri de bunuri și servicii sau ale desfășurării anumitor activități și (b) activele care sunt necesare facilitării acelor activități. Aceste informații sunt necesare în scopuri de planificare și control. Cu toate acestea, în multe cazuri, operațiunile agențiilor guvernamentale și ale altor entități din sectorul public sunt finanțate prin alocări „în bloc” sau alocări pe bază de „element-rând” reflectând natura claselor majore de costuri sau cheltuieli. Aceste alocări „în bloc” sau „pe element-rând” pot să nu fie legate de anumite linii de servicii, activități funcționale sau regiuni geografice. În anumite cazuri, s-ar putea să nu fie posibilă atribuirea directă a venitului pe un segment sau alocarea acestuia unui segment pe o bază rezonabilă. În mod similar, este posibil ca anumite active, cheltuieli și datorii să nu poată fi atribuite direct sau alocate pe o bază rezonabilă unor segmente individuale, deoarece ele susțin o gamă largă de activități de prestare de servicii pentru mai multe segmente sau deoarece sunt direct legate de activitățile generale de administrare care nu sunt identificate ca segmente separate. Veniturile, cheltuielile, activele și datoriile neatribuite sau nealocate ar fi raportate ca o valoare nealocată în reconcilierea prezentărilor de informații pe segment în venitul agregat al entității așa cum se prevede la punctul 64 din prezentul standard.
32. Guvernele și agențiile lor pot încheia angajamente cu entități din sectorul privat pentru furnizarea de bunuri și servicii sau pentru desfășurarea altor activități. În anumite jurisdicții, aceste angajamente iau forma unei asocieri în participație sau a unei investiții într-o entitate asociată care este contabilizată prin metoda punerii în echivalență. În aceste situații, venitul pe segment va include partea din surplusul (deficitul) net aferentă segmentului contabilizată prin metoda punerii în echivalență, atunci când surplusul (deficitul) astfel contabilizat este inclus în venitul entității și poate fi atribuit în mod direct sau alocat în mod fiabil segmentului pe o bază rezonabilă.

**Active, datorii, venituri și cheltuieli pe segment**

33. Exemplele de active pe segment includ activele circulante utilizate în activitățile de exploatare ale segmentului: imobilizările corporale; bunurile care fac obiectul operațiunilor de leasing financiar; și imobilizările necorporale. Dacă un anumit element de amortizare sau depreciere este inclus în categoria cheltuielilor pe segment, activul aferent este și el inclus în activele pe segment. Activele pe segment nu includ activele folosite pentru nevoile generale ale întreprinderii sau pentru sediile sociale. De exemplu:
- (a) Biroul administrației centrale și al secțiunii de dezvoltare a politicilor al unui departament de educație nu este inclus în segmentele care reflectă furnizarea de servicii educaționale primare, secundare și terțiare; sau
  - (b) Clădirea parlamentului sau a unei alte adunări generale nu este inclusă în segmentele care reflectă activitățile funcționale majore ca educația, sănătatea și apărarea atunci când se raportează la nivelul întregului guvern.

Activele pe segment includ activele de exploatare folosite în comun de două sau mai multe segmente dacă există o bază rezonabilă pentru alocare.

34. Situațiile financiare consolidate ale unui guvern sau ale unei alte entități pot cuprinde operațiunile dobândite în urma unei combinări de operațiuni din sectorul public care generează fond comercial cumpărat (îndrumări privind contabilizarea achiziției unei operațiuni sunt incluse în IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*). În aceste cazuri, activele pe segment vor include fondul comercial care este direct atribuibil unui segment sau care poate fi alocat unui segment pe o bază rezonabilă, iar cheltuiala pe segment include deprecierea aferentă fondului comercial.
35. Exemplele de datorii pe segment includ datoriile comerciale și de altă natură, datoriile angajate, avansurile de la membrii comunității pentru furnizarea de bunuri și servicii parțial subvenționate în viitor, provizioanele pentru produsele în garanție generate de activitățile comerciale ale entității și alte datorii legate de furnizarea de bunuri și servicii. Datoriile pe segment nu includ împrumuturile, datoriile referitoare la bunurile care fac obiectul operațiunilor de leasing financiar și alte datorii suportate mai degrabă pentru finanțare decât în vederea exploatării. În cazul în care cheltuielile cu dobânzile sunt incluse în cheltuielile pe segment, datoriile aferente purtătoare de dobânzi sunt incluse în datoriile pe segment.
36. Datoriile segmentelor ale căror activități nu sunt de natură preponderent financiară nu includ împrumuturile și datoriile similare, deoarece veniturile și cheltuielile pe segment nu includ veniturile și cheltuielile de finanțare. Mai mult, deoarece datoriile sunt deseori emise la nivelul sediului social sau de către o autoritate centrală de creditare la nivelul întregii entități sau al întregului guvern,

este deseori imposibilă atribuirea directă sau alocarea rezonabilă a datoriilor purtătoare de dobânzi segmentului respectiv. Cu toate acestea, dacă activitățile de finanțare ale entității sunt identificate ca segment separat, așa cum se poate întâmpla la nivelul întregului guvern, cheltuielile segmentului „finanțe” vor include cheltuielile cu dobânda, iar datoriile aferente purtătoare de dobânzi vor fi incluse în datoriile pe segment.

37. IPSAS 40 poate impune ajustarea valorilor contabile ale activelor și datoriilor identificabile ale unei operațiuni dobândite printr-o achiziție. Evaluările activelor și datoriilor pe segment includ orice ajustări ale valorilor contabile anterioare ale activelor și datoriilor pe segment identificabile ale unei operațiuni dobândite printr-o achiziție, chiar dacă ajustările respective sunt efectuate doar în scopul întocmirii situațiilor financiare consolidate și nu sunt înregistrate nici în situațiile financiare separate ale entității care controlează, nici în cele individuale ale entității controlate. În mod similar, dacă imobilizările corporale au fost reevaluate ulterior achiziției conform modelului de reevaluare din IPSAS 17, *Imobilizări corporale*, evaluările activelor pe segment reflectă reevaluările respective.
38. În anumite jurisdicții, un guvern sau o entitate de stat poate controla o entitate comercială din sectorul public care face obiectul impozitului pe profit sau echivalentelor impozitului pe profit. Acestor entități li se poate impune să aplice standarde contabile ca IAS 12, *Impozitul pe profit*, care prescriu tratamentul contabil al impozitelor pe profit și al echivalentelor impozitului pe profit. Astfel de standarde pot impune recunoașterea activelor și datoriilor din impozitul pe profit legate de cheltuielile cu impozitul pe profit sau cu echivalentele impozitului pe profit, care sunt recunoscute în perioada curentă și sunt recuperabile sau rambursabile în perioade viitoare. Aceste active sau datorii nu sunt incluse în activele pe segment sau datoriile pe segment deoarece ele apar ca rezultat al activităților entității per ansamblu și al condițiilor fiscale în vigoare aplicabile entității. Cu toate acestea, activele care reprezintă creanțe din venituri din impozitare controlate de o autoritate fiscală vor fi incluse în activele pe segment ale autorității dacă pot fi atribuite direct sau alocate pe o bază fiabilă<sup>2</sup> aceluși segment.
39. Anumite îndrumări pentru alocarea costurilor sunt prezentate în alte IPSAS-uri. De exemplu, IPSAS 12, *Stocuri*, oferă îndrumări privind atribuirea și alocarea costurilor aferente stocurilor, iar IPSAS 11, *Contracte de construcție*, oferă îndrumări privind atribuirea și alocarea costurilor aferente contractelor. Acele îndrumări pot fi utile pentru atribuirea și alocarea costurilor pe segmente.

---

<sup>2</sup> Informațiile fiabile nu conțin erori semnificative, nu sunt părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă exact ceea ce susțin că reprezintă sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte. Punctul BC16 din IPSAS 1 detaliază abordarea tranzitorie pentru explicarea fiabilității.



40. IPSAS 2, *Situațiile fluxurilor de trezorerie*, oferă îndrumări privind măsura în care descoperirile de cont ar trebui incluse ca o componentă a numerarului sau ar trebui raportate ca împrumuturi.
41. Situațiile financiare ale întregului guvern și ale anumitor alte entități care controlează necesită consolidarea unui număr de entități separate cum ar fi departamentele, agențiile și entitățile comerciale din sectorul public. La întocmirea acestor situații financiare consolidate, tranzacțiile și soldurile dintre entitățile controlate vor fi eliminate în conformitate cu IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*. Totuși, venitul pe segment, cheltuiala pe segment, activele pe segment și datoriile pe segment sunt determinate înainte ca tranzacțiile și soldurile dintre entitățile din cadrul entității economice să fie eliminate ca parte a procesului de consolidare, cu excepția cazului în care aceste solduri și tranzacții din interiorul unei entități economice se desfășoară între entități din cadrul aceluiași segment.
42. În timp ce politicile contabile utilizate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare ale entității per ansamblu reprezintă, de asemenea, și politicile fundamentale pe segment, politicile contabile pe segment includ în plus politici care se referă în mod specific la raportarea pe segmente, cum ar fi metoda de determinare a prețului transferurilor între segmente și baza de alocare a veniturilor și cheltuielilor pe segmente.

### **Politici contabile pe segment**

43. **Informațiile pe segmente trebuie întocmite în conformitate cu politicile contabile adoptate pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare ale grupului sau entității consolidat(e).**
44. Există prezumția că politicile contabile adoptate de organismul de conducere și de conducerea unei entități pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate sau ale întregii entități sunt cele pe care organismul de conducere și conducerea entității le consideră cele mai adecvate pentru raportarea externă. Deoarece scopul informațiilor pe segmente este de a ajuta utilizatorii situațiilor financiare să înțeleagă mai bine și să elaboreze raționamente mai bine informate despre entitate per ansamblu, prezentul standard prevede folosirea, la întocmirea informațiilor pe segmente, a politicilor contabile alese de organismul de conducere și de conducerea entității pentru pregătirea situațiilor financiare consolidate sau ale întregii entități. Aceasta nu înseamnă, însă, că politicile contabile consolidate sau ale entității vor fi aplicate segmentelor ca și când segmentele ar fi entități raportoare separate. Un calcul detaliat efectuat la aplicarea unei anumite politici contabile la nivelul întregii entități poate fi alocat pe segmente dacă există un motiv rezonabil de a proceda astfel. Calcularea drepturilor angajaților, de exemplu, este efectuată deseori pentru o entitate per ansamblu, dar cifrele întregii entități pot fi alocate pe segmente pe baza salariilor și datelor demografice pentru segmente.

45. Așa cum se menționează la punctul 42, ar putea fi necesară elaborarea unor politici contabile care tratează problemele specifice entității, cum ar fi determinarea prețului transferurilor între segmente. IPSAS 1 prevede prezentarea politicilor contabile necesare pentru înțelegerea situațiilor financiare. Consecvent cu dispozițiile respective, poate fi necesară prezentarea politicilor specifice segmentelor.
46. Prezentul standard permite prezentarea de informații suplimentare pe segmente care sunt întocmite pe o altă bază decât politicile contabile adoptate pentru situațiile financiare consolidate sau ale entității, cu condiția ca:
- (a) Informațiile să fie relevante în sensul evaluării performanței și al procesului decizional; și
  - (b) Baza de evaluare pentru aceste informații suplimentare să fie descrisă în mod clar.

### Active comune

47. **Activele care sunt utilizate în comun de două sau mai multe segmente trebuie alocate segmentelor dacă și numai dacă veniturile și cheltuielile aferente sunt, de asemenea, alocate acelor segmente.**
48. Modalitatea prin care elementele de active, datorii, venituri sau cheltuieli sunt alocate segmentelor depinde de factori precum natura acelor elemente, activitățile desfășurate de segment și autonomia relativă a aceluia segment. Nu este posibilă și nici adecvată specificarea unei baze unice de alocare care să fie adoptată de toate entitățile. De asemenea, nu este adecvată forțarea alocării elementelor de active, datorii, venituri sau cheltuieli ale unei entități care se referă la două sau mai multe segmente, dacă singura bază pentru acea alocare este arbitrară sau dificil de înțeles. În același timp, definițiile venitului pe segment, cheltuielii pe segment, activelor pe segment și datoriilor pe segment sunt intercorelate, iar alocările rezultate trebuie să fie consecvente. Prin urmare, activele utilizate în comun sunt alocate segmentelor dacă, și numai dacă, veniturile și cheltuielile aferente sunt, de asemenea, alocate acelor segmente. De exemplu, un activ este inclus în activele pe segment dacă, și numai dacă, deprecierea sau amortizarea aferentă este inclusă în evaluarea cheltuielii pe segment.

### Segmente nou-identificate

49. **Dacă un segment este identificat ca segment pentru prima dată în perioada curentă, datele pe segment ale perioadei anterioare care sunt prezentate în scop comparativ trebuie retratate pentru a reflecta segmentul nou-raportat ca pe un segment separat, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil.**

50. Pot fi raportate noi segmente în situațiile financiare în circumstanțe diferite. De exemplu, o entitate poate să își schimbe structura de raportare internă de la o structură pe segmente de servicii la o structură pe segmente geografice, iar conducerea poate considera că este adecvat ca această structură pe segmente să fie adoptată și în sensul raportării externe. O entitate poate, de asemenea, să desfășoare activități semnificative noi sau suplimentare sau să extindă măsura în care o activitate care funcționa anterior ca un serviciu de suport intern oferă servicii părților externe. În aceste cazuri, noile segmente pot fi raportate pentru prima dată în situațiile financiare cu scop general. Atunci când se întâmplă acest lucru, prezentul standard prevede ca datele comparative ale perioadei anterioare să fie retratate, dacă este posibil, pentru a reflecta structura actuală pe segmente.

## Prezentarea informațiilor

51. **Dispozițiile de prezentare a informațiilor de la punctele 52-75 ar trebui aplicate fiecărui segment.**
52. **O entitate trebuie să prezinte veniturile pe segment și cheltuielile pe segment pentru fiecare segment. Venitul pe segment din alocările de la buget sau din alocări similare, venitul pe segment din alte surse externe și venitul pe segment din tranzacții cu alte segmente trebuie raportate separat.**
53. **O entitate trebuie să prezinte valoarea contabilă totală a activelor pe segment pentru fiecare segment.**
54. **O entitate trebuie să prezinte valoarea contabilă totală a datoriilor pe segment pentru fiecare segment.**
55. **O entitate trebuie să prezinte costul total suportat în timpul perioadei pentru a dobândi active pe segment care se preconizează că vor fi folosite în mai multe perioade pentru fiecare segment.**
56. Unei entități i se recomandă, dar nu i se impune, să prezinte natura și valoarea oricăror elemente de venituri pe segment și cheltuieli pe segment care au o asemenea dimensiune, natură sau incidență încât prezentarea lor este relevantă pentru a explica performanța fiecărui segment pentru acea perioadă.
57. IPSAS 1 prevede ca, atunci când elementele de venituri sau de cheltuieli sunt semnificative, natura și valoarea acestora să fie prezentate separat. IPSAS 1 identifică o serie de exemple de astfel de elemente, inclusiv reducerea stocurilor și a imobilizărilor corporale; provizioanele pentru restructurare; cedările de imobilizări corporale; privatizările și alte cedări de investiții pe termen lung; activitățile întrerupte; soluționarea litigiilor; și reluările de provizioane. Recomandarea de la punctul 56 nu are ca scop modificarea clasificării acestor elemente sau modificarea modului de evaluare a acestor elemente. Prezentările de informații recomandate de acel punct modifică, totuși, nivelul la care este

evaluată importanța acestor elemente în sensul prezentării de informații de la nivelul entității la nivelul segmentului.

58. Prezentul standard nu prevede prezentarea rezultatului pe segment. Totuși, dacă este calculat și prezentat un rezultat pe segment, acesta este un rezultat din exploatare care nu include cheltuielile de finanțare.
59. Unei entități i se recomandă, dar nu i se impune, să prezinte fluxurile de trezorerie pe segmente consecvent cu dispozițiile din IPSAS 2. IPSAS 2 prevede ca o entitate să prezinte o situație a fluxurilor de trezorerie care să raporteze separat fluxurile de trezorerie din activitățile de exploatare, de investiții și de finanțare. Acesta prevede, de asemenea, prezentarea informațiilor despre anumite fluxuri de trezorerie. Prezentarea informațiilor despre fluxurile de trezorerie pe fiecare segment poate fi utilă pentru înțelegerea poziției financiare, a lichidității și a fluxurilor de trezorerie generale ale entității.
60. Unei entități care nu prezintă fluxurile de trezorerie pe segment în conformitate cu IPSAS 2 i se recomandă, dar nu i se impune, să prezinte pentru fiecare segment raportabil:
- Cheltuielile pe segment cu deprecierea și amortizarea activelor pe segment;
  - Alte cheltuieli nemonetare semnificative; și
  - Veniturile nemonetare semnificative care sunt incluse în venitul pe segment.

Acest lucru le va permite utilizatorilor să determine sursele majore și utilizările principale ale numerarului în ceea ce privește activitățile pe segment pentru perioada respectivă.

61. **O entitate trebuie să prezinte pentru fiecare segment valoarea agregată a părții ce îi revine entității din surplusul (deficitul) net al entităților asociate, al asocierilor în participație sau al altor investiții contabilizate prin metoda punerii în echivalență, dacă majoritatea operațiunilor acestor entități asociate se desfășoară în cadrul aceluși singur segment.**
62. Deși este prezentată o singură valoare agregată conform dispozițiilor de la punctul 61, fiecare entitate asociată, asociere în participație sau altă investiție contabilizată prin metoda punerii în echivalență este evaluată individual pentru a determina dacă majoritatea operațiunilor sale se încadrează într-un singur segment.
63. **Dacă partea agregată ce îi revine unei entități din surplusul (deficitul) net al entităților asociate, al asocierilor în participație sau al altor investiții contabilizate prin metoda punerii în echivalență este prezentată pe segment, investițiile agregate în acele entități asociate și asocieri în participație trebuie să fie prezentate, de asemenea, pe segment.**

64. **O entitate trebuie să prezinte o reconciliere între informațiile prezentate pe segmente și informațiile agregate din situațiile financiare consolidate sau ale entității. În prezentarea reconcilierii, venitul pe segment trebuie reconciliat cu venitul entității din surse externe (inclusiv prezentarea valorii veniturii entității din surse externe care nu este inclus în venitul niciunui segment); cheltuiala pe segment trebuie reconciliată cu o unitate de măsură comparabilă din cheltuielile entității; activele pe segment trebuie reconciliate cu activele entității; și datoriile pe segment trebuie reconciliate cu datoriile entității.**

### **Informații suplimentare pe segment**

65. Așa cum s-a menționat anterior, se anticipează că segmentele vor fi de obicei bazate pe bunurile și serviciile principale pe care le furnizează entitatea, pe programele pe care le coordonează sau pe activitățile pe care le desfășoară. Aceasta deoarece informațiile despre aceste segmente le oferă utilizatorilor informații relevante despre performanța entității în realizarea obiectivelor sale și îi permit entității să își îndeplinească obligațiile sale legate de răspundere. Totuși, în unele organizații, o bază geografică sau de altă natură poate reflecta mai bine baza pe care sunt furnizate serviciile și pe care sunt alocate resursele în cadrul entității și, în consecință, va fi adoptată pentru situațiile financiare.
66. Prezentul standard adoptă opinia că este probabil ca prezentarea informațiilor minime despre segmentele de servicii și segmentele geografice să le fie folositoare utilizatorilor în scopuri decizionale și legate de răspundere. Prin urmare, dacă o entitate raportează informațiile pe segment pe baza:
- (a) Bunurilor și serviciilor principale pe care le furnizează entitatea, programelor pe care le coordonează, activităților pe care le desfășoară sau pe baza altor segmente de servicii, acestea i se recomandă, de asemenea, să raporteze următoarele elemente pentru fiecare segment geografic raportat intern organismului de conducere și persoanei de la nivelul ierarhic superior al entității:
    - (i) Cheltuielile pe segment;
    - (ii) Valoarea contabilă totală a activelor pe segment; și
    - (iii) Cheltuielile totale generate în timpul perioadei pentru a dobândi activele pe segment care se preconizează că vor fi utilizate pe parcursul mai multor perioade (imobilizări corporale și necorporale); și
  - (b) Segmentelor geografice sau pe altă bază care nu se regăsește la litera (a), entității i se recomandă să raporteze, de asemenea, următoarele informații pe segmente pentru fiecare segment de servicii major care este raportat intern organismului de conducere și persoanei de la nivelul ierarhic superior al entității:

- (i) Cheltuielile pe segment;
- (ii) Valoarea contabilă totală a activelor pe segment; și
- (iii) Cheltuielile totale generate în timpul perioadei pentru a dobândi activele pe segment care se preconizează că vor fi utilizate pe parcursul mai multor perioade (imobilizări corporale și necorporale).

#### **Alte aspecte privind prezentarea informațiilor**

67. **La evaluarea și raportarea venitului pe segment din tranzacțiile cu alte segmente, transferurile între segmente trebuie evaluate pe baza faptului că acestea vor avea loc. Baza de determinare a prețurilor transferurilor între segmente și orice modificare a acestora trebuie prezentate în situațiile financiare.**
68. **Modificările politicilor contabile adoptate pentru raportarea pe segmente care au un efect semnificativ asupra informațiilor pe segmente trebuie prezentate, iar informațiile pe segmente pentru perioada precedentă prezentate în scopuri comparative trebuie retratate, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil. O astfel de prezentare a informațiilor va include o descriere a naturii modificării, motivele modificării, faptul că informațiile comparative au fost retratate sau că retratarea este imposibilă, precum și efectul financiar al modificării, dacă acesta poate fi determinat în mod rezonabil. Dacă o entitate modifică identificarea segmentelor sale și nu retratează informațiile pe segmente pentru perioada anterioară pe noua bază deoarece acest lucru este imposibil, atunci, în scopul comparării, entitatea va raporta datele pe segment atât pentru noua bază de segmentare, cât și pentru cea veche în anul în care modifică identificarea segmentelor sale.**
69. Modificările politicilor contabile adoptate de entitate sunt tratate în IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*. IPSAS 3 prevede ca modificările politicilor contabile să fie efectuate numai dacă (a) sunt prevăzute de un IPSAS sau dacă (b) modificarea va genera informații fiabile și mai relevante cu privire la tranzacțiile, alte evenimente și condiții din situațiile financiare ale entității.
70. Modificările politicilor contabile aplicate la nivelul entității care afectează informațiile pe segmente sunt tratate în conformitate cu IPSAS 3. Cu excepția cazului în care un nou IPSAS specifică altceva, IPSAS 3 prevede că:
- (a) O modificare a politicii contabile trebuie să fie aplicată retroactiv, iar informațiile din perioada anterioară să fie retratate, cu excepția cazului în care este imposibil să se determine efectul cumulativ sau efectele specifice perioadei generate de modificare;

- (b) Dacă aplicarea retroactivă nu este posibilă pentru toate perioadele prezentate, noua politică contabilă trebuie să fie aplicată retroactiv de la prima dată posibilă; și
  - (c) Dacă este imposibilă determinarea efectului cumulativ al aplicării noii politici contabile la începutul perioadei curente, politica trebuie să fie aplicată prospectiv de la prima dată posibilă.
71. Unele modificări ale politicilor contabile se referă în mod specific la raportarea pe segmente. Exemplele includ modificări în identificarea segmentelor și modificări ale bazei pentru alocarea veniturilor și cheltuielilor pe segmente. Astfel de modificări pot avea un impact semnificativ asupra informațiilor pe segmente raportate, dar nu vor modifica informațiile financiare agregate raportate pentru entitate. Pentru a le permite utilizatorilor să înțeleagă modificările și să evalueze tendințele, informațiile pe segmente pentru perioada anterioară care sunt incluse în situațiile financiare în scopuri comparative sunt retratate, dacă este posibil, pentru a reflecta noua politică contabilă.
72. Punctul 67 prevede că, în scopul raportării pe segmente, transferurile între segmente trebuie evaluate pe baza utilizată în realitate de entitate pentru determinarea prețului acelor transferuri. Dacă o entitate modifică metoda pe care o folosește în realitate pentru a determina prețul transferurilor între segmente, aceasta nu este o modificare a politicii contabile care să necesite retratarea datelor pe segment pe perioada anterioară conform punctului 68. Totuși, punctul 67 prevede prezentarea modificării.
73. **Dacă nu se prezintă altfel în situațiile financiare sau în altă parte a raportului anual, o entitate trebuie să indice:**
- (a) **Tipurile de bunuri și servicii incluse în fiecare segment de servicii raportat;**
  - (b) **Structura fiecărui segment geografic raportat; și**
  - (c) **Dacă nu este adoptată nici o bază de segmentare pe servicii, nici o bază geografică, natura segmentului și a activităților pe care acesta le cuprinde.**

#### **Obiective de exploatare pe segment**

74. Dacă nu se prezintă altfel în situațiile financiare sau în altă parte a raportului anual, entitățile i se recomandă să prezinte obiectivele generale de exploatare stabilite pentru fiecare segment la începutul perioadei de raportare și să comenteze pe marginea măsurii în care acele obiective au fost îndeplinite.
75. Pentru a le permite utilizatorilor să evalueze performanța unei entități în îndeplinirea obiectivelor sale de prestare a serviciilor, este necesară comunicarea acelor obiective utilizatorilor. Prezentarea informațiilor despre structura fiecărui

segment, obiectivele de prestare a serviciilor aferente acelor segmente și măsura în care acele obiective au fost îndeplinite vor sprijini această evaluare. Aceste informații îi vor permite, de asemenea, entității să își îndeplinească mai bine obligațiile sale legate de răspundere. În multe cazuri, aceste informații vor fi incluse în raportul anual ca parte a raportului organismului de conducere sau al persoanei de la nivelul ierarhic superior. În astfel de cazuri nu este necesară prezentarea acestor informații în situațiile financiare.

## Data intrării în vigoare

76. **O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 iulie 2003 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 iulie 2003, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 76A. **Punctul 77 a fost modificat de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 33 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, atunci amendamentul trebuie aplicat și pentru acea perioadă anterioară.**
- 76B. **IPSAS 37, *Angajamente comune*, emis în ianuarie 2015, a modificat punctele 27 și 32. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente atunci când aplică IPSAS 37.**
- 76C. **Punctul 69 a fost modificat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice acest amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 76D. **Punctele 2 și 3 au fost eliminate, iar punctele 16, 24, 38 și 41 au fost modificate de documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 76E. **Punctele 34 și 37 au fost modificate de IPSAS 40, *Combinații de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017. O entitate trebuie să aplice aceste**



**amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2019, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 40.**

77. Atunci când o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente conform definiției din IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, în scopuri de raportare financiară ulterior acestei date de intrare în vigoare, prezentul standard se aplică situațiilor financiare anuale ale entității care acoperă perioadele care încep la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acestei date.

## **Bază pentru concluzii**

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 18.*

### **Revizuirea IPSAS 18 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016**

BC1. IPSASB a emis documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016. Această reglementare modifică referințele din toate IPSAS-urile astfel:

- (a) Elimină punctele standard privind aplicabilitatea IPSAS-urilor în cazul „entităților din sectorul public, cu excepția GBE-urilor” din secțiunea referitoare la domeniul de aplicare al fiecărui standard;
- (b) Înlocuiește termenul „GBE” cu termenul „entități comerciale din sectorul public”, după caz; și
- (c) Modifică punctul 10 din *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* furnizând o descriere pozitivă a entităților din sectorul public pentru care sunt concepute IPSAS-urile.

Motivele acestor modificări sunt prezentate în Baza pentru concluzii la IPSAS 1.

## Îndrumări de implementare

*Prezentele îndrumări însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 18.*

### Rezumatul prezentărilor de informații prevăzute

[¶xx] se referă la punctul xx din standard.

#### *Prezentarea informațiilor*

Total cheltuieli în funcție de segment [¶52]

Total venituri în funcție de segment [¶52]

Venituri din alocări de la buget sau din alocări similare în funcție de segment [¶52]

Venituri din surse externe (altele decât alocările de la buget sau alocările similare) în funcție de segment [¶52]

Venituri din tranzacții cu alte segmente în funcție de segment [¶52]

Valoarea contabilă a activelor pe segment în funcție de segment [¶53]

Datorii pe segment în funcție de segment [¶54]

Costul pentru a dobândi activele în funcție de segment [¶55]

Partea din surplusul (deficitul) net din [¶61] și investiția în [¶63] entitățile asociate sau asocierile în participație contabilizate prin metoda punerii în echivalență, în funcție de segment (dacă majoritatea sunt în cadrul aceluiași segment)

Reconcilierea veniturii, cheltuielii, activelor și datoriilor în funcție de segment [¶64]

#### *Alte prezentări de informații*

Baza de determinare a prețurilor transferurilor între segmente și orice modificări ale acesteia [¶67]

Modificări în politicile contabile pe segment [¶68]

Tipuri de produse și servicii din fiecare segment de servicii [¶73]

Structura fiecărui segment geografic [¶73]

Dacă nu este adoptată nici o bază de segmentare pe servicii, nici o bază geografică, natura segmentelor și a activităților din cadrul fiecărui segment [¶73]

### Caracteristici calitative ale raportării financiare

IG1. [Eliminat]

IG2. [Eliminat]

#### *Inteligibilitate*

IG3. [Eliminat]

IG4. [Eliminat]

*Relevanță*

IG5. [Eliminat]

*Pragul de semnificație*

IG6. [Eliminat]

IG7. [Eliminat]

*Fiabilitate*

IG8. [Eliminat]

*Reprezentare exactă*

IG9. [Eliminat]

*Prevalarea economicului asupra juridicului*

IG10. [Eliminat]

*Neutralitate*

IG11. [Eliminat]

**Prudență**

IG12. [Eliminat]

IG13. [Eliminat]

*Exhaustivitate*

IG14. [Eliminat]

*Comparabilitate*

IG15. [Eliminat]

IG16. [Eliminat]

IG17. [Eliminat]

IG18. [Eliminat]

**Constrângeri privind informațiile relevante și fiabile**

*Oportunitate*

IG19. Dacă există o întârziere nejustificată în raportare, informațiile și-ar putea pierde din relevanță. Pentru a oferi informațiile la timp, poate fi necesar, adeseori, să se realizeze raportarea înainte de a cunoaște toate aspectele unei tranzacții, afectând astfel fiabilitatea. Invers, dacă data de raportare este amânată până când sunt

cunoscute toate aspectele, informațiile pot fi foarte fiabile, dar prea puțin folosite de utilizatorii care au fost nevoiți să ia decizii între timp. Pentru obținerea unui echilibru între relevanță și fiabilitate, cea mai importantă decizie este aceea referitoare la modul în care sunt satisfăcute cel mai bine necesitățile decizionale ale utilizatorilor.

#### *Echilibru între beneficiu și cost*

IG20. Echilibrul între beneficiu și cost este o constrângere generală. Beneficiile generate de informații trebuie să fie mai mari decât costul furnizării lor. Cu toate acestea, evaluarea beneficiilor și a costurilor este în principal o problemă de raționament. Mai mult, costurile nu revin în mod necesar acelor utilizatori care se bucură de beneficii. De beneficii se pot bucura și utilizatori diferiți de cei pentru care a fost întocmită informația. Din aceste motive, este dificil să se aplice un test cost-beneficiu într-un caz particular. Cu toate acestea, normalizatorii, precum și cei răspunzători pentru întocmirea situațiilor financiare și utilizatorii acestora trebuie să fie conștienți de această constrângere.

#### *Echilibru între caracteristicile calitative*

IG21. În practică, o echilibrare sau un compromis între caracteristicile calitative este adesea necesar(ă). În general, scopul este atingerea unui echilibru corespunzător între caracteristici pentru a îndeplini obiectivele situațiilor financiare. Importanța relativă a caracteristicilor în diferite cazuri este o problemă de raționament profesional.

## Exemplu ilustrativ

*Prezentul exemplu însoțește, dar nu face parte din IPSAS 18.*

Tabelul și notele aferente prezentate în acest exemplu ilustrează prezentările de informații pe segment prevăzute de prezentul standard pentru o autoritate educațională care este finanțată predominant prin alocări, dar care (a) oferă anumite servicii educaționale pe o bază comercială pentru angajații din marile corporații și (b) s-a alăturat unei asociații comerciale pentru a înființa o fundație de educație privată care funcționează pe o bază comercială. Autoritatea are o influență semnificativă asupra fundației, dar nu o controlează. Exemplul prezintă, în scop ilustrativ, date comparative pe doi ani. Sunt necesare datele pe segment pentru fiecare an pentru care este prezentat un set complet de situații financiare.

Tabelul A – Informații despre segmente (în milioane de unități monetare)

	Primar/ secundar		Terțiar		Servicii speciale		Alte servicii		Eliminări		Consolidate	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
<b>VENITURI PE SEGMENT</b>												
Alocări	48	40	22	23	10	10	7	7				
Onorarii din surse externe	5	4	-	-	9	6	-	-				
Transferuri între segmente	10	6	6	7	2	4	2	2				
<b>Total venituri pe segment</b>	<u>63</u>	<u>50</u>	<u>28</u>	<u>30</u>	<u>21</u>	<u>20</u>	<u>9</u>	<u>9</u>	<u>20</u>	<u>19</u>	<u>101</u>	<u>90</u>
<b>CHELTUIELI PE SEGMENT</b>												
Salarii și remunerații	(39)	(31)	(13)	(13)	(13)	(13)	(2)	(2)				
Amortizare	(9)	(7)	(5)	(7)	(5)	(3)	(1)	(1)				
Alte cheltuieli	(12)	(11)	(10)	(9)	(5)	(5)	(2)	(2)				
<b>Total cheltuieli pe segment</b>	<u>(60)</u>	<u>(49)</u>	<u>(28)</u>	<u>(29)</u>	<u>(23)</u>	<u>(21)</u>	<u>(5)</u>	<u>(5)</u>	<u>20</u>	<u>19</u>	<u>(96)</u>	<u>(85)</u>
Cheltuieli centrale nealocate											(7)	(9)
<b>Deficit din activități de exploatare</b>											(2)	(4)
Cheltuieli cu dobânzile											(4)	(3)

	Primar/ secundar		Terțiar		Servicii speciale		Alte servicii		Eliminări		Consolidate	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
Venituri din dobânzi											2	3
Partea din surplusurile nete ale entităților asociate							8	7			8	7
<i>Surplus aferent perioadei</i>											4	3
<b>ALTE INFORMAȚII</b>												
Active pe segment	54	50	34	30	10	10	10	9			108	99
Investiții în entități asociate (metoda punerii în echivalență)							32	26			32	26
Active centrale nealocate											35	30
<b>Total active consolidate</b>											175	155
Datorii pe segment	25	15	8	11	8	8	1	1			42	35
Datorii corporative nealocate											40	55
<b>Total datorii consolidate</b>											82	90
Cheltuieli de capital	13	10	9	5	4	0	2	3				
Cheltuieli nemonetare, exclusiv amortizarea	(8)	(2)	(3)	(3)	(2)	(2)	(1)	(1)				
Venituri nemonetare	-	-	-	-	1	1	-	-				



Autoritatea este organizată și îi raportează organismului de conducere pe baza a patru domenii funcționale majore: educație primară și secundară; educație terțiară; servicii speciale de educație; și alte servicii, fiecare condus de câte un director. Operațiunile segmentului de servicii speciale de educație includ prestarea de servicii educaționale pe o bază comercială angajaților din marile corporații. Pentru prestarea acestor servicii părților externe, departamentul de servicii comerciale din cadrul segmentului utilizează, pe bază de onorariu pe serviciu, servicii oferite de segmentele primar/secundar și terțiar. Aceste transferuri între segmente sunt eliminate la consolidare.

Informațiile raportate despre aceste segmente sunt utilizate de consiliul de conducere și de personalul din conducerea superioară ca bază pentru evaluarea performanțelor anterioare ale entității în îndeplinirea obiectivelor sale și pentru luarea deciziilor cu privire la alocarea viitoare a resurselor. Prezentarea informațiilor despre aceste segmente este de asemenea considerată adecvată în sensul raportării externe.

Majoritatea operațiunilor Autorității sunt locale, cu excepția faptului că, drept parte a unui program de asistență, aceasta a înființat structuri în Europa de Est pentru prestarea de servicii educaționale secundare. Costul total al serviciilor oferite în Europa de Est este de 5 milioane (4 milioane în 20X1). Valoarea contabilă totală a structurilor educaționale din Europa de Est este de 3 milioane (6,5 milioane în 20X1). Nu există cheltuieli cu achiziția activelor de capital în Europa de Est în 20X2 sau 20X1.

Transferurile între segmente: veniturile pe segment și cheltuielile pe segment includ veniturile și cheltuielile generate de transferurile dintre segmente. Astfel de transferuri sunt contabilizate, în general, la cost și sunt eliminate la consolidare. Valoarea acestor transferuri a fost de 20 milioane (19 milioane în 19X1).

Investițiile în entitățile asociate sunt contabilizate prin metoda punerii în echivalență. Autoritatea deține 40% din acțiunile de capital ale EuroED Ltd, o fundație specializată în educație care oferă servicii educaționale la nivel internațional pe o bază comercială prin contract mai multor agenții multilaterale de credit. Investiția este contabilizată prin metoda punerii în echivalență. Investiția în EuroED și partea Autorității din profitul net al EuroED sunt excluse din activele pe segment și din veniturile pe segment.

Totuși, ele sunt prezentate separat în cadrul celui alt segment de servicii, care este responsabil pentru administrarea investiției în entitatea asociată.

Un raport complet al obiectivelor stabilite pentru fiecare segment și al măsurii în care acele obiective au fost îndeplinite este inclus în Rezumatul operațiunilor, inclus în altă parte a acestui raport.

## Comparație cu IAS 14

IPSAS 18 se bazează în principal pe IAS 14 (revizuit în 1997). Principalele diferențe dintre IPSAS 18 și IAS 14 sunt următoarele:

- IPSAS 18 definește segmentele diferit față de IAS 14. IPSAS 18 le impune entităților să raporteze segmentele pe o bază adecvată pentru evaluarea performanțelor anterioare și pentru luarea deciziilor cu privire la alocarea resurselor. IAS 14 prevede raportarea segmentelor geografice și de activitate.
- IAS 14 prevede prezentarea rezultatului pe segment, a deprecierii și amortizării activelor pe segment și a altor cheltuieli nemonetare semnificative. IPSAS 18 nu prevede prezentarea rezultatului pe segment. IPSAS 18 recomandă, dar nu impune, prezentarea veniturilor nemonetare semnificative care sunt incluse în venitul pe segment, a amortizării pe segment și a altor cheltuieli nemonetare sau fluxuri de trezorerie pe segment conform dispozițiilor din IPSAS 2, *Situațiile fluxurilor de trezorerie*.
- IPSAS 18 nu prevede prezentarea informațiilor cu privire la segmentele secundare, dar recomandă anumite prezentări minime cu privire la segmentele geografice și de servicii.
- IPSAS 18 nu specifică pragurile cantitative care trebuie aplicate pentru identificarea segmentelor raportabile.
- În anumite situații, IPSAS 18 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 14. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „venituri” (*revenue*), „situația performanței financiare” și „active nete / capitaluri proprii”. Termenii echivalenți din IAS 14 sunt „venit” (*income*), „situația veniturilor și cheltuielilor” și „capitaluri proprii”.

## **IPSAS 19 – PROVIZIOANE, DATORII CONTINGENTE ȘI ACTIVE CONTINGENTE**

### **Recunoaștere**

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 37 (1998), *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 37 sunt reproduse în această publicație a Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) cu permisiunea Fundației pentru Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Textul aprobat al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) este cel publicat de IASB în limba engleză, iar exemplare ale acestora pot fi obținute direct de la departamentul de relații publice al Fundației IFRS, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom..

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS-urile, IAS-urile, Proiectele de expunere și alte publicații ale IASB sunt protejate de dreptul de autor al Fundației IFRS.

„IFRS”, „IAS”, „IASB”, „IFRS Foundation”, „International Accounting Standards” și „International Financial Reporting Standards” sunt mărci înregistrate ale Fundației IFRS și nu trebuie utilizate fără acordul Fundației IFRS.

# IPSAS 19 – PROVIZIOANE, DATORII CONTINGENTE ȘI ACTIVE CONTINGENTE

## Istoricul IPSAS

*Prezenta versiune include amendamentele rezultate din IPSAS-urile emise până la 31 ianuarie 2020.*

IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, a fost emis în octombrie 2002.

De la această dată, IPSAS 19 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- Documentul *Servicii colective și individuale* (Amendamente la IPSAS 19) (emis în ianuarie 2020)
- IPSAS 42, *Beneficii sociale* (emis în ianuarie 2019)
- IPSAS 41, *Instrumente financiare* (emis în august 2018)
- IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public* (emis în ianuarie 2017)
- IPSAS 39, *Beneficiile angajaților* (emis în iulie 2016)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* (emis în aprilie 2016)
- IPSAS 37, *Angajamente comune* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente* (emis în ianuarie 2015)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2011* (emis în octombrie 2011)
- IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori* (emis în decembrie 2006)
- IPSAS 14, *Evenimente ulterioare datei de raportare* (emis în decembrie 2006)

## Tabelul punctelor modificate în IPSAS 19

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
1	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011 IPSAS 42 ianuarie 2019
2	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
3	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
4	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011 IPSAS 41 august 2018
4A	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
5	Eliminat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
6	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
6A	Nou	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020
Titlul dinaintea punctului 7	Eliminat	IPSAS 42 ianuarie 2019
7	Eliminat	IPSAS 42 ianuarie 2019
8	Eliminat	IPSAS 42 ianuarie 2019
9	Eliminat	IPSAS 42 ianuarie 2019
10	Eliminat	IPSAS 42 ianuarie 2019
11	Eliminat	IPSAS 42 ianuarie 2019

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
12	Modificat	IPSAS 42 ianuarie 2019
14	Modificat	IPSAS 39 iulie 2016
18	Modificat	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020
19	Modificat	IPSAS 42 ianuarie 2019
22	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
37	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015
77	Modificat	IPSAS 42 ianuarie 2019
87	Modificat	IPSAS 14 decembrie 2006
99	Eliminat	IPSAS 42 ianuarie 2019
104	Eliminat	IPSAS 42 ianuarie 2019
110	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
111 <sup>1</sup>	Eliminat	IPSAS 3 decembrie 2006
111A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
111B	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
111C	Nou	IPSAS 37 ianuarie 2015
111D	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
111E	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
111F	Nou	IPSAS 39 iulie 2016
111G	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017

<sup>1</sup> Punctul 111 reprezenta o prevedere tranzitorie. Punctele următoare au fost renumerotate.

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
111H	Nou	IPSAS 41 august 2018
111I	Nou	IPSAS 42 ianuarie 2019
111J	Nou	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020
112	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015
IG14	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
AG1	Nou	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020
AG2	Nou	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020
AG3	Nou	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020
AG4	Nou	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020
AG5	Nou	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020
AG6	Nou	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020
AG7	Nou	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020
AG8	Nou	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020
AG9	Nou	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
AG10	Nou	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020
AG11	Nou	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020
AG12	Nou	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020
AG13	Nou	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020
AG14	Nou	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020
AG15	Nou	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020
AG16	Nou	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020
AG17	Nou	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020
AG18	Nou	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020
AG19	Nou	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020
AG20	Nou	Documentul Servicii colective și individuale ianuarie 2020



## IPSAS 19 – PROVIZIOANE, DATORII CONTINGENTE ȘI ACTIVE CONTINGENTE

### CUPRINS

	Punctul
Obiectiv	
Domeniu de aplicare .....	1-17
Excluderi din domeniul de aplicare al standardului .....	12-17
Definiții .....	18-21
Provizioane și alte datorii .....	19
Relația dintre provizioane și datoriile contingente .....	20-21
Recunoaștere .....	22-43
Provizioane .....	22-34
Obligație actuală .....	23-24
Eveniment trecut .....	25-30
Ieșiri de resurse probabile încorporând beneficii economice sau potențial de servicii .....	31-32
Estimarea fiabilă a obligațiilor .....	33-34
Datorii contingente .....	35-38
Active contingente .....	39-43
Evaluare .....	44-62
Cea mai bună estimare .....	44-49
Riscuri și incertitudini .....	50-52
Valoarea actualizată .....	53-57
Evenimente viitoare .....	58-60
Cedarea preconizată a activelor .....	61-62
Rambursări .....	63-68
Modificări ale provizioanelor .....	69-70
Utilizarea provizioanelor .....	71-72
Aplicarea regulilor de recunoaștere și evaluare .....	73-96

PROVIZIOANE, DATORII CONTINGENTE  
ȘI ACTIVE CONTINGENTE

Deficite nete viitoare din exploatare .....	73-75
Contracte cu titlu oneros .....	76-80
Restructurare .....	81-96
Vânzarea sau transferul operațiunilor .....	90-92
Provizioane de restructurare .....	93-96
Prezentarea informațiilor .....	97-109
Prevedere tranzitorie .....	110
Data intrării în vigoare .....	111-112
Tabele	
Arbore decizional ilustrativ	
Anexa A: Îndrumări de aplicare	
Bază pentru concluzii	
Îndrumări de implementare	
Exemplu ilustrativ	
Comparație cu IAS 37	

---

PROVIZIOANE, DATORII CONTINGENTE  
ȘI ACTIVE CONTINGENTE

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, este prezentat în obiectiv și la punctele 1-112. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 19 trebuie citit în contextul obiectivului său, al *Prefeței la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și al *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile în absența unor îndrumări explicite.

## Obiectiv

Obiectivul prezentului standard este (a) de a defini provizioanele, datoriile contingente și activele contingente și (b) de a identifica circumstanțele în care trebuie recunoscute provizioane, modul în care trebuie să fie evaluate acestea și ce informații trebuie prezentate cu privire la ele. Standardul prevede, de asemenea, ca anumite informații referitoare la datoriile contingente și activele contingente să fie prezentate în notele la situațiile financiare, pentru a permite utilizatorilor să le înțeleagă natura, plasarea în timp și valoarea.

## Domeniu de aplicare

1. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard în contabilizarea provizioanelor, datoriilor contingente și activelor contingente, cu excepția:**
  - (a) **Beneficiilor sociale care intră sub incidența IPSAS 42;**
  - (b) [Eliminată]
  - (c) **Celor care rezultă din contracte executorii, altele decât cele care reprezintă contracte cu titlu oneros, care fac obiectul altor prevederi din cadrul acestui punct;**
  - (d) **Contractelor de asigurare care intră sub incidența standardului de contabilitate național sau internațional relevant care tratează contractele de asigurare;**
  - (e) **Celor care intră sub incidența altui IPSAS;**
  - (f) **Celor apărute ca urmare a impozitelor pe profit sau a echivalentelor impozitului pe profit; și**
  - (g) **Celor generate de beneficiile angajaților, cu excepția beneficiilor pentru terminarea contractului de muncă ce apar ca rezultat al unei restructurări, așa cum sunt tratate în prezentul standard.**
2. [Eliminat]
3. [Eliminat]
4. **Prezentul standard nu se aplică instrumentelor financiare (inclusiv garanțiilor) care intră sub incidența IPSAS 41, *Instrumente financiare*.**
- 4A. Prezentul standard nu se aplică compensației contingente a unei entități dobânditoare în cadrul unei combinații de operațiuni din sectorul public care intră sub incidența IPSAS 40, *Combinații de operațiuni din sectorul public*.
5. [Eliminat]

6. Presentul standard se aplică provizioanelor pentru restructurări (inclusiv pentru activitățile întrerupte). O entitate trebuie să prezinte informații care permit utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze efectele financiare ale restructurării.
- 6A. Presentul standard oferă îndrumări pentru a determina dacă, și, dacă da, când, rezultă un provizion din servicii colective și individuale (punctele AG1-AG20).
7. [Eliminat]
8. [Eliminat]
9. [Eliminat]
10. [Eliminat]
11. [Eliminat]

#### **Excluderi din domeniul de aplicare al standardului**

12. Presentul standard nu se aplică contractelor executorii, cu excepția cazului în care acestea sunt contracte cu titlu oneros.
13. În cazul în care un alt IPSAS tratează un anumit tip de provizion, datorie contingentă sau activ contingent, o entitate aplică acel standard în locul prezentului standard. De exemplu, anumite tipuri de provizioane sunt tratate, de asemenea, în standardele referitoare la:
  - (a) Contractele de construcție (a se vedea IPSAS 11, *Contracte de construcție*); și
  - (b) Contractele de leasing (a se vedea IPSAS 13, *Contracte de leasing*). Cu toate acestea, deoarece IPSAS 13 nu conține dispoziții specifice pentru tratamentul contractelor de leasing operațional care au devenit oneroase, în astfel de cazuri se aplică prezentul standard.
14. Presentul standard nu se aplică provizioanelor pentru impozitele pe profit sau pentru echivalentele impozitului pe profit (îndrumări cu privire la contabilizarea impozitului pe profit sunt disponibile în IAS 12, *Impozitul pe profit*). Acesta nu se aplică nici provizioanelor generate de beneficiile angajaților (îndrumări cu privire la contabilizarea beneficiilor angajaților sunt disponibile în IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*).
15. Anumite valori tratate ca provizioane pot fi legate de recunoașterea veniturilor, de exemplu, în cazul în care o entitate oferă garanții în schimbul unui onorariu. Presentul standard nu tratează recunoașterea veniturilor. IPSAS 9, *Venituri din tranzacții de schimb*, identifică în ce circumstanțe sunt recunoscute veniturile din tranzacții de schimb și oferă îndrumări practice în ceea ce privește aplicarea criteriilor de recunoaștere. Presentul standard nu modifică dispozițiile prevăzute de IPSAS 9.

16. Prezentul standard definește provizioanele ca fiind datorii cu plasare în timp sau valoare incertă. În anumite țări, termenul provizion este, de asemenea, utilizat în contextul unor elemente ca amortizarea, deprecierea activelor și creanțele îndoielnice; acestea reprezintă ajustări ale valorilor contabile ale activelor și nu sunt tratate în prezentul standard.
17. Alte IPSAS-uri specifică dacă cheltuielile sunt tratate ca active sau costuri. Aceste aspecte nu sunt tratate în prezentul standard. În consecință, prezentul standard nici nu interzice, nici nu impune capitalizarea costurilor recunoscute la constituirea unui provizion.

## Definiții

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

**Serviciile colective** sunt servicii furnizate simultan de o entitate din sectorul public tuturor membrilor comunității și care sunt destinate să trateze nevoile societății per ansamblu.

**O obligație implicită** este o obligație care rezultă din acțiunile unei entități în cazul în care:

- (a) Prin stabilirea unei practici anterioare, prin politicile publicate sau printr-o declarație curentă suficient de specifică, entitatea a indicat altor părți că își va asuma anumite responsabilități; și
- (b) Ca rezultat, entitatea a creat celorlalte părți implicate așteptarea justificată că își va onora acele responsabilități.

Un **activ contingent** este un activ posibil apărut ca urmare a unor evenimente trecute și a cărui existență va fi confirmată numai de apariția sau de absența unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sunt în totalitate sub controlul entității.

**O datorie contingentă** reprezintă:

- (a) **O obligație posibilă apărută** ca urmare a unor evenimente trecute și a cărei existență va fi confirmată numai de apariția sau de absența unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sunt în totalitate sub controlul entității; sau
- (b) **O obligație actuală apărută** ca urmare a unor evenimente trecute, dar care nu este recunoscută deoarece:
  - (i) Este improbabil ca pentru decontarea acestei obligații să fie necesare ieșiri de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii; sau

(ii) **Valoarea obligației nu poate fi evaluată suficient de fiabil<sup>2</sup>.**

**Contractele executorii sunt contractele în care nicio parte nu și-a îndeplinit niciuna dintre obligații sau ambele părți și-au îndeplinit parțial obligațiile, în aceeași măsură.**

**Serviciile individuale sunt bunurile și serviciile furnizate persoanelor fizice și/sau gospodăriilor de o entitate din sectorul public, destinate să trateze nevoile societății per ansamblu.**

**O obligație legală este o obligație care rezultă:**

- (a) **Dintr-un contract (din clauzele sale explicite sau implicite);**
- (b) **Din legislație; sau**
- (c) **Din alte principii de drept.**

Un **eveniment care obligă** este un eveniment care generează o obligație legală sau implicită care nu îi dă entității o alternativă realistă în afara îndeplinirii obligației respective.

Un **contract cu titlu oneros** este un contract privind schimbul de active sau servicii, în care costurile inevitabile pentru îndeplinirea obligațiilor contractuale depășesc beneficiile economice sau potențialul de servicii preconizate a fi obținute din respectivul contract.

Un **provizion** este o datorie cu plasare în timp sau valoare incertă.

**O restructurare este un program planificat și controlat de conducere care modifică semnificativ fie:**

- (a) **Domeniul activităților unei entități; fie**
- (b) **Maniera în care se desfășoară acele activități.**

**Termenii definiți în alte IPSAS-uri sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles ca în acele standarde și sunt reproduse în *Glosarul de termeni definiți* publicat separat.**

## **Provizioane și alte datorii**

19. Provizioanele se pot distinge de alte datorii, precum datoriile de plată sau angajamentele contabile, deoarece există o incertitudine privind plasarea în timp sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare pentru decontarea lor. Spre deosebire de acestea:

---

<sup>2</sup> Informațiile fiabile nu conțin erori semnificative, nu sunt părtinoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă exact ceea ce susțin că reprezintă sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte. Punctul BC16 din IPSAS 1 detaliază abordarea tranzitorie pentru explicarea fiabilității.

PROVIZIOANE, DATORII CONTINGENTE  
ȘI ACTIVE CONTINGENTE

- (a) Datoriile comerciale reprezintă datorii de plată pentru bunuri sau servicii care au fost primite sau furnizate și care au fost facturate sau care au făcut obiectul unor acorduri oficiale cu furnizorii; și
- (b) Angajamentele contabile sunt datorii de a plăti bunuri sau servicii primite sau furnizate, dar care nu au fost încă plătite, facturate sau convenite în mod oficial cu furnizorul, inclusiv sumele datorate angajaților (de exemplu, sumele angajate pentru concediul plătit). Deși uneori este necesară estimarea valorii sau a plasării în timp a angajamentelor, gradul de incertitudine este, în general, mult mai redus decât în cazul provizioanelor.

Angajamentele sunt adesea raportate în conturile de datorii, în timp ce provizioanele sunt raportate separat.

### **Relația dintre provizioane și datoriile contingente**

- 20. În sens larg, toate provizioanele sunt contingente, deoarece sunt incerte din punctul de vedere al plasării în timp sau al valorii lor. Cu toate acestea, în prezentul standard, termenul „contingent” este folosit pentru datoriile și activele care nu sunt recunoscute deoarece existența lor va fi confirmată numai de apariția sau de absența unui sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sunt în totalitate sub controlul entității. De asemenea, termenul „datorie contingentă” este utilizat pentru datoriile care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere.
- 21. Prezentul standard face distincție între:
  - (a) Provizioane – care sunt recunoscute ca datorii (presupunând că se poate face o estimare fiabilă) deoarece ele constituie obligații actuale și este probabil ca, pentru decontarea obligațiilor, să fie necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii; și
  - (b) Datorii contingente – care nu sunt recunoscute ca datorii deoarece sunt fie:
    - (i) Obligații potențiale, deoarece nu s-a confirmat încă dacă entitatea are o obligație actuală care ar putea genera o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii; fie
    - (ii) Obligații actuale care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere din prezentul standard (deoarece fie nu este probabil ca pentru decontarea obligației să fie necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii, fie nu poate fi realizată o estimare suficient de fiabilă a valorii obligației).



## Recunoaștere

### Provizioane

22. Un provizion trebuie recunoscut în cazul în care:

- (a) O entitate are o obligație actuală (legală sau implicită) generată de un eveniment trecut;
- (b) Este probabil ca pentru decontarea acestei obligații să fie necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii; și
- (c) Poate fi realizată o estimare fiabilă a valorii obligației.

**Dacă nu sunt îndeplinite aceste condiții, nu trebuie recunoscut un provizion.**

### *Obligație actuală*

23. În unele cazuri nu este clar dacă există o obligație actuală. În aceste cazuri se consideră că un eveniment trecut poate genera o obligație actuală dacă, luând în considerare toate dovezile disponibile, este mai probabil să existe decât să nu existe o obligație actuală la data de raportare.

24. În majoritatea cazurilor va fi clar dacă un eveniment trecut a generat o obligație actuală. În alte cazuri, de exemplu, într-un proces, poate fi pusă în discuție producerea anumitor evenimente sau măsura în care acestea au generat o obligație actuală. În astfel de cazuri, o entitate stabilește dacă există sau nu o obligație actuală la data de raportare luând în considerare toate dovezile disponibile, inclusiv, de exemplu, opinia unor experți. Dovezile analizate includ orice dovezi suplimentare furnizate de evenimente ulterioare datei de raportare. Pe baza unor astfel de dovezi:

- (a) În cazul în care este mai probabil să existe decât să nu existe o obligație actuală la data de raportare, entitatea recunoaște un provizion (dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere); și
- (b) În cazul în care este mai probabil să nu existe o obligație actuală la data de raportare, entitatea prezintă o datorie contingentă, cu excepția cazului în care probabilitatea unei ieșiri de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii este redusă (a se vedea punctul 100).

### *Eveniment trecut*

25. Un eveniment trecut care generează o obligație actuală este denumit eveniment care obligă. Pentru ca un eveniment să fie un eveniment care obligă, este necesar ca entitatea să nu dispună de altă alternativă realistă decât decontarea obligației generate de evenimentul în cauză. Această situație intervine doar:

PROVIZIOANE, DATORII CONTINGENTE  
ȘI ACTIVE CONTINGENTE

- (a) În cazul în care decontarea obligației poate fi impusă prin lege; sau
  - (b) În cazul unei obligații implicite, dacă evenimentul (care poate fi o acțiune a entității) determină terțe părți să se aștepte, în mod justificat, că entitatea își va onora obligația.
26. Situațiile financiare prezintă poziția financiară a unei entități la finalul perioadei de raportare, și nu poziția sa financiară posibilă în viitor. Prin urmare, nu se recunosc provizioane pentru costurile care trebuie suportate pentru continuarea activităților curente ale unei entități în viitor. Singurele datorii recunoscute în situația poziției financiare a unei entități sunt acelea care există la data de raportare.
27. Se recunosc ca provizioane doar obligațiile generate de evenimente trecute care sunt independente de acțiunile viitoare ale entității (adică de modul de gestionare a activităților sale în viitor). Exemple de astfel de obligații sunt penalizările sau costurile de eliminare a deteriorărilor ilegale produse mediului înconjurător impuse de legislație unei entități din sectorul public. Ambele obligații ar determina o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice sau potențial de servicii pentru a fi decontate, indiferent de acțiunile viitoare ale entității din sectorul public. În mod similar, o entitate din sectorul public recunoaște un provizion pentru costurile de dezafectare a unei instalații de apărare sau a unei centrale nucleare deținute de stat, în măsura în care respectiva entitate din sectorul public este obligată să remedieze daunele deja produse. IPSAS 17, *Imobilizări corporale*, tratează elementele, inclusiv costurile de demontare și de restaurare a zonei, care sunt incluse în costul unui activ. Invers, ca urmare a dispozițiilor legale, a presiunii din partea circumscripției sau a dorinței de a se afirma ca lider al comunității, o entitate poate intenționa sau poate fi nevoită să suporte cheltuieli pentru a putea acționa într-un anumit mod în viitor. Un exemplu ar fi atunci când o entitate din sectorul public decide să își încadreze anumite vehicule în cotele de emisie permise sau atunci când un laborator de stat decide să instaleze unități de extracție pentru protejarea angajaților împotriva vaporilor anumitor chimicale. Deoarece entitățile pot evita cheltuielile viitoare prin acțiunile lor viitoare – de exemplu, prin modificarea modului de operare –, ele nu au nicio obligație actuală aferentă acelei cheltuieli viitoare și nu se recunoaște niciun provizion.
28. O obligație implică întotdeauna existența unei alte părți față de care se manifestă respectiva obligație. Totuși, nu este necesar să se cunoască identitatea părții față de care există obligația, întrucât poate fi vorba, într-adevăr, de o obligație față de publicul larg. Deoarece o obligație implică întotdeauna un angajament față de o altă parte, înseamnă că o decizie a conducerii entității, a organismului său de conducere sau a entității care o controlează nu generează o obligație implicită la data de raportare, cu excepția cazului în care decizia a fost comunicată înainte de data de raportare persoanelor pe care le afectează într-un mod suficient de clar pentru a determina persoanele în cauză să se aștepte, în mod justificat, că entitatea își va onora responsabilitățile.

29. Un eveniment care nu generează imediat o obligație poate determina ulterior o astfel de obligație, ca urmare a unor modificări legislative sau a unei acțiuni a entității (de exemplu, o declarație publică suficient de clară) care generează o obligație implicită. De exemplu, în situația în care sunt cauzate daune mediului înconjurător de către o agenție guvernamentală, s-ar putea să nu existe obligația de a înlătura consecințele. Totuși, cauzarea daunelor poate deveni un eveniment care obligă în momentul în care o lege nouă impune remedierea daunelor existente sau în momentul în care guvernul care controlează sau agenția individuală își asumă public răspunderea pentru înlăturarea daunelor, într-un mod care generează o obligație implicită.
30. În cazul în care detaliile unei noi propuneri legislative nu au fost încă finalizate, o obligație apare doar în momentul în care este aproape sigur că noile reglementări vor fi promulgate în forma propusă. În sensul prezentului standard, o astfel de obligație este tratată ca o obligație legală. Totuși, diferențele dintre circumstanțele promulgării legilor fac adeseori imposibilă specificarea unui singur eveniment care ar face aproape sigură promulgarea unei legi. În multe cazuri nu este posibil să se determine dacă o lege nouă propusă va fi aproape sigur promulgată conform proiectului, și orice decizie cu privire la existența unei obligații trebuie să aștepte promulgarea legii propuse.

*Ieșiri de resurse probabile încorporând beneficii economice sau potențial de servicii*

31. Pentru ca o datorie să îndeplinească condițiile pentru a fi recunoscută este necesară nu numai existența unei obligații actuale, ci și probabilitatea ca pentru decontarea obligației să fie necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii. În sensul prezentului standard, o ieșire de resurse sau alt eveniment este considerat(ă) probabil(ă) dacă există mai multe șanse ca evenimentul în cauză să se întâmple decât să nu se întâmple, adică dacă probabilitatea ca evenimentul să aibă loc este mai mare decât probabilitatea ca evenimentul să nu aibă loc. În cazul în care existența unei obligații actuale este improbabilă, entitatea prezintă o datorie contingentă, cu excepția situației în care posibilitatea să intervină o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii este redusă (a se vedea punctul 100).
32. În cazul în care există mai multe obligații similare (de exemplu, o obligație a guvernului de a compensa persoanele care au primit sânge contaminat într-un spital de stat), probabilitatea ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru decontarea obligației se determină prin analizarea clasei de obligații ca întreg. Deși probabilitatea unei ieșiri de resurse pentru un element individual poate fi redusă, este posibil ca pentru decontarea clasei de obligații ca întreg să fie necesară o ieșire de resurse. În astfel de cazuri este recunoscut un provizion (dacă sunt îndeplinite celelalte condiții de recunoaștere).

### *Estimarea fiabilă a obligațiilor*

33. Utilizarea estimărilor este o componentă esențială a întocmirii situațiilor financiare și nu reduce fiabilitatea acestora. Acest lucru este valabil în special în cazul provizioanelor, care, prin natura lor, sunt mai incerte decât majoritatea celorlalte active sau datorii. Cu excepția unor cazuri extrem de rare, o entitate va putea determina mai multe rezultate posibile și, prin urmare, va putea estima obligația suficient de fiabil încât să utilizeze estimarea pentru recunoașterea unui provizion.
34. În cazurile extrem de rare în care nu se poate face o estimare fiabilă, există o datorie care nu poate fi recunoscută. O astfel de datorie este prezentată ca datorie contingentă (a se vedea punctul 100).

### **Datorii contingente**

35. **O entitate nu trebuie să recunoască o datorie contingentă.**
36. O datorie contingentă este prezentată, în conformitate cu prevederile de la punctul 100, cu excepția cazului în care probabilitatea unei ieșiri de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii este redusă.
37. În cazul în care o entitate este responsabilă în comun și solidar cu alte părți pentru o obligație, partea din obligația în cauză care se preconizează a fi acoperită de alte părți este tratată ca o datorie contingentă. De exemplu, în cazul unei datorii a unui angajament comun, partea obligației care trebuie îndeplinită de alți participanți ai angajamentului comun este tratată ca o datorie contingentă. Entitatea recunoaște un provizion pentru partea din obligație pentru care este probabilă o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii, cu excepția cazurilor rare în care nu se poate face o estimare fiabilă.
38. Datoriile contingente pot evolua altfel decât se estimase inițial. Prin urmare, ele sunt evaluate continuu pentru a determina dacă a devenit probabilă o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice sau potențial de servicii. Dacă devine probabil că va fi necesară o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice viitoare sau potențial de servicii pentru un element care a fost tratat anterior ca datorie contingentă, este recunoscut un provizion în situațiile financiare ale perioadei în care are loc modificarea probabilității (cu excepția cazurilor extrem de rare în care nu se poate face o estimare fiabilă). De exemplu, este posibil ca o entitate de stat locală să fi încălcat o lege referitoare la mediu, dar rămâne neclar dacă au existat într-adevăr daune cauzate mediului. În cazul în care, ulterior, devine clar faptul că s-au cauzat daune mediului și sunt necesare remedieri, entitatea va recunoaște un provizion deoarece ieșirea de beneficii economice este acum probabilă.

## Active contingente

39. **O entitate nu trebuie să recunoască un activ contingent.**
40. Activele contingente sunt generate, de obicei, de evenimente neplanificate sau neașteptate care (a) nu se află în totalitate sub controlul entității și (b) pot să genereze intrări de beneficii economice sau potențial de servicii către entitate. Un exemplu în acest sens îl reprezintă o despăgubire pe care o entitate o solicită prin intermediul unui proces legal, al cărui rezultat este incert.
41. Activele contingente nu sunt recunoscute în situațiile financiare, deoarece acest fapt ar putea determina recunoașterea unui venit care s-ar putea să nu se realizeze niciodată. Totuși, în momentul în care realizarea unui venit este aproape sigură, activul aferent nu este un activ contingent, iar recunoașterea sa este adecvată.
42. Un activ contingent este prezentat, în conformitate cu prevederile de la punctul 105, în cazul în care este probabilă o intrare de beneficii economice sau potențial de servicii.
43. Activele contingente sunt evaluate continuu pentru a se asigura reflectarea corespunzătoare în situațiile financiare a modificărilor survenite. Dacă o intrare de beneficii economice sau potențial de servicii a devenit aproape sigură, iar valoarea activului poate fi evaluată fiabil, activul și venitul aferent sunt recunoscute în situațiile financiare aferente perioadei în care a survenit modificarea. Dacă o intrare de beneficii economice sau potențial de servicii a devenit probabilă, o entitate prezintă activul contingent (a se vedea punctul 105).

## Evaluare

### Cea mai bună estimare

44. **Valoarea recunoscută drept provizion trebuie să fie cea mai bună estimare a cheltuielii necesare pentru a deconta obligația actuală la data de raportare.**
45. Cea mai bună estimare a cheltuielii necesare pentru decontarea obligației actuale este valoarea pe care o entitate ar plăti-o, în mod rațional, pentru decontarea obligației la data de raportare sau pentru transferarea acesteia către o terță parte în acel moment. Adeseori, va fi imposibil sau extrem de costisitor să se deconteze sau să se transfere o obligație la data de raportare. Totuși, estimarea valorii pe care o entitate ar plăti-o, în mod rațional, pentru a deconta sau transfera obligația reprezintă cea mai bună estimare a cheltuielii necesare pentru decontarea obligației actuale la data de raportare.
46. Estimările rezultatelor și ale efectelor financiare sunt determinate de raționamentul conducerii entității și completate de experiența unor tranzacții similare și, în anumite cazuri, de rapoartele unor experți independenți. Dovezile analizate includ orice dovezi suplimentare furnizate de evenimente ulterioare datei de raportare.

*Exemplu*

Un laborator medical de stat oferă scanere de diagnostic cu ultrasunete atât centrelor și spitalelor deținute de stat, cât și celor private, pe baza recuperării totale a costurilor. Echipamentul este însoțit de un certificat de garanție prin care centrelor medicale și spitalelor le sunt acoperite costurile de reparație a oricărui defecte de fabricație apărute în primele șase luni de la data cumpărării. Dacă la toate produsele furnizate ar apărea defecte minore, costurile de reparație s-ar ridica la 1 milion de unități monetare. Dacă la toate produsele furnizate ar apărea defecte majore, costurile de reparație s-ar ridica la 4 milioane de unități monetare. Experiența anterioară și așteptările viitoare ale laboratorului arată că, pentru anul următor, 75% dintre echipamente nu vor avea defecte, 20% vor avea defecte minore, iar 5% vor avea defecte majore. În conformitate cu punctul 32, laboratorul evaluează probabilitatea unei ieșiri de resurse pentru totalitatea obligațiilor de garanție.

Valoarea așteptată a costului reparațiilor este:

$$(75\% \times 0) + (20\% \times 1.000.000) + (5\% \times 4.000.000) = 400.000$$

47. Incertitudinile privind valoarea care va fi recunoscută ca provizion sunt tratate prin mijloace diferite, conform împrejurărilor. În cazul în care provizionul în curs de evaluare implică o gamă largă de elemente, obligația este estimată prin ponderarea tuturor rezultatelor posibile în funcție de probabilitățile lor. Această metodă statistică de evaluare este denumită „valoare preconizată”. Prin urmare, provizionul va fi diferit în funcție de probabilitatea pierderii unei anumite sume, de exemplu, 60% sau 90%. În cazul în care există un interval continuu de rezultate posibile și probabilitățile de realizare a fiecăruia sunt egale, se utilizează punctul de la mijlocul intervalului.
48. În cazul în care este evaluată o singură obligație, rezultatul individual cel mai probabil poate constitui cea mai bună estimare a datoriei. Cu toate acestea, chiar și într-un astfel de caz, entitatea ia în considerare și alte rezultate posibile. În cazul în care alte rezultate posibile sunt, în cea mai mare parte, fie mai mari, fie mai mici decât rezultatul cel mai probabil, cea mai bună estimare va fi o sumă mai mare sau mai mică. De exemplu, dacă un guvern trebuie să remedieze o defecțiune gravă a unei nave de apărare pe care a construit-o pentru un alt guvern, rezultatul individual cel mai probabil poate fi succesul reparației de la prima încercare la un cost de 100.000 de unități monetare, dar se constituie un provizion cu o valoare mai mare în cazul în care este foarte probabil să fie necesare mai multe încercări.
49. Provizionul se evaluează înaintea impozitării sau a echivalentelor impozitării. Îndrumări cu privire la tratarea consecințelor fiscale ale unui provizion și ale modificărilor acestuia pot fi consultate în IAS 12.

## Riscuri și incertitudini

50. **Pentru determinarea celei mai bune estimări a unui provizion trebuie luate în considerare riscurile și incertitudinile care afectează inevitabil multe evenimente și împrejurări.**
51. Riscul descrie variabilitatea rezultatelor. Ajustarea în funcție de risc poate determina creșterea valorii la care este evaluată o datorie. Dacă evaluările se fac în condiții de incertitudine, este nevoie de precauție, astfel încât veniturile și activele să nu fie supraevaluate, iar cheltuielile sau datoriile să nu fie subevaluate. Cu toate acestea, incertitudinea nu justifică constituirea unor provizioane excesive sau supraevaluarea deliberată a datoriilor. De exemplu, în cazul în care costurile preconizate ale unui anumit rezultat negativ sunt estimate prudent, rezultatul respectiv nu este tratat în mod deliberat mai probabil decât este de fapt cazul. Trebuie acordată atenție pentru a se evita dubla ajustare în funcție de riscuri și incertitudini, care ar putea duce la supraevaluarea unui provizion.
52. Prezentarea incertitudinilor privind valoarea cheltuielilor se face în conformitate cu punctul 98 litera (b).

## Valoarea actualizată

53. **În cazul în care efectul valorii-timp a banilor este semnificativ, valoarea unui provizion trebuie să reprezinte valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru decontarea obligației.**
54. Din cauza valorii-timp a banilor, provizioanele pentru ieșirile de numerar care intervin la scurt timp de la data de raportare sunt mai oneroase decât cele aferente unor ieșiri de numerar care au aceeași valoare, dar care intervin mai târziu. Prin urmare, provizioanele se actualizează dacă efectul este semnificativ.  
  
Atunci când un provizion este actualizat pe un anumit număr de ani, valoarea actualizată a provizionului va crește în fiecare an pe măsură ce provizionul se apropie de data preconizată a decontării (a se vedea Exemplul ilustrativ).
55. Punctul 97 litera (e) din prezentul standard prevede prezentarea creșterii, în timpul perioadei, a valorii actualizate generate de trecerea timpului.
56. **Rata (ratele) de actualizare utilizată (utilizate) trebuie să fie rata (ratele) înainte de impozitare care reflectă evaluările curente de pe piață ale valorii-timp a banilor și ale riscurilor specifice datoriei. Rata (ratele) de actualizare nu trebuie să reflecte riscurile pentru care estimările fluxurilor de trezorerie viitoare au fost ajustate.**
57. În anumite jurisdicții, impozitele pe profit sau echivalentele acestora sunt percepute din surplusul entității din sectorul public pentru perioada respectivă. În cazul în care astfel de impozite pe profit le sunt percepute entităților din sectorul public, rata de actualizare selectată trebuie să fie o rată înainte de impozitare.

## Evenimente viitoare

58. **Evenimentele viitoare care pot afecta valorile necesare pentru decontarea unei obligații trebuie reflectate în valoarea unui provizion în cazul în care există dovezi obiective suficiente că evenimentele în cauză vor avea loc.**
59. Evenimentele viitoare preconizate pot fi deosebit de importante pentru evaluarea provizioanelor. De exemplu, anumite obligații pot fi indexate pentru compensarea beneficiarilor pentru efectele inflației sau ale altor modificări specifice ale prețurilor. Dacă există suficiente dovezi cu privire la ratele de inflație preconizate, acest lucru trebuie să se reflecte în valoarea provizionului. Un alt exemplu de evenimente viitoare care afectează valoarea unui provizion este acela când un guvern crede că viitoarele progrese tehnologice vor reduce costul de înlăturare a catranului, cenușii și altor poluanți asociați cu o uzină de gaz ajunsă la sfârșitul duratei sale de viață. În acest caz, valoarea recunoscută reflectă costul pe care observatori obiectivi, calificați din punct de vedere tehnic, îl preconizează în mod rezonabil, ținând cont de toate dovezile disponibile privind tehnologiile care vor putea fi utilizate în momentul acestei înlăturări. Astfel, este adecvat să se includă, de exemplu, reducerile preconizate ale costului asociate sporirii experienței în aplicarea tehnologiei existente sau costul preconizat al utilizării tehnologiei existente pentru o operațiune de înlăturare mai amplă sau mai complexă decât se realiza anterior. Cu toate acestea, o entitate nu anticipează dezvoltarea unei tehnologii complet noi de înlăturare, cu excepția cazului în care această ipoteză este justificată de dovezi obiective suficiente.
60. În procesul de evaluare a unei obligații existente a unui guvern sau a unei entități din sectorul public este luat în considerare efectul introducerii unei posibile noi legi care ar putea afecta obligația respectivă, în cazul în care există dovezi obiective suficiente referitoare la faptul că respectiva lege va fi aproape sigur promulgată. Din cauza diverselor împrejurări care intervin în practică, este imposibil să se specifice un singur eveniment care va oferi suficiente dovezi obiective în fiecare caz. Dovezile vizează atât (a) dispozițiile impuse de noua legislație, cât și (b) nivelul de certitudine al promulgării și implementării sale în timp util. În multe cazuri nu vor exista suficiente dovezi obiective până în momentul în care noua legislație este promulgată.

## Cedarea preconizată a activelor

61. **Câștigurile rezultate din cedarea preconizată a unor active nu trebuie luate în considerare la evaluarea unui provizion.**
62. Câștigurile din cedarea preconizată a activelor nu sunt luate în considerare la evaluarea unui provizion, chiar dacă cedarea preconizată este strâns legată de evenimentul care generează constituirea provizionului. În schimb, o entitate recunoaște câștigurile din cedările preconizate de active în momentul prevăzut de IPSAS-ul care reglementează activele în cauză.



## Rambursări

63. **În cazul în care se preconizează că o terță parte îi va rambursa, integral sau parțial, cheltuielile necesare pentru decontarea unui provizion, o entitate trebuie să recunoască rambursarea atunci și numai atunci când este aproape sigur că va primi rambursarea în situația în care își decontează obligația. Rambursarea trebuie tratată ca un activ separat. Suma recunoscută ca rambursare nu trebuie să depășească valoarea provizionului.**
64. **În situația performanței financiare, cheltuiala aferentă unui provizion poate fi prezentată după ce a fost scăzută valoarea recunoscută a rambursării.**
65. Uneori, o entitate îi poate solicita unei alte părți să plătească, integral sau parțial, cheltuielile necesare pentru decontarea unui provizion (de exemplu, în temeiul unor contracte de asigurare, al unor clauze de despăgubire sau al unor garanții oferite de furnizori). Cealaltă parte poate fie să ramburseze sumele plătite de entitate, fie să plătească direct sumele respective. De exemplu, o agenție guvernamentală poate avea o datorie legală față de o persoană ca rezultat al unor îndrumări înșelătoare oferite de angajații săi. Totuși, agenția poate să reușească să își recupereze o parte din cheltuiala din asigurarea de răspundere profesională.
66. În majoritatea situațiilor, entitatea va rămâne responsabilă pentru toată suma în cauză, astfel încât, în cazul în care cealaltă parte nu plătește din orice motiv, entitatea este cea care trebuie să plătească întreaga sumă. În astfel de situații, entitatea recunoaște un provizion pentru întreaga valoare a datoriei și un activ separat pentru rambursarea preconizată, în momentul în care este aproape sigur că va primi suma în cauză dacă își decontează datoria.
67. În anumite situații, dacă terța parte nu efectuează plata, entitatea nu va fi răspunzătoare pentru sumele în cauză. În astfel de cazuri, entitatea nu are nicio datorie pentru acele costuri, iar acestea nu sunt incluse în provizion.
68. Așa cum se menționează la punctul 37, o obligație pentru care o entitate are răspundere comună și solidară cu alte părți reprezintă o datorie contingentă, în măsura în care se preconizează că obligația în cauză va fi decontată de celelalte părți.

## Modificări ale provizioanelor

69. **Provizioanele trebuie reanalizate la fiecare dată de raportare și trebuie ajustate astfel încât să reflecte cea mai bună estimare curentă. În cazul în care nu mai este probabil că pentru decontarea obligației va fi necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau potențial de servicii, provizionul trebuie reluat.**

70. Atunci când se aplică actualizarea, valoarea contabilă a unui provizion crește în fiecare perioadă pentru a reflecta trecerea timpului. Această creștere este recunoscută drept cheltuială cu dobânda.

### Utilizarea provizioanelor

71. **Un provizion trebuie utilizat numai pentru cheltuielile pentru care a fost recunoscut inițial.**
72. Numai cheltuielile aferente provizionului inițial pot fi acoperite din provizion. Acoperirea unor cheltuieli dintr-un provizion care a fost recunoscut inițial pentru alt scop ar ascunde impactul a două evenimente diferite.

### Aplicarea regulilor de recunoaștere și evaluare

#### Deficite nete viitoare din exploatare

73. **Nu trebuie recunoscute provizioane pentru deficitele nete din activități de exploatare viitoare.**
74. Deficitele nete din activități de exploatare viitoare nu corespund definiției datoriilor de la punctul 18 și criteriilor generale de recunoaștere a provizioanelor de la punctul 22.
75. Preconizarea unor deficite nete din activități de exploatare viitoare indică faptul că anumite active utilizate în aceste activități ar putea fi depreciate. Entitatea va testa aceste active pentru depreciere. Îndrumările cu privire la contabilizarea deprecierei pot fi consultate în IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*, sau în IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*, după caz.

#### Contracte cu titlu oneros

76. **Dacă o entitate are un contract cu titlu oneros, obligația actuală (minus recuperările) prevăzută în contract trebuie recunoscută și evaluată ca un provizion.**
77. Punctul 76 din prezentul standard se aplică doar contractelor cu titlu oneros.
78. Multe contracte care prezintă tranzacții de schimb (de exemplu, anumite comenzi de cumpărare obișnuite) pot fi anulate fără plata unor compensații celeilalte părți și, prin urmare, nu există o obligație. Alte contracte stabilesc atât drepturi, cât și obligații pentru fiecare parte contractantă. În cazul în care anumite evenimente transformă un astfel de contract în unul cu titlu oneros, acesta intră sub incidența prezentului standard și există o datorie care este recunoscută. Contractele executorii care nu sunt contracte cu titlu oneros nu intră sub incidența prezentului standard.
79. Prezentul standard definește un contract cu titlu oneros ca fiind un contract în care costurile inevitabile pentru îndeplinirea obligațiilor contractuale depășesc

beneficiile economice sau potențialul de servicii preconizate a fi obținute din respectivul contract, care include valorile recuperabile. Astfel, obligația actuală minus recuperările este cea recunoscută ca provizion în baza punctului 76. Costurile inevitabile ale unui contract reflectă costul net de ieșire din contract, adică valoarea cea mai mică dintre costul îndeplinirii contractului și eventualele compensații sau penalizări generate de neîndeplinirea contractului.

80. Înainte de a constitui un provizion separat pentru un contract cu titlu oneros, o entitate recunoaște orice pierdere din deprecierea activelor alocate contractului respectiv.

## **Restructurare**

81. Următoarele sunt exemple de evenimente care se pot încadra în definiția restructurării:

- (a) Încheierea sau cedarea unei activități sau a unui serviciu;
- (b) Închiderea unei filiale sau încetarea activităților unei agenții guvernamentale dintr-o locație sau regiune specifică sau relocarea activităților dintr-o regiune în alta;
- (c) Modificări ale structurii de conducere, de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere sau a unui serviciu executiv; și
- (d) Reorganizări fundamentale care au un efect semnificativ asupra naturii și obiectului principal al activităților entității.

82. Este recunoscut un provizion aferent costurilor de restructurare numai dacă sunt îndeplinite criteriile generale de recunoaștere a provizioanelor prevăzute la punctul 22. Punctele 83-96 prezintă modul în care criteriile generale de recunoaștere se aplică în cazul restructurărilor.

83. **O obligație implicită de restructurare apare numai atunci când o entitate:**

- (a) **Dispune de un plan oficial detaliat pentru restructurare care stipulează cel puțin:**
  - (i) **Activitatea / unitatea operațională sau partea de activitate / unitate operațională vizată;**
  - (ii) **Principalele locații afectate;**
  - (iii) **Locația, funcția și numărul aproximativ de angajați care vor primi compensații pentru încetarea serviciilor lor;**
  - (iv) **Cheltuielile implicate; și**
  - (v) **Perioada în care se va implementa planul de restructurare; și**

- (b) **A generat o așteptare justificată celor afectați că restructurarea va fi realizată prin demararea implementării respectivului plan de restructurare sau prin comunicarea principalelor caracteristici ale acestuia celor afectați.**
84. În cadrul sectorului public, restructurarea poate avea loc la nivelul întregului guvern, la nivelul portofoliului sau ministerului sau la nivel de agenție.
85. Dovezile că un guvern sau o entitate individuală a început implementarea unui plan de restructurare pot fi oferite, de exemplu, de (a) anunțarea publică a principalelor caracteristici ale planului, (b) vânzarea sau transferul activelor, (c) notificarea asupra intenției de a anula contractele de leasing sau (d) stabilirea de angajamente alternative pentru clienții serviciilor. Un anunț public privind un plan detaliat de restructurare constituie o obligație implicită de restructurare numai dacă este făcut în așa fel și într-atât de detaliat (adică precizând principalele caracteristici ale planului) încât determină alte părți, precum utilizatorii serviciului, furnizorii și angajații (sau reprezentanții acestora), să se aștepte, în mod justificat, că guvernul sau entitatea va realiza restructurarea.
86. Pentru ca un plan să fie suficient pentru a genera o obligație implicită în momentul în care este comunicat persoanelor afectate, este necesar ca implementarea sa să fie planificată să înceapă cât mai curând posibil și să fie finalizată într-un cadru temporal în care modificarea semnificativă a planului este improbabilă. Dacă se preconizează că restructurarea va începe după o perioadă mai lungă de timp sau că aceasta va dura nejustificat de mult, este puțin probabil ca planul să determine alte părți să se aștepte, în mod justificat, că guvernul sau entitatea individuală s-a angajat în momentul actual să realizeze restructurarea, deoarece cadrul temporal permite guvernului sau entității să își modifice planurile.
87. O decizie de restructurare luată de conducere sau de organismul de conducere înainte de data de raportare nu generează o obligație implicită la data de raportare, cu excepția cazului în care, înainte de această dată, entitatea:
- (a) A demarat implementarea planului de restructurare; sau
  - (b) A anunțat principalele caracteristici ale planului de restructurare celor afectați de acesta într-o manieră suficient de specifică încât să îi determine să se aștepte, în mod justificat, la faptul că entitatea va realiza restructurarea.

Dacă o entitate începe implementarea unui plan de restructurare sau anunță principalele sale caracteristici celor afectați numai după data de raportare, poate fi necesară prezentarea informațiilor conform IPSAS 14, *Evenimente ulterioare datei de raportare*, dacă restructurarea este semnificativă, iar neprezentarea informațiilor ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare.

88. Deși nu se generează o obligație implicită doar printr-o decizie a conducerii sau a organismului de conducere, poate apărea o obligație în urma corelării unei astfel de decizii cu alte evenimente anterioare. De exemplu, negocierile cu reprezentanții angajaților privind compensațiile pentru încetarea contractului de muncă sau cu cumpărătorii pentru vânzarea sau transferul unei unități de activitate pot fi finalizate numai cu aprobarea organismului de conducere sau a consiliului de administrație. Odată ce a fost obținută această aprobare și a fost comunicată celorlalte părți, entitatea are o obligație implicită de restructurare, dacă sunt îndeplinite condițiile de la punctul 83.
89. În unele țări, (a) autoritatea finală pentru luarea deciziilor referitoare la o entitate din sectorul public îi aparține unui organism de conducere sau unui consiliu de administrație din care fac parte și reprezentanți ai altor interese decât cele ale conducerii (de exemplu, ale angajaților) sau (b) poate fi necesară informarea acestor reprezentanți înainte de luarea deciziei de către organismul de conducere sau consiliul de administrație. Deoarece o decizie adoptată de un astfel de organism de conducere sau consiliu de administrație trebuie comunicată acestor reprezentanți, ea poate genera o obligație implicită de restructurare.

#### *Vânzarea sau transferul operațiunilor*

90. **Nu este generată nicio obligație drept consecință a vânzării sau transferului unei unități de activitate înainte ca entitatea să se fi angajat să o vândă sau să o transfere, adică înainte să existe un contract irevocabil.**
91. Chiar și în cazul în care a luat decizia de a vinde o unitate de activitate și a anunțat public această decizie, entitatea nu poate să își asume un angajament de a vinde până în momentul în care este identificat un cumpărător și este încheiat un contract de vânzare irevocabil. Până în momentul în care încheie un contract de vânzare irevocabil, entitatea va putea să se răzgândească, iar în cazul în care nu găsește un cumpărător în condiții acceptabile, entitatea va fi obligată să adopte alte soluții. Dacă vânzarea constituie doar o parte a restructurării, pentru celelalte părți ale restructurării poate apărea o obligație implicită înainte de încheierea unui contract de vânzare irevocabil.
92. În sectorul public, restructurarea implică adeseori transferul operațiunilor de la o entitate controlată la alta și poate implica transferul de operațiuni fără nicio contravaloare sau la o contravaloare nominală. Astfel de transferuri vor avea loc adeseori în baza unei directive și nu vor implica acorduri irevocabile așa cum se arată la punctul 90. Există o obligație doar atunci când este încheiat un contract irevocabil de transfer. Chiar și atunci când transferurile propuse nu duc la recunoașterea unui provizion, tranzacția planificată poate necesita prezentarea conform altor IPSAS-uri, cum ar fi IPSAS 14 și IPSAS 20, *Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate*.

*Provizioane de restructurare*

93. **Un provizion de restructurare trebuie să includă numai cheltuielile directe aferente restructurării, adică cele care sunt în același timp:**
- (a) **Generate în mod necesar de procesul de restructurare; și**
  - (b) **Neasociate activităților curente ale entității.**
94. Un provizion de restructurare nu include costuri precum cele cu:
- (a) Recalificarea sau relocarea personalului permanent;
  - (b) Marketingul; sau
  - (c) Investiția în noi sisteme și rețele de distribuție.
- Aceste cheltuieli privesc gestionarea viitoare a unei activități și nu reprezintă datorii de restructurare la data de raportare. Astfel de cheltuieli sunt recunoscute pe aceeași bază ca în cazul în care apar independent de restructurare.
95. Deficitele nete viitoare din exploatare identificabile până la data restructurării nu sunt incluse într-un provizion, cu excepția cazului în care sunt asociate unui contract cu titlu oneros, așa cum este acesta definit la punctul 18.
96. În conformitate cu punctul 61, câștigurile din cedarea preconizată a activelor nu sunt luate în considerare la evaluarea unui provizion de restructurare, chiar dacă vânzarea activelor este văzută ca o componentă a restructurării.

## **Prezentarea informațiilor**

97. **Pentru fiecare clasă de provizioane, o entitate trebuie să prezinte:**
- (a) **Valoarea contabilă la începutul și la finalul perioadei;**
  - (b) **Provizioanele suplimentare constituite în cursul perioadei, inclusiv majorările provizioanelor existente;**
  - (c) **Sumele utilizate (cu alte cuvinte, cheltuielile suportate și deduse din provizioane) în cursul perioadei;**
  - (d) **Sumele neutilizate reluate în cursul perioadei; și**
  - (e) **Creșterea în cursul perioadei a valorii actualizate generată de trecerea timpului și efectul oricărei modificări a ratei de actualizare.**

**Nu sunt prevăzute informații comparative.**

98. **O entitate trebuie să prezinte pentru fiecare clasă de provizioane:**
- (a) **O scurtă descriere a naturii obligației și plasarea în timp preconizată a oricăror ieșiri de beneficii economice sau potențial de servicii;**

- (b) **O indicație a incertitudinilor privind valoarea sau plasarea în timp a acestor ieșiri. Dacă este necesar să se furnizeze informații adecvate, o entitate trebuie să prezinte principalele ipoteze referitoare la evenimentele viitoare, în conformitate cu punctul 58; și**
  - (c) **Valoarea oricăror rambursări preconizate, indicând valoarea oricărui activ recunoscut pentru rambursarea preconizată.**
99. [Eliminat]
100. **Cu excepția cazului în care posibilitatea existenței oricăror ieșiri la decontare este îndepărtată, o entitate trebuie să prezinte, pentru fiecare clasă de datorii contingente la data de raportare, o scurtă descriere a naturii datoriei contingente și, acolo unde este posibil:**
- (a) **O estimare a efectului său financiar, evaluat în conformitate cu punctele 44-62;**
  - (b) **O indicație a incertitudinilor privind valoarea sau plasarea în timp a oricărei ieșiri; și**
  - (c) **Posibilitatea oricărei rambursări.**
101. Pentru a determina ce provizioane sau datorii contingente pot fi agregate pentru a forma o clasă, este necesar să se analizeze dacă natura elementelor este suficient de asemănătoare pentru ca prezentarea lor comună să îndeplinească dispozițiile de la punctele 98 literele (a) și (b), respectiv 100 literele (a) și (b). Astfel, ar putea fi adecvată tratarea ca o singură clasă de provizioane a sumelor aferente unui singur tip de obligație, dar nu ar fi adecvată tratarea ca o singură clasă a sumelor aferente costurilor de restaurare a mediului și a sumelor care fac obiectul unor proceduri juridice.
102. În cazul în care un provizion și o datorie contingentă sunt generate de aceleași împrejurări, o entitate prezintă informațiile prevăzute la punctele 97, 98 și 100 astfel încât să scoată în evidență legătura existentă între provizion și datoria contingentă.
103. O entitate poate, în anumite circumstanțe, să utilizeze evaluarea externă pentru a evalua un provizion. În astfel de cazuri, informațiile legate de evaluare pot fi prezentate util.
104. [Eliminat]
105. **Atunci când este probabilă o intrare de beneficii economice sau potențial de servicii, o entitate trebuie să prezinte o scurtă descriere a naturii activelor contingente la data de raportare și, acolo unde este posibil, o estimare a efectului lor financiar, evaluat în baza principiilor stabilite pentru provizioane de la punctele 44-62.**

106. Dispozițiile de prezentare a informațiilor de la punctul 105 sunt concepute pentru a fi aplicate doar acelor active contingente de la care există o așteptare rezonabilă că vor genera beneficii pentru entitate. Adică nu există nicio dispoziție de prezentare a acestor informații cu privire la toate activele contingente (a se vedea punctele 39-43 pentru o discuție pe marginea activelor contingente). Este important ca prezentarea informațiilor despre activele contingente să evite prezentarea de indicații înșelătoare privind probabilitatea obținerii veniturilor. De exemplu, un activ contingent ar apărea dintr-un contract prin care o entitate din sectorul public îi permite unei companii din sectorul privat să extragă minereuri dintr-una dintre proprietățile sale în schimbul plății unor redevențe hotărâte pe baza unui preț stabilit pe tona extrasă, iar compania a început exploatarea minieră. Pe lângă prezentarea naturii angajamentului, activul contingent trebuie cuantificat, în cazul în care poate fi făcută o estimare rezonabilă a cantității de minereuri ce va fi extrasă și a plasării în timp a intrărilor de numerar preconizate. Dacă nu ar exista rezerve dovedite sau dacă alte circumstanțe ar arăta că este puțin probabil să se facă extracții miniere, entitatea din sectorul public nu ar prezenta informațiile prevăzute la punctul 105, deoarece nu ar exista un flux probabil de beneficii.
107. Dispozițiile de prezentare a informațiilor de la punctul 105 înglobează atât activele contingente din tranzacții de schimb, cât și pe cele din alte tranzacții decât cele de schimb. Măsura în care există un activ contingent aferent veniturilor din impozitare depinde de interpretarea a ceea ce constituie un eveniment impozabil. Determinarea evenimentului impozabil pentru veniturile din impozitare și posibilele implicații pentru prezentarea activelor contingente aferente veniturilor din impozitare vor fi tratate ca parte a unui proiect separat privind veniturile din alte tranzacții decât cele de schimb.
108. **Dacă oricare dintre informațiile prevăzute la punctele 100 și 105 nu sunt prezentate deoarece acest lucru nu este posibil, acest fapt trebuie menționat.**
109. **În cazuri extrem de rare, prezentarea parțială sau integrală a informațiilor prevăzute la punctele 97-107 poate aduce prejudicii grave poziției entității în cadrul unei dispute cu alte părți privind obiectul unui provizion, al unei datorii contingente sau al unui activ contingent. În astfel de cazuri, entitatea nu trebuie să prezinte informațiile respective, dar trebuie să prezinte natura generală a disputei, precum și faptul că, și motivul pentru care, informațiile în cauză nu au fost prezentate.**

## Prevedere tranzitorie

110. [Eliminat]

## Data intrării în vigoare

111. **O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2004 sau ulterior**



acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2004, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

- 111A. **Punctul 5 a fost eliminat, iar punctele 1 și 4 au fost modificate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2011* emis în octombrie 2011. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2013, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 111B. **Punctele 110 și 112 au fost modificate de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 33 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, atunci amendamentele trebuie aplicate și pentru acea perioadă anterioară.**
- 111C. **IPSAS 37, *Angajamente comune*, emis în ianuarie 2015, a modificat punctul 37. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament atunci când aplică IPSAS 37.**
- 111D. **Punctul 6 a fost modificat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 111E. **Punctele 2 și 3 au fost eliminate de documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 111F. **Punctul 14 a fost modificat de IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*, emis în iulie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă**

care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 39.

- 111G. **Punctul 4A a fost adăugat de IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017. O entitate trebuie să aplice acest amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2019, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 40.**
- 111H. **Punctul 4 a fost modificat de IPSAS 41, emis în august 2018. O entitate trebuie să aplice acest amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2022 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2022, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 41.**
- 111I. **Punctele 1, 12, 19 și 77 au fost modificate, iar punctele 7-11, 99 și 104 au fost eliminate de IPSAS 42, *Beneficii sociale*, emis în ianuarie 2019. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente atunci când aplică IPSAS 42.**
- 111J. **Punctele 6A și AG1-AG20 au fost adăugate și punctul 18 a fost modificat de documentul *Servicii colective și individuale* (Amendamente la IPSAS 19), emis în ianuarie 2020. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2022 sau anterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2022, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 42, *Beneficii sociale*.**
112. **Atunci când o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente conform definiției din IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, în scopuri de raportare financiară ulterior acestei date de intrare în vigoare, prezentul standard se aplică situațiilor financiare anuale ale entității care acoperă perioadele care încep la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acestei date.**

## Provizioane, datorii contingente, active contingente și rambursări

*Prezentele tabele însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 19.*

### Provizioane și datorii contingente

<p><b>Atunci când, ca urmare a unor evenimente trecute, se poate înregistra o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice viitoare sau potențial de servicii pentru decontarea (a) unei obligații actuale sau (b) unei posibile obligații a cărei existență va fi confirmată numai de apariția sau de absența unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte care nu sunt în totalitate sub controlul entității.</b></p>		
<p><b>Există o obligație actuală care probabil necesită o ieșire de resurse.</b></p>	<p><b>Există o obligație posibilă sau o obligație actuală care ar putea să necesite o ieșire de resurse, însă este probabil că acest lucru nu se va întâmpla.</b></p>	<p><b>Există o obligație posibilă sau o obligație actuală, dar probabilitatea unei ieșiri de resurse este îndepărtată.</b></p>
<p>Se recunoaște un provizion (punctul 22).</p>	<p>Nu se recunoaște niciun provizion (punctul 35).</p>	<p>Nu se recunoaște niciun provizion (punctul 35).</p>
<p>Este necesară prezentarea de informații referitoare la provizion (punctele 97 și 98).</p>	<p>Este necesară prezentarea de informații referitoare la datoria contingentă (punctul 100).</p>	<p>Nu este necesară prezentarea de informații (punctul 100).</p>

O datorie contingentă apare, de asemenea, în cazul foarte rar în care există o datorie ce nu poate fi recunoscută din cauza faptului că nu poate fi evaluată în mod fiabil. Este prevăzută prezentarea de informații referitoare la datoria contingentă.

### Active contingente

<p><b>Atunci când, ca urmare a unor evenimente trecute, există un activ posibil a cărui existență va fi confirmată numai de apariția sau de absența unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte care nu sunt în totalitate sub controlul entității.</b></p>		
<p><b>Intrările de beneficii economice sau potențial de servicii sunt aproape sigure.</b></p>	<p><b>Intrările de beneficii economice sau potențial de servicii sunt probabile, dar nu sunt aproape sigure.</b></p>	<p><b>Intrările de beneficii economice sau potențial de servicii sunt improbabile.</b></p>
<p>Activul nu este un activ contingent (punctul 41).</p>	<p>Nu se recunoaște niciun activ (punctul 39).</p>	<p>Nu se recunoaște niciun activ (punctul 39).</p>
	<p>Este necesară prezentarea de informații (punctul 105).</p>	<p>Nu este necesară prezentarea de informații (punctul 105).</p>

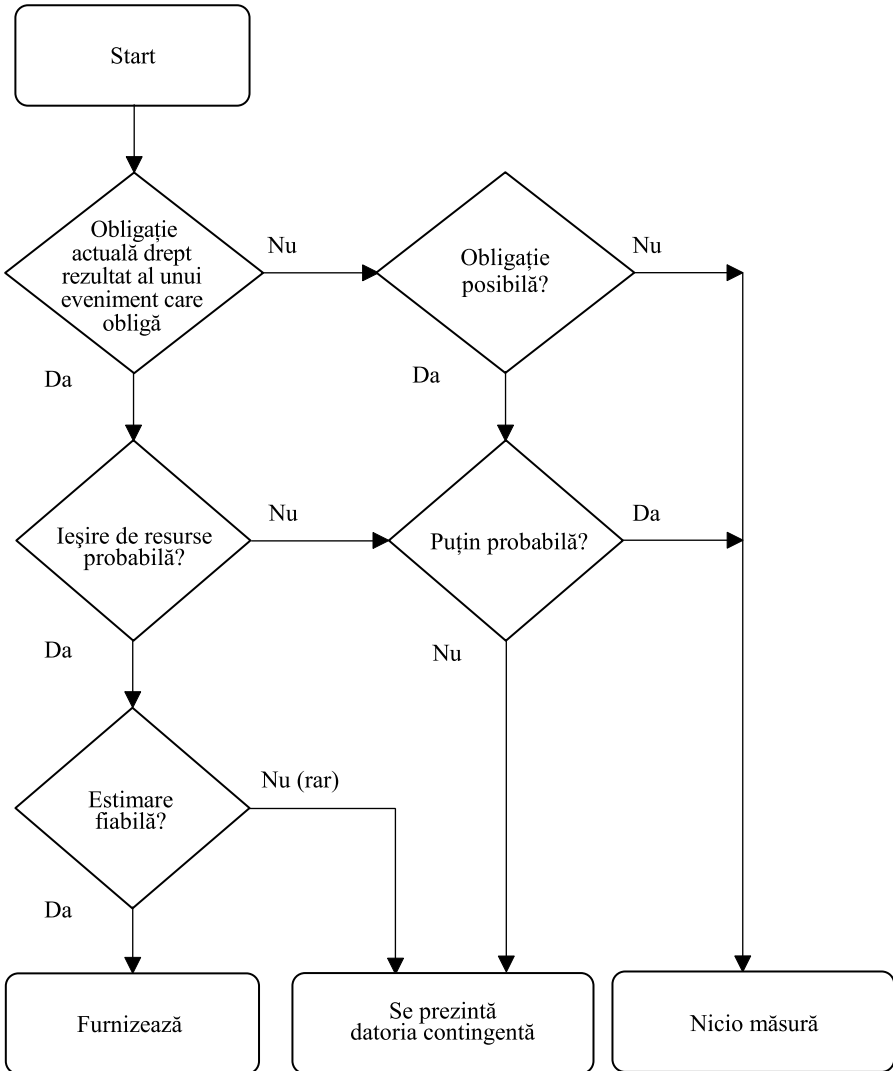
## Rambursări

Se preconizează că o parte sau întreaga sumă necesară pentru decontarea unui provizion va fi rambursată de o terță parte.		
<b>Entitatea nu are nicio obligație aferentă părții din suma de rambursat de către o terță parte.</b>	<b>Obligația pentru valoarea ce se preconizează a fi rambursată îi rămâne entității și este aproape sigur că se va primi rambursarea dacă entitatea decontează provizionul.</b>	<b>Obligația pentru valoarea ce se preconizează a fi rambursată îi rămâne entității și nu este aproape sigur că se va primi rambursarea dacă entitatea decontează provizionul.</b>
Entitatea nu are nicio datorie pentru valoarea ce urmează a fi rambursată (punctul 67).	Rambursarea se recunoaște în situația poziției financiare ca un activ separat și poate fi compensată cu cheltuielile în situația performanței financiare. Valoarea recunoscută pentru rambursarea preconizată nu depășește datoria (punctele 63 și 64).	Rambursarea preconizată nu este recunoscută ca un activ (punctul 63).
Nu este necesară prezentarea de informații.	Rambursarea este prezentată împreună cu valoarea recunoscută pentru rambursare (punctul 98 litera (c)).	Rambursarea preconizată este prezentată (punctul 98 litera (c)).

## Arbore decizional ilustrativ

Prezentul arbore decizional însoțește, dar nu face parte din IPSAS 19.

Notă: În unele situații, nu este clar dacă este vorba despre o obligație actuală. În aceste cazuri, se consideră că un eveniment trecut poate genera o obligație actuală dacă, luând în considerare toate dovezile disponibile, este mai probabil să existe decât să nu existe o obligație actuală la data de raportare (punctul 23 din prezentul standard).



## **Îndrumări de aplicare**

*Prezenta anexă este parte integrantă din IPSAS 19.*

### **Introducere**

AG1. Prezenta anexă oferă îndrumări pentru a determina dacă rezultă un provizion din servicii colective și individuale. Aceste tranzacții nu corespund definiției beneficiilor sociale din IPSAS 42, *Beneficii sociale* (și prin urmare sunt în afara domeniului de aplicare al respectivului standard). Prezenta anexă tratează întrebarea dacă un provizion trebuie să fie recunoscut pentru aceste tranzacții înainte de furnizarea serviciilor.

### **Servicii colective și individuale**

*Domeniul de aplicare al serviciilor colective și individuale*

AG2. Prezentul standard definește serviciile colective drept servicii furnizate simultan de o entitate din sectorul public tuturor membrilor comunității și care sunt destinate să trateze nevoile societății per ansamblu. Furnizarea unui serviciu colectiv unui singur individ nu reduce cantitatea disponibilă pentru alți indivizi; nu există rivalitate în consumul serviciilor colective. Consumul serviciilor colective este de obicei pasiv și nu impune un acord explicit sau o participare activă a celor care beneficiază de acele servicii.

AG3. Prezentul standard definește serviciile individuale drept bunuri și servicii furnizate persoanelor fizice și/sau gospodăriilor de o entitate din sectorul public, destinate să trateze nevoile societății per ansamblu. Furnizarea unui serviciu individual unei singure persoane fizice poate reduce cantitatea disponibilă celorlalte persoane fizice sau poate întârzia primirea acelor servicii de către anumite persoane fizice. Consumul serviciilor individuale impune acordul explicit sau o participare activă a celor care beneficiază de acel serviciu. Bunurile sau serviciile furnizate de o entitate din sectorul public în termene comerciale nu tratează nevoile societății per ansamblu și, prin urmare, nu corespund definiției serviciilor individuale.

AG4. Toate beneficiile sociale și serviciile colective și individuale tratează nevoile societății per ansamblu. Tratarea nevoilor societății per ansamblu nu impune ca fiecare serviciu colectiv sau individual să acopere toți membrii societății; astfel de servicii pot acoperi segmente diferite din societate. Un serviciu colectiv sau individual care acoperă un segment al societății ca parte dintr-un sistem de servicii similare îndeplinește dispoziția care tratează nevoile societății per ansamblu.

AG5. Serviciile colective și serviciile individuale implică furnizarea de servicii de către o entitate sau în numele unei entități din sectorul public. În consecință, transferurile de numerar nu sunt servicii colective sau individuale.

PROVIZIOANE, DATORII CONTINGENTE  
ȘI ACTIVE CONTINGENTE

- AG6. Entitățile din sectorul public furnizează servicii colective și individuale prin intermediul angajaților sau prin achiziționarea de bunuri și servicii de la furnizori terți.
- AG7. Exemplele de servicii colective includ protecția și iluminatul stradal. Exemplele de servicii individuale includ serviciile medicale și educaționale furnizate gratuit sau la un cost nominal. Este posibil ca serviciile individuale să aibă sau nu criterii de eligibilitate precum o cerință de vârstă sau de reședință; totuși, existența (sau nu) a criteriilor de eligibilitate nu schimbă stabilirea măsurii în care tranzacțiile îndeplinesc definiția serviciilor individuale.
- AG8. Serviciile colective sunt furnizate mai degrabă unei comunități decât indivizilor, ceea ce le diferențiază de serviciile individuale și beneficiile sociale. Serviciile individuale implică furnizarea de servicii către persoane fizice și/sau gospodării, ceea ce le diferențiază de beneficiile sociale, care implică transferuri de numerar (inclusiv echivalente de numerar, cum ar fi cardurile de debit preplătite).
- AG9. În unele jurisdicții, persoanele fizice pot plăti pentru servicii, de exemplu, asistență medicală, și, ulterior, sumele respective pot fi rambursate de o entitate din sectorul public. Esența acestor rambursări este că entitatea din sectorul public plătește pentru servicii, iar tranzacția este mai degrabă un serviciu individual decât un beneficiu social.
- AG10. Tabelul următor compară principalele caracteristici ale beneficiilor sociale (așa cum sunt definite în IPSAS 42), ale serviciilor individuale și ale serviciilor colective.

	<b>Beneficii sociale</b>	<b>Servicii individuale</b>	<b>Servicii colective</b>
Implică un transfer de numerar beneficiarilor eligibili?	✓	✗	✗
Furnizate mai degrabă persoanelor fizice și/sau gospodăriilor decât unei comunități?	✓	✓	✗
Cu scopul de a trata nevoile societății per ansamblu?	✓	✓	✓

*Niciun provizion recunoscut pentru serviciile colective înainte de furnizarea acestora*

- AG11. Intenția de a furniza servicii colective, aprobarea bugetului pentru prestarea acestor servicii sau existența unei legislații cu privire la aceste servicii nu sunt, în sine, suficiente pentru a da naștere unei obligații actuale.



AG12. Serviciile colective sunt activități curente ale entității din sectorul public care furnizează serviciile. Punctul 26 din prezentul standard prevede că „nu se recunoaște niciun provizion pentru costurile care trebuie suportate pentru continuarea activităților curente ale unei entități în viitor”. Prin urmare, în conformitate cu principiile prezentului standard, nu se recunoaște niciun provizion pentru intenția de a furniza astfel de servicii.

AG13. În furnizarea de servicii colective, o entitate din sectorul public achiziționează resurse și suportă cheltuieli, de obicei prin contracte și alte angajamente irevocabile. Printre exemple se numără energia electrică utilizată la furnizarea iluminatului stradal, salariile plătite pentru achiziționarea serviciilor personalului din domeniul apărării, achiziționarea de active imobilizate utilizate la prestarea acestor servicii și achiziționarea de servicii colective de la un furnizor terț. Aceste contracte sau alte angajamente irevocabile sunt contabilizate în conformitate cu alte IPSAS-uri. În anumite circumstanțe, aceste angajamente pot da naștere unor prevederi, de exemplu, în cazul în care un contract sau alt angajament irevocabil devine oneros. Totuși, orice astfel de prevedere se referă la angajamentul irevocabil și nu la intenția de a furniza servicii colective publicului.

*Niciun provizion recunoscut pentru serviciile individuale înainte de furnizarea acestora*

AG14. Intenția de a furniza servicii individuale, aprobarea bugetului pentru prestarea acestor servicii sau existența unei legislații cu privire la aceste servicii nu sunt, în sine, suficiente pentru a genera o obligație actuală. Nu există evenimente trecute care generează o datorie pentru servicii colective sau individuale. Așa cum se menționează la punctul AG7, este posibil ca serviciile individuale să aibă sau nu criterii de eligibilitate precum o cerință de vârstă sau de reședință. Totuși, existența (sau nu) a criteriilor de eligibilitate nu schimbă stabilirea măsurii în care tranzacțiile corespund definiției serviciilor individuale.

AG15. Furnizarea serviciilor colective este o activitate curentă a entității din sectorul public care furnizează serviciile. Furnizarea de servicii individuale duce la achiziționarea de resurse de către entitatea din sectorul public și la suportarea cheltuielilor, de obicei prin contracte sau alte angajamente irevocabile.

AG16. Entitatea din sectorul public folosește aceste resurse pentru a furniza serviciile anumitor persoane și/sau gospodării. În cazul în care persoanele fizice și/sau gospodăriile au acces la servicii individuale, entitatea poate avea o serie de obligații viitoare legate de furnizarea acestor servicii individuale. Astfel de obligații sunt un aspect al activităților curente ale entității din sectorul public. Similar serviciilor colective și în conformitate cu principiile prezentului standard, nu este recunoscut niciun provizion pentru intenția de a furniza astfel de servicii înainte de accesarea acestora de către persoane și/sau gospodării.

AG17. Exemplele de resurse dobândite și cheltuieli suportate pentru furnizarea de servicii individuale includ produsele farmaceutice sau produsele medicale utilizate

pentru furnizarea de asistență medicală, salariile plătite pentru serviciile cadrelor didactice, achiziționarea de active imobilizate utilizate pentru furnizarea acestor servicii (de exemplu, un spital sau o ambulanță) și achiziționarea de servicii individuale de la un furnizor terț. Aceste contracte sau alte angajamente irevocabile sunt contabilizate în conformitate cu alte IPSAS-uri. În anumite circumstanțe, aceste angajamente pot da naștere unor prevederi, de exemplu, în cazul în care un contract sau alt angajament irevocabil devine oneros. Totuși, orice astfel de prevederi se referă la angajamentul irevocabil și nu la intenția de a furniza servicii individuale publicului.

*Prezentarea și descrierea serviciilor colective și individuale*

AG18. O entitate trebuie să prezinte și să descrie informații referitoare la serviciile colective și individuale în conformitate cu alt IPSAS, inclusiv IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, IPSAS 2, *Situațiile fluxurilor de trezorerie*, și IPSAS 18, *Raportarea pe segmente*.

AG19. IPSAS 1 impune unei entități să „prezinte, fie în situația propriu-zisă a performanței financiare, fie în note, o analiză a cheltuielilor utilizând o clasificare bazată fie pe natura cheltuielilor, fie pe destinația lor în cadrul entității, în funcție de care dintre acestea furnizează informații care oferă o reprezentare exactă și sunt mai relevante”.

AG20. Atunci când o entitate prezintă informații pe baza naturii cheltuielilor, serviciile colective și serviciile individuale vor fi incluse în elemente precum costurile cu beneficiile angajaților. Atunci când o entitate prezintă informații pe baza destinației cheltuielilor din cadrul entității, serviciile colective și serviciile individuale pot fi prezentate ca elemente-rând individuale sau puse la comun cu elemente similare în funcție de pragul de semnificație.

## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 19.*

### **Revizuirea IPSAS 19 ca rezultat al părții a II-a a documentului *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015: aspecte semnalate de părțile interesate***

BC1. Părțile interesate au indicat faptul că IPSAS-urile se referă la activele imobilizate deținute în vederea vânzării și grupurile destinate cedării în mod inconsecvent. IPSASB a ajuns la concluzia că IFRS 5, *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, poate fi adecvat pentru sectorul public doar în anumite circumstanțe, din următoarele motive:

- (a) Vânzările de active din sectorul public nu pot fi finalizate în termen de un an din cauza nivelurilor de aprobări necesare. Se ridică astfel problema relevanței și consistenței informației furnizate în conformitate cu IFRS 5. În special, IPSASB a notat că, în conformitate cu IFRS 5, activele imobilizate deținute în vederea vânzării nu sunt amortizate. IPSASB este preocupat de faptul că neamortizarea activelor pentru o perioadă lungă de timp poate fi inadecvată.
- (b) Multe active din sectorul public sunt cedate prin transfer sau distribuite gratuit sau pentru o contravaloare nominală. Întrucât IFRS 5 tratează vânzările la valoarea justă, evaluarea și dispozițiile de prezentare a informațiilor nu pot furniza informații relevante pentru aceste transferuri. Totuși, IPSASB recunoaște că dispozițiile privind evaluarea și prezentarea informațiilor din IFRS 5 pot fi adecvate atunci când se presupune că vânzările se realizează la valoarea justă.
- (c) Multe activități întrerupte din sectorul public sunt operațiuni care anterior au furnizat servicii gratuite sau la un cost nominal. Având în vedere că IFRS 5 tratează activitățile întrerupte care au fost fie unități generatoare de numerar, fie un grup de unități generatoare de numerar înainte de cedare sau ca fiind clasificate drept deținute în vederea vânzării, este posibil ca dispozițiile de prezentare a informațiilor să nu furnizeze informații relevante pentru activitățile întrerupte din sectorul public. Cu toate acestea, IPSASB recunoaște că dispozițiile de prezentare a informațiilor din IFRS 5 pot fi adecvate atunci când activitățile întrerupte au fost anterior fie unități generatoare de numerar, fie unul sau mai multe grupuri de unități generatoare de numerar.

Deoarece IPSASB a ajuns la concluzia că IFRS 5 ar putea fi adecvat în sectorul public în circumstanțe limitate, acesta a fost de acord să elimine din IPSAS-uri referințele la standardele internaționale sau naționale de contabilitate relevante care tratează activele imobilizate deținute în vederea vânzării și activitățile întrerupte. IPSASB avea preocupări legate de faptul că menținerea acestei referințe

poate avea ca rezultat aplicarea de către entități a dispozițiilor din IFRS 5 în circumstanțe în care acest lucru nu ar fi adecvat. IPSASB a precizat că IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, furnizează îndrumări referitoare la selectarea politicilor contabile pentru tranzacțiile care nu sunt tratate în mod special în IPSAS-uri. Aceste îndrumări ar permite entităților să adopte o politică contabilă care este consecventă cu IFRS 5 atunci când entitatea consideră că acest lucru este adecvat.

### **Revizuirea IPSAS 19 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016**

BC2. IPSASB a emis documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016. Această reglementare modifică referințele din toate IPSAS-urile astfel:

- (a) Elimină punctele standard privind aplicabilitatea IPSAS-urilor în cazul „entităților din sectorul public, cu excepția GBE-urilor” din secțiunea referitoare la domeniul de aplicare al fiecărui standard;
- (b) Înlocuiește termenul „GBE” cu termenul „entități comerciale din sectorul public”, după caz; și
- (c) Modifică punctul 10 din *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* furnizând o descriere pozitivă a entităților din sectorul public pentru care sunt concepute IPSAS-urile.

Motivele acestor modificări sunt prezentate în Baza pentru concluzii la IPSAS 1.

### **Revizuirea IPSAS 19 ca rezultat al IPSAS 42, *Beneficii sociale***

BC3. Atunci când a fost emis, prezentul standard a exclus acele provizioane și datorii contingente „generate de beneficiile sociale furnizate de o entitate pentru care aceasta nu primește o contravaloare care este aproximativ egală cu valoarea bunurilor sau serviciilor furnizate, direct de la beneficiari în schimbul primirii acelor beneficii” din domeniul de aplicare al standardului. Acest lucru reflecta perspectiva de la acel moment conform căreia atât (a) stabilirea a ceea ce constituie evenimentul care obligă, cât și (b) evaluarea datoriei necesitau o analiză suplimentară.

BC4. Cu toate acestea, prezentul standard nu a interzis recunoașterea unor provizioane pentru beneficiile sociale și a impus prezentări de informații acolo unde o entitate a ales să recunoască un provizion pentru astfel de obligații.

BC5. Ca urmare a publicării IPSAS 42, toate beneficiile sociale (așa cum sunt definite în acel standard) vor fi contabilizate în conformitate cu acel standard. Prezentul standard a fost, așadar, revizuit pentru a exclude toate beneficiile sociale care intră sub incidența IPSAS 42.

## **Revizuirea IPSAS 19 ca rezultat al documentului *Servicii colective și individuale* (Amendamente la IPSAS 19), emis în ianuarie 2020**

### *Servicii colective și individuale*

BC6. Atunci când a fost prima oară emis IPSAS 19, „acele provizioane și datorii contingente generate de beneficiile sociale furnizate de o entitate pentru care aceasta nu primește o contravaloare care este aproximativ egală cu valoarea bunurilor sau serviciilor furnizate, direct de la beneficiari în schimbul primirii acelor beneficii” au fost excluse din domeniul de aplicare al standardului. IPSAS 19 a descris beneficiile sociale în termeni largi ca fiind „bunuri, servicii și alte beneficii furnizate în vederea îndeplinirii obiectivelor de politică socială ale unui guvern. Aceste beneficii pot include:

- (a) Oferirea de servicii de sănătate, educație, adăpost, transport și de alte servicii sociale comunității. În multe cazuri nu există nicio dispoziție pentru beneficiarii acestor servicii de a plăti o sumă echivalentă valorii serviciilor; și
- (b) Plata beneficiilor către familii, vârstnici, persoane cu handicap, șomeri, veterani și alte persoane. Cu alte cuvinte, administrațiile publice de la toate nivelurile pot oferi asistență financiară unor persoane individuale sau unor grupuri din comunitate pentru accesarea unor servicii care să corespundă nevoilor lor particulare sau pentru suplimentarea venitului acestora”.

BC7. IPSAS 42, *Beneficii sociale*, a fost emis în ianuarie 2019. IPSAS 42 a modificat IPSAS 19, care acum exclude din domeniul său de aplicare beneficiile sociale care intră sub incidența IPSAS 42 (adică transferurile de numerar (inclusiv echivalente de numerar) furnizate pentru a diminua mai degrabă efectul riscurilor sociale decât al gamei mai largi de tranzacții denumite anterior beneficii sociale). O consecință a acestui amendament a fost includerea sub incidența IPSAS 19 a oricăror provizioane și datorii contingente generate de tranzacții care anterior au fost excluse de sub incidența IPSAS 19, dar care nu intră sub incidența IPSAS 42. IPSASB a fost de acord, așadar, să furnizeze îndrumări privind contabilizarea acestor tranzacții. Așa cum a fost menționat anterior în IPSAS 19, un aspect-cheie pentru părțile interesate a fost măsura în care a apărut un provizion în legătură cu acele tranzacții.

BC8. Astfel de tranzacții au fost denumite în documentul de consultare (CP) al IPSASB, *Contabilizarea veniturilor și a altor cheltuieli decât cele de schimb* (emis în august 2017), „servicii colective” și „servicii universal accesibile”. (Așa cum s-a explicat la punctul BC10, IPSASB a decis ulterior să înlocuiască termenul „servicii universal accesibile” cu termenul „servicii individuale”). În acel CP, IPSASB și-a exprimat o perspectivă preliminară conform căreia „alte tranzacții decât cele de schimb legate de serviciile universal accesibile și serviciile colective nu impun obligații de executare asupra beneficiarului resurselor”. Ca rezultat, o abordare a obligației de executare pentru recunoașterea unei alte cheltuieli decât

cea de schimb pentru aceste tranzacții nu ar fi adecvată. Respondenții la CP au susținut în general acea perspectivă preliminară.

- BC9. În CP, IPSASB a menționat că „o entitate din sectorul public poate avea un număr de obligații viitoare legate de furnizarea serviciilor universal accesibile și a serviciilor colective. Astfel de obligații sunt un aspect al activităților curente ale guvernelor și ale altor entități din sectorul public; cu toate acestea, doar obligațiile actuale generează datorii. Sacrificiul de resurse viitor preconizat în sine nu înseamnă că există o obligație actuală. Așadar, IPSASB este de părere că serviciile universal accesibile și serviciile colective nu generează evenimente care obligă și de aceea datoriile sau cheltuielile nu apar anterior furnizării acelor servicii către beneficiari.”
- BC10. Respondenții la CP au sprijin în general și această perspectivă, iar IPSASB a fost de acord să furnizeze îndrumări de aplicare privind contabilizarea acestor tranzacții în concordanță cu abordarea stabilită în CP. IPSASB a remarcat, de asemenea, că unii respondenți au considerat că termenul „servicii universal accesibile” era derutant. IPSASB a fost de acord să evite acest termen, iar în schimb a convenit să adopte termenul „servicii individuale”, care este consecvent cu termenul utilizat în Statisticile privind Finanțele Guvernamentale (GFS) și cu termenul utilizat în publicațiile anterioare ale IPSASB referitoare la beneficiile sociale.
- BC11. IPSASB a fost de acord că, deoarece nu apar datorii sau cheltuieli pentru furnizarea serviciilor colective și individuale anterior furnizării acelor servicii către beneficiari, este adecvată contabilizarea furnizării acelor servicii în conformitate cu alt IPSAS. De exemplu, IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*, acoperă cheltuielile suportate pentru angajarea de personal în vederea furnizării acestor servicii, IPSAS 12, *Stocuri*, acoperă cheltuielile suportate pentru livrarea de bunuri către persoane sau gospodării, iar IPSAS 41, *Instrumente financiare*, acoperă datoria financiară care poate fi suportată pentru achiziționarea de bunuri sau servicii.
- BC12. Atunci când a convenit că datoriile sau cheltuielile pentru furnizarea serviciilor colective și individuale nu apar anterior furnizării acelor servicii către beneficiari, IPSASB a menționat că deși natura serviciilor colective și individuale este diferită, raționamentul pentru care un provizion nu apare mai devreme era similar pentru ambele categorii de cheltuieli. IPSASB a fost de acord că îndrumările ar trebui să reflecte acest lucru.
- BC13. IPSASB a remarcat că serviciile colective sunt activități curente ale guvernului. Punctul 26 din IPSAS 19 prevede că „nu se recunoaște niciun provizion pentru costurile care trebuie suportate pentru continuarea activităților curente ale unei entități în viitor”. În consecință, IPSASB a convenit că recunoașterea unui provizion pentru serviciile colective ar fi contrară dispozițiilor punctului 26 din IPSAS 19.

BC14. IPSASB a remarcat că serviciile individuale sunt activități curente ale guvernului în aceeași măsură ca serviciile colective, iar recunoașterea unui provizion pentru astfel de servicii ar fi, de asemenea, contrară dispozițiilor de la punctul 26 din IPSAS 19.

BC15. IPSASB a analizat măsura în care era nevoie de prezentări specifice de informații pentru serviciile colective și individuale și a concluzionat că dispozițiile existente în IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, IPSAS 2, *Situațiile fluxurilor de trezorerie*, și IPSAS 18, *Raportarea pe segmente*, precum și diferitele IPSAS-uri care tratează tranzacțiile specifice ar furniza suficiente informații pentru a satisface nevoile utilizatorilor. În consecință, IPSASB a convenit să nu prevadă nicio prezentare de informații specifică pentru serviciile colective și individuale.

### **Răspunsuri la ED 67, *Servicii colective și individuale și ajutor de urgență* (Amendamente la IPSAS 19)**

BC16. IPSASB a emis propunerile sale în ED 67, *Servicii colective și individuale și ajutor de urgență* (Amendamente la IPSAS 19) în ianuarie 2019.

BC17. Respondenții au sprijinit în general propunerile în ceea ce privește serviciile colective și individuale, dar au adus în atenție o serie de aspecte pe care IPSASB să le analizeze în finalizarea amendamentelor.

BC18. O parte dintre aceste aspecte erau legate de definițiile serviciilor colective și individuale. IPSASB a decis să nu facă modificări asupra definițiilor, pentru următoarele motive:

- (a) Unii respondenți au pus la îndoială necesitatea a două definiții atunci când tratamentul contabil era același. IPSASB a considerat că faptul că natura serviciilor colective este diferită de natura serviciilor individuale însemna că păstrarea definițiilor separate era adecvată. IPSASB a remarcat, de asemenea, că acest lucru ar fi consecvent cu abordarea din GFS.
- (b) Respondenții au comentat cu privire la faptul că serviciile colective și individuale sunt alte tranzacții decât cele în numerar, iar acest lucru ar trebui să se reflecte în definiții. IPSASB a decis să facă o referire specifică la natura nemonetară a serviciilor colective și individuale în îndrumările de aplicare.
- (c) Unii respondenți s-au întrebat de ce definiția serviciilor colective nu făcea referire la bunuri, spre deosebire de definiția serviciilor individuale. IPSASB a remarcat că activele (cum ar fi stâlpii de iluminat) care sunt utilizate pentru a furniza servicii colective sunt denumite în GFS bunuri colective. Totuși, astfel de active rămân sub controlul entității și nu sunt transferate beneficiarilor serviciilor. În consecință, IPSASB a convenit să nu includă bunurile în definiția serviciilor colective.
- (d) Un respondent a propus modificarea definițiilor serviciilor colective și serviciilor individuale pentru a face referire la serviciile care sunt furnizate

continuu. IPSASB a considerat că acest lucru este de tratat în mod implicit în descrierea serviciilor colective și a serviciilor individuale ca activități curente ale entităților din sectorul public și a convenit că nu era necesară nicio modificare a definițiilor. IPSASB a remarcat că o consecință a faptului că serviciile colective și individuale sunt furnizate continuu este că nu se recunoaște niciun provizion deoarece evenimentul trecut care generează o obligație actuală are loc simultan cu furnizarea de servicii care satisface acea obligație.

BC19. Mai multe aspecte legate de contabilizarea serviciilor colective și individuale. A existat un sprijin puternic pentru propunerile conform cărora nu ar trebui recunoscut un provizion pentru aceste tranzacții, dar unii respondenți au considerat că raționamentul trebuia consolidat. Analizând aceste comentarii, IPSASB a ajuns la următoarele concluzii:

- (a) Unii respondenți au comentat că pe lângă a fi activități curente ale unei entități din sectorul public, serviciile colective și individuale nu erau independente de acțiunile viitoare ale entității, așa cum este descris la punctul 27 din IPSAS 19. Acești respondenți au considerat că acest lucru ar trebui discutat în reglementarea finală. IPSASB a acceptat că acest lucru ar fi adevărat în anumite cazuri, dar a remarcat că în multe jurisdicții există o dispoziție legală ca guvernul sau o altă entitate din sectorul public să furnizeze servicii colective. Deși poate exista o marjă de libertate de acțiune în modul în care sunt furnizate serviciile, obligația de a furniza serviciile rămâne. În consecință, IPSASB a convenit să nu includă acest aspect.
- (b) Respondenții au remarcat că în IPSAS 42 IPSASB a recunoscut că anumite părți interesate au fost de părere că faptul că o entitate trebuie să recunoască datorii însemnate pentru serviciile care vor fi furnizate în viitor fără a recunoaște impozitele viitoare pentru acele servicii este puțin probabil să îndeplinească obiectivele raportării financiare și să satisfacă caracteristicile calitative. Respondenții au considerat că acest raționament se aplică în mod egal serviciilor colective și celor individuale. IPSASB a fost de acord.
- (c) Unii respondenți au comentat că deși din intențiile unei entități de a furniza servicii colective și individuale publicului nu apare un provizion, acesta poate apărea din angajamentele irevocabile prin care sunt furnizate acele servicii. IPSASB a fost de acord și a convenit să includă îndrumări suplimentare în acest sens.
- (d) Unii respondenți au semnalat preocupări cu privire la tratamentul propus pentru vouchere în ED 67 și au întrebat dacă acestea ar trebui tratate în același mod ca programele de loialitate cum sunt programele „clienții fideli” desfășurate de companiile aeriene. IPSASB a acceptat aceste preocupări și a remarcat că tratamentul adecvat (din punctul de vedere al



evenimentului trecut și al momentului recunoașterii) va varia în funcție de condițiile aferente voucherelor. IPSASB a convenit că nu era adecvată elaborarea unor îndrumări pentru toate aceste circumstanțe.

*Ajutor de urgență*

- BC20. IPSASB a inclus propuneri pentru contabilizarea ajutorului de urgență în ED 67. În timp ce mulți respondenți au sprijinit furnizarea unor astfel de îndrumări, au fost aduse în atenție numeroase aspecte. Respondenții au considerat că ar fi necesară o definiție a ajutorului de urgență, în ciuda faptului că practicile diverse de la nivelul jurisdicțiilor fac dificil acest lucru. Respondenții s-au întrebat și dacă distincția propusă între ajutorul de urgență care este o activitate curentă a guvernului și ajutorul de urgență furnizat ca răspuns la urgențe specifice era întotdeauna adecvată și dacă aceasta putea fi aplicată consecvent. Respondenții au adresat întrebări suplimentare cu privire la modul în care ar trebui contabilizate alte forme de sprijin care nu intră sub incidența ajutorului de urgență.
- BC21. În contextul acestor preocupări, IPSASB a decis să nu inițieze elaborarea îndrumărilor privind ajutorul de urgență propuse în ED 67. IPSASB a decis să analizeze subiectul atunci când își va elabora Agenda consultativă intermediară pentru anul 2021.

## Îndrumări de implementare

*Prezentele îndrumări însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 19.*

### Recunoaștere

- IG1. Toate entitățile din exemple au ca dată de raportare 31 decembrie. În toate cazurile se presupune că pot fi realizate estimări fiabile ale oricăror ieșiri preconizate. În unele dintre exemple, circumstanțele descrise se poate să fi determinat deprecierea activelor – acest aspect nu este tratat în exemple.
- IG2. Referințele încrucișate din cadrul exemplurilor fac trimiteri la punctele cele mai relevante din prezentul standard. Prezentele îndrumări trebuie citite în contextul întregului text al prezentului standard.
- IG3. Referințele la „cea mai bună estimare” sunt la valoarea actualizată, în cazul în care efectul valorii-timp a banilor este semnificativ.

### Garanții

- IG4. Departamentul guvernamental A produce echipamente de căutare și salvare pentru utilizarea în cadrul guvernului și pentru vânzarea către public. La momentul vânzării, Departamentul oferă cumpărătorilor garanții în relație cu anumite produse. Prin condițiile vânzării, Departamentul se angajează să remedieze, prin reparare sau înlocuire, defectele de fabricație care apar în termen de trei ani de la data vânzării. Pe baza experienței anterioare, se consideră că este probabil (adică există mai multe șanse să se întâmple acest lucru decât să nu se întâmple) să existe unele solicitări aferente garanțiilor.

#### Analiză

Obligație actuală generată de un eveniment trecut care obligă – Evenimentul care obligă este vânzarea produsului cu o garanție, fapt care generează o obligație legală.

O ieșire de resurse care încorporează beneficii economice sau potențial de servicii pentru decontarea obligației – Este probabilă pentru garanții în ansamblu (a se vedea punctul 32).

#### Concluzie

Se recunoaște un provizion pentru cea mai bună estimare a costurilor necesare remedierii, în condițiile garanției, a produselor vândute la data de raportare sau anterior acestei date (a se vedea punctele 22 și 32).

### Teren contaminat – Va fi promulgată, aproape sigur, o lege în acest domeniu

- IG5. O administrație locală deține un depozit pe un teren de lângă un port. Administrația locală a păstrat drepturile de proprietate asupra terenului deoarece ar putea avea

nevoie de el în vederea extinderii viitoare a activităților sale portuare. În ultimii zece ani, un grup de fermieri a închiriat proprietatea pentru amenajarea unui depozit pentru substanțe chimice agricole. Guvernul național își anunță intenția de a promulga o legislație de protecție a mediului care impune proprietarilor de terenuri să își asume responsabilitatea pentru poluarea mediului, inclusiv costul curățării terenurilor contaminate. Ca urmare, administrația locală introduce o politică privind substanțele periculoase și începe să aplice această politică activităților și proprietăților sale. În acest moment, devine clar că substanțele chimice agricole au contaminat terenul din jurul depozitului. Administrația locală nu poate pretinde plata costurilor de curățare de către fermieri sau de către compania de asigurări. La 31 decembrie 2001, este aproape sigur că la scurt timp după încheierea anului va fi promulgat un proiect de lege care să prevadă curățarea terenurilor deja contaminate.

### **Analiză**

Obligație actuală generată de un eveniment trecut care obligă – Evenimentul care obligă este contaminarea terenului, deoarece este sigur că va fi promulgată o lege care să prevadă curățarea terenului.

O ieșire de resurse care încorporează beneficii economice sau potențial de servicii pentru decontarea obligației – Este probabilă.

### **Concluzie**

Se recunoaște un provizion pentru cea mai bună estimare a costurilor de curățare (a se vedea punctele 22 și 30).

## **Contaminare și obligație implicită**

IG6. Un guvern are o politică de mediu declarată la nivel general prin care se angajează să elimine orice contaminare pe care ar genera-o activitatea sa. Până în prezent, guvernul și-a respectat politica declarată. Nu există nicio legislație de mediu în vigoare în respectiva jurisdicție. În cursul unui exercițiu naval, un vas este avariat și deversează o cantitate substanțială de petrol. Guvernul este de acord să suporte costurile aferente decontaminării imediate și pe cele permanente de monitorizare și asistare a animalelor și păsărilor marine.

### **Analiză**

Obligație actuală generată de un eveniment trecut care obligă – Evenimentul care obligă este contaminarea mediului, care generează o obligație implicită deoarece politica și comportamentul anterior al guvernului au determinat o așteptare justificată că guvernul va elimina contaminarea.

O ieșire de resurse care încorporează beneficii economice sau potențial de servicii pentru decontarea obligației – Este probabilă.

### **Concluzie**

Se recunoaște un provizion pentru cea mai bună estimare a costurilor de curățare (a se vedea punctele 22 și 30).

### **Carieră de nisip**

IG7. Un guvern exploatează o carieră de nisip pe un teren pe care îl închiriază pe o bază comercială de la o companie din sectorul privat. Nisipul este utilizat pentru construcția și întreținerea drumurilor. Acordul cu proprietarii terenului obligă guvernul să restaureze zona carierei demolând toate clădirile, uniformizând terenul și înlocuind toată suprafața terenului. 60% din eventualele costuri de restaurare sunt legate de demolarea clădirilor și de restaurarea zonei, iar 40% sunt generate de extragerea nisipului. La data de raportare au fost realizate toate construcțiile necesare și a început excavarea zonei, însă nu a fost extras nisip.

### **Analiză**

Obligație actuală generată de un eveniment trecut care obligă – Construcția clădirilor și excavarea carierei creează o obligație legală, în condițiile acordului de demolare a clădirilor și de restaurare a zonei, și, prin urmare, reprezintă un eveniment care obligă. Totuși, la data de raportare nu există nicio obligație de remediere a pagubelor produse de extragerea nisipului.

O ieșire de resurse care încorporează beneficii economice sau potențial de servicii pentru decontarea obligației – Este probabilă.

### **Concluzie**

Se recunoaște un provizion pentru cea mai bună estimare a 60% din eventualele costuri aferente demolării clădirilor și restaurării zonei (a se vedea punctul 22). Aceste costuri sunt incluse în costurile carierei. Cele 40% din costuri generate de extragerea nisipului sunt recunoscute ca datorie progresiv, pe măsura extragerii nisipului.

### **Politică de restituire**

IG8. O agenție guvernamentală de magazine funcționează ca o agenție de achiziții centralizată și permite publicului să cumpere produsele în surplus. Agenția are o politică de restituire a banilor cumpărătorilor nemulțumiți la înapoierea produselor, deși nu este obligată de lege să facă acest lucru. Politica sa de restituire este bine cunoscută.

### **Analiză**

Obligație actuală generată de un eveniment trecut care obligă – Evenimentul care obligă este vânzarea produselor, fapt care generează o obligație implicită, deoarece comportamentul agenției a indus cumpărătorilor așteptarea justificată că banii le vor fi restituiți.

O ieșire de resurse care încorporează beneficii economice sau potențial de servicii pentru decontarea obligației – Este probabil ca o parte din bunuri să fie înapoiate în vederea restituirii banilor (a se vedea punctul 32).

### **Concluzie**

Se recunoaște un provizion pentru cea mai bună estimare a costurilor de restituire a banilor (a se vedea punctele 18 (definiția obligației implicite), 22, 25 și 32).

### **Închiderea unei divizii – Implementarea nu se realizează înainte de data de raportare**

IG9. La 12 decembrie 2004, un guvern decide să închidă o divizie a unei agenții guvernamentale. Decizia nu a fost comunicată nimănui dintre cei afectați înaintea datei de raportare (31 decembrie 2004) și nu s-a întreprins nicio măsură pentru implementarea deciziei.

### **Analiză**

Obligație actuală generată de un eveniment trecut care obligă – Nu a avut loc niciun eveniment care obligă, deci nu există nicio obligație.

### **Concluzie**

Nu se recunoaște niciun provizion (a se vedea punctele 22 și 83).

### **Externalizarea activităților unei divizii – Implementarea se realizează înainte de data de raportare**

IG10. La 12 decembrie 2004, un guvern decide să externalizeze activitățile unei divizii a unui departament guvernamental. La 20 decembrie 2004, guvernul a aprobat un plan detaliat pentru externalizarea activităților diviziei și au fost trimise notificări de disponibilizare personalului diviziei respective.

### **Analiză**

Obligație actuală generată de un eveniment trecut care obligă – Evenimentul care obligă este comunicarea deciziei către angajați, care generează, începând din acel moment, o obligație implicită, deoarece induce așteptarea justificată că activitățile diviziei vor fi externalizate.

O ieșire de resurse care încorporează beneficii economice sau potențial de servicii pentru decontarea obligației – Este probabilă.

### **Concluzie**

Se recunoaște un provizion la 31 decembrie 2004 pentru cea mai bună estimare a costurilor de externalizare a activităților diviziei (a se vedea punctele 22 și 83).

### **Dispoziție legală privind montarea de filtre de aer**

IG11. Conform noii legislații, începând cu 30 iunie 2005, unei entități de stat locale i se impune să își monteze filtre de aer noi în clădirile sale publice. Entitatea nu a montat filtrele de aer.

#### **Analiză**

(a) La data de raportare 31 decembrie 2004

Obligație actuală generată de un eveniment trecut care obligă – Nu există nicio obligație deoarece, conform legislației, nu există niciun eveniment care obligă nici pentru costurile de montare a filtrelor de aer, nici pentru amenzi.

#### **Concluzie**

Nu se recunoaște niciun provizion pentru costurile de montare a filtrelor de aer (a se vedea punctele 22 și 25-27).

#### **Analiză**

(b) La data de raportare 31 decembrie 2005

Obligație actuală generată de un eveniment trecut care obligă – Nu există încă nicio obligație aferentă costurilor de montare a filtrelor de aer deoarece nu s-a înregistrat niciun eveniment care obligă (montarea filtrelor). Totuși, poate apărea, în conformitate cu legislația, obligația de plată a unor amenzi sau penalizări ca urmare a apariției evenimentului care obligă (neconformitatea clădirilor publice).

O ieșire de resurse care încorporează beneficii economice sau potențial de servicii pentru decontarea obligației – Evaluarea probabilității suportării de amenzi și penalizări pentru neconformitate depinde de prevederile legii și de urgența regimului său de aplicare.

#### **Concluzie**

Nu se recunoaște niciun provizion pentru costurile de montare a filtrelor de aer. Totuși, se recunoaște un provizion pentru cea mai bună estimare a costurilor aferente oricărei amenzi și penalizări probabile (a se vedea punctele 22 și 25-27).

### **Reinstruirea personalului ca urmare a modificărilor din sistemul de impozitare a profitului**

IG12. Guvernul introduce o gamă de modificări în sistemul de impozitare a profitului. Ca rezultat al acestor modificări, departamentul de impozitare (entitatea raportoare) va trebui să reinstruiască o parte importantă a personalului său administrativ și de conformitate pentru a asigura continuarea conformității cu reglementările privind serviciile financiare. Până la data de raportare nu a avut loc nicio acțiune de reinstruire a personalului.

### **Analiză**

Obligație actuală generată de un eveniment trecut care obligă – Nu există nicio obligație deoarece nu a avut loc niciun eveniment care obligă (reinstruirea).

### **Concluzie**

Nu se recunoaște niciun provizion (a se vedea punctele 22 și 25-27).

### **Un contract cu titlu oneros**

IG13. O spălătorie a unui spital funcționează într-o clădire pe care spitalul (entitatea raportoare) a închiriat-o printr-un contract de leasing operațional. În cursul lunii decembrie 2004, spălătoria se mută într-o clădire nouă. Contractul de leasing pentru vechea clădire mai durează încă patru ani; acesta nu poate fi anulat. Spitalul nu are o altă întrebuintare pentru clădire și clădirea nu poate fi reînchiriată unui alt beneficiar.

### **Analiză**

Obligație actuală generată de un eveniment trecut care obligă – Evenimentul care obligă este semnarea contractului de leasing, care generează o obligație legală.

O ieșire de resurse care încorporează beneficii economice sau potențial de servicii pentru decontarea obligației – Atunci când contractul de leasing devine oneros, este probabil să apară o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice. (Până în momentul în care contractul de leasing devine oneros, spitalul va contabiliza leasingul conform IPSAS 13, *Contracte de leasing*.)

### **Concluzie**

Se recunoaște un provizion pentru cea mai bună estimare a plăților inevitabile de leasing (a se vedea punctele 13 litera (b), 22 și 76).

### **O garanție unică**

IG14. [Eliminat]

### **Un caz în justiție**

IG15. După un prânz oficial din anul 2004 s-au înregistrat zece decese, posibil ca rezultat al intoxicației cu alimente vândute de un restaurant la un muzeu public (entitatea raportoare). Au fost demarate procedurile legale împotriva entității pentru plata de daune, dar entitatea își neagă responsabilitatea. Până la data aprobării în vederea emiterii a situațiilor financiare pentru anul încheiat la 31 decembrie 2004, avocații entității consideră că este probabil ca entitatea să nu fie găsită responsabilă. Totuși, atunci când entitatea întocmește situațiile financiare pentru anul încheiat la 31 decembrie 2005, ca urmare a evoluției procesului, avocații consideră că este probabil ca entitatea să fie declarată responsabilă.

### **Analiză**

(a) La 31 decembrie 2004

Obligație actuală generată de un eveniment trecut care obligă – Pe baza dovezilor disponibile în momentul în care sunt aprobate situațiile financiare, nu există nicio obligație generată de un eveniment trecut.

### **Concluzie**

Muzeul nu recunoaște niciun provizion (a se vedea punctele 23 și 24). Acest aspect este prezentat ca o datorie contingentă, cu excepția situației în care o ieșire de resurse este considerată puțin probabilă (punctele 100 și 109).

### **Analiză**

(b) La 31 decembrie 2005

Obligație actuală generată de un eveniment trecut care obligă – Pe baza dovezilor disponibile, există o obligație actuală.

O ieșire de resurse care încorporează beneficii economice sau potențial de servicii pentru decontarea obligației – Este probabilă.

### **Concluzie**

Se recunoaște un provizion pentru cea mai bună estimare a sumei necesare decontării obligației (punctele 22-24 și 109).

## **Reparații și întreținere**

IG16. Pentru unele active se impune, în afară de întreținerea curentă, să se efectueze cu o periodicitate de câțiva ani cheltuieli importante pentru reparații capitale și înlocuirea principalelor componente. IPSAS 17, *Imobilizări corporale*, oferă îndrumări privind modalitățile de alocare a cheltuielilor aferente unui activ pe componentele acestuia în situația în care aceste componente au durate de viață utilă diferite sau oferă beneficii în moduri diferite.

## **Costuri cu înlocuirea unor componente – Nu există dispoziții legislative**

IG17. Din motive tehnice, căptușeala unei instalații de încălzire pentru încălzirea unei clădiri oferite cu chirie de un departament guvernamental mai multor entități din sectorul public trebuie înlocuită la fiecare cinci ani. La data de raportare, căptușeala este deja utilizată de trei ani.

### **Analiză**

Obligație actuală generată de un eveniment trecut care obligă – Nu există nicio obligație actuală.



## **Concluzie**

Nu se recunoaște niciun provizion (a se vedea punctele 22 și 25-27).

Costul aferent înlocuirii căptușelii nu este recunoscut deoarece, la data de raportare, nu există nicio obligație de înlocuire a căptușelii independent de acțiunile viitoare ale entității – chiar și intenția de suportare a cheltuielilor depinde de decizia entității de a continua să folosească instalația de încălzire sau de a înlocui căptușeala. În loc să se recunoască un provizion, amortizarea căptușelii ia în considerare și uzura acesteia, adică se amortizează pe o perioadă de cinci ani. Costurile de recăptușire a instalației de încălzire care sunt suportate se capitalizează, cu uzura fiecărei noi căptușeli evidențiată de amortizarea pe următorii cinci ani.

## **Costuri cu înlocuirea unor componente – Există dispoziții legislative**

IG18. Un serviciu guvernamental de cartografiere este obligat prin lege să efectueze la fiecare trei ani o revizie generală a aparatului de zbor folosit pentru cartografierea aeriană.

### **Analiză**

Obligație actuală generată de un eveniment trecut care obligă – Nu există nicio obligație actuală.

### **Concluzie**

Nu se recunoaște niciun provizion (a se vedea punctele 22 și 25-27).

Costurile aferente reviziei generale a aparatului de zbor nu se recunosc ca provizion din aceleași motive pentru care nu se recunoaște ca provizion înlocuirea căptușelii din exemplul de la punctul IG17. Nici măcar o dispoziție legală privind reviziile generale nu transformă costurile aferente reviziei în datorii, deoarece nu există o obligație de revizie generală a aparatului de zbor independent de acțiunile viitoare ale entității – entitatea poate evita cheltuielile viitoare prin acțiunile sale viitoare, de exemplu, prin vânzarea aparatului de zbor.

## **Prezentări de informații**

*Mai jos sunt redată două exemple de prezentare a informațiilor prevăzute la punctul 98.*

### *Garanții*

IG19. Un departament guvernamental responsabil pentru prevenirea accidentelor la locul de muncă le oferă cumpărătorilor garanții la momentul vânzării produselor sale de siguranță. În conformitate cu condițiile de garanție, departamentul se angajează să repare sau să înlocuiască, timp de doi ani de la data cumpărării, produsele care nu funcționează satisfăcător. La data de raportare s-a recunoscut un provizion de 60.000 de unități monetare. Provizionul nu a fost actualizat deoarece efectul actualizării nu este semnificativ. Sunt prezentate următoarele informații:

*A fost recunoscut un provizion de 60.000 de unități monetare pentru solicitările de garanții preconizate pentru produsele vândute în ultimele trei exerciții financiare. Se preconizează că majoritatea cheltuielilor de acest tip se vor suporta în următorul exercițiu financiar și că toate cheltuielile vor fi suportate în termen de doi ani de la data de raportare.*

#### *Costuri de dezafectare*

IG20. În anul 2005, un institut de cercetare deținut de stat, care folosește un reactor nuclear pentru a crea izotopi radio care sunt utilizați în scopuri medicale, recunoaște un provizion de 300 milioane de unități monetare pentru costurile de dezafectare. Estimarea provizionului pornește de la ipoteza că operațiunea de dezafectare va avea loc în 60-70 de ani. Totuși, există posibilitatea ca această operațiune să nu se petreacă mai devreme de 100-110 ani, caz în care valoarea actualizată a costurilor va fi redusă semnificativ. Sunt prezentate următoarele informații:

*A fost recunoscut un provizion de 300 milioane de unități monetare pentru costurile de dezafectare. Se preconizează că aceste costuri vor fi suportate în perioada 2065-2075; totuși, există posibilitatea ca dezafectarea să nu se realizeze până în perioada 2105-2115. În cazul în care costurile au fost evaluate pe baza ipotezei că nu vor fi suportate mai devreme de 2105-2115, provizionul va fi redus la 136 milioane. Provizionul a fost estimat utilizând tehnologia existentă, la prețurile curente, și a fost actualizat utilizând o rată de actualizare reală de 2%.*

#### **Derogare de la prezentarea informațiilor**

*Mai jos este redat un exemplu de prezentare a informațiilor prevăzute la punctul 109 în care unele dintre informațiile prevăzute nu sunt furnizate deoarece se poate preconiza că vor aduce prejudicii importante poziției entității.*

IG21. O agenție guvernamentală de cercetare este implicată într-un litigiu cu o companie, care pretinde că respectiva agenție de cercetare a încălcat drepturile de autor în utilizarea materialului genetic și solicită despăgubiri de 100 milioane de unități monetare. Agenția de cercetare recunoaște un provizion pentru cea mai bună estimare a obligației, dar nu prezintă niciuna dintre informațiile prevăzute la punctele 97 și 98 ale standardului. Sunt prezentate următoarele informații:

*Agenției i-a fost intentat un proces aferent unei dispute cu o companie care pretinde că agenția i-a încălcat brevetele și care solicită despăgubiri de 100 milioane de unități monetare. Informațiile prevăzute în mod normal de IPSAS 19, Provizioane, datorii contingente și active contingente, nu sunt prezentate, deoarece se poate preconiza că vor aduce prejudicii importante rezultatului procesului. Consiliul de administrație este de părere că agenția se poate apăra cu succes în acest proces.*

## Exemplu ilustrativ

*Prezentul exemplu însoțește, dar nu face parte din IPSAS 19.*

### Valoarea actualizată a unui provizion

*Următorul exemplu ilustrează înregistrările contabile efectuate la recunoașterea inițială a valorii actualizate a unui provizion și la recunoașterea ulterioară a creșterilor valorii actualizate a aceluși provizion. Creșterea provizionului este recunoscută drept cheltuială cu dobânda (punctul 70).*

- IE1. Valoarea preconizată a unui provizion la finalul anului 5 este de 2.000 de unități monetare. Această valoare preconizată nu a fost ajustată în funcție de riscuri. Rata de actualizare corespunzătoare care ia în calcul riscul asociat cu acest flux de trezorerie a fost estimată la 12%.
- IE2. Înregistrările contabile aferente provizionului și modificărilor anuale ale valorii provizionului sunt următoarele:

Finalul perioadei de raportare curente

D	Cheltuieli	1.134,85	
C	Provizion		1.134,85

Finalul anului 1

D	Cheltuială cu dobânda	136,18	
C	Provizion		136,18

Finalul anului 2

D	Cheltuială cu dobânda	152,52	
C	Provizion		152,52

Finalul anului 3

D	Cheltuială cu dobânda	170,83	
C	Provizion		170,83

Finalul anului 4

D	Cheltuială cu dobânda	191,33	
C	Provizion		191,33

Finalul anului 5

D	Cheltuială cu dobânda	214,29	
C	Provizion		214,29

PROVIZIOANE, DATORII CONTINGENTE  
ȘI ACTIVE CONTINGENTE

<b>Calcul:</b>		<b>Creștere</b>
Momentul actual:	Valoarea actualizată = $2.000/(1,12)^5 = 1.134,85$	
Finalul anului 1:	Valoarea actualizată = $2.000/(1,12)^4 = 1.271,04$	136,18
Finalul anului 2:	Valoarea actualizată = $2.000/(1,12)^3 = 1.423,56$	152,52
Finalul anului 3:	Valoarea actualizată = $2.000/(1,12)^2 = 1.594,39$	170,83
Finalul anului 4:	Valoarea actualizată = $2.000/(1,12)^1 = 1.785,71$	191,33
Finalul anului 5:	Valoarea actualizată = $2.000/(1,12)^0 = 2.000,00$	214,29

## Comparație cu IAS 37

IPSAS 19 se bazează în principal pe IAS 37 (1998). Principalele diferențe dintre IPSAS 19 și IAS 37 sunt următoarele:

- IPSAS 19 include comentarii suplimentare față de IAS 37 pentru a clarifica aplicabilitatea standardelor la contabilitatea entităților din sectorul public. IPSAS 19 clarifică faptul că nu se aplică beneficiilor sociale care intră sub incidența IPSAS 42, *Beneficii sociale*.
- Caracterele aldine din IAS 37 au fost modificate și au fost adăugate comentarii suplimentare față de cele din IAS 37 pentru a clarifica faptul că, în cazul contractelor cu titlu oneros, ceea ce se recunoaște drept provizion este obligația actuală minus recuperările.
- Punctul referitor la domeniul de aplicare din IPSAS 19 clarifică faptul că deși provizioanele, datoriile contingente și activele contingente generate de beneficiile angajaților sunt excluse din domeniul de aplicare al standardului, standardul se aplică totuși acelor provizioane, datorii contingente și active contingente care sunt generate de beneficiile pentru terminarea contractului de muncă apărute ca urmare a restructurărilor tratate în cadrul standardului.
- În anumite situații, IPSAS 19 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 37. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „venituri” (*revenue*) și „situația performanței financiare” în IPSAS 19. Termenii echivalenți din IAS 37 sunt „venit” (*income*) și „situația veniturilor și cheltuielilor”.
- IPSAS 19 conține definițiile termenilor tehnici utilizați în IAS 37 și o definiție suplimentară pentru „contractele executorii”.
- IPSAS 19 furnizează îndrumări suplimentare cu privire la serviciile colective și individuale. Acesta explică faptul că entitățile din sectorul public nu recunosc un provizion pentru „serviciile colective și individuale”.
- Îndrumările de implementare au fost modificate pentru a reflecta mai bine sectorul public.
- IPSAS 19 conține un exemplu ilustrativ care prezintă înregistrările contabile pentru recunoașterea modificării valorii unui provizion pe parcursul timpului ca efect al factorului de actualizare.

## **IPSAS 20 – PREZENTAREA INFORMAȚIILOR PRIVIND PĂRȚILE AFILIATE**

### **Recunoaștere**

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 24 (reformulat în 1994), *Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 24 sunt reproduse în această publicație a Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) cu permisiunea Fundației pentru Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Textul aprobat al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) este cel publicat de IASB în limba engleză, iar exemplare ale acestora pot fi obținute direct de la departamentul de relații publice al Fundației IFRS, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS-urile, IAS-urile, Proiectele de expunere și alte publicații ale IASB sunt protejate de dreptul de autor al Fundației IFRS.

„IFRS”, „IAS”, „IASB”, „IFRS Foundation”, „International Accounting Standards” și „International Financial Reporting Standards” sunt mărci înregistrate ale Fundației IFRS și nu trebuie utilizate fără acordul Fundației IFRS.

## IPSAS 20 – PREZENTAREA INFORMAȚIILOR PRIVIND PĂRȚILE AFILIATE

### Istoricul IPSAS

*Prezenta versiune include amendamentele rezultate din IPSAS-urile emise până la 31 ianuarie 2020..*

IPSAS 20, *Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate*, a fost emis în octombrie 2002.

De la această dată, IPSAS 20 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- IPSAS 39, *Beneficiile angajaților* (emis în iulie 2016)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* (emis în aprilie 2016)
- IPSAS 37, *Angajamente comune* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 35, *Situații financiare consolidate* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente* (emis în ianuarie 2015)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* (emis în noiembrie 2010)

### Tabelul punctelor modificate în IPSAS 20

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
2	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
3	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
4	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015
15	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
24	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
27	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
32	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
33	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015
38	Modificat	IPSAS 39 iulie 2016
42A	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
42B	Nou	IPSAS 37 ianuarie 2015 IPSAS 35 ianuarie 2015
42C	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
42D	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
42E	Nou	IPSAS 39 iulie 2016
43	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015



**IPSAS 20 – PREZENTAREA INFORMAȚIILOR  
PRIVIND PĂRȚILE AFILIATE**

**CUPRINS**

---

	Punctul
Obiectiv	
Domeniu de aplicare .....	1-3
Definiții .....	4-17
Membri apropiați ai familiei unui individ .....	5
Personal-cheie din conducere .....	6-9
Părți afiliate .....	10-15
Remunerarea personalului-cheie din conducere .....	16
Drepturi de vot .....	17
Aspectul privind părțile afiliate .....	18-21
Remunerarea personalului-cheie din conducere .....	21
Pragul de semnificație .....	22
Prezentarea informațiilor .....	23-41
Prezentarea informațiilor privind controlul .....	25-26
Prezentarea informațiilor privind tranzacțiile cu părțile afiliate .....	27-33
Prezentarea informațiilor – personalul-cheie din conducere .....	34-41
Data intrării în vigoare .....	42-43
Bază pentru concluzii	
Îndrumări de implementare	
Comparație cu IAS 24	

---

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 20, *Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate*, este prezentat în obiectiv și la punctele 1-43. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 20 trebuie citit în contextul obiectivului său, al *Prefeței la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și al *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile în absența unor îndrumări explicite.

## Obiectiv

Obiectivul prezentului standard este de a impune prezentarea informațiilor cu privire la existența relațiilor cu părțile afiliate acolo unde există control și prezentarea informațiilor cu privire la tranzacțiile dintre entitate și părțile sale afiliate în anumite circumstanțe. Aceste informații sunt necesare în vederea întăririi responsabilității și pentru a facilita mai buna înțelegere a poziției și a performanței financiare a entității raportoare. Principalele aspecte vizate de prezentarea informațiilor cu privire la părțile afiliate sunt (a) identificarea părților care dețin control sau influență semnificativă asupra entității raportoare și (b) determinarea informațiilor care ar trebui prezentate cu privire la tranzacțiile cu acele părți.

## Domeniu de aplicare

1. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard la prezentarea informațiilor cu privire la relațiile cu părțile afiliate și la anumite tranzacții cu părțile afiliate.**
2. [Eliminat]
3. [Eliminat]

## Definiții

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

**Membrii apropiați ai familiei unui individ sunt rude apropiate ale individului sau membri ai familiei apropiate a individului care pot influența sau pot fi influențați de acel individ în relațiile lor cu entitatea.**

**Personalul-cheie din conducere este reprezentat de:**

- (a) **Toți directorii sau membrii organismului de conducere al entității; și**
- (b) **Alte persoane care au autoritatea și responsabilitatea pentru planificarea, conducerea și controlul activităților entității raportoare. Atunci când îndeplinesc această condiție, membrii personalului-cheie din conducere includ:**
  - (i) **Atunci când există un membru al organismului de conducere al unei entități de la nivelul administrației centrale care are autoritatea și responsabilitatea pentru planificarea, conducerea și controlul activităților entității raportoare, acel membru;**
  - (ii) **Orice consilieri-cheie ai acelu membru; și**
  - (iii) **Doar dacă nu sunt deja incluse la litera (a), structurile superioare de conducere ale entității raportoare, inclusiv directorul executiv sau președintele permanent al entității raportoare.**

**Supravegherea** reprezintă supervizarea activităților unei entități, cu autoritatea și responsabilitatea de a controla deciziile financiare și de exploatare ale entității sau de a exercita o influență semnificativă asupra acestora.

**Parte afiliată** înseamnă că părțile sunt considerate afiliate dacă una dintre părți poate (a) să controleze cealaltă parte sau (b) să exercite o influență semnificativă asupra celeilalte părți în luarea deciziilor financiare și de exploatare sau dacă partea afiliată și o altă parte fac obiectul unui control comun. Părțile afiliate includ:

- (a) Entități care controlează entitatea raportoare sau care sunt controlate de către entitatea raportoare, direct sau indirect, prin unul sau mai mulți intermediari;
- (b) Entități asociate (a se vedea IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*);
- (c) Persoane fizice care dețin, direct sau indirect, un interes în entitatea raportoare care le asigură o influență semnificativă asupra entității și membrii apropiați ai familiei unor astfel de persoane;
- (d) Personalul-cheie din conducere și membrii apropiați ai familiei acestor persoane; și
- (e) Entități în care se deține o participație semnificativă în capitalurile proprii, direct sau indirect, de către orice persoană din cele descrise la litera (c) sau (d) ori în care o asemenea persoană poate să exercite o influență semnificativă.

O **tranzacție cu părțile afiliate** reprezintă un transfer de resurse sau obligații între părțile afiliate, indiferent dacă se percepe sau nu un preț. Tranzacțiile cu părțile afiliate exclud tranzacțiile cu orice altă entitate care este o parte afiliată doar din cauza dependenței sale economice față de entitatea raportoare sau față de guvernul din care face parte.

**Remunerarea personalului-cheie din conducere** reprezintă orice contra-prestație sau beneficiu care derivă direct sau indirect pentru personalul-cheie din conducere de la entitatea raportoare pentru serviciile furnizate în calitatea lor de membri ai organismului de conducere sau, altfel, ca angajați ai entității raportoare.

**Influența semnificativă** (în sensul prezentului standard) este capacitatea de a participa la luarea deciziilor privind politicile financiare și de exploatare ale unei entități, fără a exercita un control asupra politicilor respective. Influența semnificativă poate fi exercitată în mai multe moduri, de obicei prin reprezentarea în consiliul de administrație sau în organismul de conducere echivalent, dar și prin, de exemplu, participarea (a) la procesul de elaborare a politicilor, (b) în tranzacțiile semnificative dintre entitățile

dintr-o entitate economică, (c) la schimbul de personal de conducere sau (d) la dependența de informații tehnice. Influența semnificativă poate fi dobândită printr-o participație în capitalurile proprii, prin statut sau printr-un acord. În ceea ce privește participația în capitalurile proprii, influența semnificativă este presupusă în conformitate cu definiția din IPSAS 36.

Termenii definiți în alte IPSAS-uri sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles ca în acele standarde și sunt reproduse în *Glosarul de termeni definiți* publicat separat.

### **Membri apropiați ai familiei unui individ**

5. Pentru a determina dacă o persoană ar trebui identificată ca fiind un membru apropiat al familiei unui individ în scopul aplicării prezentului standard este necesar raționamentul profesional. În absența informațiilor contrare, cum ar fi că partenerul de viață sau o altă rudă este separat(ă) de individ, se presupune că următoarele rude de gradul 1 și alte rude apropiate ar putea influența sau ar putea fi influențate într-o asemenea măsură încât să satisfacă definiția membrilor apropiați ai familiei unui individ:
  - (a) Soțul/soția, partenerul de viață, un copil minor sau o altă rudă care locuiește în aceeași casă cu individul;
  - (b) Un bunic, părinte, copil major, nepot, frate sau soră; și
  - (c) Soțul/soția sau partenerul de viață al copilului, socrul/soacra, cumnata/cumnata.

### **Personal-cheie din conducere**

6. Personalul-cheie din conducere include toți directorii sau membrii organismului de conducere al entității raportoare, acolo unde organismul are autoritatea și responsabilitatea planificării, direcționării și controlării activităților entității. La nivel guvernamental, organismul de conducere poate fi format din reprezentanții aleși sau numiți (spre exemplu, un președinte sau un guvernator, miniștri, consilieri și membri ai consiliului municipal sau numiții acestora).
7. Acolo unde o entitate face obiectul supravegherii unui reprezentant ales sau numit al organismului de conducere al guvernului de care aparține entitatea, acea persoană este inclusă în personalul-cheie din conducere dacă funcția de supraveghere include autoritatea și responsabilitatea pentru planificarea, direcționarea și controlarea activităților entității. În multe jurisdicții, consilierii-cheie ai acelei persoane este posibil să nu dețină autoritate suficientă, de natură legală sau de altă natură, pentru a satisface definiția personalului-cheie din conducere. În alte jurisdicții, consilierii-cheie ai acelei persoane pot fi considerați membri ai personalului-cheie din conducere deoarece au o relație specială de lucru cu un individ care deține controlul asupra entității. Ei au, prin urmare, acces

la informații privilegiate și pot, de asemenea, să își exercite controlul sau influența semnificativă asupra unei entități. Pentru a evalua dacă un individ este consilier-cheie sau dacă acest consilier satisface definiția personalului-cheie din conducere sau a unei părți afiliate este necesar raționamentul profesional.

8. Organismul de conducere, împreună cu directorul executiv și structurile superioare de conducere, are autoritatea și responsabilitatea de a planifica și controla activitățile entității, de a gestiona resursele entității și de a îndeplini obiectivele generale ale entității. Astfel, personalul-cheie din conducere va include directorul executiv și structurile superioare de conducere ale entității raportoare. În anumite jurisdicții, civilii nu vor avea autoritate și responsabilitate suficiente pentru a se califica drept personal-cheie din conducere (conform definiției din prezentul standard) al entității raportoare de la nivelul administrației centrale. În aceste cazuri, personalul-cheie din conducere va fi alcătuit doar din acei membri aleși ai organismului de conducere care au cea mai mare responsabilitate pentru guvernare; deseori aceste persoane sunt numite miniștri de cabinet.
9. Structurile superioare de conducere ale unei entități economice pot fi formate atât din indivizi din cadrul entității care controlează, cât și din indivizi din cadrul altor entități care alcătuiesc colectiv entitatea economică.

### **Părți afiliate**

10. În analiza fiecărei legături posibile cu părțile afiliate, atenția este îndreptată asupra fondului acestei legături, și nu doar asupra formei legale.
11. Atunci când două entități au în comun un membru al personalului-cheie din conducere, este necesar să se ia în considerare posibilitatea, și să se evalueze probabilitatea, ca această persoană să fie capabilă să afecteze politicile ambelor entități în afacerile mutuale. Cu toate acestea, simplul fapt că ele au în comun un membru al personalului-cheie din conducere nu creează neapărat o relație a părților afiliate.
12. În contextul prezentului standard, următoarele sunt considerate a nu fi părți afiliate:
  - (a)
    - (i) Finanțatorii afacerii în cursul activității lor în acest sens; și
    - (ii) Sindicatul;
 

în virtutea relațiilor obișnuite pe care le au cu o entitate (deși acestea pot afecta libertatea de acțiune a entității sau de a participa la procesul de luare a deciziilor din cadrul entității); și
  - (b) O entitate cu care relația este doar aceea de reprezentare.
13. Relațiile cu părțile afiliate pot apărea atunci când un individ este fie membru al organismului de conducere, fie este implicat în deciziile financiare și de exploatare ale entității raportoare. Relațiile cu părțile afiliate pot apărea, de

asemenea, prin relații externe de exploatare între entitatea raportoare și partea afiliată. Astfel de relații vor implica deseori un grad de dependență economică.

14. Este puțin probabil ca statutul de dependență economică, în care o entitate este dependentă de o alta în sensul că se bazează pe aceasta pentru un volum semnificativ din finanțările sale sau vânzările sale de bunuri și servicii, să conducă, în sine, la o relație de control sau la o influență semnificativă și, în consecință, este puțin probabil să genereze o relație de afiliere. Astfel, un singur client, furnizor, francizor, distribuitor sau agent general cu care entitatea din sectorul public desfășoară tranzacții într-un volum semnificativ nu va fi o parte afiliată doar prin prisma dependenței economice rezultate. Cu toate acestea, dependența economică, împreună cu alți factori, poate da naștere unei influențe semnificative și deci unei relații cu o parte afiliată. În evaluarea impactului dependenței economice asupra relației este necesar raționamentul profesional. Atunci când entitatea raportoare este dependentă din punct de vedere economic de o altă entitate, entitatea raportoare este încurajată să prezinte existența acelei dependențe.
15. Definiția părții afiliate include entitățile deținute de personalul-cheie din conducere, membrii apropiați ai familiei acelor indivizi sau acționarii entităților raportoare (sau persoane cu poziții echivalente acolo unde entitatea nu are o structură formală de capitaluri proprii). Definiția părții afiliate include de asemenea circumstanțele în care o parte are abilitatea de a exercita influență semnificativă asupra celeilalte părți. În sectorul public, un individ sau o entitate poate obține responsabilitatea supravegherii pentru o entitate raportoare, responsabilitate care implică influența semnificativă, dar nu și controlul, asupra deciziilor financiare și de exploatare ale entității raportoare. În sensul prezentului standard, influența semnificativă este definită pentru a cuprinde asocierile în participație.

### **Remunerarea personalului-cheie din conducere**

16. Remunerarea personalului-cheie din conducere include remunerarea indivizilor din entitatea raportoare pentru serviciile oferite entității raportoare în calitatea lor de membri ai organismului de conducere sau de angajați. Beneficiile apărute direct sau indirect de la entitate pentru serviciile aduse în altă calitate decât cea de angajat sau de membru al organismului de conducere nu satisfac definiția din prezentul standard a remunerării personalului-cheie din conducere. Cu toate acestea, punctul 34 prevede să fie făcute prezentări despre o parte a acestor beneficii. Remunerarea personalului-cheie din conducere exclude orice contravaloare primită doar ca rambursare pentru cheltuielile generate de acei indivizi în beneficiul entității raportoare, cum ar fi, spre exemplu, rambursarea costurilor de cazare asociate cu deplasările în interes de serviciu.

## Drepturi de vot

17. Definiția părții afiliate va include orice persoane care dețin, direct sau indirect, participații la drepturile de vot ale entității raportoare care le dau o influență semnificativă asupra entității. Deținerea unei participații la drepturile de vot ale unei entități poate apărea atunci când o entitate din sectorul public are o structură corporativă și un minister sau o agenție guvernamentală deține acțiuni în acea entitate.

## Aspectul privind părțile afiliate

18. Relațiile cu părțile afiliate există în sectorul public deoarece:
- (a) Unitățile administrative fac obiectul unei direcționări generale din partea guvernului executiv și, în cele din urmă, din partea Parlamentului sau a unui organism similar cu oficiali aleși sau numiți și operează împreună pentru politicile guvernamentale;
  - (b) Departamentele și agențiile guvernamentale desfășoară deseori activități necesare pentru îndeplinirea unor componente diferite ale responsabilităților și obiectivelor lor prin intermediul unor entități separate controlate și prin intermediul unor entități asupra cărora au o influență semnificativă; și
  - (c) Miniștrii sau alți membri aleși sau numiți ai guvernului și structurile superioare de conducere pot exercita o influență semnificativă asupra operațiunilor unui departament sau ale unei agenții.
19. Prezentarea anumitor relații cu părțile afiliate și a unor tranzacții cu părțile afiliate și a relației care stă la baza acelor tranzacții este necesară în scopuri de stabilire a răspunderii și le permite utilizatorilor să înțeleagă mai bine situațiile financiare ale entității raportoare, deoarece:
- (a) Relațiile cu părțile afiliate pot influența modul în care entitatea interacționează cu alte entități pentru atingerea obiectivelor sale individuale și modul în care ea cooperează cu alte entități pentru atingerea obiectivelor comune sau colective;
  - (b) Relațiile cu părțile afiliate pot expune o entitate la riscuri sau pot oferi oportunități care nu ar fi existat în absența relației; și
  - (c) Părțile afiliate pot desfășura tranzacții pe care părțile neafiliate nu le-ar desfășura sau pot să cadă de acord cu privire la unele tranzacții în condiții și termenele diferite față de cele care ar fi fost disponibili părților neafiliate. Acest lucru are loc frecvent în departamentele și agențiile guvernamentale în care bunurile și serviciile sunt transferate între departamente la un cost mai mic decât cel total al recuperării ca parte a procedurilor normale de exploatare consecvente cu atingerea obiectivelor entității raportoare și ale guvernului. Se așteaptă ca guvernele și entitățile



individuale din sectorul public să utilizeze resursele eficient, eficace și în maniera intenționată și să se ocupe de banii publici cu cel mai mare nivel de integritate. Existența relațiilor cu părțile afiliate înseamnă că o parte poate controla sau influența în mod semnificativ activitățile unei alte părți. Acest lucru oferă oportunitatea ca tranzacțiile să aibă loc pe o bază care poate avantaja o parte în detrimentul alteia.

20. Prezentarea anumitor tipuri de tranzacții cu părțile afiliate care au loc și a termenelor și condițiilor în care se desfășoară le permite utilizatorilor să evalueze impactul acelor tranzacții asupra poziției și performanței financiare a unei entități și abilitatea acesteia de a furniza serviciile convenite. Această prezentare asigură de asemenea faptul că entitatea este transparentă cu privire la afacerile sale cu părțile afiliate.

### **Remunerarea personalului-cheie din conducere**

21. Personalul-cheie din conducere are o poziție de responsabilitate în cadrul unei entități. El este responsabil pentru direcția strategică și administrarea operațională a unei entități și are o autoritate semnificativă. Salariile sale sunt deseori stabilite prin statut sau de un tribunal independent ori de un alt organism independent de entitatea raportoare. Cu toate acestea, responsabilitățile sale îi pot permite să influențeze beneficiile care sunt generate către acesta sau către părțile sale afiliate. Prezentul standard prevede să fie făcute anumite prezentări cu privire la (a) remunerarea personalului-cheie din conducere și a membrilor apropiați ai familiei personalului-cheie din conducere în decursul perioadei de raportare, (b) împrumuturile acordate acestora și (c) contravalorile oferite pentru serviciile pe care le oferă entității, altele decât cele oferite în calitate de membri ai organismului de conducere sau de angajați. Prezentările impuse de prezentul standard vor asigura faptul că sunt aplicate niveluri minime corespunzătoare de transparență remunerățiilor personalului-cheie din conducere și membrilor apropiați ai familiei personalului-cheie din conducere.

### **Pragul de semnificație**

22. IPSAS 1 impune prezentarea separată a elementelor semnificative. Pragul de semnificație al unui element este determinat prin referire la natura sau mărimea acelui element. La evaluarea pragului de semnificație al tranzacțiilor cu părțile afiliate, natura relației dintre entitatea raportoare și partea afiliată și natura tranzacției pot însemna că tranzacția este semnificativă indiferent de mărimea ei.

### **Prezentarea informațiilor**

23. În multe țări, legislația și alte reguli oficiale de raportare financiară impun ca situațiile financiare ale entităților din sectorul privat și ale entităților comerciale din sectorul public să prezinte informații privind anumite categorii de părți afiliate și tranzacții cu părțile afiliate. În particular, accentul cade pe tranzacțiile entității cu directorii sau membrii organismului său de conducere și cu structurile superioare de conducere, în special pe remunerarea și împrumuturile acordate

acestora. Acest lucru se întâmplă (a) datorită responsabilităților fiduciare ale directorilor, membrilor organismului de conducere și structurilor superioare de conducere și (b) datorită faptului că aceștia au puteri extinse asupra angajării resurselor entității. În anumite jurisdicții, dispoziții similare sunt incluse în statutele și reglementările aplicabile entităților din sectorul public.

24. Anumite IPSAS-uri impun, de asemenea, prezentarea tranzacțiilor cu părțile afiliate. De exemplu, IPSAS 1 prevede prezentarea datoriilor și creanțelor de la entitățile care controlează, de la alte entități controlate, entități asociate și alte părți afiliate. IPSAS 38, *Prezentarea intereselor existente în alte entități*, impune unei entități să prezinte informații care permit utilizatorilor situațiilor sale financiare consolidate să înțeleagă structura entității economice și informațiile privind fiecare angajament comun și entitate asociată care sunt semnificative pentru entitatea raportoare.

### **Prezentarea informațiilor privind controlul**

25. **Relațiile cu părțile afiliate asupra cărora există control trebuie prezentate indiferent dacă au avut sau nu loc tranzacții între părțile afiliate.**
26. Pentru a le permite utilizatorilor situațiilor financiare să își formeze o părere cu privire la efectele relațiilor cu părțile afiliate asupra unei entități raportoare este adecvată prezentarea relației cu părțile afiliate atunci când există control, indiferent dacă au existat sau nu tranzacții între părțile afiliate. Acest lucru ar implica prezentarea numelor oricăror entități controlate, a numelui entității imediate care controlează și a numelui entității care controlează în ultimă instanță, dacă aceasta există.

### **Prezentarea informațiilor privind tranzacțiile cu părțile afiliate**

27. **În ceea ce privește tranzacțiile între părțile afiliate, altele decât cele care ar avea loc într-o relație normală dintre un furnizor și un client/beneficiar în termene și condiții nu mai mult sau nu mai puțin favorabile decât cele pe care este rezonabil să ne așteptăm că entitatea le-ar fi adoptat dacă ar fi avut de-a face cu un individ sau cu o entitate într-o tranzacție desfășurată în condiții obiective în aceleași circumstanțe, entitatea raportoare ar trebui să prezinte:**
- (a) **Natura relațiilor cu părțile afiliate;**
  - (b) **Tipurile de tranzacții care au avut loc; și**
  - (c) **Elementele tranzacțiilor necesare pentru a clarifica importanța acestor tranzacții pentru operațiunile sale și suficiente pentru a permite ca situațiile financiare să ofere informații relevante și credibile în scopuri decizionale și de stabilire a responsabilității.**
28. Situațiile următoare sunt exemple de tranzacții cu părțile afiliate care pot conduce la prezentări făcute de către o entitate raportoare:

- (a) Prestarea sau primirea de servicii;
  - (b) Cumpărări sau vânzări/transferuri de bunuri (finite sau nu);
  - (c) Cumpărări sau vânzări/transferuri de proprietăți imobiliare și de alte active;
  - (d) Acorduri de reprezentare;
  - (e) Contracte de leasing;
  - (f) Transferuri de cercetare și dezvoltare;
  - (g) Acorduri de licență;
  - (h) Finanțare (inclusiv împrumuturi, aporturi la capital, subvenții în numerar sau în natură și alt sprijin financiar, inclusiv acorduri de împărțire a costurilor); și
  - (i) Garanții personale și reale.
29. Entitățile din sectorul public desfășoară zilnic tranzacții considerabile între ele. Aceste tranzacții se pot face la cost, la o valoare inferioară costului sau gratuit. Spre exemplu, un departament guvernamental de servicii administrative poate oferi birouri gratuit altor departamente sau o entitate din sectorul public poate acționa ca agent de achiziții pentru alte entități din sectorul public. În anumite tipuri de guverne poate exista abilitatea de a recupera mai mult decât costul total al prestării serviciului. Departamentele sunt părți afiliate deoarece fac obiectul controlului comun și aceste tranzacții îndeplinesc definiția tranzacțiilor cu părțile afiliate. Cu toate acestea, prezentarea informațiilor despre tranzacțiile între aceste entități nu este necesară acolo unde tranzacțiile (a) sunt consecvente cu relațiile normale de exploatare dintre entități și (b) sunt desfășurate în termenele și condițiile normale pentru astfel de tranzacții în astfel de circumstanțe. Excluderea acestor tranzacții cu părțile afiliate din dispozițiile de prezentare a informațiilor de la punctul 27 reflectă faptul că entitățile din sectorul public operează împreună pentru a atinge obiective comune și recunoaște că există mecanisme diferite care pot fi adoptate pentru prestarea serviciilor de către entitățile din sectorul public în diferite jurisdicții. Prezentul standard prevede prezentarea tranzacțiilor cu părțile afiliate doar atunci când aceste tranzacții se desfășoară altfel decât în concordanță cu parametrii de operare stabiliți în acea jurisdicție.
30. Informațiile despre tranzacțiile cu părțile afiliate care ar trebui prezentate pentru a îndeplini obiectivele raportării financiare cu scop general ar include în mod normal:
- (a) O descriere a naturii relației cu părțile afiliate implicate în aceste tranzacții, de exemplu, dacă relația a fost una a unei entități care controlează,

a unei entități controlate, a unei entități aflate sub control comun sau a personalului-cheie din conducere;

- (b) O descriere a tranzacțiilor cu părțile afiliate din fiecare clasă majoră de tranzacții și un indicator al volumului claselor, fie ca o valoare monetară specifică, fie ca o proporție a acelei clase de tranzacții și/sau balanțe;
  - (c) Un rezumat al termenelor și condițiilor generale ale tranzacțiilor cu părțile afiliate, inclusiv prezentarea modului în care aceste termene și condiții diferă de cele asociate în mod normal cu tranzacții similare cu părți neafiliate; și
  - (d) Valorile sau proporțiile corespunzătoare de elemente în curs de desfășurare.
31. Punctul 34 al prezentului standard prevede prezentări suplimentare cu privire la anumite tranzacții între o entitate și personalul-cheie din conducere și/sau membrii apropiați ai familiei personalului-cheie din conducere.
32. **Elementele de natură similară pot fi prezentate agregat, cu excepția cazului în care prezentarea separată este necesară pentru furnizarea de informații relevante și reprezentate exact în scopuri decizionale și de stabilire a responsabilității.**
33. Prezentarea tranzacțiilor cu părțile afiliate între membrii unei entități economice nu este necesară în situațiile financiare consolidate, deoarece situațiile financiare consolidate prezintă informații despre entitatea care controlează și despre entitățile controlate ca și cum ar fi o singură entitate raportoare. Tranzacțiile cu părțile afiliate care au loc între entitățile dintr-o entitate economică, cu excepția celor dintre o entitate de investiții și entitățile sale controlate evaluate la valoarea justă prin surplus sau deficit, sunt eliminate la consolidare în conformitate cu IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*. Tranzacțiile cu entitățile asociate contabilizate pe baza metodei punerii în echivalență nu sunt eliminate și deci necesită prezentarea separată ca tranzacții cu părțile afiliate.

#### **Prezentarea informațiilor – personalul-cheie din conducere**

34. **O entitate trebuie să prezinte:**
- (a) **Remunerarea agregată a personalului-cheie din conducere și numărul de indivizi, determinat pe o bază echivalentă cu norma întregă, care primesc remunerații în cadrul acestei categorii, arătând separat clasele majore de personal-cheie din conducere și incluzând o descriere a fiecărei clase;**
  - (b) **Valoarea totală a tuturor remunerațiilor și compensațiilor oferite personalului-cheie din conducere și membrilor apropiați ai familiei personalului-cheie din conducere de către entitatea raportoare în**

**timpul perioadei de raportare, prezentând separat valorile agregate oferite:**

- (i)  **Personalului-cheie din conducere; și**
  - (ii)  **Membrilor apropiați ai familiei personalului-cheie din conducere; și**
- (c)  **În ceea ce privește împrumuturile care nu sunt disponibile la scară largă persoanelor care nu fac parte din personalul-cheie din conducere și împrumuturile a căror disponibilitate nu este cunoscută la scară largă de către membrii publicului, pentru fiecare membru individual al personalului-cheie din conducere și pentru fiecare membru apropiat al familiei personalului-cheie din conducere:**
- (i)  **Valoarea împrumuturilor avansate în timpul perioadei și termenele și condițiile în care s-a făcut acest lucru;**
  - (ii)  **Valoarea împrumuturilor rambursate în timpul perioadei;**
  - (iii)  **Valoarea soldului de închidere al tuturor împrumuturilor și creanțelor; și**
  - (iv)  **Acolo unde individul nu este director sau membru al organismului de conducere sau al structurilor superioare de conducere ale entității, relația individului cu acest organism sau aceste structuri.**
35. Punctul 27 al prezentului standard prevede prezentarea tranzacțiilor cu părțile afiliate care au avut loc în alte condiții decât cele obiective, în conformitate cu condițiile de exploatare stabilite pentru entitate. Prezentul standard prevede, de asemenea, prezentarea informațiilor cu privire la anumite tranzacții cu personalul-cheie din conducere identificate la punctul 34, indiferent dacă acestea au avut loc sau nu pe o bază obiectivă în conformitate cu condițiile de exploatare care se aplică entității.
36. Persoanele care fac parte din personalul-cheie din conducere pot fi angajate pe bază de normă întreagă sau parțială. Numărul indivizilor prezentați ca primind remunerații în conformitate cu punctul 34 litera (a) trebuie estimat pe o bază echivalentă cu norma întreagă. Entitățile vor face prezentări separate cu privire la clasele majore de personal-cheie din conducere pe care le au. Spre exemplu, acolo unde o entitate are un organism de conducere separat de structurile superioare de conducere, prezentările despre remunerarea celor două grupuri vor fi făcute separat. Acolo unde un individ este membru atât al organismului de conducere, cât și al structurilor superioare de conducere, el va fi inclus doar în unul dintre aceste grupuri în sensul prezentului standard. Categoriile de personal-cheie din conducere identificate în definiția personalului-cheie din conducere oferă un ghid pentru identificarea claselor de personal-cheie din conducere.

37. Remunerarea personalului-cheie din conducere poate include o varietate de beneficii directe sau indirecte. Acolo unde costul acestor beneficii este determinabil, acel cost va fi inclus în remunerarea agregată prezentată. Acolo unde costul acestor beneficii nu este determinabil, cea mai bună estimare a costului pentru entitatea sau entitățile raportoare va fi făcută și inclusă în remunerarea agregată prezentată.
38. Dispozițiile cu privire la evaluarea beneficiilor angajaților se găsesc în IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*. Atunci când remunerarea nemonetară care poate fi evaluată fiabil<sup>1</sup> a fost inclusă în valoarea agregată a remunerării personalului-cheie din conducere prezentată pentru acea perioadă, în notele la situațiile financiare va fi făcută de asemenea prezentarea bazei de evaluare a remunerării nemonetare.
39. Presentul standard prevede prezentarea anumitor informații despre termenele și condițiile împrumuturilor acordate personalului-cheie din conducere și membrilor apropiați ai familiei personalului-cheie din conducere, dacă aceste împrumuturi:
- (a) Nu sunt disponibile la scară largă persoanelor din afara echipei de conducere; și
  - (b) Pot fi disponibile la scară largă și în afara echipei de conducere, dar disponibilitatea lor nu este cunoscută la scară largă de către membrii publicului.

Prezentarea acestor informații este cerută în scopuri de stabilire a responsabilității. Exercițarea raționamentului profesional poate fi necesară în a determina ce împrumuturi ar trebui prezentate pentru a satisface dispozițiile prezentului standard. Acest raționament ar trebui exercitat după luarea în considerare a faptelor relevante și într-o manieră consecventă cu atingerea obiectivelor raportării financiare.

40. Punctul 34 litera (a) din prezentul standard prevede prezentarea remunerării agregate a personalului-cheie din conducere. Personalul-cheie din conducere include directorii sau membrii organismului de conducere și membrii structurilor superioare de conducere ale entității. Directorii sau membrii organismului de conducere al entității pot, de asemenea, să primească remunerații sau compensații din partea entității pentru serviciile oferite într-o altă calitate decât (a) de director ori membru al organismului de conducere al entității sau (b) de angajat al entității. Punctul 34 litera (b) subpunctul (i) din prezentul standard prevede prezentarea valorii totale a acestei remunerații sau compensații suplimentare.

---

<sup>1</sup> Informațiile fiabile nu conțin erori semnificative, nu sunt părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă exact ceea ce susțin că reprezintă sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte. Punctul BC16 din IPSAS 1 detaliază abordarea tranzitorie pentru explicarea fiabilității.

41. Membrii apropiați ai familiei personalului-cheie din conducere pot influența sau pot fi influențați de personalul-cheie din conducere în tranzacțiile lor cu entitatea raportoare. Punctul 34 litera (b) subpunctul (ii) din prezentul standard prevede prezentarea remunerației și compensației totale oferite în timpul perioadei membrilor apropiați ai familiei personalului-cheie din conducere.

## Data intrării în vigoare

42. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2004 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2004, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 42A. Punctul 43 a fost modificat de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 33 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, atunci amendamentul trebuie aplicat și pentru acea perioadă anterioară.
- 42B. IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, IPSAS 37, *Angajamente comune, și IPSAS 38, Prezentarea intereselor existente în alte entități*, emise în ianuarie 2015, au modificat punctele 4, 15, 24 și 33. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente atunci când aplică IPSAS 35, IPSAS 37 și IPSAS 38.
- 42C. Punctele 27 și 32 au fost modificate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 42D. Punctele 2 și 3 au fost eliminate de documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 42E. Punctul 38 a fost modificat de IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*, emis în iulie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru

**situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 39.**

43. Atunci când o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente conform definiției din IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, în scopuri de raportare financiară ulterior acestei date de intrare în vigoare, prezentul standard se aplică situațiilor financiare anuale ale entității care acoperă perioadele care încep la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acestei date.



## **Bază pentru concluzii**

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 20.*

### **Revizuirea IPSAS 20 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016**

BC1. IPSASB a emis documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016. Această reglementare modifică referințele din toate IPSAS-urile astfel:

- (a) Elimină punctele standard privind aplicabilitatea IPSAS-urilor în cazul „entităților din sectorul public, cu excepția GBE-urilor” din secțiunea referitoare la domeniul de aplicare al fiecărui standard;
- (b) Înlocuiește termenul „GBE” cu termenul „entități comerciale din sectorul public”, după caz; și
- (c) Modifică punctul 10 din *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* furnizând o descriere pozitivă a entităților din sectorul public pentru care sunt concepute IPSAS-urile.

Motivele acestor modificări sunt prezentate în Baza pentru concluzii la IPSAS 1.

## Îndrumări de implementare

*Prezentele îndrumări însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 20.*

### Prezentarea informațiilor – Guvernul X

Următoarele prezentări sunt făcute în situațiile financiare ale Guvernului X.

*Entități controlate (punctul 25)*

Guvernul controlează următoarele entități raportoare:

Departamente și agenții guvernamentale: Educație, Asistență socială, Poliție, Poștă, Lucrări și servicii, Apărare, Justiție, Trezorerie/Finanțe, Departamentul X, Agenția XYZ (identificarea tuturor departamentelor și agențiilor).

Entități comerciale din sectorul public: companie de electricitate de stat, companie de telecomunicații de stat (identificarea tuturor entităților comerciale din sectorul public).

(Notă: IPSAS 35 prevede să fie făcute anumite prezentări de informații cu privire la entitățile semnificative controlate.)

*Tranzacții cu părțile afiliate (punctul 27)*

Un membru al Cabinetului a primit o casă, fără obligația de a plăti chirie, în capitala statului respectiv. Casele similare cu cea oferită ministrului se închiriază pentru aproximativ Z unități monetare pe an. Oferirea cazării nu face parte din pachetul de remunerare al ministrului, iar guvernul nu oferă în general cazare gratuită miniștrilor. Cu toate acestea, în acest caz este necesar să i se ofere ministrului o reședință în capitală.

Partenerul unui alt membru al Cabinetului a primit un autovehicul pentru care nu trebuie să plătească costul închirierii. Autovehiculele similare cu cel oferit se închiriază în mod normal pentru aproximativ K unități monetare pe an. În general, guvernul nu oferă gratuit autovehicule partenerilor de viață ai miniștrilor.

*Personalul-cheie din conducere (punctul 34)*

#### Remunerare (punctul 34 litera (a))

Personalul-cheie din conducere (așa cum este definit de IPSAS 20, *Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate*) este alcătuit din membrii Cabinetului, care constituie împreună organismul de conducere al Guvernului X. Remunerația agregată a membrilor Cabinetului și numărul persoanelor determinat pe o bază echivalentă cu norma întregă care primesc remunerații de la Guvernul X sunt:

Remunerație agregată      X milioane.

Număr de persoane      Y persoane.

**Împrumuturi care nu sunt disponibile la scară largă (și/sau cunoscute la scară largă) pentru persoanele din afara echipei de conducere (punctul 34 litera (c))**

Valorile acestor împrumuturi avansate și rambursate în timpul perioadei și soldurile existente la sfârșitul perioadei sunt prezentate mai jos:

<u>Individ</u>	<u>Avansați</u>	<u>Rambursați</u>	<u>Sold</u>
Onorabilul ABC	J	K	L
Dna VSL	M	N	P
Onorabilul D	Q	R	Z
Onorabilul E	S	T	U

**Termene și condiții**

Onorabilul ABC, ministrul transporturilor, a primit un împrumut la X% pe an, care este cu Y% sub rata de piață. Termenul împrumutului este de Z ani.

Dna VSL, parteneră a ministrului sănătății, a primit un împrumut guvernamental. Împrumutul este pe N ani la X% pe an, rata curentă de îndatorare guvernamentală.

Pachetele salariale ale miniștrilor de Cabinet, onorabilii D și E, le permit să facă un împrumut guvernamental pe o perioadă de până la A ani la Y% pe an pentru cumpărarea unei mașini.

**Alte remunerații și compensații oferite personalului-cheie din conducere și membrilor apropiați ai familiei acestuia (punctul 34 litera (b))**

Pe parcursul perioadei de raportare, compensația totală în valoare de X (unități monetare) a fost oferită membrilor Cabinetului pentru servicii de consultanță furnizate anumitor agenții guvernamentale.

În timpul perioadei de raportare, guvernul a oferit remunerații și compensații care totalizează Y (unități monetare) membrilor apropiați ai familiei personalului-cheie din conducere. Această valoare este alcătuită din remunerarea angajaților guvernului care sunt membri apropiați ai familiei membrilor Cabinetului.

**Prezentarea informațiilor – Agenția guvernamentală XYZ**

Aceste prezentări sunt făcute în situațiile financiare ale Agenției guvernamentale XYZ, care este o entitate raportoare separată.

*Entități controlate (punctul 25)*

Agenția este controlată de Departamentul X. Departamentul X este controlat de Guvernul X.

Agenția controlează Unitatea de Servicii Administrative, care este o entitate comercială din sectorul public.

(Notă: IPSAS 35 prevede prezentarea anumitor informații cu privire la entitățile semnificative controlate.)

*Tranzacții cu părțile afiliate (punctul 27)*

Agenția i-a oferit o casă ministrului fără obligația de a plăti chirie. Casele similare cu cea oferită ministrului se închiriază pentru aproximativ Z unități monetare pe an. Casa nu face parte din pachetul de remunerare al ministrului și, din punctul de vedere al procedurilor de operare, agențiile guvernamentale nu oferă în general cazare miniștrilor. Cu toate acestea, în acest caz, Guvernul X a considerat că este necesară oferirea unei case.

*Personalul-cheie din conducere (punctul 34)*

**Remunerare (punctul 34 litera (a))**

Personalul-cheie din conducere (conform definiției din IPSAS 20) al Agenției XYZ este format din ministru, membrii organismului de conducere și membrii structurilor superioare de conducere. Organismul de conducere este alcătuit din membrii numiți de Guvernul X; directorul general executiv și contabilul-șef iau parte la ședințele organismului de conducere, dar nu sunt membri ai organismului de conducere. Ministrul nu este remunerat de Agenția XYZ. Remunerația agregată a membrilor organismului de conducere și numărul membrilor determinat pe o bază echivalentă cu norma întreagă care primesc remunerații în această categorie sunt:

Remunerație agregată      AX milioane.

Număr de persoane      AY persoane.

Structurile superioare de conducere sunt formate din directorul general executiv al Agenției, contabilul-șef și șefii diviziei AZ. Remunerația agregată a membrilor structurilor superioare de conducere și numărul managerilor determinat pe o bază echivalentă cu norma întreagă care primesc remunerații în această categorie sunt:

Remunerație agregată      AP milioane.

Număr de persoane      AQ persoane.

Doi dintre șefii diviziei lucrează și în Departamentul X și sunt remunerați de Departamentul X.

**Împrumuturi care nu sunt disponibile la scară largă (și/sau cunoscute la scară largă) pentru persoanele din afara echipei de conducere (punctul 34 litera (c))**

Valorile avansate și rambursate în timpul perioadei și soldurile existente la sfârșitul perioadei:

<u>Individ</u>	<u>Avansați</u>	<u>Rambursați</u>	<u>Sold</u>
Ministru	J	K	L
Dl G	M	N	P
Dna H	Q	R	Z

### **Termene și condiții**

Ministrul a primit un împrumut de J unități monetare la X% pe an, care este cu Y% sub rata de piață. Termenul împrumutului este de Z ani.

Pachetul salarial al membrilor din conducere, dl G și dna H, le permite să facă un împrumut guvernamental pe o perioadă de până la N ani la Y% pe an pentru cumpărarea unei mașini.

### **Remunerații și compensații oferite membrilor apropiați ai familiei personalului-cheie din conducere (punctul 34 litera (b))**

În timpul perioadei de raportare, remunerația și compensația totale în valoare de F (unități monetare) au fost oferite de către Agenție angajaților care sunt membri apropiați ai familiei personalului-cheie din conducere.

## Comparație cu IAS 24

IPSAS 20 se bazează în principal pe IAS 24 (reformulat în 1994). Principalele diferențe dintre IPSAS 20 și IAS 24 sunt următoarele:

- Structura IPSAS 20 diferă semnificativ de cea a IAS 24.
- Excluderea din domeniul de aplicare al IAS 24 a filialelor deținute în totalitate atunci când entitatea-mamă are sediul în aceeași țară și când furnizează situații financiare consolidate în acea țară nu a fost adoptată în IPSAS 20.
- Comentariul care identifică personalul-cheie din conducere în IAS 24 a fost inclus într-o definiție formală a „personalului-cheie din conducere” din IPSAS 20. Comentariul din IAS 24 include membrii apropiați ai familiei; definiția „personalului-cheie din conducere” din IPSAS 20 nu include membrii apropiați ai familiei.
- Definiția „părților afiliate” din IPSAS 20 include relațiile cu părțile afiliate care sunt doar menționate în comentariul din IAS 24.
- IPSAS 20 include o definiție a „remunerării personalului-cheie din conducere”. IAS 24 nu include această definiție.
- IPSAS 20 conține dispoziții de prezentare suplimentară de informații în ceea ce privește (a) remunerarea personalului-cheie din conducere și a membrilor apropiați ai familiei acestuia și (b) anumite alte tranzacții dintre o entitate și personalul-cheie din conducere și membrii apropiați ai familiei acestuia.
- Cu excepția unor prezentări limitate cu privire la remunerarea personalului-cheie din conducere și la anumite alte tranzacții specificate cu acesta, IPSAS 20 nu prevede prezentarea informațiilor cu privire la tranzacțiile între părțile afiliate care au loc în termene și condiții normale. IAS 24 are scutiri mai limitate pentru tranzacțiile între părțile afiliate care au loc în cursul normal al afacerilor.
- În anumite situații, IPSAS 20 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 24. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenului „membri ai organismului de conducere” în IPSAS 20. Termenul echivalent din IAS 24 este „directori”.

## **IPSAS 21 – DEPRECIEREA ACTIVELOR GENERATOARE DE FLUXURI NEMONETARE**

### **Recunoaștere**

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 36 (2004), *Deprecierea activelor*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 36 sunt reproduse în această publicație a Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) cu permisiunea Fundației pentru Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Textul aprobat al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) este cel publicat de IASB în limba engleză, iar exemplare ale acestora pot fi obținute direct de la departamentul de relații publice al Fundației IFRS, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS-urile, IAS-urile, Proiectele de expunere și alte publicații ale IASB sunt protejate de dreptul de autor al Fundației IFRS.

„IFRS”, „IAS”, „IASB”, „IFRS Foundation”, „International Accounting Standards” și „International Financial Reporting Standards” sunt mărci înregistrate ale Fundației IFRS și nu trebuie utilizate fără acordul Fundației IFRS.

# **IPSAS 21 – DEPRECIEREA ACTIVELOR GENERATOARE DE FLUXURI NEMONETARE**

## **Istoricul IPSAS**

*Prezenta versiune include amendamentele rezultate din IPSAS-urile emise până la 31 ianuarie 2020.*

IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*, a fost emis în decembrie 2004.

De la această dată, IPSAS 21 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2019* (emis în ianuarie 2020)
- IPSAS 41, *Instrumente financiare* (emis în august 2018)
- IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public* (emis în ianuarie 2017)
- IPSAS 39, *Beneficiile angajaților* (emis în iulie 2016)
- Documentul *Deprecierea activelor reevaluate* (Amendamente la IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*, și IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*) (emis în iulie 2016)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* (emis în aprilie 2016)
- IPSAS 37, *Angajamente comune* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 35, *Situații financiare consolidate* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente* (emis în ianuarie 2015)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2011* (emis în octombrie 2011)
- IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar* (emis în februarie 2008)
- IPSAS 29, *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* (emis în ianuarie 2010)
- IPSAS 31, *Imobilizări necorporale* (emis în ianuarie 2010)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* (emis în noiembrie 2010)



## Tablelul punctelor modificate în IPSAS 21

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
2	Modificat	IPSAS 29 ianuarie 2010 IPSAS 31 ianuarie 2010 Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016 IPSAS 41 august 2018
3	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
4	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
5	Modificat	IPSAS 26 februarie 2008
6	Modificat	IPSAS 26 februarie 2008 Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
7	Eliminat	Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016
9	Modificat	IPSAS 29 ianuarie 2010 IPSAS 41 august 2018
11	Eliminat	Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016
12	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
13	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015 IPSAS 35 ianuarie 2015 IPSAS 41 august 2018

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
14	Modificat	IPSAS 26 februarie 2008 IPSAS 40 ianuarie 2017
15	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
16 <sup>1</sup>	Modificat	IPSAS 26 februarie 2008
17	Nou	IPSAS 26 februarie 2008
18	Nou	IPSAS 26 februarie 2008
19	Nou	IPSAS 26 februarie 2008
20	Nou	IPSAS 26 februarie 2008  Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
20	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
20A	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
21	Modificat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
26A	Nou	IPSAS 31 ianuarie 2010
26B	Nou	IPSAS 31 ianuarie 2010
27	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
37	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
39A	Nou	IPSAS 31 ianuarie 2010
43	Modificat	IPSAS 39 iulie 2016

---

<sup>1</sup> Punctele următoare au fost renumerotate.

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
54	Modificat	Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016
54A	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2020 Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016
69	Modificat	Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016
69A	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2020 Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016
71	Modificat	IPSAS 26 februarie 2008
72	Nou	IPSAS 26 februarie 2008
72A	Nou	IPSAS 26 februarie 2008
73	Modificat	Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016
73A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
73A	Eliminat	Editoriale aprilie 2012
80	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
80A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
81	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
81A	Nou	Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016
82A	Nou	IPSAS 31 ianuarie 2010
82B	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
82C	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
82D	Nou	IPSAS 37 ianuarie 2015 IPSAS 35 ianuarie 2015
82E	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
82F	Nou	Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016
82G	Nou	IPSAS 39 iulie 2016
82H	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
82I	Nou	IPSAS 41 august 2018
82J	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2020
83	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015

## IPSAS 21 – DEPRECIEREA ACTIVELOR GENERATOARE DE FLUXURI NEMONETARE

### CUPRINS

	Punctul
Obiectiv .....	1
Domeniu de aplicare .....	2-13
Definiții .....	14-23
Entități economice de stat .....	15
Active generatoare de numerar .....	16-21
Amortizare .....	22
Depreciere .....	23
Identificarea unui activ care ar putea fi depreciat .....	24-34
Evaluarea valorii recuperabile a serviciilor .....	35-50
Evaluarea valorii recuperabile a serviciilor unei imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată .....	39A
Valoarea justă minus costurile generate de vânzare .....	40-43
Valoarea de utilizare .....	44-49
Abordarea bazată pe costul de înlocuire amortizat .....	45-47
Abordarea bazată pe costul de restaurare .....	48
Abordarea bazată pe unități de servicii .....	49
Aplicarea abordărilor .....	50
Recunoașterea și evaluarea unei pierderi din depreciere .....	51-57
Reluarea unei pierderi din depreciere .....	58-70
Reclasificarea activelor .....	71-72
Prezentarea informațiilor .....	72A-79
Prevederi tranzitorii .....	80-81A
Data intrării în vigoare .....	82-83
Bază pentru concluzii	

Îndrumări de implementare

Exemple ilustrative

Comparație cu IAS 36 (2004)

---

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*, este prezentat la punctele 1-83. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 21 trebuie citit în contextul obiectivului său, al Bazei pentru concluzii, al *Prefeței la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și al *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile în absența unor îndrumări explicite.

## Obiectiv

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie procedurile pe care o entitate le aplică pentru a determina dacă un activ generator de fluxuri nemonetare este depreciat și pentru a asigura recunoașterea pierderilor din depreciere. Standardul specifică și situațiile în care o entitate trebuie să reia o pierdere din depreciere și prescrie prezentări de informații.

## Domeniu de aplicare

2. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard la contabilizarea deprecierei activelor generatoare de fluxuri nemonetare, cu excepția:**
  - (a) **Stocurilor (a se vedea IPSAS 12, *Stocuri*);**
  - (b) **Activelor care rezultă din contractele de construcție (a se vedea IPSAS 11, *Contracte de construcție*);**
  - (c) **Activelor financiare care sunt incluse în domeniul de aplicare al IPSAS 41, *Instrumente financiare*;**
  - (d) **Investițiilor imobiliare care sunt evaluate utilizând modelul bazat pe valoarea justă (a se vedea IPSAS 16, *Investiții imobiliare*);**
  - (e) [Eliminată]
  - (f) [Eliminată]
  - (g) **Altora active pentru care dispozițiile contabile referitoare la depreciere sunt incluse într-un alt IPSAS.**
3. [Eliminat]
4. [Eliminat]
5. **Entitățile din sectorul public care dețin active generatoare de numerar, așa cum sunt definite la punctul 14, trebuie să aplice IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*, acestor active. Entitățile din sectorul public care dețin active generatoare de fluxuri nemonetare trebuie să aplice prevederile prezentului standard în cazul activelor generatoare de fluxuri nemonetare.**
6. Prezentul standard exclude din domeniul său de aplicare deprecierea activelor care sunt tratate într-un alt IPSAS. Entitățile din sectorul public aplică IPSAS 26 în cazul activelor lor generatoare de numerar și prezentul standard pentru activele lor generatoare de fluxuri nemonetare. Punctele 6-13 explică mai detaliat domeniul de aplicare al standardului.



7. [Eliminat]
8. Prezentul standard nu se aplică stocurilor și activelor care rezultă din contractele de construcție, deoarece IPSAS-urile existente aplicabile acestor active conțin dispoziții pentru recunoașterea și evaluarea acestor active.
9. Prezentul standard nu se aplică activelor financiare care sunt incluse în domeniul de aplicare al IPSAS 28, *Instrumente financiare: prezentare*. Deprecierea acestor active este tratată în IPSAS 41.
10. Prezentul standard nu impune aplicarea unui test de depreciere unei investiții imobiliare care este contabilizată la valoarea justă în conformitate cu IPSAS 16. Aceasta datorită faptului că, în conformitate cu modelul bazat pe valoarea justă din IPSAS 16, o investiție imobiliară este contabilizată la valoarea justă la data de raportare și orice depreciere va fi luată în calcul la evaluare.
11. [Eliminat]
12. În conformitate cu dispozițiile de la punctul 5 de mai sus, elementele de imobilizări corporale care sunt clasificate drept active generatoare de numerar, inclusiv cele contabilizate la valorile reevaluate în conformitate cu tratamentul alternativ permis din IPSAS 17, sunt tratate în IPSAS 26.
13. Investițiile în:
  - (a) Entități controlate, așa cum sunt definite în IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*;
  - (b) Entități asociate, așa cum sunt definite în IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*; și
  - (c) Angajamente comune, așa cum sunt definite în IPSAS 37, *Angajamente comune*;

sunt active financiare care sunt excluse din domeniul de aplicare al IPSAS 41. În cazul în care astfel de investiții sunt clasificate drept active generatoare de numerar, ele sunt tratate în conformitate cu IPSAS 26. Dacă aceste active sunt active generatoare de fluxuri nemonetare, ele sunt tratate în conformitate cu prezentul standard.

## Definiții

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

**O piață activă** este o piață în cadrul căreia sunt îndeplinite toate condițiile următoare:

  - (a) **Elementele tranzacționate pe piață în cauză sunt omogene;**

- (b) În mod normal, pot fi găsiți cumpărători și vânzători interesați în orice moment; și
- (c) Prețurile sunt disponibile publicului.

Activele generatoare de numerar sunt active deținute cu obiectivul primar de a genera rentabilitate comercială. În contextul deprecierei, fondul comercial este considerat un activ generator de numerar.

Costurile asociate cedării sunt costuri marginale care pot fi atribuite direct cedării unui activ, exclusiv costurile de finanțare și cheltuiala cu impozitul pe profit.

Valoarea justă minus costurile generate de vânzare reprezintă valoarea care poate fi obținută din vânzarea unui activ în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză, minus costurile asociate cedării.

O depreciere este o pierdere din beneficiile economice viitoare sau din potențialul de servicii ale unui activ în plus față de recunoașterea sistematică a pierderii beneficiilor economice viitoare sau a potențialului de servicii ale activului prin amortizare.

Activele generatoare de fluxuri nemonetare sunt alte active decât activele generatoare de numerar.

Valoarea recuperabilă a serviciilor este cea mai mare valoare dintre valoarea justă a unui activ generator de fluxuri nemonetare minus costurile generate de vânzare și valoarea sa de utilizare.

Durata de viață utilă este fie:

- (a) Perioada în care se preconizează că un activ va fi utilizat de entitate; fie
- (b) Numărul de unități de producție sau alte unități similare pe care entitatea preconizează să le obțină de la activ.

Valoarea de utilizare a unui activ generator de fluxuri nemonetare este valoarea actualizată a potențialului de servicii rămas al activului.

Termenii definiți în alte IPSAS-uri sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles ca în acele standarde și sunt reproduse în *Glosarul de termeni definiți* publicat separat.

#### Entități economice de stat

- 15. [Eliminat]

**Active generatoare de numerar**

16. Activele generatoare de numerar sunt activele deținute cu obiectivul primar de a genera rentabilitate comercială. Un activ generează rentabilitate comercială atunci când este utilizat într-un mod comparabil cu cel adoptat de o entitate cu scop lucrativ. Deținerea unui activ pentru generarea rentabilității comerciale indică faptul că o entitate intenționează să genereze intrări de numerar pozitive de pe urma utilizării aceluși activ (sau a unității generatoare de numerar din care face parte activul) și să obțină o rentabilitate comercială care să reflecte riscul generat de deținerea activului. Obiectivul primar al deținerii unui activ poate fi generarea unei rentabilități comerciale chiar dacă acest obiectiv nu este îndeplinit într-o anumită perioadă de raportare. Invers, un activ poate fi un activ generator de fluxuri nemonetare chiar dacă activul se află la limita pragului de rentabilitate sau chiar dacă generează rentabilitate comercială pe parcursul unei anumite perioade de raportare. În cazul în care nu se specifică altfel, trimerile la un activ sau la active de la punctele următoare ale prezentului standard se referă la un activ generator (active generatoare) de fluxuri nemonetare.
17. Există mai multe situații în care entitățile din sectorul public pot deține unele active al căror obiectiv primar este generarea unei rentabilități comerciale, chiar dacă majoritatea activelor nu sunt deținute în acest scop. De exemplu, un spital poate utiliza o clădire pentru pacienții care plătesc taxe. Activele generatoare de numerar ale unei entități din sectorul public pot funcționa independent de activele generatoare de fluxuri nemonetare ale entității. De exemplu, agenția de cadastru poate impune taxe de înregistrare a terenurilor independent de departamentul de administrare a terenurilor.
18. În anumite situații, un activ poate genera fluxuri de trezorerie deși este deținut în principal în scopul furnizării de servicii. De exemplu, o stație de distrugere a deșeurilor este utilizată pentru a asigura eliminarea în siguranță a deșeurilor medicale generate de spitalele controlate de stat, însă stația tratează în scop comercial și o cantitate mică de deșeuri medicale generate de alte spitale private. Tratarea deșeurilor medicale care provin de la spitalele private este o activitate secundară a stației, iar activele care generează fluxuri de trezorerie nu pot fi deosebite de activele care generează fluxuri nemonetare.
19. În alte situații, un activ poate genera fluxuri de trezorerie și poate fi utilizat în același timp în scopuri de generare a unor fluxuri nemonetare. De exemplu, un spital public are zece saloane, dintre care nouă sunt utilizate în scop comercial pentru pacienții care plătesc taxe, iar al zecelea este utilizat pentru pacienții care nu plătesc taxe. Pacienții tuturor saloanelor utilizează în comun toate celelalte echipamente ale spitalului (de exemplu, echipamentele chirurgicale). Măsura în care un activ este deținut în scopul de a furniza rentabilitate comercială trebuie luată în considerare pentru a se determina dacă entitatea trebuie să aplice dispozițiile prezentului standard sau pe cele din IPSAS 26. Dacă, așa cum este

cazul în acest exemplu, componenta generatoare de fluxuri nemonetare este o componentă nesemnificativă a întregii structuri, entitatea aplică IPSAS 26 mai degrabă decât prezentul standard.

20. În unele cazuri poate fi neclar dacă obiectivul primar al deținerii unui activ este generarea unei rentabilități comerciale. În astfel de cazuri este necesară evaluarea importanței fluxurilor de trezorerie. Poate fi dificil să se determine dacă măsura în care activul generează fluxuri de trezorerie este atât de importantă încât prezentul standard este aplicabil mai degrabă decât IPSAS 26. Numai pe baza raționamentului profesional se poate ști ce standard trebuie aplicat. O entitate elaborează criteriile astfel încât să își poată exercita în mod consecvent raționamentul în conformitate cu definiția activelor generatoare de numerar și a activelor generatoare de fluxuri nemonetare și cu îndrumările aferente de la punctele 16-20. Punctul 73A îi impune unei entități să prezinte criteriile utilizate pentru acest raționament. Totuși, având în vedere obiectivele generale ale majorității entităților din sectorul public, ipoteza este că activele generează fluxuri nemonetare și prin urmare se va aplica IPSAS 21.
- 20A. În contextul deprecierei, fondul comercial este considerat un activ generator de numerar. Fondul comercial nu generează beneficii economice independent de alte active și este evaluat pentru depreciere ca parte a unui grup de active. Prezentul standard tratează evaluarea activelor individuale. Fondul comercial este recunoscut doar atunci când generează intrări de numerar sau reduce ieșirile de numerar nete ale unei entități dobânditoare. Nu este recunoscut niciun fond comercial în ceea ce privește potențialul de servicii care nu generează fluxuri de trezorerie aferente. În prezentul standard, valoarea recuperabilă a serviciilor utilizată pentru a evalua deprecierea include potențialul de servicii. În consecință, o entitate va aplica mai degrabă IPSAS 26 decât prezentul standard pentru a determina dacă să deprecieze fondul comercial.
21. Activele deținute de entități comerciale din sectorul public sunt active generatoare de numerar. Entitățile din sectorul public pot deține active în vederea obținerii unei rentabilități comerciale. În sensul prezentului standard, un activ deținut de o entitate din sectorul public este clasificat drept activ generator de numerar dacă activul (sau unitatea din care face parte activul) este utilizat(ă) cu obiectivul de a genera rentabilitate comercială prin furnizarea de bunuri și/sau servicii unor părți externe.

## Amortizare

22. Amortizarea activelor corporale și necorporale reprezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viață utilă. În cazul unei imobilizări necorporale, termenul „amortizarea activelor necorporale” este în general utilizat în locul termenului „amortizare”. Cei doi termeni au același înțeles.

## Depreciere

23. Prezentul standard definește deprecierea drept o pierdere din beneficiile economice viitoare sau din potențialul de servicii ale unui activ în plus față de recunoașterea sistematică a pierderii beneficiilor economice viitoare sau a potențialului de servicii ale activului prin amortizarea activelor corporale (necorporale). Prin urmare, deprecierea reflectă un declin al utilității unui activ pentru entitatea care îl controlează. De exemplu, o entitate poate avea o anexă construită pentru stocarea echipamentelor militare pe care nu o mai utilizează. De asemenea, din cauza naturii specializate a anexei și a localizării ei, este puțin probabil ca aceasta să poată face obiectul unui contract de leasing sau să poată fi vândută și, prin urmare, entitatea nu este capabilă să genereze fluxuri de trezorerie din leasingul sau din cedarea activului. Activul este considerat ca fiind depreciat pentru că nu îi mai poate oferi entității potențial de servicii – el nu mai contribuie sau contribuie foarte puțin la realizarea obiectivelor entității.

## Identificarea unui activ care ar putea fi depreciat

24. Punctele 26-34 specifică în ce moment trebuie determinate valorile recuperabile ale serviciilor.
25. Un activ generator de fluxuri nemonetare este depreciat atunci când valoarea sa contabilă depășește valoarea recuperabilă a serviciilor. Punctul 27 identifică indicatorii-cheie ai producerii unei pierderi din depreciere. Dacă se remarcă prezența oricărui dintre acești indicatori, unei entități i se impune să facă o estimare formală a valorii recuperabile a serviciilor. Dacă nu există niciun indicator al unei potențiale pierderi din depreciere, prezentul standard nu îi impune unei entități să facă o estimare formală a valorii recuperabile a serviciilor.
26. **O entitate trebuie să determine la fiecare dată de raportare dacă există un indicator al faptului că un activ poate fi depreciat. În cazul în care sunt identificați astfel de indicatori, entitatea trebuie să estimeze valoarea recuperabilă a serviciilor activului.**
- 26A. **Indiferent dacă există sau nu un indicator al deprecierei, o entitate trebuie, de asemenea, să testeze pentru depreciere anual o imobilizare necorporală cu durata de viață utilă nedeterminată sau o imobilizare necorporală care nu este încă disponibilă pentru utilizare prin compararea valorii sale contabile cu valoarea recuperabilă a serviciilor. Acest test de depreciere poate fi efectuat în orice moment în perioada de raportare, cu condiția să fie realizat în același moment în fiecare an. Imobilizările necorporale diferate pot fi testate pentru depreciere în momente diferite. Cu toate acestea, dacă o asemenea imobilizare necorporală a fost recunoscută inițial în perioada de raportare curentă, ea trebuie testată pentru depreciere înainte de încheierea perioadei de raportare curente.**

26B. Capacitatea unei imobilizări necorporale de a genera suficiente beneficii economice viitoare sau potențial de servicii astfel încât să fie posibilă recuperarea valorii sale contabile este, de obicei, caracterizată de un grad mai ridicat de incertitudine înainte ca activul să fie disponibil pentru utilizare decât după ce acesta este disponibil pentru utilizare. În acest sens, prezentul standard îi impune unei entități testarea pentru depreciere, cel puțin o dată pe an, a valorii contabile a unei imobilizări necorporale care nu este încă disponibilă pentru utilizare.

27. **La evaluarea măsurii în care există un indicator privind faptul că un activ poate fi depreciat, o entitate trebuie să ia în considerare cel puțin următorii indicatori:**

**Surse externe de informații**

- (a) **Încetarea sau apropierea de momentul încetării a cererii sau a nevoii de servicii furnizate de activ;**
- (b) **Pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative pe termen lung, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat în mediul tehnologic, juridic sau al politicilor guvernamentale în care entitatea își desfășoară activitatea;**

**Surse interne de informații**

- (c) **Există probe ale deteriorării fizice a unui activ;**
  - (d) **Pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative pe termen lung, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări sunt preconizate în viitorul apropiat în ceea ce privește gradul sau modul în care un activ este utilizat sau se preconizează că va fi utilizat. Astfel de modificări includ situațiile în care un activ este neutilizat, există planuri de restructurare sau de întrerupere a activității căreia îi este dedicat activul sau planuri de cedare a activului înainte de data preconizată anterior, precum și reevaluarea duratei de viață utilă a unui activ ca fiind determinată, și nu nedeterminată;**
  - (e) **O decizie de oprire a construcției activului înainte de terminarea sau de punerea sa în funcțiune; și**
  - (f) **Raportările interne conțin dovezi care indică faptul că performanța serviciilor aferente unui activ este sau va fi mult inferioară celei preconizate.**
28. Cererea sau nevoia de servicii poate fluctua în timp, fapt ce va afecta gradul în care activele generatoare de fluxuri nemonetare sunt utilizate pentru prestarea acelor servicii, dar fluctuațiile negative ale cererii nu indică în mod necesar deprecierea. Atunci când cererea pentru servicii încetează, sau este pe punctul de a înceta, activele utilizate pentru furnizarea acelor servicii pot fi depreciate.

Se poate considera că cererea este pe punctul de a înceta atunci când ea devine atât de scăzută încât entitatea (a) nu ar încerca să răspundă acelei cereri sau (b) ar răspunde prin renunțarea la dobândirea activului luat în considerare pentru testul de depreciere.

29. Lista de la punctul 27 nu este exhaustivă. Ar putea exista și alți indicatori că un activ poate fi depreciat. Existența altor indicatori poate avea drept rezultat estimarea de către entitate a valorii recuperabile a serviciilor unui activ. De exemplu, oricare dintre următorii indicatori poate arăta o depreciere:
  - (a) Pe parcursul perioadei, valoarea de piață a activului a scăzut semnificativ mai mult decât s-ar fi preconizat ca urmare a trecerii timpului sau a utilizării; sau
  - (b) O diminuare semnificativă pe termen lung (dar nu în mod necesar încetarea sau aproape încetarea) a cererii sau a nevoii de servicii furnizate de activ.
  
30. Evenimentele sau circumstanțele care pot indica o depreciere a unui activ vor fi semnificative și vor fi creat adesea discuții în cadrul consiliului de conducere, al managementului sau în mass-media. Modificarea unui parametru cum ar fi cererea pentru un serviciu, amploarea sau modul de utilizare, mediul legal sau al politicilor guvernamentale ar indica o depreciere numai dacă o astfel de modificare ar fi semnificativă sau s-ar anticipa că va avea un efect defavorabil pe termen lung. O schimbare a mediului tehnologic poate indica faptul că un activ este depășit și necesită testarea pentru depreciere. O schimbare a utilizării unui activ de-a lungul perioadei poate constitui, de asemenea, un indicator al deprecierei. Aceasta poate avea loc atunci când, de exemplu, o clădire utilizată drept școală suferă o modificare a destinației de utilizare și este folosită drept depozit. Pentru a determina dacă a avut loc o depreciere, entitatea trebuie să evalueze modificările potențialului de servicii pe termen lung. Aceasta subliniază faptul că modificările sunt privite în contextul utilizării anticipate pe termen lung a activului. Totuși, așteptările privind utilizarea pe termen lung se pot modifica, iar evaluările entității la fiecare dată de raportare trebuie să reflecte acest lucru. Îndrumările de implementare prezintă exemple de indicatori de depreciere la care se face referire la punctul 27.
  
31. Pentru a se determina dacă în cazul opririi unei construcții este necesară efectuarea testului de depreciere, entitatea trebuie să analizeze (a) dacă construcția a fost doar întârziată sau amânată, (b) dacă există intenția de a relua construcția în viitorul apropiat sau (c) dacă lucrările de construcție nu vor fi finalizate în viitorul apropiat. În cazul în care construcția este întârziată sau amânată pentru o dată viitoare specificată, proiectul poate fi tratat drept o activitate în desfășurare și nu este considerat oprit.
  
32. Dovezile din raportarea internă care indică o posibilă depreciere a unui activ, așa cum sunt prezentate la punctul 27 litera (f) de mai sus, sunt legate de

capacitatea activului de a furniza bunuri sau servicii, și nu de diminuarea cererii de bunuri sau servicii furnizate de activ. Acestea includ existența următoarelor:

- (a) Costuri de exploatare sau de întreținere a activului semnificativ mai ridicate comparativ cu cele prevăzute inițial în buget; și
- (b) Niveluri mult mai scăzute de servicii sau produse furnizate de activ în comparație cu cele preconizate inițial, din cauza performanței scăzute de exploatare.

Creșterea semnificativă a costurilor de exploatare ale unui activ poate indica faptul că activul nu este atât de eficient sau de productiv cum s-a anticipat inițial în standardele de producție stabilite de fabricant, în conformitate cu care s-a elaborat bugetul de exploatare. În mod similar, o creștere semnificativă a costurilor de întreținere poate indica faptul că trebuie suportate costuri mai mari pentru menținerea performanței activului la nivelul indicat de standardul de performanță cel mai recent evaluat. În alte cazuri, dovezile cantitative directe ale unei deprecieri pot fi indicate de o scădere semnificativă pe termen lung a serviciilor sau nivelurilor de producție preconizate a fi furnizate de activ.

- 33. Conceptul de prag de semnificație se aplică pentru a se identifica dacă valoarea recuperabilă a serviciilor unui activ trebuie să fie estimată. De exemplu, dacă evaluările anterioare arată că valoarea recuperabilă a serviciilor unui activ este în mod semnificativ mai mare decât valoarea sa contabilă, entitatea nu trebuie să reestimeze valoarea recuperabilă a serviciilor activului dacă nu s-au petrecut evenimente care să elimine acea diferență. În mod asemănător, analizele anterioare pot arăta că valoarea recuperabilă a serviciilor unui activ nu este sensibilă la unul (sau mai mulți) dintre indicatorii enumerați la punctul 27.
- 34. Dacă există un indicator al posibilei deprecieri a unui activ, acest lucru poate arăta faptul că (a) durata de viață utilă rămasă, (b) metoda de amortizare a activelor corporale (necorporale) sau (c) valoarea reziduală a activului trebuie revizuită și ajustată în conformitate cu IPSAS-ul aplicabil activului, chiar dacă nu se recunoaște nicio pierdere din depreciere pentru acel activ.

### **Evaluarea valorii recuperabile a serviciilor**

- 35. Prezentul standard definește valoarea recuperabilă a serviciilor drept cea mai mare valoare dintre valoarea justă a unui activ minus costurile generate de vânzare și valoarea sa de utilizare. Punctele 36-50 stabilesc bazele de evaluare a valorii recuperabile a serviciilor.
- 36. Nu este întotdeauna necesar să se determine atât valoarea justă minus costurile generate de vânzare a unui activ, cât și valoarea sa de utilizare. Dacă oricare dintre aceste valori depășește valoarea contabilă a activului, activul nu este depreciat și nu este necesar să se estimeze cealaltă valoare.



37. Ar putea fi posibil să se determine valoarea justă minus costurile generate de vânzare chiar dacă un activ nu este tranzacționat pe o piață activă. Punctul 42 stabilește baze alternative posibile pentru estimarea valorii juste minus costurile generate de vânzare atunci când nu există o piață activă pentru activul respectiv. Cu toate acestea, valoarea justă minus costurile generate de vânzare nu este întotdeauna posibil de determinat, din cauza absenței unei baze pentru estimarea fiabilă<sup>2</sup> a sumei care s-ar putea obține din vânzarea activului în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză. În acest caz, entitatea poate folosi valoarea de utilizare a activului ca valoare recuperabilă a serviciilor.
38. Dacă nu există niciun motiv pentru a crede că valoarea de utilizare a unui activ depășește semnificativ valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare, aceasta din urmă poate fi utilizată drept valoare recuperabilă a serviciilor. În această situație se găsesc, de cele mai multe ori, activele care sunt deținute în vederea cedării. Motivul este faptul că valoarea de utilizare a unui activ deținut în vederea cedării va consta în principal din încasările nete din cedare. Totuși, pentru multe active generatoare de fluxuri nemonetare din sectorul public care sunt deținute pe o bază continuă pentru a furniza servicii specializate sau bunuri publice comunității, valoarea de utilizare a activului este probabil să fie mai mare decât valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare.
39. În unele cazuri, estimările, mediile și artificiile de calcul pot oferi aproximări rezonabile ale calculului detaliat ilustrat în prezentul standard pentru a determina valoarea justă minus costurile generate de vânzare sau valoarea de utilizare.

### **Evaluarea valorii recuperabile a serviciilor unei imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată**

- 39A. Punctul 26A impune ca o imobilizare necorporală cu o durată de viață utilă nedeterminată să fie testată anual pentru depreciere prin compararea valorii sale contabile cu valoarea recuperabilă a serviciilor, independent de existența indicatorilor de depreciere. Cu toate acestea, cele mai recente calcule detaliat ale valorii recuperabile a serviciilor unui astfel de activ, efectuate într-o perioadă anterioară, pot fi utilizate în testul de depreciere pentru perioada curentă, cu condiția respectării simultane a următoarelor criterii:
- (a) Dacă imobilizarea necorporală nu generează potențial de servicii din utilizarea continuă care este, în mare măsură, independent de cele generate de alte active sau grupuri de active, fiind așadar supusă unui test de depreciere ca parte a unității generatoare de numerar din care face

---

<sup>2</sup> Informațiile fiabile nu conțin erori semnificative, nu sunt părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă exact ceea ce susțin că reprezintă sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte. Punctul BC16 din IPSAS 1 detaliază abordarea tranzitorie pentru explicarea fiabilității.

- parte, activele și datoriile care formează acea unitate nu s-au modificat substanțial de la cel mai recent calcul al valorii recuperabile;
- (b) Cel mai recent calcul al valorii recuperabile a serviciilor a generat o valoare care a depășit valoarea contabilă a activului cu o marjă semnificativă; și
  - (c) Pe baza analizei evenimentelor survenite și a circumstanțelor care s-au modificat de la cel mai recent calcul al valorii recuperabile a serviciilor, este foarte puțin probabil ca valoarea recuperabilă actuală determinată a serviciilor să fie mai mică decât valoarea contabilă a activului.

### **Valoarea justă minus costurile generate de vânzare**

40. Cea mai bună dovadă a valorii juste minus costurile generate de vânzare a unui activ este prețul dintr-un contract de vânzare irevocabil din cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective, ajustat în funcție de costurile marginale direct atribuibile cedării activului respectiv.
41. Dacă nu există niciun contract de vânzare irevocabil, dar activul este tranzacționat pe o piață activă, valoarea justă minus costurile generate de vânzare este reprezentată de prețul activului pe piață minus costurile asociate cedării activului. Prețul de piață corespunzător este în mod normal prețul curent de ofertă. Atunci când prețurile de ofertă nu sunt disponibile, prețul celei mai recente tranzacții poate oferi o bază pentru estimarea valorii juste minus costurile generate de vânzare, cu condiția să nu se fi înregistrat nicio modificare majoră a mediului economic între data tranzacției și data estimării.
42. Dacă nu există niciun contract de vânzare irevocabil sau nicio piață activă pentru un activ, valoarea justă minus costurile generate de vânzare este calculată pe baza celor mai bune informații disponibile cu privire la suma pe care entitatea o poate obține, la data de raportare, din cedarea activului în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză, după deducerea costurilor asociate cedării. Pentru a determina această valoare, o entitate poate lua în considerare rezultatele tranzacțiilor recente cu active similare din același sector de activitate. Valoarea justă minus costurile generate de vânzare nu reflectă o vânzare forțată, cu excepția cazului în care conducerea sau organismul de conducere este constrâns(ă) să vândă imediat.
43. Costurile asociate cedării, altele decât cele care au fost deja recunoscute ca datorii, sunt deduse atunci când se calculează valoarea justă minus costurile generate de vânzare. Exemple de astfel de costuri sunt costurile legale, taxele de timbru și alte taxe similare de tranzacție, costurile aferente îndepărtării activului, precum și costurile marginale directe pentru a face activul viabil pentru vânzare. Cu toate acestea, beneficiile pentru terminarea contractelor de muncă (așa cum sunt definite în IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*) și costurile asociate reducerii sau reorganizării activității ca urmare a cedării unui activ nu sunt considerate costuri marginale directe aferente cedării activului.

**Valoarea de utilizare**

44. Prezentul standard definește valoarea de utilizare a unui activ generator de fluxuri nemonetare drept valoarea actualizată a potențialului de servicii rămas al activului. Valoarea de utilizare din prezentul standard se referă la valoarea de utilizare a unui activ generator de fluxuri nemonetare, în afară de cazul în care se specifică altfel. Valoarea actualizată a potențialului de servicii rămas al activului se determină prin utilizarea oricăreia dintre abordările identificate la punctele 45-49, după caz.

*Abordarea bazată pe costul de înlocuire amortizat*

45. Conform acestei abordări, valoarea actualizată a potențialului de servicii rămas al unui activ este determinată ca fiind costul de înlocuire amortizat al activului. Costul de înlocuire al unui activ este costul înlocuirii potențialului de servicii brut al activului. Acest cost este amortizat pentru a reflecta activul în condiția sa de utilizare. Un activ poate fi înlocuit fie prin reproducerea (replicarea) activului existent, fie prin înlocuirea potențialului de servicii brut. Costul de înlocuire amortizat este evaluat drept costul de reproducere sau de înlocuire al activului, oricare este mai scăzut, minus amortizarea cumulată calculată pe baza unui astfel de cost, pentru a reflecta potențialul de servicii deja consumat sau expirat al activului.
46. Costul de înlocuire și costul de reproducere ale unui activ sunt determinate pe o bază optimizată. Explicația este că entitatea nu ar înlocui sau nu ar reproduce activul printr-un activ asemănător dacă activul înlocuit sau reprodus ar fi un activ supraproiectat sau cu supracapacitate. Activele supraproiectate conțin caracteristici care nu sunt necesare pentru bunurile sau serviciile pe care le furnizează activul. Activele cu supracapacitate sunt activele care au o capacitate mai mare decât este necesar pentru satisfacerea cererii pentru bunurile sau serviciile furnizate de activ. Determinarea costului de înlocuire sau a costului de reproducere al unui activ pe o bază optimizată reflectă astfel potențialul de servicii necesar al activului.
47. În anumite cazuri, capacitatea de rezervă sau excedentară este deținută din motive de siguranță sau din alte motive. Aceasta rezultă din nevoia de a se asigura că există capacitatea corespunzătoare de servicii în circumstanțele particulare ale entității. De exemplu, departamentul de pompieri trebuie să aibă autospeciale pregătite pentru a furniza servicii în caz de urgență. O astfel de capacitate de rezervă sau excedentară face parte din potențialul de servicii necesar al activului.

*Abordarea bazată pe costul de restaurare*

48. Costul de restaurare este costul de reconstituire a potențialului de servicii al unui activ la nivelul său de dinaintea deprecierii. Conform acestei abordări, valoarea actualizată a potențialului de servicii rămas al activului este determinată prin

scăderea costului estimat de restaurare a activului din costul curent al înlocuirii potențialului de servicii rămas al activului înaintea deprecierei. Cel din urmă cost este determinat, de regulă, ca fiind costul amortizat de reproducere sau de înlocuire a activului, oricare este mai scăzut. Punctele 45 și 47 includ îndrumări suplimentare pentru determinarea costului de înlocuire sau de reproducere al unui activ.

#### *Abordarea bazată pe unități de servicii*

49. Conform acestei abordări, valoarea actualizată a potențialului de servicii rămas al activului este determinată prin reducerea costului curent al potențialului de servicii rămas al activului înainte de depreciere pentru a corespunde numărului redus de unități de servicii preconizat pentru activul în stare de depreciere. La fel ca în cazul abordării bazate pe costul de restaurare, costul curent al înlocuirii potențialului de servicii rămas al activului înainte de depreciere este determinat, în general, ca fiind costul amortizat de reproducere sau de înlocuire al activului înainte de depreciere, oricare este mai scăzut.

#### **Aplicarea abordărilor**

50. Alegerea celei mai adecvate abordări pentru evaluarea valorii de utilizare depinde de disponibilitatea datelor și de natura deprecierei:
- (a) Deprecierile identificate din modificările semnificative pe termen lung în mediul tehnologic, juridic sau al politicilor guvernamentale se pot evalua, în general, prin utilizarea unei abordări bazate pe costul de înlocuire amortizat sau a unei abordări bazate pe unități de servicii, după caz;
  - (b) Deprecierile identificate dintr-o modificare semnificativă pe termen lung a gradului sau a modului de utilizare, inclusiv cele identificate la încetarea sau aproape încetarea cererii, se pot evalua, în general, prin utilizarea abordării bazate pe costul de înlocuire amortizat sau a abordării bazate pe unitățile de servicii, după caz; și
  - (c) Deprecierile identificate din deteriorarea fizică se evaluează, în general, prin utilizarea abordării bazate pe costul de restaurare sau a abordării bazate pe costul de înlocuire amortizat, după caz.

#### **Recunoașterea și evaluarea unei pierderi din depreciere**

51. Punctele 52-57 stabilesc dispozițiile pentru recunoașterea și evaluarea pierderilor din depreciere pentru un activ. În prezentul standard, pierderea din depreciere se referă la pierderea din deprecierea unui activ generator de fluxuri nemonetare, în afară de cazul în care se specifică altfel.
52. **Dacă și numai dacă valoarea recuperabilă a serviciilor unui activ este mai mică decât valoarea sa contabilă, valoarea contabilă a activului trebuie**

**redușă pentru a fi egală cu valoarea recuperabilă a serviciilor. O astfel de reducere reprezintă o pierdere din depreciere.**

53. Așa cum s-a arătat la punctul 26, prezentul standard îi impune unei entități să realizeze o estimare formală a valorii recuperabile a serviciilor în cazul în care este prezent un indicator al deprecierei. Punctele 27-33 identifică indicatorii-cheie care conduc la concluzia că a avut loc o pierdere din depreciere.
54. **O pierdere din depreciere trebuie recunoscută imediat în surplus sau deficit, cu excepția situațiilor în care activul este contabilizat la valoarea reevaluată în conformitate cu un alt standard (de exemplu, în conformitate cu modelul de reevaluare din IPSAS 17 și IPSAS 31). Orice pierdere din deprecierea unui activ reevaluat trebuie tratată drept o scădere din reevaluare în conformitate cu celălalt standard.**
- 54A. O pierdere din deprecierea unui activ care nu a fost reevaluat este recunoscută în surplus sau deficit. Totuși, o pierdere din deprecierea unui activ reevaluat este recunoscută în surplusul din reevaluare în măsura în care pierderea din depreciere nu depășește valoarea surplusului din reevaluare pentru acel activ individual în conformitate cu IPSAS 31 sau pentru acea clasă de active în conformitate cu IPSAS 17. O astfel de pierdere din deprecierea unui activ reevaluat reduce surplusul din reevaluare pentru acel activ individual în conformitate cu IPSAS 31 sau pentru acea clasă de active în conformitate cu IPSAS 17.
55. **În cazul în care valoarea estimată a unei pierderi din depreciere este mai mare decât valoarea contabilă a activului aferent, o entitate trebuie să recunoască o datorie dacă și numai dacă acest lucru este impus de un alt IPSAS.**
56. În cazul în care estimarea pierderii din depreciere este mai mare decât valoarea contabilă a activului, valoarea contabilă a activului se reduce la zero, cu o valoare corespunzătoare recunoscută în surplus sau deficit. O datorie va fi recunoscută numai dacă un alt IPSAS prevede acest lucru. Un exemplu este situația în care o instalație construită în scopuri militare nu mai este folosită, iar entității i se impune prin lege să dezafecteze astfel de instalații dacă nu mai sunt utilizabile. Entitatea poate să constituie un provizion pentru costurile de demontare dacă acest lucru este impus de IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*.
57. **După recunoașterea unei pierderi din depreciere, cheltuiala cu amortizarea activelor corporale (necorporale) aferentă activului trebuie ajustată în perioadele viitoare în vederea alocării valorii contabile revizuite a activului minus valoarea sa reziduală (dacă există), în mod sistematic, pe toată durata de viață utilă rămasă.**

## Reluarea unei pierderi din depreciere

58. Punctele 59-70 stabilesc dispozițiile privind reluarea unei pierderi din depreciere recunoscute în perioadele anterioare pentru un activ.
59. **La fiecare dată de raportare, o entitate trebuie să evalueze existența indicatorilor reducerii sau anulării unei pierderi din depreciere recunoscute în perioadele anterioare pentru un activ. În cazul în care sunt identificați astfel de indicatori, entitatea trebuie să estimeze valoarea recuperabilă a serviciilor aceluiași activ.**
60. **La evaluarea existenței sau inexistenței unui indicator că o pierdere din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru un activ nu mai există sau s-a redus, o entitate trebuie să țină cont cel puțin de următorii indicatori:**

### Surse externe de informații

- (a) **Reparația cererii sau a nevoii pentru serviciile furnizate de activ;**
- (b) **Pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative pe termen lung, cu efect favorabil asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat în mediul tehnologic, juridic sau al politicilor guvernamentale în care entitatea își desfășoară activitatea;**

### Surse interne de informații

- (c) **Pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative pe termen lung, cu efect favorabil asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat în ceea ce privește gradul sau modul în care activul este utilizat sau se preconizează că va fi utilizat. Aceste modificări includ costurile suportate de-a lungul perioadei pentru a îmbunătăți sau pentru a spori performanța activului sau pentru a restructura activitatea căreia îi aparține activul;**
- (d) **O decizie de reluare a construcției activului, care a fost oprită anterior terminării sau aducerii activului în stare de folosință; și**
- (e) **Raportările interne conțin dovezi care indică faptul că performanța serviciilor aferente activului este sau va fi în mod semnificativ mai bună decât s-a preconizat.**
61. Indicatorii unei potențiale reduceri a unei pierderi din depreciere de la punctul 60 oglindesc, în principal, indicatorii unei eventuale pierderi din depreciere de la punctul 27.
62. Lista de la punctul 60 nu este exhaustivă. O entitate poate identifica alți indicatori ai reluării unei pierderi din depreciere care ar impune, de asemenea, entității să reestimeze valoarea recuperabilă a serviciilor activului. De exemplu, oricare

dintre următoarele poate constitui un indicator că pierderea din depreciere poate fi reluată:

- (a) O creștere semnificativă a valorii de piață a activului; sau
  - (b) O creștere semnificativă pe termen lung a cererii sau a nevoii pentru serviciile furnizate de activ.
63. Un angajament de a întrerupe sau de a restructura o operațiune în viitorul apropiat indică reluarea unei pierderi din depreciere a unui activ care aparține acelei operațiuni atunci când un astfel de angajament constituie o modificare semnificativă pe termen lung, cu efect favorabil asupra entității, în gradul sau modul de utilizare a celui activ. Circumstanțele în care un astfel de angajament indică reluarea deprecierei sunt adesea legate de cazurile în care întreruperea sau restructurarea preconizată a operațiunii ar crea oportunități de îmbunătățire a utilizării activului. Un exemplu este un aparat cu raze X care a fost utilizat sub capacitate de o clinică administrată de un spital public și, ca urmare a restructurării, se preconizează a fi transferat la secția principală de radiologie a spitalului, unde va fi utilizat mult mai bine. Într-un astfel de caz, angajamentul de a întrerupe sau de a restructura operațiunea clinicii poate indica faptul că o pierdere din depreciere recunoscută pentru activ în perioadele anterioare ar putea fi reluată.
64. Dacă există un indicator al posibilității ca o pierdere din depreciere recunoscută pentru un activ să nu mai existe sau să fi scăzut, acest lucru ar putea însemna că (a) durata de viață utilă rămasă, (b) metoda de amortizare a activelor corporale (necorporale) sau (c) valoarea reziduală trebuie revizuită și ajustată în conformitate cu IPSAS-ul aplicabil activului, chiar dacă nu este reluată nicio pierdere din depreciere pentru activul respectiv.
65. **O pierdere din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru un activ trebuie reluată dacă și numai dacă s-a produs o modificare a estimărilor utilizate pentru a determina valoarea recuperabilă a serviciilor activului de la recunoașterea ultimei pierderi din depreciere. Într-o astfel de situație, valoarea contabilă a activului trebuie să crească până la valoarea recuperabilă a serviciilor, cu excepția situației prevăzute la punctul 68. Această creștere reprezintă o reluare a unei pierderi din depreciere.**
66. Prezentul standard îi impune unei entități să facă o estimare oficială a valorii recuperabile a serviciilor numai dacă există un indicator al unei reluări a unei pierderi din depreciere. Punctul 60 identifică indicatorii-cheie conform cărora o pierdere din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru un activ este posibil să nu mai existe sau să se fi diminuat.
67. O reluare a unei pierderi din depreciere reflectă o creștere a valorii estimate recuperabile a serviciilor unui activ fie prin utilizare, fie prin vânzare de la data la care o entitate a recunoscut ultima oară o pierdere din depreciere pentru

activul respectiv. Punctul 77 prevede ca o entitate să identifice modificarea estimărilor care generează creșterea valorii recuperabile a serviciilor. Exemple de modificări ale estimărilor includ:

- (a) O modificare a bazei de determinare a valorii recuperabile a serviciilor (adică valoarea recuperabilă a serviciilor se bazează pe valoarea justă minus costurile generate de vânzare sau pe valoarea de utilizare);
  - (b) Dacă valoarea recuperabilă a serviciilor se baza pe valoarea de utilizare, o modificare a estimării componentelor valorii de utilizare; sau
  - (c) Dacă valoarea recuperabilă a serviciilor se baza pe valoarea justă minus costurile generate de vânzare, o modificare a estimării componentelor valorii juste minus costurile generate de vânzare.
68. **Valoarea contabilă majorată a unui activ atribuibilă reluării unei pierderi din depreciere nu trebuie să depășească valoarea contabilă care ar fi fost determinată (după deducerea deprecierii sau amortizării) în cazul în care în perioadele anterioare nu ar fi fost recunoscută nicio pierdere din depreciere pentru activul respectiv.**
69. **Reluarea unei pierderi din depreciere aferentă unui activ trebuie recunoscută imediat în surplus sau deficit, cu excepția situațiilor în care activul este contabilizat la valoarea reevaluată în conformitate cu un alt standard (de exemplu, în conformitate cu modelul de reevaluare din IPSAS 17 și IPSAS 31). Orice reluare a unei pierderi din deprecierea unui activ reevaluat trebuie tratată ca o creștere din reevaluare în conformitate cu celălalt standard.**
- 69A. O reluare a unei pierderi din deprecierea unui activ reevaluat este recunoscută direct în rezerva din reevaluare și crește surplusul din reevaluare pentru acel activ individual în conformitate cu IPSAS 31 sau pentru acea clasă de active în conformitate cu IPSAS 17. Totuși, în măsura în care o pierdere din deprecierea aceluiași activ individual reevaluat sau aceleași clase de active reevaluate a fost recunoscută anterior în surplus sau deficit, o reluare a acelei pierderi din depreciere este, de asemenea, recunoscută în surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 31 sau IPSAS 17.
70. **După recunoașterea unei reluări a unei pierderi din depreciere, cheltuielile cu deprecierea (amortizarea) pentru activ trebuie ajustate în perioadele viitoare pentru a se alocă valoarea contabilă revizuită a activului minus valoarea sa reziduală (dacă există) pe o bază sistematică pe perioada duratei de viață utilă rămasă.**

## Reclasificarea activelor

71. **O reclasificare a activelor de la active generatoare de numerar la active generatoare de fluxuri nemonetare sau de la active generatoare de fluxuri**



nemonetare la active generatoare de numerar trebuie să aibă loc numai atunci când există dovada clară că o astfel de reclasificare este adecvată. Doar o reclasificare nu declanșează în mod necesar un test de depreciere sau reluarea unei pierderi din depreciere. În schimb, indicatorul care impune efectuarea unui test de depreciere sau reluarea unei pierderi din depreciere provine, cel puțin, din indicatorii care se aplică activului după reclasificare.

72. Există condiții în care entitățile din sectorul public ar putea decide că este adecvată reclasificarea unui activ generator de fluxuri nemonetare drept activ generator de numerar. De exemplu, o stație de epurare a apelor uzate a fost construită în principal pentru a epura apa uzată de la un adăpost social, pentru care nu este perceput niciun preț. Adăpostul social a fost demolat, iar terenul va fi utilizat în scopuri industriale și comerciale. Se intenționează ca în viitor stația să fie utilizată pentru a epura apa uzată la tarife comerciale. În urma acestei decizii, entitatea din sectorul public decide să reclasifice stația de epurare a apelor uzate drept activ generator de numerar.

## Prezentarea informațiilor

- 72A. **O entitate trebuie să prezinte criteriile stabilite de aceasta pentru a face distincție între activele generatoare de fluxuri nemonetare și activele generatoare de numerar.**
73. **O entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare clasă de active:**
- (a) **Valoarea pierderilor din depreciere recunoscută în surplus sau deficit în timpul perioadei, precum și elementul-rând (elementele-rând) din situația performanței financiare în care sunt incluse acele pierderi din depreciere; și**
  - (b) **Valoarea reluărilor pierderilor din depreciere recunoscută în surplus sau deficit în timpul perioadei și elementul-rând (elementele-rând) din situația performanței financiare în care sunt reluate acele pierderi din depreciere;**
  - (c) **Valoarea pierderilor din deprecierea activelor reevaluate recunoscută direct în surplusul din reevaluare în timpul perioadei; și**
  - (d) **Valoarea reluărilor pierderilor din deprecierea activelor reevaluate recunoscută direct în surplusul din reevaluare în timpul perioadei.**
- 73A. [Eliminat]
74. O clasă de active este o grupare de active de natură și utilizare similare în activitățile entității.

75. Informațiile prevăzute la punctul 73 pot fi prezentate împreună cu alte informații prezentate pentru clasele de active. De exemplu, aceste informații pot fi incluse în reconcilierea valorii contabile a imobilizărilor corporale dintre începutul și sfârșitul perioadei, în conformitate cu IPSAS 17.
76. **O entitate care raportează informații pe segmente în conformitate cu IPSAS 18, *Raportarea pe segmente*, trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare segment raportat:**
- (a) **Valoarea pierderilor din depreciere recunoscută în surplus sau deficit din timpul perioadei; și**
  - (b) **Valoarea reluărilor pierderilor din depreciere recunoscută în surplus sau deficit din timpul perioadei.**
77. **O entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare pierdere semnificativă din depreciere recunoscută sau reluată în timpul perioadei:**
- (a) **Evenimentele și circumstanțele care au condus la recunoașterea sau reluarea pierderii din depreciere;**
  - (b) **Valoarea pierderii din depreciere recunoscute sau reluate;**
  - (c) **Natura activului;**
  - (d) **Segmentul căruia îi aparține activul, dacă entitatea raportează informații pe segmente în conformitate cu IPSAS 18;**
  - (e) **Dacă valoarea recuperabilă a serviciilor activului este valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare sau valoarea sa de utilizare;**
  - (f) **Dacă valoarea recuperabilă a serviciilor este valoarea justă minus costurile generate de vânzare, baza utilizată pentru a determina valoarea justă minus costurile generate de vânzare (de exemplu, dacă valoarea justă a fost determinată prin referire la o piață activă); și**
  - (g) **Dacă valoarea recuperabilă a serviciilor este valoarea de utilizare, abordarea folosită pentru a determina valoarea de utilizare.**
78. **O entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru pierderile agregate din depreciere și reluările agregate ale pierderilor din depreciere recunoscute în timpul perioadei pentru care nu s-au prezentat informații în conformitate cu punctul 77:**
- (a) **Principalele clase de active afectate de pierderile din depreciere (și principalele clase de active afectate de reluările pierderilor din depreciere); și**

- (b) **Principalele evenimente și circumstanțe care au condus la recunoașterea acestor pierderi din depreciere și reluări ale pierderilor din depreciere.**

79. O entitate este încurajată să prezinte ipotezele-cheie utilizate pentru a determina valoarea recuperabilă a serviciilor activelor în cursul perioadei.

## Prevederi tranzitorii

80. [Eliminat]
- 80A. **Amendamentul la punctul 27 trebuie aplicat prospectiv de la data aplicării sale.**
81. [Eliminat]
- 81A. Punctele 2, 54, 69 și 73 au fost modificate, punctele 7 și 11 au fost eliminate și punctele 54A și 69A au fost adăugate de documentul *Deprecierea activelor reevaluate* (Amendamente la IPSAS 21 și IPSAS 26) emis în iulie 2016. Acele amendamente trebuie aplicate prospectiv de la data aplicării acestora.

## Data intrării în vigoare

82. **O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2006 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2006, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 82A. **IPSAS 31 a modificat punctele 2 și 7 și a adăugat punctele 26A, 26B și 39A. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 aprilie 2011 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 31 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 aprilie 2011, amendamentele trebuie aplicate și pentru acea perioadă anterioară.**
- 82B. **Punctul 27 a fost modificat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2011* emis în octombrie 2011. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2013, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 82C. **Punctele 80, 81 și 83 au fost modificate de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei**

- date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 33 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, atunci amendamentele trebuie aplicate și pentru acea perioadă anterioară.
- 82D. **IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, și IPSAS 37, *Angajamente comune*, emise în ianuarie 2015, au modificat punctul 13. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente atunci când aplică IPSAS 35 și IPSAS 37.**
- 82E. **Punctele 3, 4 și 15 au fost eliminate, iar punctele 6, 20 și 21 au fost modificate de documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 82F. **Documentul *Deprecierea activelor reevaluate* (Amendamente la IPSAS 21 și IPSAS 26) a modificat punctele 2, 54, 69 și 73, a eliminat punctele 7 și 11 și a adăugat punctele 54A, 69A și 81A. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele respective pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 82G. **Punctul 43 a fost modificat de IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*, emis în iulie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 39.**
- 82H. **Punctul 14 a fost modificat, iar punctul 20A a fost adăugat de IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2019, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 40.**
- 82I. **Punctele 2, 9 și 13 au fost modificate de IPSAS 41, emis în august 2018. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2022 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate**

**aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2022, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 41.**

- 82J. **Punctele 54A și 69A au fost modificate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2019*, emis în ianuarie 2020. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2021 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date.**
83. Atunci când o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente conform definiției din IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, în scopuri de raportare financiară ulterior acestei date de intrare în vigoare, prezentul standard se aplică situațiilor financiare anuale ale entității care acoperă perioadele care încep la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acestei date.

## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 21.*

### Introducere

- BC1. Programul IPSASB de convergență cu IFRS-urile este un element important în programul de lucru al IPSASB. Politica IPSASB este ca IPSAS-urile pe bază de angajamente să fie convergente cu IFRS-urile emise de către IASB atunci când este adecvat pentru entitățile din sectorul public.
- BC2. IPSAS-urile conforme cu contabilitatea de angajamente se bazează pe IFRS-urile emise de IASB, în măsura în care dispozițiile acestor standarde sunt aplicabile în sectorul public. Dispozițiile prezentului standard au fost elaborate în conformitate cu această politică. IAS 36 le impune entităților să determine valoarea recuperabilă a unui activ dacă există indicatori că activul este depreciat. Valoarea recuperabilă a unui activ este definită ca fiind cea mai mare valoare dintre valoarea de utilizare și valoarea justă minus costurile generate de vânzare ale activului. Prezentul standard include o definiție similară.
- BC3. IAS 36 se aplică activelor generatoare de numerar și unităților generatoare de numerar, în timp ce prezentul standard se aplică activelor individuale generatoare de fluxuri nemonetare. Acest fapt conduce la o serie de diferențe între cele două standarde. Principalele diferențe sunt:
- Metoda de evaluare a valorii de utilizare a unui activ generator de fluxuri nemonetare conform prezentului standard este diferită de cea aplicată unui activ generator de numerar conform IAS 36;
  - Prezentul standard nu le impune entităților să aplice un test de depreciere imobilizărilor corporale înregistrate la valori reevaluate; și
  - Prezentul standard nu include o diminuare a valorii de piață semnificativ mai mare decât s-ar preconiza ca urmare a trecerii timpului sau a utilizării normale drept un indicator minim al deprecierei. Acest indicator este inclus ca indicator suplimentar al faptului că poate exista o depreciere.

Motivele IPSASB de a se abate de la dispozițiile din IAS 36 sunt explicate la punctele de mai jos.

- BC4. O Invitație la comentarii (ITC), *Deprecierea activelor*, emisă în 2000, propunea o abordare a contabilizării deprecierei pentru activele entităților din sectorul public care aplicau IAS 36 în măsura în care aceasta era adecvată. ED 23, *Deprecierea activelor*, a fost elaborat după analiza răspunsurilor la ITC și emis în 2003. Prezentul standard a fost elaborat după analizarea răspunsurilor la ED 23.

### Active generatoare de numerar

- BC5. IAS 36 îi impune unei entități să determine valoarea de utilizare drept valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare preconizate să derive din (a) utilizarea

continuă a activului sau a unității generatoare de numerar și din (b) cedarea sa la sfârșitul duratei sale de viață utilă. Potențialul de servicii al activelor generatoare de numerar este reflectat de capacitatea acestor active de a genera fluxuri de trezorerie viitoare. IPSAS 26 se bazează pe IAS 36. Dispozițiile din IPSAS 26 se aplică activelor generatoare de numerar deținute de entitățile din sectorul public. Prezentul standard impune entităților din sectorul public să aplice IPSAS 26 pentru contabilizarea deprecierei activelor generatoare de numerar.

- BC5A. IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, a fost emis în ianuarie 2017. IPSAS 40 include dispoziții pentru recunoașterea și evaluarea fondului comercial. La elaborarea IPSAS 40, IPSASB a analizat dispozițiile privind deprecierea fondului comercial. IPSASB a observat că fondul comercial nu generează beneficii economice independente de alte active și, prin urmare, este evaluat pentru depreciere ca parte a unui grup de active. Fondul comercial poate fi evaluat doar în raport cu fluxurile de trezorerie, fie că sunt intrări de numerar pozitive sau reduceri ale ieșirilor de numerar nete. IPSASB a remarcat și că IPSAS 21 tratează doar deprecierea activelor individuale și evaluează deprecierea în raport cu valoarea actualizată a potențialului de servicii rămas al activului. Prin urmare, IPSASB a concluzionat că nu ar fi adecvat să aplice IPSAS 21 la deprecierea fondului comercial. IPSASB a ajuns la concluzia că, în contextul deprecierei, fondul comercial trebuie să fie considerat un activ generator de numerar indiferent dacă operațiunea cu care are legătură este o operațiune generatoare de numerar. IPSASB a fost de acord să includă îndrumări suplimentare în IPSAS 21 și IPSAS 26 privind faptul că fondul comercial trebuie considerat un activ generator de numerar în contextul deprecierei.

### **Active generatoare de fluxuri nemonetare**

- BC6. La analizarea principiilor care susțin conceptul de valoare de utilizare drept aplicabil activelor generatoare de fluxuri nemonetare, IPSASB a fost de acord că valoarea de utilizare a unui activ generator de fluxuri nemonetare ar trebui să fie evaluată având drept referință valoarea actualizată a potențialului de servicii rămas al activului. Aceasta reproduce abordarea folosită în IAS 36.

### **Determinarea valorii de utilizare**

- BC7. Determinarea valorii de utilizare (valoarea actualizată a potențialului de servicii rămas) a unui activ generator de fluxuri nemonetare poate fi abordată în mai multe moduri. O abordare care reproduce IAS 36 implică estimarea și actualizarea intrărilor de numerar care ar rezulta dacă entitatea și-ar vinde serviciile sau alte produse pe piață. Totuși, IPSASB este de părere că este puțin probabil ca această abordare să poată fi utilizată în practică din cauza complexității presupuse de determinarea prețurilor adecvate la care să se evalueze unitățile de servicii sau alte unități de producție și de estimarea ratei de actualizare adecvate.

- BC8. Alte abordări reflectă o determinare implicită a valorii de utilizare. În acest sens, IPSASB a analizat abordarea bazată pe valoarea de piață și abordările care evaluează costul de înlocuire amortizat și care includ analize ale costului de restaurare și ale unităților de servicii.

*Abordarea bazată pe valoarea de piață*

- BC9. Conform acestei abordări, în cazul în care există o piață activă pentru activ, valoarea de utilizare a activului generator de fluxuri nemonetare este evaluată la valoarea de piață observabilă a activului. Atunci când nu este disponibilă o piață activă pentru activ, entitatea utilizează cea mai bună dovadă disponibilă a pieței privind prețul la care activul ar putea fi schimbat între părți interesate și în cunoștință de cauză într-o tranzacție desfășurată în condiții obiective, în funcție de cea mai ridicată și de cea mai bună utilizare a activului pentru care participanții pe piață ar fi pregătiți să plătească în circumstanțele actuale. IPSASB a observat că utilizarea valorii observabile de piață ca înlocuitor al valorii de utilizare era redundantă, deoarece valoarea de piață era diferită de valoarea justă minus costurile generate de vânzare (celălalt element al estimării valorii recuperabile a serviciilor) a activului numai prin valoarea costurilor de cedare. Prin urmare, valoarea de piață ar putea fi reprezentată eficient de elementul valoare justă minus costurile generate de vânzare din valoarea recuperabilă a serviciilor.

*Abordarea bazată pe costul de înlocuire amortizat*

- BC10. Conform acestei abordări, valoarea de utilizare a activului este determinată ca fiind cel mai scăzut cost la care potențialul de servicii brut înglobat în activ ar putea fi obținut în cursul normal al activității minus valoarea potențialului de servicii care s-a consumat deja. Această abordare presupune că entitatea înlocuiește potențialul de servicii rămas al activului dacă este privată de acesta. Un activ poate fi înlocuit fie prin reproducere (cum ar fi activele specializate), fie prin înlocuirea potențialului de servicii brut. Prin urmare, valoarea de utilizare este evaluată drept costul de reproducere sau de înlocuire a activului, oricare este mai scăzut, minus amortizarea cumulată calculată pe baza unui astfel de cost, pentru a reflecta potențialul de servicii deja consumat sau expirat al activului.

*Abordarea bazată pe costul de restaurare*

- BC11. Această abordare este, de obicei, utilizată atunci când pierderile din depreciere rezultă din deteriorări. Conform acestei abordări, valoarea de utilizare a activului este determinată prin scăderea costului estimat de restaurare a activului din costul amortizat de înlocuire sau de reproducere al activului înaintea deprecierii.

*Abordarea bazată pe unități de servicii*

- BC12. Conform acestei abordări, valoarea de utilizare a activului este determinată prin reducerea costului amortizat de înlocuire sau de reproducere al activului



înainte de depreciere pentru a corespunde numărului redus de unități de servicii preconizat pentru activul în stare de depreciere.

### *Abordări adoptate*

BC13. IPSASB a fost de acord că valoarea de utilizare a unui activ generator de fluxuri nemonetare va fi evaluată prin utilizarea abordării bazate pe costul de înlocuire amortizat, a abordării bazate pe costul de restaurare sau a abordării bazate pe unitățile de servicii de mai sus, după caz.

### **Alte active**

BC14. IPSAS 21 conține dispoziții specifice pentru testarea imobilizărilor necorporale pentru depreciere și pentru recunoașterea și evaluarea pierderilor din depreciere legate de imobilizările necorporale. Aceste dispoziții sunt complementare dispozițiilor din IPSAS 31, *Imobilizări necorporale*. Imobilizările necorporale generatoare de fluxuri nemonetare evaluate la cost sunt incluse în domeniul de aplicare al prezentului standard și trebuie testate pentru depreciere în conformitate cu dispozițiile din prezentul standard.

### **Grup de active și active corporative**

BC15. Conform IAS 36, în cazul în care nu este posibil să se determine valoarea recuperabilă a unui activ individual, se va determina valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar a activului (CGU). CGU este cel mai mic grup identificabil de active (a) care generează intrări de numerar din utilizarea continuă și (b) care este în mare parte independent de intrările de numerar generate de alte active sau grupuri de active. IPSASB a analizat conceptul de unitate generatoare de servicii într-un context generator de fluxuri nemonetare. Având în vedere că dispozițiile din prezentul standard se aplică activelor individuale, s-a observat că adoptarea unui astfel de concept prin analogie cu conceptul CGU din IAS 36 nu este necesară, deoarece este posibil să se identifice potențialul de servicii al activelor individuale. Mai mult, adoptarea sa ar complica în mod nejustificat contabilizarea deprecierei activelor generatoare de fluxuri nemonetare.

BC16. Conform IAS 36, alte active decât fondul comercial care contribuie la fluxurile de trezorerie viitoare a două sau mai multe CGU sunt considerate active corporative. Într-un context generator de numerar, deoarece activele corporative nu generează intrări de numerar separate, deprecierea activelor corporative este tratată ca parte a deprecierei unității generatoare de numerar de care aparțin activele corporative. IPSASB a observat că într-un context generator de fluxuri nemonetare conceptul de unitate generatoare de servicii nu este garantat, așa cum se arată la punctul BC15 de mai sus. IPSASB a mai observat că astfel de active fac adesea parte integrantă din funcția de prestare a serviciilor, iar deprecierea lor trebuie tratată la fel ca cea a altor active generatoare de fluxuri nemonetare ale entității.

**Imobilizări corporale și imobilizări necorporale**

- BC17. La momentul la care prezentul standard a fost aprobat în decembrie 2004, acesta nu impunea aplicarea unui test de depreciere activelor generatoare de fluxuri nemonetare care sunt contabilizate la valori reevaluate în conformitate cu modelul de reevaluare din IPSAS 17 și IPSAS 31. IPSASB a fost de părere că, în conformitate cu modelul de reevaluare din IPSAS 17 și IPSAS 31, activele ar fi reevaluate cu suficientă regularitate pentru a asigura contabilizarea lor la o valoare care nu diferă semnificativ de valoarea lor justă la data de raportare și că orice depreciere ar fi luată în calcul în cadrul evaluării. Prin urmare, orice diferență dintre valoarea contabilă a activului și valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare va reprezenta costuri de cedare. IPSASB era de părere că, în majoritatea cazurilor, acestea nu vor fi importante și, din punct de vedere practic, nu era necesar să se evalueze valoarea recuperabilă a serviciilor unui activ și să se recunoască o pierdere din depreciere pentru costurile de cedare a unui activ generator de fluxuri nemonetare.
- BC18. Spre deosebire de prezentul standard, IAS 36 le impune entităților să testeze activele reevaluate pentru depreciere după ce au fost reevaluate. Raționamentul pentru această diferență a fost explicat în raport cu factorii stabiliți la punctele BC19 și BC20 de mai jos.
- BC19. În primul rând, există metode diferite de determinare a valorii recuperabile a serviciilor conform prezentului standard și de determinare a valorii recuperabile conform IAS 36. Valoarea recuperabilă a serviciilor este definită în prezentul standard drept cea mai mare valoare dintre valoarea justă a unui activ generator de fluxuri nemonetare minus costurile generate de vânzare și valoarea sa de utilizare. Conform prezentului standard, o entitate stabilește valoarea de utilizare a unui activ prin stabilirea costului curent de înlocuire a potențialului de servicii rămas al activului. Costul curent de înlocuire a potențialului de servicii rămas al activului se determină prin utilizarea abordării bazate pe costul de înlocuire amortizat și prin abordările descrise ca fiind abordarea bazată pe costul de restaurare și abordarea bazată pe unități de servicii. Aceste abordări pot fi adoptate și pentru evaluarea valorii juste conform IPSAS 17 și IPSAS 31, prin urmare, valoarea de utilizare este un punct de referință pentru valoarea justă. Valoarea recuperabilă este definită în IAS 36 drept valoarea cea mai ridicată dintre valoarea justă a unui activ minus costurile generate de vânzare și valoarea sa de utilizare. Conform IAS 36, valoarea de utilizare este determinată prin utilizarea valorii actualizate a fluxurilor de trezorerie preconizate să derive din utilizarea continuă a activului și eventuala sa cedare. IAS 36 stipulează că valoarea de utilizare poate fi diferită de valoarea justă a activului.
- BC20. În al doilea rând, dispoziția din IAS 36 de a combina active generatoare de fluxuri nemonetare cu active generatoare de numerar pentru a forma o unitate generatoare de numerar nu este reproducută în prezentul standard. Conform

IAS 36, acolo unde un activ nu produce încasări în numerar, el este combinat cu alte active pentru a forma o unitate generatoare de numerar, a cărei valoare de utilizare este apoi evaluată. Suma valorilor juste ale activelor care formează o unitate generatoare de numerar poate fi diferită de valoarea de utilizare a unității generatoare de numerar.

### **Deprecierea activelor reevaluate (Amendamente la IPSAS 21 și IPSAS 26)**

- BC20A. Ca o consecință a solicitărilor primite din partea jurisdicțiilor care aplică IPSAS-urile, în 2015 IPSASB a revizuit decizia sa inițială de a exclude imobilizările corporale și imobilizările necorporale din domeniul de aplicare al IPSAS 21.
- BC20B. IPSASB a considerat că motivația descrisă la punctele BC19 și BC20 pentru dispozițiile diferite din IPSAS 21 și IAS 36 a rămas în continuare solidă. IPSASB a recunoscut perspectiva potrivit căreia deprecierea vor fi luate în considerare în efectuarea reevaluărilor activelor pentru a asigura faptul că valorile contabile nu diferă semnificativ de valoarea justă, așa cum prevede punctul 44 din IPSAS 17 și punctul 74 din IPSAS 31.
- BC20C. IPSASB a recunoscut, de asemenea, faptul că a fost ambiguu dacă pierderile din depreciere și reluările pierderilor din depreciere sunt reevaluări, având în vedere faptul că sunt contabilizate într-o manieră asemănătoare. Punctul 51 din IPSAS 17 prevede ca o întreagă clasă de active să fie reevaluată dacă un element de imobilizări corporale care aparține acelei clase este reevaluat. Prin urmare, dacă pierderile din depreciere și reluările pierderilor din depreciere sunt interpretate drept reevaluări, consecințele sunt oneroase. IPSASB a considerat că ar trebui să remedieze această ambiguitate.
- BC20D. IPSASB a considerat, de asemenea, că este important ca utilizatorii să beneficieze de informațiile cantitative și calitative cu privire la deprecieri specificate la punctele 77 și 78 din IPSASB 21.
- BC20E. Obiectivul IPSASB pentru clarificarea ambiguității a fost de a asigura faptul că pierderile din depreciere și reluările pierderilor din deprecierea unui activ reevaluat nu impun unei entități să reevalueze întreaga clasă de active din care face parte elementul respectiv pentru a recunoaște pierderea din depreciere cu privire la acel element.
- BC20F. Deși includerea imobilizărilor corporale și a imobilizărilor necorporale evaluate la valorile lor reevaluate în domeniul de aplicare al IPSAS 21 înseamnă că o entitate trebuie să evalueze anual dacă există vreo indicație că activul ar putea fi depreciat, este probabil ca o entitate să fie conștientă de indicatorii cu privire la depreciere. Prin urmare, IPSASB a ajuns la concluzia că includerea imobilizărilor corporale și a imobilizărilor necorporale evaluate la valorile lor reevaluate în domeniul de aplicare al IPSAS 21 nu va avea consecințe excesive de oneroase pentru persoanele care întocmesc situațiile financiare.

BC20G. Ca rezultat al acestor analize, IPSASB a aprobat ED 57, *Deprecierea activelor reevaluate*, în septembrie 2015 și a publicat proiectul de expunere respectiv în luna următoare.

### Răspunsurile la ED 57

BC20H. Majoritatea respondenților la ED 57 au susținut propunerile și raționamentul IPSASB. IPSASB a analizat o propunere potrivit căreia faptul că pierderile din depreciere și reluările pierderilor din deprecierea unui activ reevaluat nu impun unei entități să reevalueze întreaga clasă de active din care face parte elementul respectiv poate fi clarificat mai pe scurt prin includerea unei simple afirmații în IPSAS 17.

BC20I. IPSASB a recunoscut acest punct de vedere, însă l-a considerat neadecvat din două motive. În primul rând, o astfel de abordare nu trata suficient diferitele metode de determinare a valorii de utilizare pentru activele generatoare de fluxuri nemonetare la momentul evaluării valorii recuperabile a serviciilor unui activ. Astfel de metode sunt abordarea bazată pe costul de înlocuire amortizat, abordarea bazată pe costul de restaurare și abordarea bazată pe unități de servicii. În al doilea rând, abordarea nu furnizează informațiile de care au nevoie utilizatorii în scopuri decizionale și legate de răspundere care sunt furnizate în prezentările de informații din IPSAS 21 și IPSAS 26. În consecință, IPSASB a decis să implementeze propunerile din ED 57 într-o reglementare finală.

BC20J. În urma comentariilor din partea respondenților la proiectul de expunere, IPSASB a reevaluat aserțiunea din Baza pentru concluzii la ED 57 privind faptul că din punct de vedere conceptual deprecierea sunt diferite de scăderile din reevaluare. Deoarece atât deprecierea, cât și scăderile din reevaluare presupun o diminuare a potențialului de servicii sau a capacității de a genera beneficii economice, IPSASB a ajuns la concluzia că din punct de vedere conceptual acestea se referă la același lucru. Cu toate acestea, există o diferență de ordin practic. Deprecierea sunt evenimente care afectează activele individuale sau grupurile de active în loc să afecteze rezultatul reevaluărilor periodice. Diferențele de ordin practic dintre acestea sunt reflectate în afirmația de la punctul 51A din IPSAS 17 potrivit căreia „pierderile din depreciere și reluările pierderilor din depreciere aferente unui activ conform IPSAS 21 și IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*, nu determină, în general, necesitatea reevaluării clasei de active căreia îi aparține activul sau grupul de active”.

### Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare deținute de GBE-uri

BC21. La momentul la care prezentul standard a fost emis, acesta prevedea ca deprecierea tuturor activelor deținute de [GBE-uri] (termenul dintre parantezele pătrate nu se mai folosește ca urmare a emiterii documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016) să fie contabilizată conform IAS 36. La momentul la care prezentul standard a fost emis, GBE-urile erau entități cu scop

lucrative, iar activele utilizate de ele erau în primul rând active generatoare de numerar. La momentul la care prezentul standard a fost emis, *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* stabilea clar că GBE-urile erau entități cu scop lucrativ și, prin urmare, li se impunea să respecte IFRS-urile și IAS-urile. La momentul la care prezentul standard a fost emis, IPSAS-urile individuale au stabilit clar faptul că IFRS-urile se aplică GBE-urilor. Prin urmare, trebuia ca activele generatoare de fluxuri nemonetare să fie grupate corespunzător împreună cu activele generatoare de numerar ale GBE-urilor pentru a forma o unitate generatoare de numerar care să fie testată pentru depreciere în conformitate cu IAS 36.

### **Indicatori ai depreciării – Modificări ale valorii de piață**

BC22. IAS 36 prezintă ca indicator minim al depreciării faptul că valoarea de piață a unui activ a scăzut semnificativ mai mult decât s-ar fi preconizat ca urmare a trecerii timpului sau a utilizării normale. IPSASB a inclus acest fapt ca indicator suplimentar al depreciării, dar nu și ca indicator minim al depreciării. IPSASB este de părere că aceste modificări ale valorii de piață nu indică în mod necesar faptul că activul generator de fluxuri nemonetare este depreciat. Aceasta deoarece activele generatoare de fluxuri nemonetare sunt deținute cu alt scop decât pentru a genera rentabilitate comercială; prin urmare, o modificare a valorii de piață poate să nu reflecte o modificare a valorii serviciilor pe care entitatea o va recupera prin utilizarea continuă a activului.

### **Reluarea depreciării**

BC23. Punctul 60 litera (a) include reparația cererii sau a nevoii de servicii furnizate de un activ drept un indicator minim al reluării depreciării, în timp ce punctul 62 litera (b) include o creștere semnificativă pe termen lung a cererii sau a nevoii de servicii oferite de un activ drept un indicator suplimentar al unei posibile reluări a depreciării. Formularea acestor doi indicatori este similară; totuși, indicatorii pot fi delimitați unul de altul deoarece punctul 60 litera (a) se referă la reparația cererii care scăzuse având drept rezultat recunoașterea unei pierderi din depreciere. Punctul 62 litera (b) se referă la o cerere nouă care este posibil să nu fie legată de motivul pentru care o pierdere din depreciere a fost recunoscută în ceea ce privește activul.

BC24. Punctul 62 litera (a) include o creștere semnificativă a valorii de piață a unui activ drept un indicator suplimentar al reluării depreciării. Aceasta nu reflectă indicatorul depreciării de la punctul 29 litera (a), care prevede ca scăderea valorii de piață să fie semnificativ mai mare decât s-ar preconiza ca urmare a trecerii timpului sau a utilizării normale. Această diferență înseamnă că aprecierea valorii de piață poate fi preconizată sau neașteptată.

BC25. Punctul 27 litera (c) include sintagma „există probe ale deteriorării fizice a unui activ” ca indicator minim al depreciării. Punctul 60 nu include un indicator al reluării depreciării care să oglindească acest indicator al depreciării. IPSASB nu a inclus reparația unui activ drept indicator al reluării, deoarece IPSAS 17

le impune entităților să adauge cheltuielile ulterioare la valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale atunci când este probabil ca beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii de-a lungul întregii durate de viață utilă a activului, care depășesc cel mai recent evaluat standard de performanță al activului existent, să intre în entitate. Această dispoziție se aplică și investițiilor imobiliare care sunt evaluate prin modelul bazat pe cost conform IPSAS 16. IPSASB este de părere că aceste dispoziții neagă nevoia de un indicator al reluării deprecierei care să reflecte indicatorul deprecierei din cauza deteriorării fizice. IPSASB a arătat și că restaurarea sau repararea activului deteriorat nu constituie o modificare a estimării valorii recuperabile a serviciilor activului după depreciere, așa cum se specifică la punctul 65 din prezentul IPSAS.

### **Revizuirea IPSAS 21 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016**

BC26. IPSASB a emis documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016. Această reglementare modifică referințele din toate IPSAS-urile astfel:

- (a) Elimină punctele standard privind aplicabilitatea IPSAS-urilor în cazul „entităților din sectorul public, cu excepția GBE-urilor” din secțiunea referitoare la domeniul de aplicare al fiecărui standard;
- (b) Înlocuiește termenul „GBE” cu termenul „entități comerciale din sectorul public”, după caz; și
- (c) Modifică punctul 10 din *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* furnizând o descriere pozitivă a entităților din sectorul public pentru care sunt concepute IPSAS-urile.

Motivele acestor modificări sunt prezentate în Baza pentru concluzii la IPSAS 1.

### **Revizuirea IPSAS 21 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2019***

BC27. Referințele la „clase de active” de la punctele 54A și 69A au creat impresia că îndrumările se aplicau doar activelor reevaluate conform domeniului de aplicare al IPSAS 17, *Imobilizări corporale*. Părțile interesate și-au exprimat preocupările cu privire la excluderea imobilizărilor necorporale din domeniul de aplicare al acestuia. În consecință, IPSASB a fost de acord să clarifice faptul că punctele respective se aplică activelor individuale conform domeniului de aplicare al IPSAS 31 și claselor de active conform domeniului de aplicare al IPSAS 17.

## Îndrumări de implementare

*Prezentele îndrumări însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 21.*

### Indicatori ai deprecierii (punctul 27)

*Surse externe de informații*

**(a) Încetarea cererii sau a nevoii de servicii furnizate de activ sau apropierea de momentul încetării.**

IG1. Activul are în continuare același potențial de servicii, dar cererea pentru acel serviciu este complet sau aproape oprită. Printre exemplele de active depreciate în acest mod se numără:

- (a) O școală închisă din cauza lipsei cererii pentru servicii școlare în urma mutării populației în alte zone. Nu se anticipează ca această tendință demografică ce afectează cererea pentru servicii școlare să se anuleze în viitorul apropiat;
- (b) O școală proiectată pentru 1.500 de elevi are în prezent 150 de elevi înscriși – școala nu poate fi închisă deoarece cea mai apropiată școală la care ar putea merge elevii este la o distanță de 100 km. Entitatea nu preconizează mărirea numărului de înscrieri. În momentul deschiderii, numărul de înscrieri era de 1.400 de elevi – entitatea ar fi achiziționat o clădire mult mai mică dacă s-ar fi preconizat că pe viitor vor fi înscriși 150 de elevi. Entitatea stabilește că cererea aproape a încetat, iar valoarea recuperabilă a serviciilor școlii ar trebui să fie comparată cu valoarea sa contabilă;
- (c) O cale ferată închisă din cauza lipsei de clienți (de exemplu, populația dintr-o zonă rurală s-a mutat în mare parte la oraș din cauza mai multor ani de secetă, iar cei care au rămas utilizează autobuzul, care este mai ieftin); și
- (d) Un stadion al cărui ocupant principal nu și-a reînnoit contractul de ocupare, urmarea fiind că stadionul respectiv va fi probabil închis.

**(b) Modificări semnificative pe termen lung, cu efect negativ asupra entității, în mediul tehnologic, juridic sau al politicilor guvernamentale în care entitatea își desfășoară activitatea.**

*Mediul tehnologic*

IG2. Utilitatea serviciului unui activ poate fi redusă dacă dezvoltările tehnologice aduc alternative care oferă servicii mai bune sau mai eficiente. Printre exemplele de active depreciate în acest mod se numără:

- (a) Un echipament pentru diagnosticare medicală care este rar sau deloc utilizat deoarece un aparat mai nou, cu o tehnologie mult mai avansată, furnizează rezultate mai precise (ar corespunde și indicatorilor de la litera (a) de mai sus);

- (b) Programe informatice care nu mai sunt întreținute de furnizorul extern din cauza avansului tehnologic, iar entitatea nu are personalul necesar pentru întreținerea acestor programe; și
- (c) Componente de calculator care sunt depășite ca rezultat al dezvoltării tehnologice.

*Mediul juridic sau al politicilor guvernamentale*

- IG3. Potențialul de servicii al unui activ poate fi redus ca rezultat al unei modificări a legislației sau a reglementărilor. Printre exemplele de deprecieri identificate cu ajutorul acestui indicator se numără:
- (a) Un automobil care nu respectă noile standarde privind emisiile de gaze sau un avion care nu respectă noile standarde privind zgomotul;
  - (b) O școală care nu mai poate fi folosită în scopuri educaționale din cauza noilor reglementări privind materialele de construcții sau ieșirile de urgență; și
  - (c) O stație de apă potabilă care nu poate fi utilizată deoarece nu respectă noile standarde de mediu.

*Surse interne de informații*

**(c) Există probe ale deteriorării fizice a unui activ.**

- IG4. Este probabil ca deteriorarea fizică să conducă la incapacitatea activului de a mai furniza nivelul de servicii pe care îl putea furniza anterior. Printre exemplele de active depreciate în acest mod se numără:
- (a) O clădire avariata de incendiu sau de inundații ori de alți factori;
  - (b) O clădire care este închisă din cauza identificării unor vicii structurale;
  - (c) Tronsoane ale unui drum supraînălțat care s-au lăsat, indicând faptul că va fi necesar ca aceste tronsoane să fie înlocuite după 15 ani, și nu după 30 de ani, conform duratei de utilizare din proiectul inițial;
  - (d) Un dig al cărui canal deversor a fost micșorat ca urmare a unei evaluări structurale;
  - (e) O stație de tratare a apei a cărei capacitate a fost redusă din cauza unui blocaj de captare, iar îndepărtarea blocajului este costisitoare;
  - (f) Un pod care poate suporta o sarcină limitată din cauza identificării unor vicii structurale;
  - (g) Un distrugător naval avariata în urma unei coliziuni; și
  - (h) Un echipament care este avariata și nu mai poate fi reparat sau pentru care reparațiile nu sunt fezabile din punct de vedere economic.



**(d) Modificări semnificative pe termen lung, cu efect negativ asupra entității, în ceea ce privește gradul în care un activ este utilizat sau se preconizează că va fi utilizat.**

IG5. Activul își menține același nivel al potențialului de servicii, dar modificările pe termen lung au un efect defavorabil asupra gradului de utilizare a activului. Printre exemplele de situații în care activele pot fi depreciate în acest mod se numără:

(a) Dacă un activ nu mai este utilizat în aceeași măsură ca atunci când a fost pus în funcțiune sau durata de viață utilă preconizată a activului este mai scurtă decât s-a estimat inițial, activul poate fi depreciat. Un exemplu de activ care ar putea fi identificat ca fiind posibil depreciat în baza acestui indicator este un calculator principal care este utilizat sub capacitate deoarece multe aplicații au fost convertite sau elaborate pentru a opera pe servere sau platforme PC. O diminuare semnificativă pe termen lung a cererii de servicii aferente activului poate însemna o modificare semnificativă pe termen lung a gradului de utilizare a activului; și

(b) Dacă activul nu este utilizat în același mod ca atunci când a fost pus în funcțiune inițial, activul poate fi depreciat. Un exemplu de activ depreciat care ar putea fi identificat după acest indicator este clădirea unei școli care este folosită drept depozit, și nu în scopuri educaționale.

**(e) O decizie de oprire a construcției activului înainte de terminarea sau de punerea sa în funcțiune.**

IG6. Un activ care nu va fi finalizat nu poate furniza serviciul pentru care a fost proiectat. Printre exemplele de active depreciate în acest mod se numără:

(a) Construcția a fost oprită din cauza unei descoperiri arheologice sau a unei condiții de mediu, cum ar fi existența unei zone de cuibărit a unei specii amenințate sau pe cale de dispariție; sau

(b) Construcția a fost oprită din cauza unui declin economic.

Circumstanțele care au condus la oprirea construcției vor fi, de asemenea, analizate. În cazul în care construcția este amânată, adică decalată la o anumită dată ulterioară, proiectul poate fi în continuare tratat ca o lucrare în curs și nu este considerat ca fiind sistat.

**(f) Raportările interne conțin dovezi care indică faptul că performanța serviciilor aferente unui activ este sau va fi mult inferioară celei preconizate.**

IG7. Rapoartele interne pot indica faptul că un activ nu funcționează conform așteptărilor sau că performanța sa se deteriorează în timp. De exemplu, un raport intern al departamentului de sănătate cu privire la activitatea dintr-o clinică rurală poate indica faptul că un aparat cu raze X utilizat de clinică este depreciat deoarece costul întreținerii sale a depășit în mod semnificativ suma bugetată inițial.

## Exemple ilustrative

*Prezentele exemple însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 21.*

### Evaluarea pierderii din depreciere

*Notă: În următoarele exemple se presupune că valoarea justă minus costurile generate de vânzare a unui activ testat pentru depreciere este mai mică decât valoarea sa de utilizare sau nu este determinabilă, cu excepția situației în care se indică altfel. Prin urmare, valoarea recuperabilă a serviciilor activului este egală cu valoarea sa de utilizare. În aceste exemple se folosește metoda de amortizare liniară.*

### Abordarea bazată pe costul de înlocuire amortizat

*Modificare semnificativă pe termen lung, cu efect negativ asupra entității, în mediul tehnologic – Calculator principal utilizat sub capacitate*

IE1. În 1999, orașul Kermann a achiziționat un calculator principal nou la prețul de 10 milioane u.m.<sup>3</sup> Administrația orașului Kermann a estimat că durata de viață utilă a calculatorului va fi de șapte ani și că în medie 80% din capacitatea unității de procesare centrale (UCP) va fi utilizată de diverse departamente. Pentru a include programarea funcțiilor în vederea respectării termenelor-limită din perioadele de vârf, a fost prevăzut și considerat necesar un procesor-tampon pentru a suplimenta timpul de răspuns al UCP cu 20%. În câteva luni după achiziționare, gradul de utilizare a UCP a atins 80%, dar a scăzut la 20% în 2003 deoarece multe aplicații ale departamentelor au fost transferate pe calculatoare secundare sau pe servere. Pe piață se pot găsi calculatoare la prețul de 500.000 u.m. care pot acoperi restul de potențial de servicii al calculatorului principal prin utilizarea aplicațiilor rămase.

### Evaluarea deprecierei

IE2. Indicatorul deprecierei este modificarea semnificativă pe termen lung în mediul tehnologic care conduce la transferul aplicațiilor de pe calculatorul principal pe alte platforme și, prin urmare, la scăderea gradului de utilizare a calculatorului principal. (În mod alternativ se poate argumenta că deprecierea este indicată de scăderea semnificativă a utilizării calculatorului principal.) Pierderea din depreciere se determină prin utilizarea abordării bazate pe costul de înlocuire amortizat, după cum urmează:

a	Cost de achiziție, 1999	10.000.000
	Amortizare cumulată, 2003 ( $a \times 4 \div 7$ )	5.714.286
b	Valoare contabilă, 2003	<u>4.285.714</u>
c	Cost de înlocuire	500.000
	Amortizare cumulată ( $c \times 4 \div 7$ )	285.714
d	Valoarea recuperabilă a serviciilor	<u>214.286</u>
	Pierdere din depreciere (b – d)	<u>4.071.428</u>

<sup>3</sup> În aceste exemple, valorile monetare sunt exprimate în „unități monetare” (u.m.).

*Sistarea aproape completă a cererii de servicii furnizate de un activ generator de fluxuri nemonetare – Aplicație software a calculatorului principal utilizată sub capacitate*

IE3. În 1999, orașul Kermann a achiziționat o licență în valoare de 350.000 u.m. pentru o aplicație software pentru noul său calculator principal. Administrația orașului Kermann a estimat că durata de viață utilă a aplicației software va fi de șapte ani și că va obține beneficii economice și potențial de servicii de pe urma acestei aplicații pe o bază liniară, pe toată durata sa de utilizare. Până în 2003, gradul de utilizare a aplicației a scăzut la 15% din cererea anticipată inițial. O licență pentru o aplicație software care să înlocuiască potențialul de servicii rămas al aplicației software depreciate costă 70.000 u.m.

### **Evaluarea deprecierei**

IE4. Indicatorul deprecierei este schimbarea tehnologică, produsă de scăderea capacității calculatorului principal.

<b>a</b>	<b>Cost de achiziție, 1999</b>	<b>350.000</b>
	<b>Amortizare cumulată, 2003 (<math>a \times 4 \div 7</math>)</b>	<b>200.000</b>
<b>b</b>	<b>Valoare contabilă, 2003</b>	<b>150.000</b>
<b>c</b>	<b>Cost de înlocuire</b>	<b>70.000</b>
	<b>Amortizare cumulată (<math>c \times 4 \div 7</math>)</b>	<b>40.000</b>
<b>d</b>	<b>Valoarea recuperabilă a serviciilor</b>	<b>30.000</b>
	<b>Pierdere din depreciere (b – d)</b>	<b>120.000</b>

*Modificare semnificativă pe termen lung, cu efect negativ asupra entității, în modul de utilizare – Școală utilizată ca depozit*

IE5. În 1997, Inspectoratul școlar Lunden a construit o școală la costul de 10 milioane u.m. Durata de viață utilă estimată a școlii este de cincizeci de ani. În 2003, școala este închisă deoarece înscrierile din regiune au scăzut neașteptat din cauza mutării populației în urma falimentului principalului angajator din zonă. Școlii i se schimbă destinația, fiind utilizată acum ca depozit, iar Inspectoratul școlar Lunden nu mai preconizează creșterea numărului de înscrieri în viitor astfel încât clădirea să poată fi redeschisă ca școală. Costul actual de înlocuire cu un depozit cu aceeași capacitate de depozitare ca școala este de 4,2 milioane u.m.

### **Evaluarea deprecierei**

IE6. Există un indicator al deprecierei deoarece scopul clădirii s-a modificat în mod semnificativ de la unitate de învățământ la depozit și nu se preconizează că această situație se va schimba în viitorul apropiat. Se va determina o pierdere din depreciere utilizând abordarea bazată pe costul de înlocuire amortizat, după cum urmează:

a	Cost istoric, 1997	10.000.000
	Amortizare cumulată, 2003 ( $a \times 6 \div 50$ )	1.200.000
b	Valoare contabilă, 2003	<u>8.800.000</u>
c	Cost de înlocuire cu un depozit cu capacitate similară	4.200.000
	Amortizare cumulată ( $c \times 6 \div 50$ )	504.000
d	Valoarea recuperabilă a serviciilor	<u>3.696.000</u>
	Pierdere din depreciere (b – d)	<u>5.104.000</u>

*Modificare semnificativă pe termen lung, cu efect negativ asupra entității, în gradul de utilizare – Școală parțial închisă din cauza scăderii numărului de înscrieri*

IE7. În 1983, Inspectoratul școlar Lutton a construit o școală la costul de 2,5 milioane u.m. Entitatea a estimat durata de utilizare a școlii la 40 de ani. În 2003, înscrierile au scăzut de la 1.000 de elevi la 200 ca urmare a mutării populației în urma falimentului principalului angajator din zonă. Conducerea a decis să închidă cele două etaje superioare ale clădirii de trei etaje a școlii. Inspectoratul școlar Lutton nu preconizează creșterea numărului de înscrieri în viitor pentru a putea redeschide cele două etaje. Costul curent de înlocuire cu o școală cu un singur etaj este estimat la 1,3 milioane u.m.

### Evaluarea deprecierei

IE8. Există un indicator al deprecierei deoarece gradul de utilizare a școlii s-a modificat de la trei etaje la unul singur ca urmare a reducerii numărului de elevi de la 1.000 la 200. Reducerea gradului de utilizare este semnificativă și se preconizează că numărul de înscrieri va rămâne la un nivel scăzut în viitorul apropiat. Se va determina o pierdere din depreciere utilizând abordarea bazată pe costul de înlocuire amortizat, după cum urmează:

a	Cost de achiziție, 1983	2.500.000
	Amortizare cumulată, 2003 ( $a \times 20 \div 40$ )	1.250.000
b	Valoare contabilă, 2003	<u>1.250.000</u>
c	Cost de înlocuire	1.300.000
	Amortizare cumulată ( $c \times 20 \div 40$ )	650.000
d	Valoarea recuperabilă a serviciilor	<u>650.000</u>
	Pierdere din depreciere (b – d)	<u>600.000</u>

### Abordarea bazată pe costul de restaurare

*Deteriorare fizică – Autobuz școlar avariat într-un accident rutier*

IE9. În 1998, școala primară din zona nordică a achiziționat un autobuz la costul de 200.000 u.m. pentru a ajuta elevii dintr-un sat din apropiere să parcurgă drumul gratuit. Școala a estimat durata de viață utilă a autobuzului la 10 ani. În 2003, autobuzul a suferit avarii într-un accident rutier, necesitând 40.000 u.m. pentru

a fi repus în funcțiune. Repunerea în funcțiune nu va afecta durata de viață utilă a activului. Costul unui autobuz nou care să presteze același serviciu este de 250.000 u.m. în 2003.

### Evaluarea deprecierei

IE10. Există un indicator al deprecierei deoarece autobuzul a suferit avarii într-un accident rutier. Se va determina o pierdere din depreciere utilizând abordarea bazată pe costul de restaurare, după cum urmează:

a	Cost de achiziție, 1998	200.000
	Amortizare cumulată, 2003 ( $a \times 5 \div 10$ )	100.000
b	Valoare contabilă, 2003	100.000
c	Cost de înlocuire	250.000
	Amortizare cumulată ( $c \times 5 \div 10$ )	125.000
d	Cost de înlocuire amortizat (stare intactă)	125.000
	Minus: costul de restaurare	40.000
e	Valoarea recuperabilă a serviciilor	85.000
	Pierdere din depreciere (b – e)	15.000

### Deteriorare fizică – Clădire avariată de incendiu

IE11. În 1984, orașul Moorland a construit o clădire de birouri la costul de 50 milioane u.m. S-a preconizat că această clădire va fi funcțională timp de 40 de ani. În 2003, după 19 ani de folosință, un incendiu a produs pagube structurale severe. Din motive de siguranță, clădirea de birouri este închisă, urmând să se facă reparații ale structurii în valoare de 35,5 milioane u.m. pentru ca aceasta să poată fi din nou ocupată. Costul de înlocuire cu o clădire nouă de birouri este de 100 milioane u.m.

### Evaluarea deprecierei

IE12. Există un indicator al deprecierei deoarece clădirea de birouri a suferit deteriorări fizice din cauza incendiului. Se va determina o pierdere din depreciere utilizând abordarea bazată pe costul de restaurare, după cum urmează:

a	Cost de achiziție, 1984	50.000.000
	Amortizare cumulată, 2003 ( $a \times 19 \div 40$ )	23.750.000
b	Valoare contabilă, 2003	26.250.000
c	Cost de înlocuire (al unei clădiri noi)	100.000.000
d	Amortizare cumulată ( $c \times 19 \div 40$ )	47.500.000
	Cost de înlocuire amortizat (stare intactă)	52.500.000
	Minus: costul de restaurare	35.500.000
e	Valoarea recuperabilă a serviciilor	17.000.000
	Pierdere din depreciere (b – e)	9.250.000

**Abordarea bazată pe unități de servicii**

*Modificare semnificativă pe termen lung, cu efect negativ asupra entității, în gradul de utilizare – Bloc-turn parțial neocupat în viitorul previzibil*

IE13. În 1988, Consiliul orașenesc din Ornog a construit în centrul orașului Ornog o clădire de birouri cu 20 de etaje pentru a fi utilizată de Consiliu, la costul de 80 milioane u.m. S-a preconizat că această clădire va avea o durată de viață utilă de 40 de ani. În 2003, Reglementările naționale privind siguranța impuneau ca ultimele patru etaje ale blocurilor-turn să rămână neocupate în viitorul previzibil. În 2003, după intrarea în vigoare a reglementărilor, clădirea are o valoare justă minus costurile generate de vânzare de 45 milioane u.m. Costul curent de înlocuire cu o clădire similară cu 20 de etaje este de 85 milioane u.m.

**Evaluarea deprecierei**

IE14. Există un indicator al deprecierei deoarece gradul de utilizare a clădirii de birouri s-a modificat de la 20 de etaje la 16 ca urmare a noilor Reglementări naționale privind siguranța. Reducerea gradului de utilizare este semnificativă și se preconizează că gradul de ocupare a clădirii va rămâne la un nivel redus (16 etaje) în viitorul previzibil. Se va determina o pierdere din depreciere utilizând abordarea bazată pe unitățile de servicii, după cum urmează:

a	Cost de achiziție, 1988	80.000.000
	Amortizare cumulată, 2003 ( $a \times 15 \div 40$ )	30.000.000
b	Valoare contabilă, 2003	<u>50.000.000</u>
c	Cost de înlocuire (clădire de 20 de etaje)	85.000.000
	Amortizare cumulată ( $c \times 15 \div 40$ )	31.875.000
d	Cost de înlocuire amortizat înainte de ajustare pentru unitățile de servicii rămase	<u>53.125.000</u>
e	Valoarea de utilizare a clădirii după intrarea în vigoare a reglementării ( $d \times 16 \div 20$ )	<u>42.500.000</u>
f	Valoarea justă minus costurile generate de vânzare a clădirii după intrarea în vigoare a reglementării	<u>45.000.000</u>
g	Valoarea recuperabilă a serviciilor (cea mai mare valoare dintre e și f)	<u>45.000.000</u>
	Pierdere din depreciere (b – g)	<u>5.000.000</u>

*Dovezi din raportarea internă – Cost mai ridicat de operare a mașinii de tipar*

IE15. În 1998, Departamentul pentru Educație din țara X a achiziționat o mașină de tipar nouă la un cost de 40 milioane u.m. Departamentul a estimat că durata de viață utilă a mașinii va fi de 40 milioane de exemplare de cărți tipărite în 10 ani pentru a fi utilizate de către elevii școlii elementare. În 2003 s-a raportat că o funcție automată a mașinii nu funcționează cum s-a prevăzut, având ca rezultat

o reducere cu 25% a nivelului de producție anuală a mașinii pentru cei 5 ani de viață utilă rămași ai activului. Costul de înlocuire cu o mașină de tipar nouă este de 45 milioane u.m. în 2003.

### Evaluarea deprecierii

IE16. Deprecierea este indicată de dovezile din raportarea internă conform căroră performanța serviciilor aferente mașinii de tipar este mai scăzută decât s-a prevăzut. Circumstanțele sugerează că scăderea potențialului de servicii al activului este semnificativă și pe termen lung. Se va determina o pierdere din depreciere utilizând abordarea bazată pe unitățile de servicii, după cum urmează:

a	Cost de achiziție, 1998	40.000.000
	Amortizare cumulată ( $a \times 5 \div 10$ )	<u>20.000.000</u>
b	Valoare contabilă, 2003	<u>20.000.000</u>
c	Cost de înlocuire	45.000.000
	Amortizare cumulată ( $c \times 5 \div 10$ )	<u>22.500.000</u>
d	Cost de înlocuire amortizat înainte de ajustare pentru unitățile de servicii rămase	<u>22.500.000</u>
e	Valoarea recuperabilă a serviciilor ( $d \times 75\%$ )	<u>16.875.000</u>
	Pierdere din depreciere ( $b - e$ )	<u>3.125.000</u>

## Comparație cu IAS 36 (2004)

IPSAS 21 se bazează în principal pe IAS 36 (2004). Principalele diferențe dintre IPSAS 21 și IAS 36 (2004) sunt următoarele:

- IPSAS 21 tratează deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare deținute de entitățile din sectorul public, în timp ce IAS 36 tratează deprecierea activelor generatoare de numerar deținute de entitățile cu scop lucrativ. IPSAS 26 tratează deprecierea activelor generatoare de numerar deținute de entitățile din sectorul public.
- IPSAS 21 nu se aplică activelor generatoare de fluxuri nemonetare înregistrate la valori reevaluate la data de raportare conform tratamentul alternativ permis din IPSAS 17. IAS 36 nu exclude din domeniul său de aplicare imobilizările corporale generatoare de numerar înregistrate la valori reevaluate la data de raportare.
- Metoda de evaluare a valorii de utilizare a unui activ generator de fluxuri nemonetare din IPSAS 21 este diferită de cea aplicată unui activ generator de numerar conform IAS 36. IPSAS 21 definește valoarea de utilizare a unui activ generator de fluxuri nemonetare ca fiind valoarea actualizată a potențialului de servicii rămas al activului utilizând o serie de abordări. IAS 36 definește valoarea de utilizare a unui activ generator de numerar ca fiind valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare generate de activ.
- IPSAS 21 nu include o modificare a valorii de piață a activului ca indicator al deprecierei cu caracter de dispoziție. O diminuare semnificativă, neașteptată a valorii de piață apare în IAS 36 cu caracter de dispoziție, ca parte a setului minim de indicatori ai deprecierei, în timp ce IPSAS 21 se referă la aceasta în secțiunea de comentarii.
- IPSAS 21 include o decizie de a opri construcția unui activ înainte de finalizare ca indicator al deprecierei cu caracter de dispoziție, iar reluarea construcției unui activ, ca indicator al reluării pierderii din depreciere. Nu există dispoziții echivalente în IAS 36.
- Domeniul de aplicare al IAS 36 exclude anumite clase de active care nu sunt excluse din domeniul de aplicare al IPSAS 21. Aceste excluziuni se referă la clasele de active care fac obiectul dispozițiilor specifice de depreciere din alte IFRS-uri. Acestea nu au fost excluse din IPSAS 21 deoarece nu există IPSAS-uri echivalente. Aceste excluziuni includ (a) activele biologice aferente activității agricole, (b) creanțele privind impozitul amânat, (c) costurile de achiziție amânate, (d) imobilizările necorporale care rezultă din drepturile contractuale ale unui asigurător în baza contractelor de asigurare care intră sub incidența IFRS 4, *Contracte de asigurare*, și (e) activele imobilizate (sau grupurile destinate cedării) clasificate drept deținute în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5, *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*.



- IPSAS 21 tratează deprecierea activelor individuale. Nu există în IPSAS 21 un echivalent pentru o unitate generatoare de numerar așa cum este definită în IAS 36.
- IPSAS 21 tratează activele corporative în același mod ca alte active generatoare de fluxuri nemonetare, în timp ce IAS 36 le tratează ca parte a unităților generatoare de numerar aferente.
- În anumite situații, IPSAS 21 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 36. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „venituri” (*revenue*), „valoarea recuperabilă a serviciilor” și „situația performanței financiare” în IPSAS 21. Termenii echivalenți din IAS 36 sunt „venit” (*income*), „valoare recuperabilă” și „situația veniturilor și cheltuielilor”.

# IPSAS 22 – PREZENTAREA INFORMAȚIILOR FINANCIARE PRIVIND SECTORUL DE STAT

## Istoricul IPSAS

*Prezenta versiune include amendamentele rezultate din IPSAS-urile emise până la 31 ianuarie 2020.*

IPSAS 22, *Prezentarea informațiilor financiare privind sectorul de stat*, a fost emis în decembrie 2006.

De la această dată, IPSAS 22 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018* (emis în octombrie 2018)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* (emis în aprilie 2016)
- IPSAS 35, *Situații financiare consolidate* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente* (emis în ianuarie 2015)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2011* (emis în octombrie 2011)

## Tabelul punctelor modificate în IPSAS 22

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
Secțiunea Introducere	Eliminată	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
3	Modificat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
13	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
16	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
22	Modificat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
24	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015
26	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015
27	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015
29	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015
30	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015
37	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
41	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015
47A	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
47B	Nou	IPSAS 35 ianuarie 2015
47C	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
47D	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
47E	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
48	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015

## IPSAS 22 – PREZENTAREA INFORMAȚIILOR FINANCIARE PRIVIND SECTORUL DE STAT

### CUPRINS

	Punctul
Obiectiv .....	1
Domeniu de aplicare .....	2-14
Raportarea pe segmente .....	7-8
Baze statistice ale raportării financiare .....	9-11
Politici contabile .....	12-14
Definiții .....	15-22
Entități economice de stat .....	16
Sector de stat .....	17-22
Sectorul corporațiilor financiare publice .....	19
Sectorul corporațiilor nefinanciare publice .....	20-22
Politici contabile .....	23-34
Defalcare suplimentară .....	33-34
Prezentări de informații .....	35-46
Reconcilierea cu situațiile financiare consolidate .....	43-44
Reconcilierea cu bazele statistice de raportare financiară .....	45-46
Data intrării în vigoare .....	47-48
Bază pentru concluzii	
Îndrumări de implementare	

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 22, *Prezentarea informațiilor financiare privind sectorul de stat*, este prezentat la punctele 1-48. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 22 trebuie citit în contextul obiectivului său, al Bazei pentru concluzii, al *Prefeței la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și al *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile în absența unor îndrumări explicite.

## Obiectiv

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie dispozițiile de prezentare a informațiilor pentru administrațiile care optează pentru prezentarea de informații cu privire la sectorul de stat (GGS) în situațiile financiare consolidate. Prezentarea de informații adecvate cu privire la GGS al unei administrații poate spori transparența rapoartelor financiare și poate asigura o mai bună înțelegere a relației dintre activitățile comerciale și necomerciale ale administrației, precum și dintre situațiile financiare și bazele statistice de raportare financiară.

## Domeniu de aplicare

2. **O administrație care întocmește și prezintă situații financiare consolidate conform contabilității pe bază de angajamente și optează pentru prezentarea de informații financiare despre sectorul de stat trebuie să facă acest lucru în conformitate cu prevederile prezentului standard.**
3. Administrațiile strâng fonduri din impozite, din transferuri și dintr-o serie de activități comerciale și necomerciale pentru a finanța activitățile de prestare de servicii. Ele funcționează printr-o varietate de entități pentru a furniza bunuri și servicii către părțile lor constitutive. Unele entități se bazează în primul rând pe credite sau pe alocații din impozite sau alte venituri publice pentru a-și finanța activitățile de prestare de servicii, dar pot, de asemenea, întreprinde activități generatoare de venituri suplimentare, inclusiv activități comerciale în unele cazuri. Alte entități își pot genera fondurile în primul rând sau în mare parte din activități comerciale.
4. Situațiile financiare pentru o administrație întocmite în conformitate cu IPSAS-urile oferă o imagine de ansamblu asupra (a) activelor controlate și datorii suportate de administrație, (b) costului serviciilor prestate de administrație și (c) impozitării și altor venituri generate pentru a finanța prestarea acestor servicii. Situațiile financiare pentru o administrație care prestează servicii prin intermediul entităților controlate, fie că acestea depind sau nu în primul rând de bugetul de stat pentru a-și finanța activitățile, sunt situații financiare consolidate.
5. De asemenea, în unele jurisdicții, situațiile financiare și bugetele pentru administrație sau sectoarele acesteia se pot emite în conformitate cu bazele statistice de raportare financiară. Aceste baze reflectă dispozițiile în concordanță cu, și provenind din, *Sistemul conturilor naționale 1993 (SNA 93)* elaborat de Organizația Națiunilor Unite și alte organizații internaționale. Aceste baze statistice de raportare financiară se axează pe furnizarea de informații financiare despre GGS. GGS cuprinde acele entități nonprofit care efectuează activități necomerciale și se bazează în primul rând pe credite sau pe alocații de la bugetul de stat pentru a-și finanța activitățile de prestare a serviciilor (denumite în continuare entități sau activități necomerciale). Bazele statistice de raportare financiară pot, de asemenea, să ofere informații cu privire la (a) companiile

din sectorul de stat care în primul rând se angajează în activități comerciale (de obicei, caracterizate drept sectorul corporațiilor financiare publice (PFC) și sectorul corporațiilor nefinanciare publice (PNFC)) și la (b) sectorul public în ansamblu. Principalele caracteristici ale sectoarelor PFC și PNFC sunt prezentate la punctele 19 și 20 din prezentul standard.

6. Situațiile financiare consolidează numai entitățile controlate. O astfel de limitare nu este făcută în bazele statistice de raportare financiară. În unele jurisdicții o administrație națională controlează entitățile de stat / provinciale și entitățile administrației publice locale și prin urmare situațiile financiare consolidează aceste niveluri ale administrației, dar nu și în alte jurisdicții. În toate jurisdicțiile, în conformitate cu bazele statistice de raportare financiară, GGS-ul de la toate nivelurile de guvernare este combinat, astfel încât, în anumite jurisdicții, GGS-ul include unități pe care situațiile financiare nu le consolidează. Prezentul standard dezagregă situațiile financiare consolidate ale unei administrații. Prin urmare, interzice prezentarea, ca parte a GGS-ului, a unei entități care nu este consolidată în cadrul situațiilor financiare ale unei administrații.

### **Raportarea pe segmente**

7. IPSAS 18, *Raportarea pe segmente*, prevede prezentarea anumitor informații cu privire la activitățile de prestare de servicii ale entității și resursele alocate pentru a sprijini aceste activități în scopuri decizionale și legate de răspundere. Spre deosebire de sectoarele raportate în conformitate cu bazele statistice de raportare financiară, segmentele raportate în conformitate cu IPSAS 18 nu se bazează pe o distincție între activitățile comerciale și cele necomerciale.
8. Prezentarea de informații despre GGS nu înlocuiește nevoia de a prezenta informații despre segmente în conformitate cu IPSAS 18. Aceasta se datorează faptului că informațiile cu privire la GGS nu pot oferi singure detalii suficiente pentru a le permite utilizatorilor să evalueze performanța trecută a entității în realizarea obiectivelor majore de prestare de servicii, atunci când aceste obiective sunt realizate prin intermediul altor entități decât al GGS-urilor. De exemplu, identificarea GGS-ului ca un segment nu poate oferi informații cu privire la performanța unei administrații în realizarea obiectivelor din telecomunicații, privind serviciile de îngrijire medicală sau cele educaționale, în cazul în care corporațiile guvernamentale sau cvasicorporațiile furnizează servicii legate de aceste obiective. Deoarece GGS-ul este doar un subsamblu al administrației ca întreg, pot fi omise informații importante dacă o administrație nu prezintă informații pe segmente în ceea ce privește situațiile financiare consolidate.

### **Baze statistice ale raportării financiare**

9. Obiectivele situațiilor financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile și ale celor întocmite în conformitate cu bazele statistice de raportare financiară diferă în anumite privințe. Obiectivele situațiilor financiare întocmite în conformitate cu

IPSAS-urile sunt de a furniza informații utile pentru procesul de luare a deciziilor și pentru a demonstra răspunderea entității pentru resursele încredințate și pe care le controlează. Scopul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu bazele statistice de raportare financiară este de a oferi informații adecvate pentru analiza și evaluarea politicii fiscale, în special a performanței GGS-ului și a sectorului public mai larg din orice țară. În plus, deși bazele statistice de raportare financiară pot fi descrise din punct de vedere contabil, acestea ar putea diferi într-un mod semnificativ de sistemul de bază de contabilitate financiară din care va deriva cea mai mare parte a statisticilor despre finanțele publice. Cu toate acestea, IPSAS-urile și bazele statistice de raportare financiară prezintă, de asemenea, numeroase similitudini în tratarea tranzacțiilor și a evenimentelor. De exemplu, acestea adoptă contabilitatea pe bază de angajamente, se ocupă de tranzacții și evenimente asemănătoare și în anumite privințe impun un tip similar de structură de raportare.

10. În unele jurisdicții, prezentarea în situațiile financiare de informații adecvate cu privire la GGS poate sprijini și îmbunătăți luarea deciziilor, precum și răspunderea utilizatorilor acestor situații. De exemplu, prezentarea de informații despre GGS este compatibilă cu transparența sporită a raportării financiare, ajutând utilizatorii situațiilor financiare să înțeleagă mai bine următoarele aspecte:
  - (a) Resursele alocate pentru a sprijini activitățile de prestare de servicii ale GGS-ului și performanțele financiare ale administrației în furnizarea acestor servicii; și
  - (b) Relația dintre GGS și sectoarele corporațiilor, precum și impactul pe care fiecare îl are asupra performanței financiare globale.
11. În aceste jurisdicții unde situațiile financiare pentru administrație sunt întocmite în conformitate cu bazele statistice de raportare financiară și publicate pe scară largă, prezentarea în situațiile financiare de informații despre GGS va crea o legătură utilă între situațiile financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile și cele întocmite în conformitate cu bazele statistice de raportare financiară. Acest lucru îi va ajuta pe utilizatori să reconcilieze informațiile prezentate în situațiile financiare cu informațiile prezentate în rapoartele statistice. IPSAS 24, *Prezentarea informațiilor privind bugetul în situațiile financiare*, prevede ca situațiile financiare să includă o comparație a bugetului și a valorilor reale pe o bază compatibilă cu cea adoptată pentru buget. În cazul în care bugetele de stat sunt mai degrabă întocmite pentru GGS decât pentru administrație în ansamblu, informațiile financiare despre GGS redată în conformitate cu prezentul standard sunt relevante pentru comparațiile impuse de IPSAS-ul respectiv.

### **Politici contabile**

12. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, prevede elaborarea unor politici contabile pentru a se asigura că situațiile financiare



furnizează informații care să întrunească un număr de caracteristici calitative. Compilarea și prezentarea de date despre GGS care îndeplinesc caracteristicile calitative ale informațiilor furnizate în situațiile financiare și dispozițiile legate de audit se pot adăuga în mod semnificativ la volumul de lucru al persoanelor care le întocmesc și al auditorilor în mai multe jurisdicții și pot crește complexitatea situațiilor financiare. Acest lucru va fi valabil în special în jurisdicțiile în care, în prezent, nu sunt întocmite situații financiare care au la bază sau care includ informații despre GGS în conformitate cu bazele statistice de raportare financiară. În plus, în unele jurisdicții este posibil ca utilizatorii să nu fie dependenți de situațiile financiare pentru informații despre GGS. În aceste jurisdicții, costurile legate de întocmirea și prezentarea informațiilor despre GGS ca parte a situațiilor financiare pot fi mai mari decât beneficiile. Prin urmare, prezentul standard permite, dar nu impune, prezentarea de informații despre GGS. Măsura în care situațiile financiare trebuie să includă sau nu informații despre GGS va fi stabilită de administrație sau de alte autorități competente din fiecare jurisdicție.

13. Prezentul standard prevede ca, atunci când situațiile financiare includ informații despre GGS, acestea să fie redată în conformitate cu dispozițiile prevăzute în prezentul standard. Acest lucru va asigura o reprezentare corespunzătoare a GGS-ului în situațiile financiare și faptul că informațiile despre GGS îndeplinesc caracteristicile calitative ale informațiilor financiare, inclusiv relevanță, inteligibilitate, oportunitate, reprezentare exactă, comparabilitate și verificabilitate.
14. IPSAS-urile se aplică în general tuturor entităților din sectorul public. Cu toate acestea, este posibil să se prezinte doar o reprezentare semnificativă a GGS-ului pentru o administrație – nu entitățile sale individuale controlate. Prin urmare, prezentul standard specifică dispozițiile pentru aplicarea numai de către administrațiile care întocmesc situații financiare consolidate în conformitate cu contabilitatea pe bază de angajamente prevăzută de IPSAS-uri. Aceste administrații pot include administrații naționale, de stat / provinciale și locale.

## Definiții

15. **Următorul termen este utilizat în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:**

**Sectorul de stat cuprinde toate entitățile organizaționale aferente administrației publice, conform definiției din bazele statistice de raportare financiară.**

**Termenii definiți în alte IPSAS-uri sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles ca în acele standarde și sunt reproduși în *Glosarul de termeni definiți* publicat separat.**

## Entități economice de stat (GBE-uri)

16. [Eliminat]

### Sector de stat

17. În conformitate cu bazele statistice de raportare financiară, sectorul public cuprinde sectoarele GGS, PFC și PNFC. Subgrupele suplimentare din aceste sectoare pot fi identificate în scopuri analitice statistice.
18. GGS este definit în SNA 93 (și în actualizări) ca fiind compus din (a) toate unitățile administrației publice locale, de stat și centrale rezidente, (b) fondurile de asigurări sociale la fiecare nivel de guvernare și (c) instituțiile necomerciale nonprofit controlate de unitățile guvernamentale. În conformitate cu bazele statistice de raportare financiară, GGS cuprinde operațiunile centrale ale administrației și de obicei include toate acele entități rezidente nonprofit și necomerciale care au operațiuni finanțate în principal de guvern și entitățile de stat. Ca atare, finanțarea acestor entități își are originea în primul rând în creditarea sau alocarea impozitelor administrației, în dividendele de la corporațiile guvernamentale, în alte venituri și împrumuturi. De obicei, GGS include entități cum ar fi departamente guvernamentale, instanțe judecătorești, instituții de învățământ public, unități de asistență medicală și alte agenții guvernamentale. GGS nu include PFC-uri sau PNFC-uri. Prezentarea de informații despre GGS trebuie să se facă în acele jurisdicții în care consolidarea legăturii dintre IPSAS-uri și bazele statistice de raportare financiară este considerată utilă și relevantă pentru utilizatorii situațiilor financiare. Prin urmare, administrațiile care optează pentru prezentări de informații despre GGS trebuie să se asigure că informațiile despre GGS incluse în situațiile financiare sunt în conformitate cu definiția GGS-ului, și orice interpretări din aceasta, adoptată pentru bazele statistice de raportare financiară din jurisdicția lor.

### *Sectorul corporațiilor financiare publice*

19. Sectorul PFC cuprinde corporații financiare rezidente controlate de guvern, cvasicorporații și instituții nonprofit care în primul rând se angajează în intermediari financiare și furnizarea de servicii financiare pe piață. În acest sector sunt incluse băncile controlate de guvern, inclusiv băncile centrale, și alte instituții financiare guvernamentale care operează pe baza principiilor de piață.

### *Sectorul corporațiilor nefinanciare publice*

20. Sectorul PNFC cuprinde corporații nefinanciare rezidente controlate de guvern, cvasicorporații și instituții nonprofit care produc bunuri sau servicii nefinanciare pentru piață. În acest sector sunt incluse entități cum ar fi utilitățile deținute de stat și alte entități care comercializează bunuri și servicii.

21. Bazele statistice de raportare financiară definesc:
- (a) Corporațiile ca persoane juridice create în scopul de a produce bunuri și servicii pentru piață;
  - (b) Cvasicorporațiile ca întreprinderi care nu sunt înregistrate sau constituite în alt mod legal, dar care funcționează ca și cum ar fi corporații; și
  - (c) Instituțiile nonprofit ca entități juridice sau alte entități care produc sau distribuie bunuri și servicii, dar care nu generează profit pentru entitatea care le controlează.
22. Entitățile comerciale din sectorul public au caracteristici similare unei corporații publice sau unei cvasicorporații publice, așa cum sunt definite în bazele statistice de raportare financiară. Cu toate acestea, nu poate exista o reprezentare identică a acestor entități din sectorul public și a sectoarelor PFC și PNFC. De exemplu, o entitate comercială din sectorul public care nu este rezidentă nu poate fi clasificată drept o PFC sau o PNFC.

## Politici contabile

23. **Informațiile financiare despre GGS trebuie să fie prezentate în conformitate cu politicile contabile adoptate pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare consolidate ale administrației, cu excepția cazurilor prevăzute la punctele 24 și 25.**
24. **În prezentarea informațiilor financiare despre GGS, entitățile nu trebuie să aplice dispozițiile din IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, în ceea ce privește entitățile din sectoarele PFC și sectoarele publice NFCS.**
25. **GGS trebuie să își recunoască investițiile în sectoarele PFC și sectoarele publice NFCS ca un activ și trebuie să contabilizeze activul respectiv la valoarea contabilă a activelor nete ale entităților în care s-a investit.**
26. Prezentul standard reflectă faptul că situațiile financiare consolidate ale unei administrații care optează pentru prezentarea de informații despre GGS urmează să fie defalcate pentru a prezenta GGS-ul ca un sector al entității guvernamentale raportoare. În concordanță cu acest punct de vedere, prezentul standard impune ca aceleași definiții și aceleași dispoziții de prezentare, recunoaștere și evaluare care se aplică atunci când se întocmesc situații financiare consolidate să fie aplicate și în cazul prezentărilor de informații despre GGS, cu o singură excepție. Excepția respectivă este că dispozițiile din IPSAS 35 nu se aplică în ceea ce privește relația sectorului GGS cu entitățile din sectoarele PFC și PNFC.
27. IPSAS 35 le impune entităților care controlează să întocmească situații financiare care să consolideze entitățile controlate pe o bază de tip rând-cu-rând. IPSAS 35 conține și (a) o discuție detaliată a conceptului de control așa cum se aplică în sectorul public și (b) îndrumări cu privire la stabilirea măsurii în care

există control în vederea raportării financiare. În conformitate cu dispozițiile din IPSAS 35, entitățile din sectoarele PFC și PNFC, așa cum sunt definite în bazele statistice de raportare financiară, care sunt entități controlate ale administrației trebuie să fie consolidate în situațiile financiare ale guvernului.

28. Situațiile financiare întocmite în concordanță cu bazele statistice de raportare financiară înfățișează impactul GGS asupra sectorului public în ansamblu și, în contextul SNA 93 (și al actualizărilor), asupra economiei naționale. În concordanță cu obiectivul respectiv, bazele statistice de raportare financiară prevăd ca situațiile financiare ale GGS să prezinte entitățile din sectorul public din afara acestui sector ca investiții în alte sectoare. În plus, în conformitate cu bazele statistice de raportare financiară, tranzacțiile GGS cu entitățile din alte sectoare nu sunt eliminate din situația operațiunilor guvernamentale sau dintr-o situație similară.
29. Aplicarea dispozițiilor IPSAS 35 pentru consolidarea GGS ar avea drept rezultat mai degrabă prezentarea din nou a situațiilor financiare consolidate ale unei administrații decât a situațiilor financiare ale GGS.
30. Prin urmare, în prezentarea informațiilor financiare despre GGS, soldurile și tranzacțiile dintre entitățile din cadrul GGS sunt eliminate în conformitate cu IPSAS 35. Cu toate acestea, soldurile și tranzacțiile dintre entitățile din GGS și entitățile din alte sectoare nu sunt eliminate.
31. Prezentul standard prevede că sectorul GGS trebuie să își recunoască investițiile în entitățile din sectorul PFC sau PNFC la valoarea contabilă a activelor nete ale acestor entități. Acest lucru va asigura faptul că prezentările despre GGS reflectă o defalcare a informațiilor financiare prezentate în situațiile financiare consolidate ale administrației din care face parte. În concordanță cu GGS-ul ca o defalcare a situațiilor financiare consolidate ale unei administrații, modificările din valoarea contabilă a activelor nete ale acestor entități trebuie să fie recunoscute la fel ca în situațiile financiare consolidate ale unei administrații.
32. Bazele statistice de raportare prevăd ca toate activele și datoriile (cu excepția împrumuturilor) să fie reevaluate la valoarea de piață la fiecare dată de raportare. IPSAS-urile includ diferite dispoziții de evaluare și prevăd sau permit costurile și valorile curente pentru anumite clase de active și datorii. Nu este obligatoriu ca toate activele și datoriile să fie reevaluate la valoarea de piață. Prin urmare, evaluarea activelor și datoriilor din prezentările despre GGS în situațiile financiare, inclusiv a investițiilor în sectoarele PFC și PNFC, poate diferi de baza de evaluare adoptată în bazele statistice de raportare.

### **Defalcare suplimentară**

33. În unele jurisdicții, administrațiile naționale pot controla administrațiile provinciale și/sau locale și, în consecință, situațiile financiare ale administrației

naționale trebuie să consolideze diferite niveluri ale guvernului. În cazul în care situațiile financiare consolidează diferite niveluri ale guvernului, defalcarea suplimentară din situațiile financiare consolidate poate să apară în conformitate cu dispozițiile prezentului standard de a prezenta separat informații despre GGS la fiecare nivel al guvernului.

34. Această defalcare suplimentară nu este prevăzută de prezentul standard. Cu toate acestea, se poate prezenta pentru a ajuta în continuare utilizatorii să înțeleagă mai bine relațiile dintre activitățile GGS de la fiecare nivel al administrației, consolidate în situațiile financiare, și relația dintre situațiile financiare și bazele statistice de raportare financiară din acele jurisdicții.

## **Prezentări de informații**

35. **Prezentările de informații făcute cu privire la GGS trebuie să includă cel puțin următoarele:**
- (a) **Activele după clasa principală, indicând separat investițiile în alte sectoare;**
  - (b) **Datoriile după clasa principală;**
  - (c) **Activele nete / capitalurile proprii;**
  - (d) **Totalul creșterilor și descreșterilor de reevaluare și alte elemente de venituri și cheltuieli recunoscute direct în activele nete / capitalurile proprii;**
  - (e) **Veniturile după clasa principală;**
  - (f) **Cheltuielile după clasa principală;**
  - (g) **Surplusul sau deficitul;**
  - (h) **Fluxurile de trezorerie din activitățile de exploatare după clasa principală;**
  - (i) **Fluxurile de trezorerie din activitățile de investiții; și**
  - (j) **Fluxurile de trezorerie din activitățile de finanțare.**

**Metoda de redare a prezentărilor de informații despre GGS nu trebuie să fie mai evidentă decât situațiile financiare ale administrației întocmite în conformitate cu IPSAS-urile.**

36. IPSAS 1 identifică un set complet de situații financiare (pe bază de angajamente) ca incluzând situația poziției financiare, situația performanței financiare, situația modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii, situația fluxurilor de trezorerie și politicile contabile și notele la situațiile financiare.

37. Prezentul standard prevede expunerea principalelor clase de active, datorii, venituri, cheltuieli și fluxuri de trezorerie reflectate în situațiile financiare. Prezentul standard nu specifică modul în care se fac prezentările de informații despre GGS. Administrațiile care optează pentru prezentări de informații despre GGS în conformitate cu prezentul standard pot face astfel de prezentări (a) printr-o notă de prezentare, (b) în coloane separate în situațiile financiare sau (c) în alt mod considerat potrivit în jurisdicția lor. Totuși, metoda de redare a prezentărilor de informații despre GGS nu trebuie să fie mai evidentă decât situațiile financiare consolidate ale administrației întocmite în conformitate cu IPSAS-urile.
38. Pentru a ajuta utilizatorii să înțeleagă relația dintre informațiile financiare prezentate pentru GGS la operațiunile unei administrații, bazele statistice de raportare financiară prevăd ca totalul cheltuielilor guvernamentale să fie defalcat și prezentat după clasă fie pe baza naturii economice a cheltuielilor, fie după Clasificarea funcțiilor administrațiilor publice (COFOG). Prezentul standard nu le impune și nici nu le interzice entităților care prezintă informații despre GGS să prezinte informații defalcate despre GGS clasificate după natura economică sau conform bazei de clasificare a COFOG. În unele jurisdicții, clasificările COFOG adoptate cu privire la prezentările de informații despre GGS pot fi similare cu clasificările adoptate în conformitate cu IPSAS 18.
39. De asemenea, entitățile trebuie să prezinte orice alte informații care sunt necesare pentru ca utilizatorii să înțeleagă natura informațiilor prezentate.
40. **Entitățile care întocmesc prezentări de informații despre GGS trebuie să prezinte informații despre entitățile controlate importante care sunt incluse în GGS, precum și despre orice modificări în entitățile respective din perioada anterioară, împreună cu o explicație a motivelor pentru care nu mai apare o entitate inclusă anterior în GGS.**
41. Prezentul standard le impune entităților care optează pentru prezentarea de informații despre GGS să prezinte o listă a entităților controlate importante care sunt incluse în GGS. IPSAS 35 le impune entităților care întocmesc situații financiare consolidate să prezinte o listă a entităților controlate importante care sunt incluse în situațiile financiare consolidate. Prezentarea cu privire la care dintre entitățile consolidate în situațiile financiare în conformitate cu IPSAS 35 este inclusă în GGS îi va ajuta pe utilizatori să înțeleagă relația dintre informațiile cu privire la administrație și GGS-ul său, ajungând la o mai bună înțelegere a informațiilor propriu-zise despre GGS.
42. În mod similar, prezentarea modificărilor din entitățile controlate incluse în GGS le permite utilizatorilor să monitorizeze în timp relația dintre situațiile financiare consolidate și informațiile despre GGS.

### Reconcilierea cu situațiile financiare consolidate

43. **Prezentările de informații despre GGS trebuie să fie reconciliate cu situațiile financiare consolidate ale administrației, indicând separat valoarea ajustării pentru fiecare element echivalent în aceste situații financiare.**
44. Prezentul standard prevede ca valorile prezentate cu privire la GGS să fie reconciliate cu valorile echivalente din situațiile financiare consolidate ale guvernului. Entitățile trebuie să prezinte separat ajustarea în valoarea investiției de active în sectoarele PFC și PNFC, stabilită în conformitate cu punctul 23, precum și ajustările pentru fiecare dintre elementele prezentate separat în conformitate cu punctul 35. În plus, entitățile au posibilitatea, însă nu li se impune, să prezinte separat valoarea ajustării pentru fiecare element care se poate atribui sectoarelor PFC și PNFC. Această reconciliere permite exonerarea de răspundere a administrației prin demonstrarea relației dintre valoarea fiecărui element pentru GGS și suma totală a elementului respectiv pentru administrație.

### Reconcilierea cu bazele statistice de raportare financiară

45. Bazele statistice de raportare financiară și IPSAS-urile prezintă numeroase similitudini în tratarea anumitor tranzacții și evenimente. Totuși, există și diferențe. De exemplu, în plus față de diferențele existente în bazele de evaluare pentru active și datorii subliniate la punctul 32 de mai sus, bazele statistice de raportare financiară tratează dividendele drept cheltuieli, iar IPSAS-urile le tratează drept repartizări din profit. De asemenea, bazele statistice de raportare financiară fac o distincție între tranzacții și alte fluxuri economice pentru prezentarea informațiilor financiare care nu sunt reflectate în prezent în situațiile financiare consolidate și se concentrează pe unele măsuri relevante pentru analiza politicii fiscale, cum ar fi finanțarea netă / împrumutul net și surplusul/deficitul de numerar.
46. Prezentul standard nu impune o reconciliere a prezentărilor de informații despre GGS în situațiile financiare consolidate cu informațiile despre GGS în bazele statistice de raportare financiară. Aceasta se datorează preocupărilor cu privire la aplicabilitatea practică, la costurile și beneficiile unei astfel de dispoziții în toate jurisdicțiile. Cu toate acestea, nu se împiedică includerea unei astfel de reconcilieri printr-o notă de prezentare.

### Data intrării în vigoare

47. **O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2008 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2008, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**

- 47A. **Punctul 48 a fost modificat de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 33 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, atunci amendamentul trebuie aplicat și pentru acea perioadă anterioară.**
- 47B. **IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, emis în ianuarie 2015, a modificat punctele 24, 26, 27, 29, 30 și 41. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente atunci când aplică IPSAS 35.**
- 47C. **Punctul 13 a fost modificat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice acest amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 47D. **Punctul 16 a fost eliminat, iar punctele 3 și 22 au fost modificate de documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 47E. **Punctul 37 a fost modificat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*, emis în octombrie 2018. O entitate trebuie să aplice acest amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date.**
48. Atunci când o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente conform definiției din IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, în scopuri de raportare financiară ulterior acestei date de intrare în vigoare, prezentul standard se aplică situațiilor financiare anuale ale entității care acoperă perioadele care încep la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acestei date.



## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 22.*

### Introducere

- BC1. *Sistemul conturilor naționale 1993 (SNA 1993) (și actualizările), Manualul Statisticilor Financiare Guvernamentale 2001 (GFSM 2001) și Sistemul european de conturi 1995 (ESA 1995) prevăd că administrațiile trebuie să publice informații financiare despre GGS. În scopuri statistice, GGS cuprinde entități controlate de guvern, angajate în principal în activități necomerciale. GGS este uneori descris ca fiind alcătuit din entități care îndeplinesc funcțiile de bază ale administrației publice ca activitatea lor principală. GGS nu include corporații publice, chiar dacă toate capitalurile proprii ale unei astfel de corporații sunt deținute de administrație sau de entitățile de stat.*
- BC2. *IPSAS-urile actuale nu le impun entităților să prezinte în situațiile financiare informații despre GGS. IPSAS-urile le impun entităților să întocmească situații financiare care să includă informații despre toate resursele controlate de entitatea raportoare și prescriu reguli de consolidare a tuturor entităților controlate. De asemenea, IPSAS 18, *Raportarea pe segmente*, le impune entităților să identifice segmentele și să prezinte informații despre aceste segmente.*
- BC3. *Unele administrații întocmesc, prezintă și publică pe scară largă atât situații financiare, cât și informații cu privire la caracteristicile și performanțele financiare ale sectorului public pregătite în conformitate cu bazele statistice de raportare.*
- BC4. *IPSASB susține convergența IPSAS-urilor cu bazele statistice de raportare, dacă este adecvat. Comunitatea statistică a încurajat IPSASB să dezvolte un IPSAS care să abordeze prezentarea de informații despre GGS ca parte a situațiilor financiare consolidate ale unei administrații ca un mijloc de a facilita convergența.*
- BC5. *Prezentarea de informații despre GGS poate furniza informații utile pentru utilizatorii situațiilor financiare, în special în acele jurisdicții în care administrațiile naționale, și nu numai, publică (a) atât situații financiare în conformitate cu IPSAS-urile, cât și (b) informații financiare în conformitate cu bazele statistice de raportare financiară. IPSASB este, de asemenea, de părere că prezentarea unor astfel de informații îi poate ajuta pe utilizatori să înțeleagă mai bine relația dintre activitățile comerciale și cele necomerciale ale administrației. Cu toate acestea, IPSASB nu este convins că beneficiile prezentării acestor informații pot fi semnificativ mai mari decât costurile lor în acele jurisdicții în care situațiile financiare întocmite în conformitate cu bazele statistice de raportare financiară nu sunt de obicei întocmite și puse la dispoziția publicului. În consecință, aceste prezentări de informații nu sunt obligatorii.*
- BC6. *Prezentul standard specifică dispozițiile pentru aplicarea numai de către guverne. Acest lucru se datorează faptului că este posibil să se expună doar o reprezentare semnificativă despre GGS pentru o administrație în ansamblu. În unele jurisdicții,*

administrațiile naționale pot controla administrațiile provinciale și/sau locale. În acest caz, situațiile financiare pot fi defalcate suplimentar pentru a prezenta separat informații despre GGS pentru fiecare nivel al administrației. Astfel, utilizatorii sunt ajutați să înțeleagă mai bine relațiile dintre activitățile GGS de la fiecare nivel al administrației. Cu toate acestea, în anumite jurisdicții, aceste prezentări de informații pot impune o presiune suplimentară asupra sistemului de contabilitate și asupra celor responsabili de colectarea și agregarea datelor, și nu se știe cu siguranță dacă beneficiile informațiilor pentru utilizatorii situațiilor financiare vor depăși costul acestora. Prin urmare, prezentul standard nu le impune entităților care optează pentru prezentarea de informații despre GGS să prezinte și informații separate despre GGS la fiecare nivel al administrației consolidat în situațiile financiare. Cu toate acestea, informațiile respective nu sunt excluse.

### **Consolidare și defalcare**

BC7. Bazele statistice de raportare financiară și IPSAS-urile prezintă numeroase similitudini în tratarea anumitor tranzacții și evenimente. Totuși, există și diferențe. De exemplu, bazele statistice de raportare financiară:

- (a) Prevăd ca toate activele și datoriile (cu excepția împrumuturilor) să fie reevaluate la valoarea de piață la fiecare dată de raportare. IPSAS-urile includ diferite dispoziții de evaluare și impun sau permit costurile și valorile curente pentru anumite clase de active și datorii;
- (b) Tratează dividendele drept cheltuieli, în timp ce IPSAS-urile le tratează ca repartizări din profit;
- (c) Fac o distincție între tranzacții și alte fluxuri economice pentru prezentarea informațiilor financiare. În prezent, IPSAS-urile nu fac o distincție similară; și
- (d) Se concentrează pe prezentarea informațiilor financiare despre GGS și celelalte sectoare din sectorul public drept componente separate și, în acest context, adoptă aceleași reguli pentru recunoaștere și evaluare cu cele care sunt adoptate pentru prezentarea restului economiei pentru a asigura corectitudinea totalurilor macroeconomice. În conformitate cu bazele statistice de raportare financiară, situațiile financiare întocmite pentru GGS nu includ consolidarea PNFC-urilor, fiind entități controlate de guvern care comercializează bunuri și servicii, și a PFC-urilor, cum ar fi băncile. IPSAS-urile se concentrează pe situațiile financiare consolidate care prezintă informații financiare despre toate activele, datoriile, veniturile, cheltuielile și fluxurile de trezorerie controlate de entitate.

BC8. Prezentul standard prevede ca prezentarea de informații despre GGS să fie o defalcare a situațiilor financiare consolidate ale unei administrații. Este vorba despre o perspectivă similară adoptată pentru prezentarea informațiilor pe segmente în conformitate cu IPSAS 18. În consecință, aceleași politici contabile ca cele

adoptate în situațiile financiare consolidate trebuie să fie adoptate în prezentarea de informații despre GGS, cu o singură excepție, indicată mai jos.

BC9. În cazul în care situațiile financiare conțin prezentări de informații despre GGS, dispozițiile impuse de IPSAS 35 nu trebuie aplicate în ceea ce privește PFC-urile și PNFC-urile. Aceasta se datorează faptului că aplicarea IPSAS 35 în sectoarele PFC și PNFC ar duce mai degrabă la prezentarea din nou a situațiilor financiare consolidate ale unei administrații decât a situațiilor financiare ale GGS. Acest lucru ar anula scopul prezentării de informații despre GGS ca o punte de legătură între situațiile financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile și cele întocmite în conformitate cu bazele statistice de raportare financiară.

### **Raportarea pe segmente**

BC10. IPSAS 18 prevede prezentarea separată a unor informații despre activități sau grupe de activități importante pentru evaluarea performanțelor entității în atingerea obiectivelor sale, precum și pentru procesul de luare a deciziilor. IPSAS 18 nu face distincție între tranzacțiile de schimb și alte tranzacții decât cele de schimb și evenimente, sau între activitățile comerciale și cele necomerciale ale administrației. Mai degrabă se axează pe expunerea veniturilor, cheltuielilor, activelor și datoriilor asociate cu prestarea de servicii sau grupe de servicii majore – indiferent dacă aceste servicii sunt sau nu prestate de GGS din administrație sau de PFC-uri și PNFC-uri. Obiectivul raportării pe segmente nu este realizat prin prezentarea de informații despre GGS. Prin urmare, o administrație care optează pentru prezentarea de informații despre GGS trebuie să prezinte informații și despre segmente.

BC11. Bazele statistice de raportare financiară prezintă informații despre costurile sau cheltuielile administrației, clasificate după natura economică sau conform COFOG. Oricare dintre aceste baze de clasificare poate fi aplicată pentru a prezenta informații suplimentare despre GGS. În unele cazuri se poate adopta o clasificare COFOG pentru a prezenta informații pe segmente în situațiile financiare consolidate ale unei administrații.

### **Reconciliere**

BC12. Informațiile prezentate despre GGS în conformitate cu dispozițiile prezentului standard pot diferi în ceea ce privește conținutul și forma de cele prezentate în bazele statistice de raportare financiară.

BC13. IPSASB a examinat măsura în care administrațiilor care optează să prezinte informații despre GGS în conformitate cu prezentul standard trebuie să li se impună să prezinte o reconciliere (a) a prezentărilor despre GGS din situațiile financiare cu (b) cele despre GGS din bazele statistice de raportare financiară. IPSASB a fost preocupat de faptul că dispoziția respectivă poate impune costuri semnificative pentru persoanele care le întocmesc și că aceste costuri pot fi mai

mari decât beneficiile în anumite jurisdicții. Acest lucru ar descuraja administrațiile care altfel ar putea opta pentru prezentarea informațiilor respective. În acest sens, IPSASB s-a interesat în mod special de măsura în care:

- (a) Plasarea în timp a compilării situațiilor financiare și a informațiilor statistice este de așa natură încât o reconciliere ar putea fi finalizată în termenul necesar pentru ca situațiile financiare să fie auditate și semnate sau să primească aprobare pentru a fi emise în conformitate cu dispozițiile legislative și/sau ale IPSAS-urilor;
- (b) Includerea unei astfel de dispoziții ar declanșa un audit al reconcilierii și poate chiar un audit privind rapoartele statistice; și
- (c) Este posibil ca entitatea să fie obligată să evalueze și să clasifice din nou activele, datoriile, veniturile și cheltuielile în conformitate cu dispozițiile bazelor statistice de raportare financiară și dacă acest lucru ar descuraja sau nu prezentarea de informații despre GGS.

BC14. Astfel, IPSASB a concluzionat că o astfel de reconciliere nu trebuie să fie obligatorie în această etapă. Cu toate acestea, o reconciliere a informațiilor despre GGS prezentate în conformitate cu dispozițiile din prezentul standard cu privire la elementele echivalente din situațiile financiare ale administrației întocmite în conformitate cu dispozițiile IPSAS-urilor (a) este în concordanță cu transparența sporită, (b) nu este oneroasă și (c) ar fi folositoare utilizatorilor. Prezentarea unei reconcilierii a informațiilor despre GGS prezentate în conformitate cu dispozițiile prezentului standard și a informațiilor despre GGS prezentate conform bazelor statistice de raportare financiară nu este interzisă.

### **Revizuirea IPSAS 22 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016**

BC15. IPSASB a emis documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016. Această reglementare modifică referințele din toate IPSAS-urile astfel:

- (a) Elimină punctele standard privind aplicabilitatea IPSAS-urilor în cazul „entităților din sectorul public, cu excepția GBE-urilor” din secțiunea referitoare la domeniul de aplicare al fiecărui standard;
- (b) Înlocuiește termenul „GBE” cu termenul „entități comerciale din sectorul public”, după caz; și
- (c) Modifică punctul 10 din *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* furnizând o descriere pozitivă a entităților din sectorul public pentru care sunt concepute IPSAS-urile.

Motivele acestor modificări sunt prezentate în Baza pentru concluzii la IPSAS 1.

### **Revizuirea IPSAS 22 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2018***

BC16. Punctul 37 se referă la „situațiile financiare primare”. Părțile interesate au exprimat preocupări cu privire la faptul că acest termen nu este definit în IPSAS și astfel ar putea genera confuzie. IPSASB a menționat că termenul „situații financiare” este utilizat în alte părți în IPSAS cu același sens. În consecință, IPSASB a fost de acord să standardizeze terminologia și să înlocuiască termenul „situații financiare primare” cu termenul „situații financiare” peste tot unde apare acest termen.

## Îndrumări de implementare

*Prezentele îndrumări însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 22.*

### Structură ilustrativă a situațiilor financiare

#### Administrația A – extras din situațiile financiare

##### Extras din Notele la situațiile financiare

Notă: Prezentrări de informații despre sectorul de stat (GGS)

Următoarele prezentări de informații sunt făcute pentru sectorul de stat (GGS). Ele reflectă politicile contabile adoptate în situațiile financiare consolidate, cu excepția faptului că dispozițiile referitoare la consolidare au variat în ceea ce privește sectorul corporațiilor financiare publice (PFC) și sectorul corporațiilor nefinanciare publice (PNFC). În conformitate cu dispozițiile IPSAS 22, *Prezentarea informațiilor financiare privind sectorul de stat*, PFC-urile și PNFC-urile nu sunt consolidate în prezentările de informații despre GGS, dar sunt recunoscute ca investiții ale GGS. Investițiile în PFC și PNFC sunt prezentate ca un singur element-rând evaluat la valoarea contabilă a activelor nete ale entităților în care s-a investit.

GGS cuprinde toate ministerele din administrația centrală și alte entități controlate de guvern care sunt în primul rând angajate în activități necomerciale. Aceste entități sunt:

Ministerul x

y

z.

În timpul perioadei de raportare, activitățile legate de servicii poștale, efectuate anterior de Ministerul Comunicațiilor, au fost reconstituite pe o bază comercială și nu mai sunt incluse în informațiile financiare prezentate pentru GGS.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR FINANCIARE  
PRIVIND SECTORUL DE STAT

**Situația poziției financiare pentru GGS –  
la 31 decembrie 20X2**

(în mii unități monetare)

	GGS		PFC și PNFC		Eliminări		Total la nivelul administrației centrale	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
<b>ACTIVE</b>								
<b>Active circulante</b>								
Numerar și echivalente de numerar	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Creanțe	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Stocuri	X	X	X	X			X	X
Cheltuieli în avans	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Investiție	X	X	X	X			X	X
Alte active circulante	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Active imobilizate</b>								
Creanțe	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Investiții	X	X	X	X			X	X
Investiții în alte sectoare	X	X			(X)	(X)		
Alte active financiare	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Infrastructură, imobilizări corporale	X	X	X	X			X	X
Terenuri și clădiri	X	X	X	X			X	X
Imobilizări necorporale	X	X	X	X			X	X
Alte active nefinanciare	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>TOTAL ACTIVE</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>DATORII</b>								
<b>Datorii curente</b>								
Datorii	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Împrumuturi pe termen scurt	X	X	X	X			X	X
Partea curentă din împrumuturi	X	X	X	X			X	X
Provizioane	X	X	X	X			X	X
Beneficiile angajaților	X	X	X	X			X	X

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR FINANCIARE  
PRIVIND SECTORUL DE STAT

	GGS		PFC și PNFC		Eliminări		Total la nivelul administrației centrale	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
Alte datorii curente	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Datorii pe termen lung</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Datorii	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Împrumuturi	X	X	X	X			X	X
Provizioane	X	X	X	X			X	X
Beneficiile angajaților	X	X	X	X			X	X
Alte datorii	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>TOTAL DATORII</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>ACTIVE NETE</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>ACTIVE NETE / CAPITALURI PROPRII</b>								
Rezerve	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Surplusuri/(deficite) acumulate	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>TOTAL ACTIVE NETE / CAPITALURI PROPRII</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X



PREZENTAREA INFORMAȚIILOR FINANCIARE  
PRIVIND SECTORUL DE STAT

**Situația performanței financiare pentru GGS –  
pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X2 – Clasificarea funcției administrației**

(în mii unități monetare)

	GGS		PFC și PNFC		Eliminări		Total la nivelul administrației centrale	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
<b>Venituri</b>								
Impozite	X	X			(X)	(X)	X	X
Comisioane, amenzi, penalități	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Venituri din alte sectoare	X	X	X	X	(X)	(X)		
Transferuri de la alte administrații	X	X	X	X			X	X
Alte venituri din exploatare	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Venituri totale</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Cheltuieli</b>								
Servicii publice generale	X	X					X	X
Apărare	X	X					X	X
Ordine și siguranță publică	X	X	X	X			X	X
Afaceri economice	X	X					X	X
Protecția mediului	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Locuințe și confort edilitar	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Sănătate	X	X	X	X			X	X
Divertisment, cultură și religie	X	X					X	X
Educație	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Protecție socială	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Total cheltuieli</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Surplus/(deficit) aferent perioadei</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR FINANCIARE  
PRIVIND SECTORUL DE STAT

**Situația performanței financiare pentru GGS –  
pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X2 – Clasificarea economică a  
cheltuielilor (Metodă alternativă de prezentare)**

(în mii unități monetare)

	GGS		PFC și PNFC		Eliminări		Total la nivelul administrației centrale	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
<b>Venituri</b>								
Impozite	X	X			(X)	(X)	X	X
Comisioane, amenzi, penalități	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Venituri din alte sectoare	X	X	X	X	(X)	(X)		
Transferuri de la alte administrații	X	X	X	X			X	X
Alte venituri din exploatare	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Venituri totale</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Cheltuieli</b>								
Remunerarea angajaților	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Utilizarea produselor și serviciilor	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Consum de capital fix	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Dobândă	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Subsidii	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Beneficii sociale	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Alte cheltuieli	X	X	X	X			X	X
<b>Total cheltuieli</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Surplus/(deficit)</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR FINANCIARE  
PRIVIND SECTORUL DE STAT

**Situația modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii pentru GGS –  
pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X2**

(în mii unități monetare)

	GGS			PFC și PNFC	Eliminări	Total la nivelul adminis- trației centrale
	Rezerve din reevaluare	Rezerve din conversie	Surplusuri/ (deficite) acumulate			
Sold la 31 decembrie 20X0	X	(X)	X	X	X	X
Surplus din reevaluarea proprietăților	X			X		X
Deficit din reevaluarea investițiilor	(X)			(X)	X	(X)
Diferențe de conversie valutară		(X)		(X)		(X)
Câștiguri și pierderi nete nerecunoscute în situația performanței financiare	X	(X)		X	(X)	X
Surplusul net aferent perioadei			X	X	(X)	X
Sold la 31 decembrie 20X1	X	(X)	X	X	(X)	X
Deficit din reevaluarea proprietăților	(X)			(X)	X	(X)
Surplus din reevaluarea investițiilor	X			X	(X)	X
Diferențe de conversie valutară		(X)		X		X
Câștiguri și pierderi nete nerecunoscute în situația performanței financiare	(X)	(X)		(X)	(X)	(X)
Deficitul net aferent perioadei			(X)	(X)	(X)	(X)
Sold la 31 decembrie 20X2	X	(X)	X	X	(X)	X

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR FINANCIARE  
PRIVIND SECTORUL DE STAT

**Situația fluxurilor de trezorerie pentru GGS –  
pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X2**

(în mii unități monetare)

	GGS		PFC și PNFC		Eliminări		Total la nivelul adminis- trației centrale	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
<b>FLUXURI DE TREZORERIE DIN ACTIVITĂȚI DE EXPLOATARE</b>								
Încasări								
Impozitare	X	X			(X)	(X)	X	X
Vânzări de bunuri și servicii			X	X	(X)	(X)	X	X
Subvenții			X	X	(X)	(X)	X	X
Dobânzi încasate			X	X			X	X
Dividende din alte sectoare către administrație	X	X			(X)	(X)		
Alte încasări	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Plăți								
Costuri cu angajații	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Pensii	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Furnizori	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Dobânzi plătite	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Dividende către alte sectoare			(X)	(X)	X	X		
Alte plăți	(X)	(X)	(X)	(X)	X	X	(X)	(X)
<b>Fluxuri de trezorerie nete din activități de exploatare</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR FINANCIARE  
PRIVIND SECTORUL DE STAT

	GGS		PFC și PNFC		Eliminări		Total la nivelul administrației centrale	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
<b>FLUXURI DE TREZORERIE DIN ACTIVITĂȚI DE INVESTIȚII</b>								
Achiziționarea de imobilizări corporale	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Încasări din vânzarea imobilizărilor corporale	X	X	X	X			X	X
Încasări din vânzarea de investiții	X	X	X	X			X	X
Achiziționarea de titluri de valoare în valută	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
<b>Fluxuri de trezorerie nete din activități de investiții</b>	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>FLUXURI DE TREZORERIE DIN ACTIVITĂȚI DE FINANȚARE</b>								
Încasări din împrumuturi	X	X	X	X			X	X
Rambursarea împrumuturilor	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
<b>Fluxuri de trezorerie nete din activități de finanțare</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<i>Creștere/(descreștere) netă de numerar și echivalente de numerar</i>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<i>Numerar și echivalente de numerar la începutul perioadei</i>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Numerar și echivalente de numerar la sfârșitul perioadei</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

## **IPSAS 23 – VENITURI DIN ALTE TRANZACȚII DECÂT CELE DE SCHIMB (IMPOZITE ȘI TRANSFERURI)**

### **Istoricul IPSAS**

*Prezenta versiune include amendamentele rezultate din IPSAS-urile emise până la 31 ianuarie 2020.*

IPSAS 23, *Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (impozite și transferuri)*, a fost emis în decembrie 2006.

De la această dată, IPSAS 23 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- IPSAS 42, *Beneficii sociale* (emis în ianuarie 2019)
- IPSAS 41, *Instrumente financiare* (emis în august 2018)
- IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public* (emis în ianuarie 2017)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* (emis în aprilie 2016)
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente* (emis în ianuarie 2015)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2011* (emis în octombrie 2011)
- IPSAS 28, *Instrumente financiare: prezentare* (emis în ianuarie 2010)
- IPSAS 29, *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* (emis în ianuarie 2010)
- IPSAS 31, *Imobilizări necorporale* (emis în ianuarie 2010)

### **Tabelul punctelor modificate în IPSAS 23**

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
Secțiunea Introducere	Eliminată	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
1	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
2	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017 IPSAS 42 ianuarie 2019
3	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
4	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
5	Modificat	IPSAS 29 ianuarie 2010
6	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
10	Modificat	IPSAS 29 ianuarie 2010
31	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
37	Modificat	IPSAS 28 ianuarie 2010
43	Modificat	IPSAS 41 august 2018
87	Modificat	IPSAS 29 ianuarie 2010
105A	Modificat	IPSAS 29 ianuarie 2010 IPSAS 41 august 2018
105B	Nou	IPSAS 29 ianuarie 2010
106	Modificat	IPSAS 29 ianuarie 2010
116	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
117	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
118	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
119	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
120	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
121	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
122	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
123	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
124A	Nou	IPSAS 28 ianuarie 2010
124B	Nou	IPSAS 29 ianuarie 2010
124C	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
124D	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
124E	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
124F	Nou	IPSAS 41 august 2018
124G	Nou	IPSAS 42 ianuarie 2019
125	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015
IG27	Modificat	IPSAS 31 ianuarie 2010
IG54	Modificat	IPSAS 29 ianuarie 2010 IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului IG55	Nou	IPSAS 41 august 2018
IG55	Nou	IPSAS 41 august 2018
IG56	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului IG57	Nou	IPSAS 41 august 2018
IG57	Nou	IPSAS 41 august 2018
IG58	Nou	IPSAS 41 august 2018
IG59	Nou	IPSAS 41 august 2018



## IPSAS 23 – VENITURI DIN ALTE TRANZACȚII DECÂT CELE DE SCHIMB (IMPOZITE ȘI TRANSFERURI)

### CUPRINS

	Punctul
Obiectiv .....	1
Domeniu de aplicare .....	2-6
Definiții .....	7-28
Alte tranzacții decât cele de schimb .....	8-11
Venituri .....	12-13
Prevederi .....	14-16
Condiții impuse activelor transferate .....	17-18
Restricții asupra activelor transferate .....	19
Prevalarea economicului asupra juridicului .....	20-25
Impozite .....	26-28
Analiza intrărilor inițiale de resurse din alte tranzacții decât cele de schimb .....	29
Recunoașterea activelor .....	30-43
Control asupra unui activ .....	32-33
Eveniment trecut .....	34
Intrări probabile de resurse .....	35
Active contingente .....	36
Contribuții de la proprietari .....	37-38
Componente de schimb și alte componente decât cele de schimb ale unei tranzacții .....	39-41
Evaluarea activelor la recunoașterea inițială .....	42-43
Recunoașterea veniturilor din alte tranzacții decât cele de schimb .....	44-47
Evaluarea veniturilor din alte tranzacții decât cele de schimb .....	48-49
Obligații actuale recunoscute ca datorii .....	50-58
Obligație actuală .....	51-54
Condiții impuse unui activ transferat .....	55-56

VENITURI DIN ALTE TRANZACȚII DECÂT CELE DE SCHIMB  
(IMPOZITE ȘI TRANSFERURI)

Evaluarea datoriilor la recunoașterea inițială .....	57-58
Impozite .....	59-75
Eveniment impozabil .....	65
Încasarea impozitelor în avans .....	66
Evaluarea activelor care rezultă din tranzacțiile de impozitare .....	67-70
Cheltuieli plătite prin sistemul fiscal și facilități fiscale .....	71-75
Transferuri .....	76-105B
Evaluarea activelor transferate .....	83
Ștergerea datoriilor și asumarea datoriilor .....	84-87
Amenzi .....	88-89
Moșteniri .....	90-92
Cadouri și donații, inclusiv bunuri în natură .....	93-97
Servicii în natură .....	98-103
Angajamente .....	104
Încasări de transferuri în avans .....	105
Împrumuturi de concesiune .....	105A-105B
Prezentări de informații .....	106-115
Prevederi tranzitorii .....	116-123
Data intrării în vigoare .....	124-125
Bază pentru concluzii	
Îndrumări de implementare	

---

VENITURI DIN ALTE TRANZACȚII DECÂT CELE DE SCHIMB  
(IMPOZITE ȘI TRANSFERURI)

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 23, *Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (impozite și transferuri)*, este prezentat la punctele 1-125. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 23 trebuie citit în contextul obiectivului său, al Bazei pentru concluzii, al *Prefetei la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și al *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile în absența unor îndrumări explicite.

## Obiectiv

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie dispozițiile pentru raportarea financiară a veniturilor rezultate din alte tranzacții decât cele de schimb, cu excepția altor tranzacții decât cele de schimb care dau naștere unei combinații de operațiuni din sectorul public. Prezentul standard tratează aspectele care trebuie analizate la recunoașterea și evaluarea veniturilor obținute din alte tranzacții decât cele de schimb, inclusiv identificarea contribuțiilor de la proprietari.

## Domeniu de aplicare

2. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard la contabilizarea veniturilor obținute din alte tranzacții decât cele de schimb. Prezentul standard nu se aplică:**
  - (a) **Unei combinații de operațiuni din sectorul public care este o altă tranzacție decât cea de schimb; și**
  - (b) **Contribuțiilor la schemele de beneficii sociale care sunt contabilizate conform punctelor 26-31 din IPSAS 42, *Beneficii sociale* (abordarea bazată pe asigurări).**
3. [Eliminat]
4. [Eliminat]
5. Prezentul standard tratează veniturile din alte tranzacții decât cele de schimb. Veniturile din tranzacțiile de schimb sunt tratate în IPSAS 9, *Venituri din tranzacții de schimb*. Cu toate că veniturile obținute de entitățile din sectorul public derivă atât din tranzacții de schimb, cât și din alte tranzacții decât cele de schimb, majoritatea veniturilor guvernelor și ale entităților din sectorul public sunt, de obicei, generate din alte tranzacții decât cele de schimb, cum ar fi:
  - (a) Impozite; și
  - (b) Transferuri (fie în numerar, fie nemonetare), inclusiv subvenții, ștergerea datoriilor, amenzi, moșteniri, cadouri, donații, bunuri și servicii în natură, precum și proporția din afara pieței din împrumuturile de concesiune primite.
6. Guvernele pot reorganiza sectorul public prin fuziunea unor entități din sectorul public și divizarea altor entități în două sau mai multe entități separate. O combinație de operațiuni din sectorul public are loc atunci când două sau mai multe operațiuni sunt reunite pentru a forma o entitate raportoare. Aceste restructurări nu implică în mod obișnuit o entitate care achiziționează o altă operațiune sau entitate, dar pot avea drept rezultat o entitate nouă sau existentă

care achiziționează toate activele și datoriile unei alte operațiuni sau entități. Combinările de operațiuni din sectorul public se contabilizează în conformitate cu IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*.

## Definiții

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

**Condițiile impuse activelor transferate** sunt prevederi care specifică faptul că beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii înglobate în activ trebuie să fie consumate de beneficiar conform înțelegerii, iar în caz contrar, beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii trebuie returnate entității care le-a transferat.

**Controlul asupra unui activ** apare atunci când entitatea poate utiliza activul sau beneficia într-un alt mod de activ pentru atingerea obiectivelor sale și poate exclude sau reglementa printr-o altă modalitate accesul altor părți la acel beneficiu.

**Cheltuielile plătite prin sistemul fiscal** sunt sume care sunt disponibile beneficiarilor indiferent dacă aceștia plătesc sau nu impozite.

**Amenzile** sunt beneficii economice sau potențial de servicii obținute sau care vor fi obținute de către entitățile din sectorul public, conform deciziei unui tribunal sau a unui alt organism de impunere a legii, drept consecință a încălcării legilor sau reglementărilor.

**Restricțiile asupra activelor transferate** sunt prevederi care limitează sau influențează scopurile în care poate fi utilizat un activ transferat, dar care nu menționează că beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii trebuie să fie returnate entității care transferă activul dacă acesta nu a fost utilizat în scopurile menționate.

**Prevederile referitoare la activele transferate** sunt termene din legi, reglementări sau dintr-un angajament irevocabil impuse asupra utilizării unui activ transferat de către entități externe entității raportoare.

**Facilitățile fiscale** sunt prevederi preferențiale ale legii fiscale care oferă anumitor contribuabili concesiile care nu sunt accesibile pentru alții.

**Evenimentul impozabil** este evenimentul care, conform prevederilor guvernului, legislativului sau unei alte autorități, va fi supus impozitării.

**Impozitele** sunt beneficii economice sau potențial de servicii care sunt plătite sau care trebuie plătite obligatoriu entităților din sectorul public, în conformitate cu legile și/sau reglementările, stabilite pentru a oferi venituri guvernului. Impozitele nu includ amenzile sau alte penalizări impuse pentru încălcarea legii.

**Transferurile sunt intrări de beneficii economice viitoare sau potențial de servicii din alte tranzacții decât cele de schimb, cu excepția impozitelor.**

**Termenii definiți în alte IPSAS-uri sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles ca în acele standarde și sunt reproduse în *Glosarul de termeni definiți* publicat separat.**

#### **Alte tranzacții decât cele de schimb**

8. În anumite tranzacții este evident că există un schimb de valoare aproximativ egală. Acestea sunt tranzacții de schimb și sunt tratate în alte IPSAS-uri.
9. În alte tranzacții, o entitate primește direct ca rezultat resurse gratuite sau la o contravaloare nominală. Acestea sunt în mod clar alte tranzacții decât cele de schimb și sunt tratate în prezentul standard. De exemplu, contribuabilii plătesc impozite pentru că legislația fiscală prevede obligativitatea de a plăti acele impozite. În timp ce administrația fiscală oferă o varietate de servicii publice pentru contribuabili, acest lucru nu este valabil și pentru plata taxelor și impozitelor.
10. Există încă un grup de alte tranzacții decât cele de schimb în cazul cărora entitatea poate furniza doar o parte din contravaloare direct în schimbul resurselor primite, dar respectiva contravaloare nu aproximează valoarea justă a resurselor primite. În aceste cazuri, entitatea determină dacă există o combinație de tranzacții de schimb și alte tranzacții decât cele de schimb, fiecare element al acestora fiind recunoscut separat. De exemplu, o entitate primește o finanțare de 6 milioane u.m. din partea unei agenții de dezvoltare multilaterală. Acordul stipulează că entitatea trebuie să ramburseze 5 milioane u.m. din finanțarea primită pe parcursul unei perioade de 10 ani, cu o dobândă de 5%, în timp ce rata dobânzii pe piață pentru un împrumut similar este de 11%. Entitatea a primit efectiv o subvenție de 1 milion u.m. (6 milioane u.m. primite minus 5 milioane u.m. care trebuie rambursate) și a semnat un împrumut de concesiune de 5 milioane u.m. care atrage o dobândă cu 6% mai mică decât rata dobânzii pe piață pentru un împrumut similar. Subvenția de 1 milion u.m. primită, precum și partea din afara pieței a plăților dobânzii în conformitate cu termenele acordului reprezintă alte tranzacții decât cele de schimb. Capitalul contractual și plățile dobânzii pe parcursul perioadei împrumutului reprezintă tranzacții de schimb.
11. Există și tranzacții suplimentare unde nu este foarte clar dacă sunt tranzacții de schimb sau alte tranzacții decât cele de schimb. În aceste cazuri, o analiză de fond a tranzacției va stabili dacă tranzacțiile sunt de schimb sau reprezintă alte tranzacții decât cele de schimb. De exemplu, vânzarea de bunuri este în mod normal clasificată drept o tranzacție de schimb. Dacă totuși tranzacția este efectuată la un preț subvenționat, și anume un preț care nu este aproximativ egal cu valoarea justă a bunurilor vândute, tranzacția respectivă se încadrează în definiția altor tranzacții decât cele de schimb. Pentru a stabili dacă fondul

unei tranzacții este cel al unei tranzacții de schimb sau al unei alte tranzacții decât cea de schimb, trebuie să se aplice raționamentul profesional. În plus, entitățile pot beneficia de reduceri comerciale, reduceri la cantitate sau de alte reduceri din prețul cotelor al activelor din diverse motive. Aceste reduceri de preț nu reprezintă neapărat faptul că tranzacția este o altă tranzacție decât cea de schimb.

## Venituri

12. Veniturile cuprind intrările brute de beneficii economice sau potențial de servicii primite și de primit de către entitatea raportoare, ceea ce reprezintă o creștere a activelor nete / capitalurilor proprii, cu excepția creșterilor aferente contribuțiilor de la proprietari. Sumele colectate în calitate de agent guvernamental sau altă organizație guvernamentală sau alte terțe părți nu vor determina o creștere a activelor nete sau a veniturilor agentului. Acest lucru se întâmplă deoarece agentul nu poate controla utilizarea, sau nu poate beneficia în alte condiții de pe urma, activelor colectate în urmărirea obiectivelor sale.
13. În cazul în care o entitate suportă niște costuri aferente veniturilor rezultate dintr-o altă tranzacție decât cea de schimb, venitul este intrarea brută de beneficii economice viitoare sau potențial de servicii, iar orice ieșire de resurse este recunoscută drept un cost al tranzacției. De exemplu, dacă unei entități raportoare i se impune să plătească costurile de livrare și instalare aferente transferului unui element al unei instalații de la o altă entitate, atunci acele costuri sunt recunoscute separat față de venitul din transferul elementului instalației. Costurile de livrare și instalare sunt incluse în valoarea recunoscută drept un activ în conformitate cu IPSAS 17, *Imobilizări corporale*.

## Prevederi

14. Activele pot fi transferate cu speranța și/sau înțelegerea că vor fi folosite într-un anumit fel și, prin urmare, că entitatea beneficiară va acționa sau va presta într-un anumit fel. În cazul în care legile, reglementările sau angajamentele irevocabile cu părți externe impun anumite termene privind utilizarea activelor transferate de beneficiar, termenii respective reprezintă prevederi conform definiției din prezentul standard. O caracteristică esențială a prevederilor, așa cum sunt definite în prezentul standard, este faptul că o entitate nu își poate impune ei înșiși o prevedere, nici direct, nici printr-o entitate pe care o controlează.
15. Prevederile referitoare la un activ transferat pot fi condiții sau restricții. În timp ce condițiile și restricțiile îi pot impune unei entități să utilizeze sau să consume beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii încorporate într-un activ pentru un anumit scop (obligația de performanță) la recunoașterea inițială, numai condițiile impun ca beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii să fie returnate entității care transferă activul în cazul în care se încalcă prevederea (obligația de returnare).

16. Prevederile sunt aplicabile prin procese juridice sau administrative. În cazul în care un termen din legi, reglementări sau alte angajamente irevocabile este inaplicabil, acesta nu reprezintă o prevedere conform definiției din prezentul standard. Obligațiile implicite nu rezultă din prevederi. IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, stabilește dispozițiile de recunoaștere și evaluare a obligațiilor implicite.

### **Condiții impuse activelor transferate**

17. Condițiile impuse activelor transferate (denumite în continuare condiții) impun ca entitatea să consume beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii ale activelor conform specificațiilor sau să returneze entității care transferă beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii în cazul încălcării condițiilor. Prin urmare, beneficiarul își asumă o obligație actuală de a transfera către terțe părți beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii atunci când inițial câștigă controlul asupra unui activ supus unei condiții. Aceasta se datorează faptului că beneficiarul nu poate evita ieșirea de resurse, fiind necesar să consume beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii încorporate în activul transferat la livrarea anumitor bunuri sau servicii către terți sau, altfel, să returneze entității care transferă activul beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii. Prin urmare, în cazul în care un beneficiar recunoaște inițial un activ care este supus unei condiții, beneficiarul își asumă, de asemenea, datoria.
18. Ca o facilitare a sarcinii administrației, un activ transferat, alte beneficii economice viitoare sau potențialul de servicii pot fi returnate în mod eficient prin deducerea sumei care urmează să fie returnată din alte active care vor fi transferate în alte scopuri. Entitatea raportoare va recunoaște valorile brute în situațiile sale financiare, și anume entitatea va recunoaște o reducere a activelor și datoriilor pentru returnarea activului în baza termenelor condiției încălcate, și va reflecta recunoașterea activelor, a datoriilor și/sau a veniturilor pentru noul transfer.

### **Restricții asupra activelor transferate**

19. Restricțiile asupra activelor transferate (denumite în continuare restricții) nu includ o dispoziție ca activul transferat, alte beneficii economice viitoare sau potențialul de servicii să fie returnate entității care transferă activul dacă activul nu este instalat conform specificațiilor. Prin urmare, câștigarea controlului asupra unui activ supus unei restricții nu îi impune beneficiarului obligația actuală de a transfera unor terțe părți beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii atunci când controlul asupra activului este câștigat inițial. În cazul în care un beneficiar încalcă o restricție, entitatea care transferă sau o altă parte poate avea opțiunea de a căuta o sancțiune împotriva beneficiarului, de exemplu, aducând problema în fața unei instanțe sau unui tribunal, sau printr-un proces administrativ cum ar fi o directivă a unui ministru din guvern sau a unei alte



autorități, sau în alt mod. Astfel de acțiuni ar putea determina entitatea să pună în practică restricția sau să se confrunte cu o sancțiune civilă sau penală pentru încălcarea deciziei unei instanțe, a unui tribunal sau a unei autorități. O astfel de sancțiune nu este suportată ca urmare a dobândirii activului, ci ca urmare a încălcării restricției.

### **Prevalarea economicului asupra juridicului**

20. Pentru a stabili dacă o prevedere este o condiție sau o restricție, este necesar să se ia în considerare fondul economic din punctul de vedere al termenelor prevederii, și nu doar forma juridică. Simpla prevedere că, de exemplu, un activ transferat trebuie să fie consumat în furnizarea de bunuri și servicii către terțe părți sau să fie returnat entității care transferă activul este în sine insuficientă pentru a genera o datorie atunci când entitatea câștigă controlul asupra activului.
21. Pentru a stabili dacă o prevedere reprezintă o condiție sau o restricție, entitatea analizează dacă dispoziția de a returna activul, alte beneficii economice viitoare sau potențialul de servicii este aplicabilă, iar aceasta poate fi pusă în aplicare de către entitatea care transferă activul. În cazul în care entitatea care transferă activul nu poate impune dispoziția de a returna activul, alte beneficii economice viitoare sau potențialul de servicii, prevederea nu corespunde definiției unei condiții și va fi considerată restricție. Dacă experiența anterioară cu entitatea care transferă activul indică faptul că aceasta nu aplică niciodată dispoziția de a returna activul transferat, alte beneficii economice viitoare sau potențialul de servicii atunci când au loc încălcările, entitatea beneficiară poate concluziona că prevederea are forma juridică, dar nu și fondul economic al unei condiții și este, prin urmare, o restricție. În cazul în care entitatea nu are nicio experiență cu entitatea care transferă activul, sau nu a încălcat prevederile care ar cere entității care transferă activul să decidă dacă să aplice returnarea activului, a altor beneficii economice viitoare sau a potențialului de servicii, și nu are nicio probă contrară, aceasta presupune că entitatea care transferă activul pune în aplicare prevederea care, prin urmare, corespunde definiției unei condiții.
22. Definiția unei condiții îi impune entității beneficiare o obligație privind performanța – și anume beneficiarului i se impune să consume beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii integrate în activul transferat, conform specificațiilor, sau să returneze activul ori alte beneficii economice viitoare sau potențialul de servicii entității care transferă activul. Pentru a corespunde definiției unei condiții, obligația privind performanța va fi legată de fondul economic, nu numai de forma juridică, și este prevăzută ca fiind o consecință a condiției în sine. Un termen al unui acord de transfer care prevede că entitatea nu are altă alternativă decât să efectueze o acțiune poate conduce la concluzia că respectivul termen nu este în fond nici condiție și nici restricție. Acest lucru se întâmplă deoarece, în astfel de cazuri, termenele transferului în sine nu impun entității beneficiare o obligație privind performanța.

VENITURI DIN ALTE TRANZACȚII DECÂT CELE DE SCHIMB  
(IMPOZITE ȘI TRANSFERURI)

23. Pentru a îndeplini criteriile de recunoaștere drept o datorie este necesară probabilitatea unei ieșiri de resurse, iar performanța comparată cu condiția este obligatorie și poate fi evaluată. Prin urmare, va trebui ca o condiție să specifice astfel de aspecte legate de natura sau cantitatea de bunuri și servicii care urmează a fi furnizate sau de natura activelor care urmează a fi achiziționate, după caz, și, dacă este cazul, de perioadele în care va apărea performanța. În plus, performanța va trebui monitorizată în mod continuu de către entitatea sau în numele entității care transferă activul. Acest lucru este valabil mai ales atunci când o prevedere stipulează o rambursare proporțională a valorii echivalente a activului în cazul în care entitatea îndeplinește parțial dispozițiile condiției și s-a aplicat obligația de rambursare dacă în trecut au apărut eșecuri semnificative privind îndeplinirea condiției.
24. În unele cazuri, un activ poate fi transferat sub rezerva prevederii ca acesta să fie returnat entității care transferă activul în situația în care nu survine un anumit eveniment viitor. Aceasta se poate produce atunci când, de exemplu, o administrație națională furnizează fonduri către o entitate guvernamentală regională sub rezerva prevederii ca entitatea să adune o contribuție echivalentă. În aceste cazuri, o obligație de rambursare nu apare până în momentul în care se preconizează că prevederea va fi încălcată și o datorie nu este recunoscută până la îndeplinirea criteriilor de recunoaștere.
25. Cu toate acestea, beneficiarii vor trebui să analizeze dacă aceste transferuri sunt de natura unei încasări în avans. În prezentul standard, încasarea în avans se referă la resursele primite înainte de un eveniment impozabil sau de un angajament de transfer care devine irevocabil. Încasările în avans generează un activ și o obligație actuală, deoarece angajamentul de transfer nu a devenit încă irevocabil. În cazul în care astfel de transferuri sunt de natura unei tranzacții de schimb, acestea vor fi tratate în conformitate cu IPSAS 9.

### Impozite

26. Impozitele sunt sursa majoră de venit pentru multe administrații și alte entități din sectorul public. Impozitele sunt definite la punctul 7 ca fiind beneficii economice obligatoriu plătite sau de plătit către entitățile din sectorul public, în conformitate cu legile sau cu reglementările, stabilite pentru a furniza venituri către guvern, cu excepția amenzilor sau a altor sancțiuni aplicate pentru încălcări ale legilor sau reglementărilor. Transferurile neobligatorii către guvern sau entități din sectorul public, cum ar fi donațiile și plata taxelor, nu sunt impozite, deși acestea pot fi rezultatul unor alte tranzacții decât cele de schimb. Guvernul percepe impozite de la persoane fizice și de la alte entități, denumite contribuabili, în cadrul jurisdicției sale, prin utilizarea puterilor sale suverane.
27. Legile și reglementările fiscale pot varia semnificativ de la jurisdicție la jurisdicție, dar au o serie de caracteristici comune. Legile și reglementările fiscale (a) prevăd un drept al guvernului de a colecta impozite, (b) identifică baza de

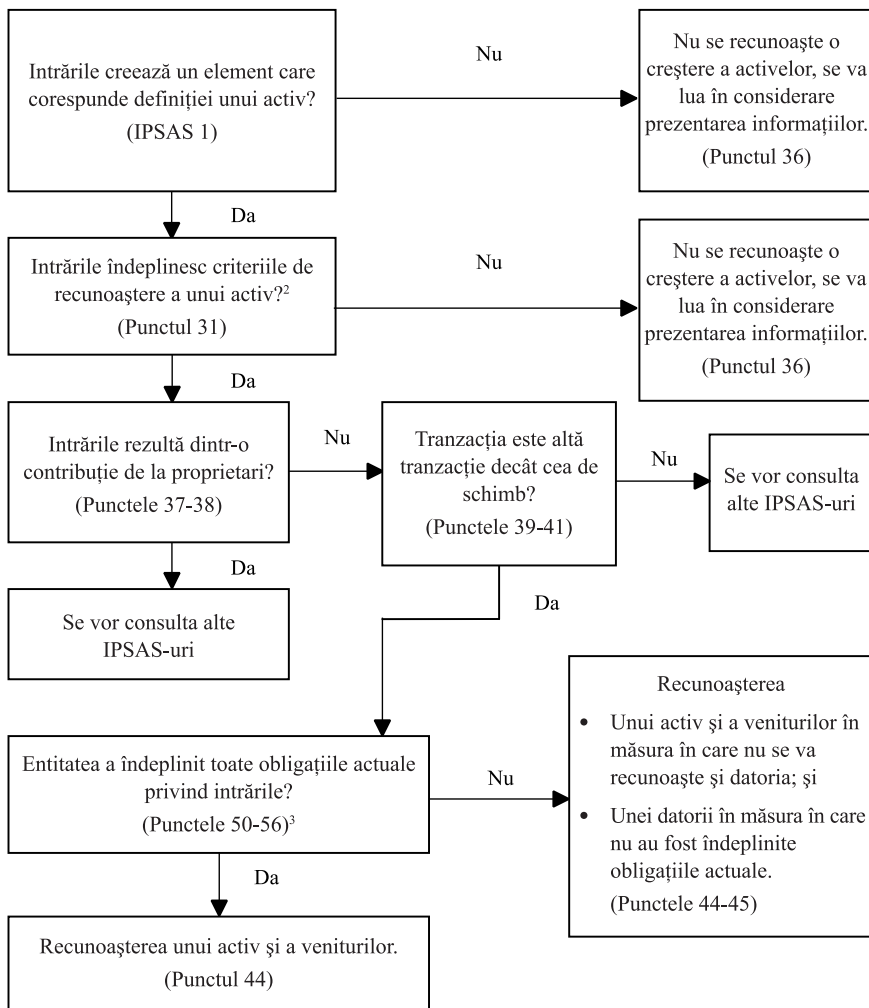
calcul a acestora și (c) stabilesc proceduri de gestionare a impozitelor, și anume proceduri pentru calcularea impozitului de încasat și pentru asigurarea încasării plății. Legile și reglementările fiscale impun adesea contribuabililor să depună declarații de venit periodice la agenția guvernamentală care gestionează un anumit impozit. Contribuabilul, în general, oferă detalii și dovezi cu privire la nivelul de activitate care face obiectul impozitului, fiind calculată și valoarea impozitului de încasat de către guvern. Modalitățile de încasare a impozitelor sunt foarte diferite, dar sunt în mod normal concepute pentru a se asigura încasarea plăților de către guvern în mod regulat fără a se recurge la acțiuni în justiție. Legile fiscale sunt de obicei puse în aplicare în mod riguros și adesea impun sancțiuni severe cu privire la persoanele fizice sau alte entități care încalcă legea.

28. Încasările în avans, fiind sume primite în avans de la evenimentul impozabil, pot apărea și în legătură cu impozitele.

### **Analiza intrărilor inițiale de resurse din alte tranzacții decât cele de schimb**

29. O entitate va recunoaște un activ care rezultă dintr-o altă tranzacție decât cea de schimb atunci când câștigă controlul resurselor care corespund definiției unui activ și îndeplinesc criteriile de recunoaștere. În anumite situații, cum ar fi cazul în care un creditor face o scutire de la plata unei datorii, ar putea apărea o scădere a valorii contabile a unei datorii recunoscute anterior. În aceste cazuri, în loc să recunoască un activ, entitatea scade valoarea contabilă a datoriei. În unele cazuri, câștigarea controlului asupra activului poate atrage și obligații pe care entitatea le va recunoaște ca o datorie. Contribuțiile de la proprietari nu creează venituri, astfel încât fiecare tip de tranzacție este analizat și toate contribuțiile de la proprietari sunt contabilizate separat. În conformitate cu abordarea din prezentul standard, entitățile vor analiza alte tranzacții decât cele de schimb pentru a stabili elementele situațiilor financiare cu scop general care vor fi recunoscute ca rezultat al tranzacțiilor. Diagrama de pe pagina următoare ilustrează procesul analitic pe care o entitate îl efectuează atunci când există o intrare de resurse pentru a se stabili dacă apar sau nu venituri. Prezentul standard corespunde structurii diagramei. Dispozițiile pentru tratarea tranzacțiilor sunt prevăzute la punctele 30-115.

### Ilustrarea analizei intrărilor inițiale de resurse



1. Diagrama este doar în scop ilustrativ, nu înlocuiește prezentul standard. Ea este oferită ca un sprijin în interpretarea prezentului standard.
2. În anumite situații, cum ar fi cazul în care un creditor face o scutire de la plata unei datorii, ar putea apărea o scădere a valorii contabile a unei datorii recunoscute anterior. În aceste cazuri, în loc să recunoască un activ, entitatea scade valoarea contabilă a datoriei.
3. Pentru a stabili dacă entitatea a îndeplinit toate obligațiile actuale se vor lua în considerare aplicarea definiției condițiilor impuse unui activ transferat și criteriile de recunoaștere a unei datorii.

## Recunoașterea activelor

30. Activele sunt definite în IPSAS 1 ca fiind resurse controlate de o entitate ca urmare a unor evenimente trecute și de la care se preconizează că vor decurge beneficii economice viitoare sau potențial de servicii pentru entitate.
31. **O intrare de resurse dintr-o altă tranzacție decât cea de schimb, cu excepția serviciilor în natură, care corespunde definiției unui activ va fi recunoscută ca activ doar în cazul în care:**
- (a) **Este probabil ca beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii asociate activului să revină entității; și**
  - (b) **Valoarea justă a activului poate fi evaluată în mod fiabil<sup>1</sup>.**

## Control asupra unui activ

32. Capacitatea de a exclude sau reglementa accesul altora la beneficiile activului este un element esențial de control care face diferența între activele entității și acele bunuri publice la care au acces și de care beneficiază toate entitățile. În sectorul public, guvernele exercită un rol de reglementare asupra anumitor activități, de exemplu, instituții financiare sau fonduri de pensii. Acest rol de reglementare nu înseamnă neapărat că astfel de elemente reglementate corespund definiției unui activ al guvernului sau îndeplinesc criteriile de recunoaștere a unui activ în situațiile financiare cu scop general ale guvernului care reglementează aceste active. În conformitate cu punctul 98, entitățile pot, dar nu li se impune să recunoască serviciile în natură.
33. Un anunț privind intenția de a transfera resurse către o entitate din sectorul public nu este în sine suficient pentru a identifica resursele drept controlate de un beneficiar. De exemplu, dacă o școală publică ar fi distrusă de un incendiu forestier și guvernul și-ar anunța intenția de a transfera fonduri pentru a reconstrui școala, atunci școala nu ar recunoaște o intrare de resurse (resurse de primit) la data anunțului. În împrejurările în care este necesar un acord de transfer înainte ca resursele să fie transferate, o entitate beneficiară nu va identifica resursele drept controlate până în momentul în care contractul este irevocabil, deoarece entitatea beneficiară nu poate exclude sau reglementa accesul entității care transferă la resurse. În multe cazuri, entitatea va trebui să asigure aplicabilitatea controlului său asupra resurselor înainte de a putea recunoaște un activ. Dacă o entitate nu are o pretenție executorie cu privire la resurse, atunci aceasta nu poate exclude sau reglementa accesul entității care transferă la aceste resurse.

---

<sup>1</sup> Informațiile fiabile nu conțin erori semnificative, nu sunt părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă exact ceea ce susțin că reprezintă sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte. Punctul BC16 din IPSAS 1 detaliază abordarea tranzitorie pentru explicarea fiabilității.

### Eveniment trecut

34. În mod normal, entitățile din sectorul public obțin active de la guverne, de la alte entități, inclusiv de la contribuabili, le cumpără sau le produc. Prin urmare, evenimentul trecut care generează controlul asupra unui activ poate fi o achiziție, un eveniment impozabil sau un transfer. Tranzacțiile sau evenimentele preconizate să se producă în viitor nu generează ele însele active – de exemplu, intenția de a percepe impozite nu este un eveniment trecut care generează un activ sub forma unei pretenții față de un contribuabil.

### Intrări probabile de resurse

35. O intrare de resurse este probabilă atunci când gradul de probabilitate ca intrarea să aibă loc este ridicat. Pentru această determinare, entitatea se bazează pe experiența anterioară cu tipuri similare de fluxuri de resurse și pe preconizările sale cu privire la contribuabil sau la entitatea care transferă. De exemplu, în cazul în care (a) un guvern este de acord să transfere fonduri către o entitate din sectorul public (entitate raportoare), (b) acordul este irevocabil și (c) guvernul are un istoric privind transferarea de resurse convenite, este probabil ca intrarea să aibă loc, cu toate că fondurile nu au fost transferate la data de raportare.

### Active contingente

36. Un element care are caracteristicile esențiale ale unui activ, dar care nu îndeplinește criteriile de recunoaștere poate fi prezentat în note drept activ contingent (a se vedea IPSAS 19).

### Contribuții de la proprietari

37. Contribuțiile de la proprietari sunt definite în IPSAS 1. Pentru ca o tranzacție să se califice drept o contribuție de la proprietari este necesar să fie îndeplinite caracteristicile identificate în cadrul acelei definiții. Pentru a determina dacă o tranzacție corespunde definiției unei contribuții de la proprietari se va lua în considerare mai mult fondul decât forma tranzacției. Punctul 38 identifică forma pe care o pot lua contribuțiile de la proprietari. Dacă, în pofida formei tranzacției, fondul este în mod clar cel al unui împrumut sau al unui alt fel de datorii sau de venit, atunci entitatea va recunoaște ca atare acest lucru și va realiza o prezentare de informații adecvată în notele la situațiile financiare cu scop general, dacă acestea sunt semnificative. De exemplu, dacă o tranzacție are scopul de a fi o contribuție de la proprietari, dar stipulează că entitatea raportoare va plăti distribuiri fixe către entitatea care transferă, cu un rezultat al investiției entității care transferă la un moment specific în viitor, atunci tranzacția este specifică mai mult unui împrumut. Pentru angajamentele contractuale, o entitate va avea, de asemenea, în vedere îndrumările din IPSAS 28, *Instrumente financiare: prezentare*, atunci când va distinge între datorii și contribuțiile de la proprietari.

38. De exemplu, o contribuție de la proprietari poate fi dovedită prin:
- (a) Desemnarea oficială a transferului (sau a unei clase de astfel de transferuri) de către contribuabil sau de către o entitate care controlează a contribuabilului ca făcând parte din activele nete / capitalurile proprii cu care a contribuit beneficiarul, fie înainte de a avea loc contribuția, fie la momentul contribuției;
  - (b) Un acord oficial, în ceea ce privește contribuția, prin care este stabilit sau este sporit un interes financiar existent în activele nete / capitalurile proprii ale beneficiarului care pot fi vândute, transferate sau răscumpărate; sau
  - (c) Emiterea de instrumente de capitaluri proprii, în raport cu contribuția, care pot fi vândute, transferate sau răscumpărate.

### **Componente de schimb și alte componente decât cele de schimb ale unei tranzacții**

39. Punctele 40 și 41 de mai jos tratează circumstanțele în care o entitate câștigă controlul asupra resurselor care încorporează beneficii economice viitoare sau potențial de servicii, altele decât contribuțiile de la proprietari.
40. Punctul 11 din IPSAS 9 definește tranzacțiile de schimb și alte tranzacții decât cele de schimb, iar punctul 10 din prezentul standard prevede faptul că o tranzacție poate include două componente, o componentă de schimb și o altă componentă decât cea de schimb.
41. Atunci când un activ este achiziționat printr-o tranzacție care are o componentă de schimb și o altă componentă decât cea de schimb, entitatea recunoaște componenta de schimb în conformitate cu principiile și dispozițiile altor IPSAS-uri. Componenta care nu este una de schimb este recunoscută în conformitate cu principiile și dispozițiile prezentului standard. Pentru a stabili dacă o tranzacție are componente de schimb identificabile și alte componente decât cele de schimb identificabile trebuie să se aplice raționamentul profesional. În cazul în care nu este posibil să se distingă în mod separat componentele de schimb față de alte componente decât cele de schimb, tranzacția este tratată ca fiind o altă tranzacție decât cea de schimb.

### **Evaluarea activelor la recunoașterea inițială**

42. **Un activ dobândit dintr-o altă tranzacție decât cea de schimb trebuie evaluat inițial la valoarea sa justă de la data achiziției.**
43. Consecvent cu IPSAS 12, *Stocuri*, IPSAS 16, *Investiții imobiliare*, IPSAS 17, *Imobilizări corporale*, și IPSAS 41, *Instrumente financiare*, activele dobândite prin alte tranzacții decât cele de schimb sunt evaluate la valoarea justă de la data achiziției.

## **Recunoașterea veniturilor din alte tranzacții decât cele de schimb**

44. **O intrare de resurse dintr-o altă tranzacție decât cea de schimb recunoscută ca activ trebuie să fie recunoscută ca venit, cu excepția cazului în care datoria este, de asemenea, recunoscută în raport cu intrarea respectivă.**
45. **Pe măsură ce o entitate îndeplinește o obligație actuală, recunoscută ca o datorie aferentă unei intrări de resurse dintr-o altă tranzacție decât cea de schimb recunoscută ca activ, trebuie redusă valoarea contabilă a datoriei recunoscute și se va recunoaște o valoare a veniturilor egală cu reducerea respectivă.**
46. Atunci când o entitate recunoaște o creștere a activelor nete drept rezultat al unei alte tranzacții decât cea de schimb, aceasta recunoaște veniturile. Dacă a recunoscut o datorie aferentă intrării de resurse rezultate dintr-o altă tranzacție decât cea de schimb, atunci când datoria este redusă ulterior, deoarece apare evenimentul imposabil sau se îndeplinește o condiție, aceasta va recunoaște veniturile. În cazul în care o intrare de resurse respectă definiția contribuțiilor de la proprietari, ea nu este recunoscută ca datorie sau venit.
47. Plasarea în timp pentru recunoașterea veniturilor este determinată de natura condițiilor și de decontarea lor. De exemplu, dacă o condiție specifică faptul că entitatea trebuie să ofere către terțe părți bunuri sau servicii sau să ramburseze fondurile neutilizate entității care transferă, atunci veniturile sunt recunoscute ca bunuri sau servicii prestate.

## **Evaluarea veniturilor din alte tranzacții decât cele de schimb**

48. **Veniturile din alte tranzacții decât cele de schimb se evaluează la valoarea majorării activelor nete recunoscute de entitate.**
49. Atunci când, ca urmare a unei alte tranzacții decât cea de schimb, o entitate recunoaște un activ, aceasta recunoaște și veniturile echivalente cu valoarea activului evaluată în conformitate cu punctul 42, cu excepția cazului în care trebuie să se recunoască și o datorie. În cazul în care este necesar să se recunoască o datorie, aceasta se evaluează în conformitate cu dispozițiile de la punctul 57, iar valoarea majorării activelor nete, dacă există, se recunoaște ca venit. Atunci când o datorie este redusă ulterior, deoarece are loc un eveniment imposabil sau se îndeplinește o condiție, valoarea cu care se reduce datoria va fi recunoscută ca venit.

## **Obligații actuale recunoscute ca datorii**

50. **O obligație actuală care rezultă dintr-o altă tranzacție decât cea de schimb care corespunde definiției unei datorii trebuie să fie recunoscută ca o datorie dacă, și numai dacă:**



- (a) **Este probabil ca pentru decontarea obligației să fie necesară o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice viitoare sau potențial de servicii; și**
- (b) **Poate fi realizată o estimare fiabilă a valorii obligației.**

### **Obligație actuală**

- 51. O obligație actuală este datoria de a acționa sau funcționa într-un anumit mod și poate genera o datorie aferentă unei alte tranzacții decât cea de schimb. Obligațiile actuale pot fi impuse de prevederile din legile, reglementările sau angajamentele irevocabile care stabilesc baza transferurilor. De asemenea, acestea pot apărea dintr-un mediu cu funcționare normală, cum ar fi recunoașterea încasărilor în avans.
- 52. În multe cazuri, impozitele sunt percepute și activele sunt transferate către entitățile din sectorul public în alte tranzacții decât cele de schimb, în conformitate cu legile, reglementările sau alte angajamente irevocabile care impun prevederi conform cărora acestea trebuie folosite pentru anumite scopuri. De exemplu:
  - (a) Impozite, a căror utilizare este limitată de legi sau reglementări în scopurile menționate;
  - (b) Transferuri, stabilite printr-un angajament irevocabil care include condiții:
    - (i) De la administrațiile naționale la cele regionale, de stat sau locale;
    - (ii) De la administrațiile de stat / regionale la cele locale;
    - (iii) De la administrații la alte entități din sectorul public;
    - (iv) Pentru agențiile guvernamentale care sunt create prin legi sau reglementări pentru a îndeplini funcții specifice cu o autonomie de funcționare, cum ar fi autoritățile statutare, consiliile sau autoritățile regionale; și
    - (v) De la agențiile donatoare la administrații sau alte entități din sectorul public.
- 53. În derularea normală a operațiunilor, o entitate raportoare poate accepta resurse înainte de apariția unui eveniment impozabil. În astfel de circumstanțe, până la apariția evenimentului impozabil se recunoaște o datorie cu o valoare egală cu valoarea încasării în avans.
- 54. În cazul în care o entitate raportoare primește resurse înainte de existența unui angajament irevocabil de transfer, aceasta recunoaște o datorie pentru o încasare în avans până în momentul în care angajamentul devine irevocabil.

### Condiții impuse unui activ transferat

55. **Condițiile impuse unui activ transferat generează o obligație actuală la recunoașterea inițială care se recunoaște în conformitate cu punctul 50.**
56. Prevederile sunt definite la punctul 7. Punctele 14-25 oferă îndrumări pentru a determina dacă o prevedere este o condiție sau o restricție. O entitate analizează toate prevederile referitoare la o intrare de resurse pentru a stabili dacă aceste prevederi impun condiții sau restricții.

### Evaluarea datoriilor la recunoașterea inițială

57. **Valoarea recunoscută drept datorie trebuie să fie cea mai bună estimare a valorii necesare pentru a deconta obligația actuală la data de raportare.**
58. Estimarea ia în considerare riscurile și incertitudinile cu privire la evenimentele care determină recunoașterea datoriei. În cazul în care valoarea-timp a banilor este semnificativă, datoria trebuie să fie evaluată la valoarea actualizată a valorii care se preconizează a fi necesară pentru decontarea obligației. Această dispoziție este în conformitate cu principiile stabilite în IPSAS 19.

### Impozite

59. **O entitate trebuie să recunoască un activ aferent impozitelor atunci când are loc evenimentul impozabil și sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere a activului.**
60. Resursele rezultate din impozite respectă definiția unui activ în cazul în care entitatea controlează resursele ca urmare a unui eveniment trecut (evenimentul impozabil) și preconizează să primească beneficii economice viitoare sau potențial de servicii din aceste resurse. Resursele care rezultă din impozite îndeplinesc criteriile de recunoaștere ca active atunci când este probabil să survină intrarea de resurse, iar valoarea lor justă poate fi evaluată fiabil. Gradul de probabilitate aferent intrării de resurse este stabilit pe baza dovezilor disponibile în momentul recunoașterii inițiale, care include, fără a se limita la, prezentarea informațiilor privind evenimentul impozabil de către contribuabil.
61. Veniturile din impozitare apar numai pentru administrația care impune impozitul, și nu pentru alte entități. De exemplu, în cazul în care administrația națională impune un impozit care este colectat de către agenția sa de impozitare, activele și veniturile îi revin guvernului, și nu agenției de impozitare. Mai mult, în cazul în care o administrație națională impune un impozit pe vânzare, iar toate încasările acesteia trec la administrațiile de stat, pe baza unei alocări continue, administrația națională recunoaște activele și veniturile pentru impozit, precum și o scădere a activelor și o cheltuială pentru transferul către administrațiile de stat. Administrațiile de stat recunosc activele și veniturile pentru transfer. În cazul în care o singură entitate colectează impozite în numele mai multor alte entități, aceasta acționează ca un agent pentru toate acestea. De exemplu, în cazul în care o agenție națională de impozitare colectează impozitul pe profit pentru

administrația de stat și mai multe administrații locale, aceasta nu recunoaște veniturile aferente impozitelor colectate – mai degrabă administrațiile individuale care impun impozitele recunosc activele și veniturile aferente impozitelor.

62. Impozitele nu respectă definiția contribuțiilor de la proprietari, deoarece plata impozitelor nu le dă contribuabililor dreptul de a primi (a) repartizări din beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii ale entității în timpul funcționării acesteia sau (b) repartizări din surplusul de active față de pasive în cazul lichidării guvernului. Plata impozitelor nu le oferă contribuabililor un drept de proprietate în guvern care poate fi vândut, schimbat, transferat sau răscumpărat.
63. Impozitele respectă definiția altor tranzacții decât cele de schimb, deoarece contribuabilul transferă resurse către guvern fără să primească direct în schimb o valoare aproximativ egală. În timp ce contribuabilul poate beneficia de o serie de politici sociale stabilite de guvern, acestea nu sunt prevăzute în mod direct în schimb ca o contravaloare pentru plata impozitelor.
64. Așa cum se menționează la punctul 52, unele impozite sunt percepute cu scopuri specifice. În cazul în care guvernul trebuie să recunoască o datorie în legătură cu orice condiții referitoare la activele recunoscute drept consecință a perceperii de impozite cu scop specific, acesta nu recunoaște veniturile până la îndeplinirea condiției și reducerea datoriei. Cu toate acestea, în cele mai multe cazuri, nu se preconizează ca impozitele percepute pentru scopuri specifice să genereze o datorie, deoarece scopurile specifice reprezintă restricții, nu condiții.

### **Eveniment impozabil**

65. Tipuri similare de impozite sunt percepute în mai multe jurisdicții. Entitatea raportoare analizează legea impozitării în propria jurisdicție pentru a determina evenimentul impozabil care corespunde diferitelor impozite percepute. Cu excepția cazului în care legislația sau reglementările specifică altfel, este probabil ca evenimentul impozabil pentru:
  - (a) Impozitul pe profit să fie reprezentat de obținerea de venit impozabil în timpul perioadei de impozitare de către contribuabil;
  - (b) Taxa pe valoarea adăugată să fie reprezentat de desfășurarea unei activități impozabile în timpul perioadei de impozitare de către contribuabil;
  - (c) Impozitul pe bunuri și servicii să fie reprezentat de cumpărarea sau vânzarea de bunuri și servicii impozabile în timpul perioadei de impozitare;
  - (d) Taxele vamale să fie reprezentat de circulația bunurilor sau a serviciilor supuse taxelor vamale pe întregul teritoriu vamal;
  - (e) Taxa de succesiune să fie reprezentat de decesul unei persoane care deține proprietăți impozabile; și

- (f) Impozitul pe proprietate să fie reprezentat de trecerea datei la care se percepe impozitul sau a perioadei pentru care se percepe impozitul, în cazul în care acesta este perceput periodic.

### **Încasarea impozitelor în avans**

66. Consecvent cu definițiile activelor, datoriilor și cu dispozițiile de la punctul 59, resursele pentru impozitele încasate înainte de apariția evenimentului impozabil sunt recunoscute ca activ și datorie (încasări în avans) deoarece (a) evenimentul care generează dreptul entității de a beneficia de impozite nu a avut loc, iar (b) criteriile de recunoaștere a veniturilor din impozitare nu au fost îndeplinite (a se vedea punctul 59), chiar dacă entitatea a primit deja o intrare de resurse. Încasările în avans în ceea ce privește impozitele nu sunt fundamental diferite de alte încasări în avans, așadar o datorie se recunoaște până la producerea evenimentului impozabil. Atunci când are loc evenimentul impozabil, datoria este achitată și se recunoaște venitul.

### **Evaluarea activelor care rezultă din tranzacțiile de impozitare**

67. Punctul 42 prevede ca activele care rezultă din tranzacțiile de impozitare să fie evaluate la valoarea justă de la data achiziției. Activele care rezultă din tranzacțiile de impozitare sunt evaluate la cea mai bună estimare a intrării de resurse către entitate. Entitățile raportoare vor dezvolta politici contabile de evaluare a activelor care rezultă din tranzacțiile de impozitare care respectă dispozițiile de la punctul 42. Politicile contabile pentru estimarea acestor active vor ține cont atât de probabilitatea că resursele provenind din tranzacțiile de impozitare vor fi generate către guvern, cât și de valoarea justă a activelor rezultate.
68. În cazul în care există o separare între momentul evenimentului impozabil și colectarea impozitelor, entitățile din sectorul public pot evalua în mod fiabil activele care rezultă din tranzacțiile de impozitare utilizând, de exemplu, modele statistice bazate pe istoria colectării impozitului respectiv în perioadele anterioare. Aceste modele vor lua în considerare momentul încasărilor în numerar din partea contribuabililor, declarațiile făcute de contribuabili și relația dintre impozitul de încasat și alte evenimente economice. De asemenea, modelele de evaluare vor ține cont de alți factori precum:
- (a) Legislația fiscală care le permite contribuabililor o perioadă mai mare de timp pentru depunerea declarațiilor de venit decât i se permite guvernului pentru publicarea situațiilor financiare cu scop general;
  - (b) Contribuabilii care nu depun declarațiile de venit la timp;
  - (c) Valorificarea activelor nemonetare în scopuri de evaluare fiscală;
  - (d) Complexitatea legislației fiscale în care sunt prevăzute perioade extinse de timp pentru a evalua impozitele datorate de anumiți contribuabili;

VENITURI DIN ALTE TRANZACȚII DECÂT CELE DE SCHIMB  
(IMPOZITE ȘI TRANSFERURI)

- (e) Posibilitatea ca atât costurile financiare, cât și cele politice pentru aplicarea în mod riguros a legislației fiscale și colectarea tuturor impozitelor legal datorate la guvern să fie mai mari decât beneficiile primite;
  - (f) Legislația fiscală care permite contribuabililor să amâne plata anumitor impozite; și
  - (g) O varietate de circumstanțe specifice jurisdicțiilor și impozitelor individuale.
69. Evaluarea activelor și a veniturilor care rezultă din tranzacțiile de impozitare folosind modele statistice poate conduce la stabilirea unei valori reale a activelor și a veniturilor recunoscute care să fie diferită față de valorile stabilite în perioadele ulterioare de raportare ca fiind datorate de contribuabili în ceea ce privește perioada actuală de raportare. Revizuirile estimărilor sunt făcute în conformitate cu IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*.
70. În unele cazuri, activele care rezultă din tranzacțiile de impozitare și veniturile aferente nu pot fi evaluate în mod fiabil până la o anumită perioadă de timp după apariția evenimentului impozabil. Acest lucru se poate întâmpla în cazul în care o bază fiscală este instabilă, nefiind posibilă o estimare fiabilă. În multe cazuri, activele și veniturile pot fi recunoscute în perioada ulterioară apariției evenimentului impozabil. Cu toate acestea, există situații excepționale când mai multe perioade de raportare vor trece înainte ca un eveniment impozabil să genereze o intrare de resurse care încorporează beneficii economice viitoare sau potențial de servicii care să corespundă definiției unui activ și să îndeplinească criteriile de recunoaștere ca activ. De exemplu, poate dura mai mulți ani pentru a se determina și a se evalua în mod fiabil valoarea taxei de succesiune datorate cu privire la averea decedatului deoarece aceasta include o serie de antichități valoroase și opere de artă care necesită evaluările unor specialiști. În consecință, criteriile de recunoaștere nu pot fi îndeplinite până la încasarea plății.

### **Cheltuieli plătite prin sistemul fiscal și facilități fiscale**

71. **Veniturile din impozitare se stabilesc la o valoare brută. Aceasta nu trebuie redusă pentru cheltuielile plătite prin sistemul fiscal.**
72. În unele jurisdicții, guvernul utilizează sistemul fiscal ca pe o metodă convenabilă de plată a beneficiilor contribuabililor, care altfel ar fi plătite printr-o altă metodă de plată, cum ar fi scrierea unui cec, depozitarea directă a sumei în contul bancar al contribuabilului sau lichidarea unui alt cont în numele contribuabilului. De exemplu, un guvern poate plăti o parte din primele de asigurare de sănătate ale locuitorilor pentru a încuraja adoptarea unor astfel de asigurări, fie prin reducerea datoriei cu impozitul a unei persoane, fie prin efectuarea plăților prin cec sau prin plata unei sume direct către compania de asigurări. În aceste cazuri, valoarea este plătită indiferent dacă persoana plătește

sau nu impozite. În consecință, această valoare este o cheltuială a guvernului și trebuie să fie recunoscută separat în situația performanței financiare. Veniturile din impozite trebuie să crească pentru valoarea oricăreia dintre aceste cheltuieli plătite prin sistemul fiscal.

73. **Veniturile din impozitare nu se adaugă la valoarea facilităților fiscale.**
74. În majoritatea jurisdicțiilor, guvernele utilizează sistemul fiscal pentru a încuraja un anumit tip de comportament financiar și pentru a descuraja alt tip de comportament. De exemplu, în anumite jurisdicții, proprietarilor de locuințe li se permite să deducă dobânzile ipotecare și impozitele pe proprietate din venitul brut atunci când se calculează venitul impozabil. Aceste tipuri de concesiuni sunt valabile doar pentru contribuabili. În cazul în care o entitate (inclusiv o persoană fizică) nu plătește impozit, ea nu poate profita de această concesie. Aceste tipuri de concesiuni sunt numite facilități fiscale. Facilitățile fiscale reprezintă venituri nerealizate, nu cheltuieli, și nu generează intrări sau ieșiri de resurse – adică nu generează active, datorii, venituri sau cheltuieli pentru administrația fiscală.
75. Distanța esențială între cheltuielile plătite prin sistemul fiscal și facilitățile fiscale este faptul că pentru cheltuielile plătite prin sistemul fiscal valoarea este disponibilă beneficiarilor, indiferent dacă aceștia plătesc impozite sau folosesc un anumit mecanism pentru a-și plăti impozitele. IPSAS 1 interzice compensarea elementelor de venituri și cheltuieli, cu excepția cazurilor permise de un alt standard. Nu se permite compensarea veniturilor din impozite și a cheltuielilor plătite prin sistemul fiscal.

## Transferuri

76. **Conform punctului 98, o entitate trebuie să recunoască un activ privind transferurile atunci când resursele transferate corespund definiției unui activ și îndeplinesc criteriile de recunoaștere ca activ.**
77. Transferurile includ subvenții, ștergerea datoriilor, amenzi, moșteniri, cadouri, donații, bunuri și servicii în natură. Toate aceste elemente au ca atribut comun faptul că transferă resurse de la o entitate la alta fără a oferi în schimb o valoare aproximativ egală și nu reprezintă impozite conform definiției din prezentul standard.
78. Transferurile respectă definiția unui activ în cazul în care entitatea controlează resursele ca urmare a unui eveniment trecut (transferul) și preconizează să primească beneficii economice viitoare sau potențial de servicii din aceste resurse. Transferurile îndeplinesc criteriile de recunoaștere ca active atunci când este probabil să survină intrarea de resurse, iar valoarea lor justă poate fi evaluată fiabil. În anumite situații, cum ar fi cazul în care un creditor face o scutire de la plata unei datorii, ar putea apărea o scădere a valorii contabile a unei datorii recunoscute anterior. În aceste cazuri, în loc să recunoască un activ ca rezultat al transferului, entitatea scade valoarea contabilă a datoriei.

79. O entitate obține controlul asupra resurselor transferate atunci când acestea au fost transferate entității sau când entitatea are o pretenție executorie față de entitatea care transferă. Multe dintre angajamentele cu privire la transferul de resurse devin executorii pentru toate părțile înainte ca transferul să aibă loc. Cu toate acestea, uneori o entitate se angajează să transfere resurse, dar nu reușește să facă acest lucru. În consecință, activele, datoriile și/sau veniturile vor fi recunoscute doar atunci când (a) o pretenție este executorie și (b) entitatea evaluează că este probabil să se producă intrarea de resurse. Până la acea dată, entitatea nu poate exclude sau reglementa accesul terțelor părți la beneficiile resurselor propuse pentru transfer.
80. Transferurile de resurse care respectă definiția contribuțiilor de la proprietari nu vor genera venituri. Acordurile (a) care specifică faptul că entitatea furnizoare de resurse are dreptul la repartizări din beneficiile economice viitoare sau din potențialul de servicii pe durata de funcționare a entității beneficiare, sau la repartizări din surplusul de active asupra datoriilor în cazul lichidării entității beneficiare, sau (b) care specifică faptul că entitatea furnizoare de resurse dobândește un interes financiar în entitatea beneficiară care poate fi vândut, schimbat, transferat sau răscumpărat sunt în esență acorduri pentru a realiza contribuții de la proprietari.
81. Transferurile respectă definiția altor tranzacții decât cele de schimb deoarece entitatea care transferă îi oferă resurse entității beneficiare fără ca aceasta să ofere în schimb o valoare aproximativ egală în mod direct. În cazul în care un acord prevede ca entitatea beneficiară să ofere în schimb o valoare aproximativ egală, acordul nu reprezintă un acord de transfer, ci un contract pentru o tranzacție de schimb care trebuie să fie contabilizat conform IPSAS 9.
82. O entitate analizează toate prevederile cuprinse în acordurile de transfer pentru a determina dacă își asumă o datorie atunci când acceptă resursele transferate.

### **Evaluarea activelor transferate**

83. În conformitate cu punctul 42, activele transferate sunt evaluate la valoarea justă de la data achiziției. Entitățile dezvoltă politici contabile de recunoaștere și evaluare a activelor care sunt consecvente cu IPSAS-urile. După cum s-a menționat anterior, stocurile, imobilizările corporale sau investițiile imobiliare achiziționate prin alte tranzacții decât cele de schimb trebuie să fie evaluate inițial la valoarea lor justă de la data achiziției în conformitate cu dispozițiile din IPSAS 12, IPSAS 16 și IPSAS 17. Instrumentele financiare, inclusiv numerarul și transferurile de încasat care respectă definiția unui instrument financiar, precum și alte active trebuie, de asemenea, să fie evaluate la valoarea justă de la data achiziției în conformitate cu punctul 42 și cu politicile contabile adecvate.

### **Ștergerea datoriilor și asumarea datoriilor**

84. Creditorii vor renunța uneori la dreptul lor de a colecta o datorie a unei entități din sectorul public, anulând efectiv datoria. De exemplu, o administrație

națională poate anula un împrumut datorat de o administrație locală. În aceste condiții, administrația locală recunoaște o creștere a activelor nete pentru că o datorie recunoscută anterior este amortizată.

85. Entitățile recunosc veniturile în ceea ce privește ștergerea datoriilor atunci când vechea datorie nu mai corespunde definiției unei datorii sau nu mai îndeplinește criteriile de recunoaștere ca datorie, cu condiția ca ștergerea datoriilor să nu respecte definiția contribuției de la proprietari.
86. În cazul în care o entitate care controlează face o scutire de la plata datoriei unei entități controlate deținute în totalitate sau își asumă datoriile acesteia, tranzacția poate fi o contribuție de la proprietari, conform dispozițiilor de la punctele 37-38.
87. Veniturile generate de ștergerea datoriilor sunt evaluate la valoarea contabilă a datoriilor anulate.

### **Amenzi**

88. Amenzile sunt beneficiile economice sau potențialul de servicii primite sau de primit de către o entitate din sectorul public de la o persoană fizică sau de la altă entitate, așa cum a stabilit o instanță de judecată sau alt organism de aplicare a legii, ca urmare a încălcării legilor sau reglementărilor de către persoana fizică sau de către altă entitate. În unele jurisdicții, responsabilii cu aplicarea legii au posibilitatea de a impune amenzi persoanelor despre care se consideră că au încălcat legea. În aceste cazuri, persoana va avea în mod normal posibilitatea de a alege să plătească amenda sau să aducă problema în fața unei instanțe. În cazul în care un pârât încheie un acord cu un reclamant care include plata unei penalități în locul judecării în instanță, plata este recunoscută ca amendă.
89. În mod normal, amenzile necesită ca o entitate să transfere o sumă fixă de bani guvernului și nu îi impun acestuia nicio obligație care să poată fi recunoscută ca datorie. Ca atare, amenzile sunt recunoscute ca venit în cazul în care creanța respectă definiția unui activ și îndeplinește criteriile de recunoaștere ca activ prevăzute la punctul 31. Așa cum se menționează la punctul 12, în cazul în care o entitate colectează amenzi în calitate de agent, amenda nu va reprezenta venituri ale entității colectoare. Activele care rezultă din amenzi sunt evaluate la cea mai bună estimare a intrării de resurse către entitate.

### **Moșteniri**

90. O moștenire este un transfer făcut în conformitate cu prevederile din testamentul unei persoane decedate. Evenimentul trecut care generează controlul asupra resurselor care încorporează beneficii economice viitoare sau potențial de servicii pentru o moștenire se produce atunci când entitatea are o pretenție executorie, de exemplu, cu privire la decesul testatorului sau la acordarea succesiunii, în conformitate cu legislația jurisdicției.



91. Moștenirile care respectă definiția unui activ sunt recunoscute ca active și venituri atunci când există probabilitatea ca beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii să fie generate către entitate, iar valoarea justă a activelor poate fi evaluată fiabil. Determinarea probabilității unei intrări de beneficii economice viitoare sau potențial de servicii poate fi problematică dacă trece o perioadă de timp între decesul testatorului și momentul în care entitatea primește activele. Entitatea va trebui să stabilească dacă averea decedatului este suficientă pentru a satisface toate pretențiile și dacă respectă toate dispozițiile testamentare. În cazul contestării testamentului, probabilitatea activelor care sunt generate către entitate va fi, de asemenea, afectată.
92. Valoarea justă a activelor lăsate prin testament se determină în același mod ca pentru cadouri și donații, conform dispozițiilor de la punctul 97. În jurisdicțiile în care bunurile decedatului sunt supuse impozitării, se poate ca autoritatea fiscală să fi stabilit deja valoarea justă a bunului lăsat entității prin testament, iar această sumă poate fi pusă la dispoziția entității. Moștenirile sunt evaluate la valoarea justă a resurselor primite sau de primit.

#### **Cadouri și donații, inclusiv bunuri în natură**

93. Cadourile și donațiile sunt transferuri facultative de active, inclusiv numerar sau alte active monetare, bunuri în natură și servicii în natură, pe care o entitate le face unei alte entități, în mod normal nefiind supuse prevederilor. Entitatea care transferă poate fi o entitate sau o persoană. Pentru cadourile și donațiile în numerar sau alte active monetare și bunuri în natură, evenimentul trecut care generează controlul asupra resurselor ce încorporează beneficii economice viitoare sau potențial de servicii este în mod normal primirea cadoului sau a donației. Recunoașterea cadourilor sau a donațiilor de servicii în natură este abordată la punctele 98-103 de mai jos.
94. Bunurile în natură sunt activele corporale transferate unei entități într-o altă tranzacție decât cea de schimb, în mod gratuit, dar care pot fi supuse prevederilor. Asistența externă oferită de organizații de dezvoltare multilaterale sau bilaterale include adesea o componentă de bunuri în natură.
95. Cadourile și donațiile (altele decât serviciile în natură) sunt recunoscute ca active și venituri atunci când există probabilitatea ca beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii să fie generate către entitate, iar valoarea justă a activelor poate fi evaluată în mod fiabil. În ceea ce privește cadourile sau donațiile, înmânarea cadoului sau realizarea donației și transferul titlului legal de proprietate se fac deseori simultan; în astfel de situații nu există nicio îndoială cu privire la beneficiile economice viitoare generate către entitate.
96. Bunurile în natură sunt recunoscute ca active atunci când bunurile sunt primite sau când există un angajament irevocabil pentru primirea de bunuri. Dacă bunurile în natură sunt primite fără alte condiții, veniturile sunt recunoscute

imediat. În cazul în care există condiții, se recunoaște o datorie, care se reduce și se recunosc venituri pe măsura îndeplinirii condițiilor.

97. La recunoașterea inițială, cadourile și donațiile, inclusiv bunurile în natură, sunt evaluate la valoarea justă de la data achiziției, care se poate determina în funcție de o piață activă sau prin evaluare. Evaluarea valorii unui activ se face în mod normal de către un membru al profesiei de evaluator, care deține o calificare profesională recunoscută și autorizată. Pentru multe active, valoarea justă va fi ușor de verificat în raport cu prețurile informative de pe o piață activă și lichidă. De exemplu, prețurile curente de piață pot fi obținute în general pentru terenuri, clădiri nespecializate, vehicule motorizate și multe tipuri de instalații și echipamente.

### **Servicii în natură**

98. **O entitate poate, dar nu i se impune să recunoască serviciile în natură ca venituri și ca active.**
99. Serviciile în natură sunt serviciile prestate de persoane fizice pentru entitățile din sectorul public într-o altă tranzacție decât cea de schimb. Aceste servicii corespund definiției unui activ pentru că entitatea controlează o resursă de la care se preconizează generarea de beneficii economice viitoare sau potențial de servicii către entitate. Totuși, aceste active sunt consumate imediat, recunoscându-se, de asemenea, o tranzacție de aceeași valoare pentru a reflecta consumul acestor servicii în natură. De exemplu, o școală publică ce primește servicii de voluntariat din partea asistenților profesorilor, cu o valoare justă care poate fi evaluată fiabil, poate recunoaște o creștere a activelor și a veniturilor, precum și o scădere a activelor și a cheltuielilor. În multe cazuri, entitatea va recunoaște o cheltuială pentru consumul de servicii în natură. Cu toate acestea, serviciile în natură pot fi folosite și pentru a construi un activ, caz în care valoarea recunoscută privind serviciile în natură este inclusă în costul activului care se construiește.
100. Entitățile din sectorul public pot beneficia de servicii în natură în cadrul unor programe cu participare voluntară sau nevoluntară care funcționează în interes public. De exemplu:
- (a) Asistență tehnică din partea altor guverne sau organizații internaționale;
  - (b) Persoanelor condamnate pentru infracțiuni li se poate impune să efectueze servicii comunitare pentru o entitate din sectorul public;
  - (c) Spitalele publice pot beneficia de serviciile voluntarilor;
  - (d) Școlile publice pot beneficia de servicii de voluntariat din partea părinților în calitate de asistenți ai profesorilor sau ca membri în consiliu; și
  - (e) Administrațiile locale pot beneficia de serviciile pompierilor voluntari.

101. Unele servicii în natură nu corespund definiției unui activ deoarece entitatea nu deține suficient control asupra serviciilor furnizate. În alte împrejurări, entitatea poate avea control asupra serviciilor în natură, fără însă a le putea evalua în mod fiabil, motiv pentru care acestea nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere ca active. Totuși, entitățile pot evalua valoarea justă a anumitor servicii în natură, cum ar fi cele profesionale sau alte servicii în natură care, de altfel, sunt deja disponibile pe piața națională sau internațională. Atunci când se stabilește valoarea justă a tipurilor de servicii în natură descrise la punctul 100, entitatea poate concluziona că valoarea serviciilor nu este semnificativă. În multe cazuri, serviciile în natură sunt prestate de persoane fără sau cu puțină pregătire profesională și sunt fundamental diferite față de serviciile pe care entitatea le-ar dobândi dacă serviciile în natură nu ar fi disponibile.
102. Din cauza numeroaselor incertitudini referitoare la serviciile în natură, inclusiv capacitatea de a exercita controlul asupra serviciilor, precum și evaluarea valorii juste a serviciilor, prezentul standard nu impune recunoașterea serviciilor în natură. Totuși, punctul 108 încurajează prezentarea informațiilor cu privire la natura și tipul serviciilor în natură primite în timpul perioadei de raportare. Ca în cazul tuturor prezentărilor de informații, cele referitoare la serviciile în natură sunt întocmite doar dacă sunt semnificative. Pentru anumite entități din sectorul public, serviciile oferite de voluntari nu sunt semnificative ca valoare, dar pot fi semnificative prin natură.
103. În elaborarea unei politici de contabilitate care tratează o categorie de servicii în natură se pot lua în considerare diverși factori, inclusiv efectele acestor servicii în natură asupra poziției financiare, performanței și fluxurilor de trezorerie ale entității. Măsura în care o entitate depinde de o categorie de servicii în natură pentru a-și îndeplini obiectivele poate influența politica de contabilitate pe care o entitate o elaborează cu privire la recunoașterea activelor. De exemplu, este mai probabil ca o entitate care depinde de o categorie de servicii în natură pentru a-și îndeplini obiectivele să recunoască acele servicii în natură care corespund definiției unui activ și care îndeplinesc criteriile de recunoaștere. Pentru a stabili dacă se recunoaște o categorie de servicii în natură se iau în considerare și practicile entităților similare care funcționează în același mediu.

## Angajamente

104. Angajamentele sunt obligații neexecutorii de a transfera active entității beneficiare. Angajamentele nu corespund definiției unui activ deoarece entitatea beneficiară nu poate controla accesul entității care transferă la beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii incluse în elementul promis. Entitățile nu recunosc elementele promise ca fiind active sau venituri. În cazul în care elementul promis este transferat ulterior entității beneficiare, el este recunoscut drept cadou sau donație, în conformitate cu punctele 93-97 de mai sus. Angajamentele pot justifica prezentarea drept active contingente în conformitate cu dispozițiile din IPSAS 19.

### **Încasări de transferuri în avans**

105. În cazul în care o entitate primește resurse înainte ca angajamentul de transfer să devină irevocabil, resursele sunt recunoscute ca activ atunci când corespund definiției unui activ și îndeplinesc criteriile de recunoaștere ca activ. De asemenea, entitatea va recunoaște o datorie încasată în avans în cazul în care angajamentul de transfer nu este încă irevocabil. Încasările în avans privind transferurile nu sunt fundamental diferite față de alte încasări în avans, așadar o datorie este recunoscută până la producerea evenimentului care determină realizarea angajamentului irevocabil de transfer și îndeplinirea tuturor celorlalte condiții din cadrul acordului. Atunci când se produce evenimentul și sunt îndeplinite toate celelalte condiții din cadrul acordului, datoria este achitată și venitul este recunoscut.

### **Împrumuturi de concesiune**

- 105A. Împrumuturile de concesiune sunt împrumuturi primite de o entitate în condiții sub nivelul pieței. Partea din împrumut care trebuie rambursată, împreună cu orice plăți ale dobânzilor, reprezintă o tranzacție de schimb și este contabilizată în conformitate cu IPSAS 41. O entitate analizează dacă vreo diferență între prețul tranzacției (încasări ale împrumutului) și valoarea justă a împrumutului la recunoașterea inițială (a se vedea IPSAS 41) reprezintă un venit din alte tranzacții decât cele de schimb care trebuie contabilizat în conformitate cu prezentul standard.
- 105B. Atunci când o entitate determină că diferența dintre prețul tranzacției (încasările din împrumut) și valoarea justă a împrumutului la recunoașterea inițială reprezintă un venit provenit din alte tranzacții decât cele de schimb, o entitate recunoaște diferența ca venit, cu excepția cazului în care există o obligație actuală, de exemplu, atunci când condițiile specifice impuse asupra activelor transferate de către beneficiar rezultă într-o obligație actuală. Atunci când există o obligație actuală, aceasta este recunoscută ca datorie. Atunci când entitatea îndeplinește obligația actuală, datoria este redusă și se recunoaște o valoare egală a veniturilor.

### **Prezentări de informații**

106. **O entitate trebuie să prezinte următoarele informații în situațiile financiare cu scop general propriu-zise sau în notele explicative la acestea:**
- (a) **Valoarea veniturilor din alte tranzacții decât cele de schimb recunoscută în timpul perioadei prin clase principale, care prezintă separat:**
    - (i) **Impozitele, prezentând separat principalele clase de impozite; și**
    - (ii) **Transferurile, prezentând separat principalele categorii de venituri din transferuri.**

VENITURI DIN ALTE TRANZACȚII DECÂT CELE DE SCHIMB  
(IMPOZITE ȘI TRANSFERURI)

- (b) **Valoarea creanțelor recunoscute cu privire la veniturile din alte tranzacții decât cele de schimb;**
  - (c) **Valoarea datoriilor recunoscute cu privire la transferul activelor supuse unor condiții;**
  - (cA) **Valoarea datoriilor recunoscute cu privire la împrumuturile de concesiune care fac obiectul condițiilor impuse activelor transferate;**
  - (d) **Valoarea activelor recunoscute care fac obiectul unor restricții, precum și natura acelor restricții;**
  - (e) **Existența și valorile tuturor încasărilor în avans cu privire la alte tranzacții decât cele de schimb; și**
  - (f) **Valoarea datoriilor anulate.**
107. **O entitate trebuie să prezinte în notele la situațiile financiare cu scop general următoarele:**
- (a) **Politicile contabile adoptate pentru recunoașterea veniturilor din alte tranzacții decât cele de schimb;**
  - (b) **Pentru principalele clase de venituri din alte tranzacții decât cele de schimb, baza de evaluare pentru valoarea justă a resurselor care intră;**
  - (c) **Pentru principalele clase de venituri din impozitare pe care entitatea nu le poate evalua în mod fiabil în perioada în care are loc evenimentul impozabil, informații cu privire la natura impozitului; și**
  - (d) **Natura și tipul claselor principale de moșteniri, cadouri și donații, prezentând separat principalele clase de bunuri primite în natură.**
108. Entitățile sunt încurajate să prezinte informații privind natura și tipul principalelor clase de servicii primite în natură, inclusiv cele care nu sunt recunoscute. Măsura în care o entitate depinde de o clasă de servicii în natură va determina prezentările de informații pe care le face cu privire la respectiva clasă.
109. Informațiile prevăzute de punctele 106 și 107 sprijină entitatea raportoare în îndeplinirea obiectivelor de raportare financiară, conform dispozițiilor din IPSAS 1, care sunt de a oferi informații utile în procesul decizional și de a demonstra răspunderea entității pentru resursele încredințate.
110. Prezentarea principalelor clase de venituri îi ajută pe utilizatori să facă raționamente informate cu privire la expunerea entității la anumite surse de venit.
111. Condițiile și restricțiile impun limite cu privire la utilizarea activelor, care influențează operațiunile entității. Prezentarea (a) valorii datoriilor recunoscute

- în ceea ce privește condițiile și (b) valorii activelor supuse unor restricții sprijină utilizatorii la realizarea unor raționamente informate cu privire la capacitatea entității de a-și folosi activele după cum consideră necesar. Entitățile sunt încurajate să prezinte informații dezagregate pe clase, conform dispozițiilor de la punctul 106 litera (c).
112. Punctul 106 litera (e) le impune entităților să prezinte existența încasărilor în avans cu privire la alte tranzacții decât cele de schimb. Aceste datorii includ riscul ca entitatea să fie nevoită să sacrifice din beneficiile economice viitoare sau din potențialul de servicii în cazul în care evenimentul impozabil nu se produce sau dacă un angajament de transfer nu devine irevocabil. Prezentarea acestor încasări în avans îi ajută pe utilizatori să facă raționamente cu privire la veniturile viitoare ale entității și la poziția activelor nete.
113. Așa cum se menționează la punctul 68, în multe cazuri, o entitate va putea evalua în mod fiabil activele și veniturile rezultate din tranzacțiile de impozitare folosind, de exemplu, modele statistice. Cu toate acestea, pot exista situații excepționale în care o entitate nu poate evalua în mod fiabil activele și veniturile generate până la încheierea uneia sau mai multor perioade de raportare de la apariția evenimentului impozabil. În aceste cazuri, entitatea prezintă informații despre natura principalelor clase de impozitare care nu pot fi evaluate în mod fiabil, și, prin urmare, recunoscute, în timpul perioadei de raportare în care are loc evenimentul impozabil. Aceste prezentări de informații îi ajută pe utilizatori să facă raționamente informate cu privire la veniturile viitoare ale entității și la poziția activelor nete.
114. Punctul 107 litera (d) le impune entităților să prezinte informații cu privire la natura și tipul principalelor clase de cadouri, donații și moșteniri pe care le-au primit. Aceste intrări de resurse sunt primite la discreția entității care transferă, fapt care expune entitatea la riscul ca, în perioadele viitoare, sursele resurselor să se schimbe în mod semnificativ. Astfel de prezentări de informații îi ajută pe utilizatori să facă raționamente informate cu privire la veniturile viitoare ale entității și la poziția activelor nete.
115. În cazul în care serviciile în natură corespund definiției unui activ și îndeplinesc criteriile de recunoaștere ca active, entitățile pot alege să recunoască aceste servicii în natură și să le evalueze la valoarea lor justă. Punctul 108 încurajează o entitate să prezinte informații cu privire la natura și tipul tuturor serviciilor în natură primite, indiferent dacă acestea sunt recunoscute sau nu. Astfel de prezentări de informații îi pot ajuta pe utilizatori să facă raționamente informate cu privire la (a) contribuția adusă de astfel de servicii la îndeplinirea obiectivelor entității în timpul perioadei de raportare, precum și la (b) dependența entității de aceste servicii în vederea îndeplinirii obiectivelor sale în viitor.

## Prevederi tranzitorii

- 116. [Eliminat]
- 117. [Eliminat]
- 118. [Eliminat]
- 119. [Eliminat]
- 120. [Eliminat]
- 121. [Eliminat]
- 122. [Eliminat]
- 123. [Eliminat]

## Data intrării în vigoare

- 124. **O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 30 iunie 2008 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 30 iunie 2008, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 124A. **IPSAS 28 a modificat punctul 37. O entitate trebuie să aplice amendamentul pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 28 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2013, atunci amendamentul trebuie aplicat și pentru acea perioadă anterioară.**
- 124B. **IPSAS 29 a modificat punctele 5, 10, 87 și 106 și a adăugat punctele 105A și 105B. O entitate trebuie să aplice amendamentele pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 29 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2013, atunci amendamentele trebuie aplicate și pentru acea perioadă anterioară.**
- 124C. **Punctele 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123 și 125 au fost modificate de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 33 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, atunci amendamentele trebuie aplicate și pentru acea perioadă anterioară.**

- 124D. **Punctele 3 și 4 au fost eliminate de documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 124E. **Punctele 1, 2 și 6 au fost modificate de IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2019, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 40.**
- 124F. **Punctele 43 și 105A au fost modificate de IPSAS 41, emis în august 2018. O entitate trebuie să aplice acest amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2022 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2022, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 41.**
- 124G. **Punctul 2 a fost modificat de IPSAS 42, *Beneficii sociale*, emis în ianuarie 2019. O entitate trebuie să aplice amendamentul respectiv concomitent cu IPSAS 42.**
125. Atunci când o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente conform definiției din IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, în scopuri de raportare financiară ulterior acestei date de intrare în vigoare, prezentul standard se aplică situațiilor financiare anuale ale entității care acoperă perioadele care încep la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acestei date.



## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 23.*

- BC1. Prezenta Bază pentru concluzii rezumă considerentele în baza cărora IPSASB și-a formulat concluziile din IPSAS 23. Membrii individuali ai IPSASB au acordat o mai mare importanță anumitor factori decât altora. În formarea opiniilor lor, membrii IPSASB au analizat în profunzime (a) punctele de vedere exprimate de Comitetul de îndrumare cu privire la veniturile provenite din alte tranzacții decât cele de schimb în cadrul Invitației la comentarii (ITC) *Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (inclusiv impozite și transferuri)*, emisă în ianuarie 2004, (b) punctele de vedere exprimate de membrii care au răspuns consultării cu privire la invitația respectivă și (c) punctele de vedere ale respondenților la Proiectul de expunere (ED) 29, *Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (inclusiv impozite și transferuri)*.
- BC2. La elaborarea prezentului IPSAS, IPSASB a luat în considerare prevederile IFRS-urilor relevante emise de IASB, în special Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS) 20, *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*, și IAS 41, *Agricultura*.
- BC3. IPSASB deține informații cu privire la proiectul întreprins de IASB referitor la recunoașterea veniturilor și la Proiectul de expunere (ED) al IASB Amendamente propuse la IAS 37, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*. IPSASB va continua să monitorizeze aceste proiecte, analizând la momentul corespunzător implicațiile cu privire la orice modificare din IFRS-uri pentru IPSAS-uri și proiectele IPSASB. Cu toate acestea, IPSASB nu consideră adecvată anticiparea rezultatului procedurii stabilite a IASB și a modificărilor aduse la IFRS-uri. În plus, având în vedere importanța veniturilor obținute din alte tranzacții decât cele de schimb pentru multe entități din sectorul public, IPSASB nu consideră că ar fi oportună amânarea emiterii acestui IPSAS în așteptarea rezultatului proiectelor IASB.

### Context

- BC4. Administrațiile și multe alte entități din sectorul public își derivă majoritatea veniturilor din alte tranzacții decât cele de schimb. Aceste tranzacții includ în principal impozitarea, dar și transferurile. Prezentul IPSAS tratează aceste tipuri de tranzacții din perspectiva unei entități din sectorul public.
- BC5. În 2002, IPSASB (atunci PSC) a inițiat un proiect pentru a elabora un IPSAS în vederea recunoașterii și evaluării veniturilor obținute din alte tranzacții decât cele de schimb (inclusiv impozite și transferuri). IPSASB a înființat un Comitet de îndrumare pentru a elabora o ITC în vederea analizării aspectelor privind această problemă și a efectuării de recomandări inițiale. Comitetul de îndrumare era format din experți în raportarea financiară din sectorul public din

diverse țări, fiind prezidat de un membru al IPSASB. În ianuarie 2004 a fost publicată o ITC care solicita comentarii până la data de 30 iunie 2004. S-au primit 51 de comentarii. În noiembrie 2004, IPSASB a analizat acele comentarii și a început redactarea Proiectului de expunere (ED) 29, care a fost publicat în ianuarie 2006, cu o solicitare de comentarii până la 30 iunie 2006.

- BC6. În noiembrie 2006, IPSASB a efectuat o analiză aprofundată a răspunsurilor la Proiectul de expunere (ED) 29, a întocmit prezentul IPSAS și l-a aprobat pentru emitere.

### **Abordare**

- BC7. Prezentul standard stabilește principiile generale de recunoaștere a veniturilor din alte tranzacții decât cele de schimb și oferă îndrumări cu privire la aplicarea acestor principii pentru sursele principale de venituri ale administrațiilor și altor entități din sectorul public. La elaborarea prezentului standard, IPSASB a luat în considerare adoptarea unei abordări axate pe dezvoltarea dispozițiilor contabile cu privire la veniturile care rezultă dintr-o serie de tipuri specifice de alte tranzacții decât cele de schimb. Cu toate acestea, IPSASB a remarcat și a fost de acord cu opiniile Comitetului de îndrumare, și anume că o astfel de abordare atrage riscul ca standardul rezultat să nu poată oferi îndrumări cuprinzătoare pentru toate veniturile obținute din alte tranzacții decât cele de schimb. IPSASB consideră că abordarea adoptată în prezentul standard asigură stabilirea unor principii generale adecvate pentru recunoașterea veniturilor din alte tranzacții decât cele de schimb și poate fi aplicată pentru la toate veniturile obținute din alte tranzacții decât cele de schimb.

### **Combinări de entități**

- BC8. La momentul emiterii, prezentul standard nu specifica dacă combinările de entități care rezultă din alte tranzacții decât cele de schimb vor genera venituri. Aceasta deoarece IPSASB nu luase în considerare raportarea financiară a combinărilor de entități din sectorul public, inclusiv aplicabilitatea IFRS 3, *Combinări de întreprinderi*, pentru entitățile din sectorul public.
- BC8A. Ulterior, IPSASB a emis IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*. IPSAS 40 prescrie contabilizarea combinărilor de operațiuni din sectorul public, inclusiv tratamentul pentru orice câștiguri sau pierderi. În consecință, combinările de operațiuni din sectorul public sunt excluse din domeniul de aplicare al prezentului standard.

### **Active monetare și nemonetare**

- BC9. Prezentul standard nu stabilește dispoziții diferite în ceea ce privește veniturile încasate sau de încasat ca active monetare și veniturile încasate sau de încasat ca active nemonetare. IPSASB consideră că, în timp ce activele nemonetare generează preocupări suplimentare privind evaluarea, acestea nu justifică, prin ele însele, tratamente diferite de raportare financiară.

### **Aplicabilitatea prevederilor**

BC10. Prezentul standard definește prevederile, condițiile și restricțiile drept termene dintr-un acord de transfer ori din legislație sau din alte angajamente irevocabile impuse pentru utilizarea activelor transferate. Standardul reflectă faptul că prevederile, condițiile și restricțiile trebuie să fie executorii pentru a intra în vigoare. ITC și ED 29 reflectă de asemenea principiul conform căruia prevederile impuse pentru utilizarea activelor transferate sunt cuprinse în legi, reglementări sau în alte angajamente irevocabile și prin definiție sunt executorii. IPSASB consideră că acest principiu este necesar pentru a preveni amânarea inadecvată a recunoașterii veniturilor sau prezentarea unor restricții care nu au nicio substanță.

### **Prevederi – Condiții**

BC11. Prezentul standard prevede că, în cazul în care transferul unui activ îi impune beneficiarului o condiție, acesta trebuie să recunoască o datorie în ceea ce privește transferul la recunoașterea inițială a activului. Aceasta se datorează faptului că beneficiarul nu poate evita o ieșire de resurse, fiind necesar să consume beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii încorporate în activul transferat la livrarea anumitor bunuri sau servicii către terțe părți, conform specificațiilor, sau, altfel, să returneze beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii entității care transferă activul. În funcție de natura condiției, aceasta se poate îndeplini progresiv, permițând entității să reducă valoarea datoriei și să recunoască veniturile progresiv, sau se poate îndeplini numai la apariția unui anumit eveniment viitor, caz în care entitatea elimină datoria și recunoaște venituri la producerea evenimentului respectiv.

BC12. Conform altor puncte de vedere, o datorie trebuie să fie recunoscută numai atunci când există probabilitatea neîndeplinirii condițiilor aferente intrării de resurse și se impune returnarea către entitatea care transferă a beneficiilor economice viitoare sau a potențialului de servicii. IPSASB a respins această propunere deoarece ar putea duce la recunoașterea prematură a veniturilor de către entități ca urmare a faptului că entitatea ar recunoaște valoarea justă integrală a activului ca venit atunci când câștigă inițial controlul asupra activului, fără a ține seama de ieșirea de resurse necesare pentru a respecta condiția. Prin urmare, situațiile financiare nu ar recunoaște obligația actuală de a îndeplini condițiile impuse de transfer sau de a returna beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii entității care transferă.

### **Prevederi – Restricții**

BC13. Prezentul standard nu le permite entităților să recunoască o datorie în ceea ce privește o restricție în cazul în care se recunoaște inițial activul transferat. Aceasta deoarece, conform definiției din prezentul standard, restricțiile nu impun entității beneficiare o obligație actuală de a-și sacrifica beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii pentru a respecta restricția. O încălcare a unei restricții

poate duce în final la o sancțiune, precum o amendă, impusă entității beneficiare, dar o astfel de sancțiune este consecința unor proceduri de aplicare care rezultă din abateri, nu din recunoașterea inițială a activului.

### **Tranzacții cu componente de schimb și alte componente decât cele de schimb**

BC14. Prezentul standard remarcă faptul că o singură tranzacție poate avea două componente, o componentă de schimb și o altă componentă decât cea de schimb. În aceste cazuri, IPSASB consideră că trebuie să se facă distincție între părțile componente ale tranzacției și acestea să fie recunoscute separat. Deosebirea între părțile componente îmbunătățește transparența situațiilor financiare și respectă caracteristicile calitative de raportare a fondului tranzacțiilor.

### **Contribuții de la proprietari**

BC15. Prezentul standard identifică exemple de tipuri de documente care pot dovedi contribuțiile de la proprietarii din sectorul public (punctul 38). Multe entități din sectorul public primesc intrări de resurse de la entitățile care le controlează, le dețin sau ale căror membre sunt. În anumite circumstanțe, intrarea de resurse va fi desemnată ca o contribuție de la proprietari. Fără a aduce atingere documentației care dovedește forma intrării de resurse sau desemnarea sa de către o entitate care controlează, prezentul standard reflectă punctul de vedere conform căruia pentru ca o intrare de resurse să fie clasificată drept contribuție de la proprietari, fondul tranzacției trebuie să fie în conformitate cu clasificarea respectivă.

### **Evaluarea activelor**

BC16. Prezentul standard prevede ca activele dobândite prin alte tranzacții decât cele de schimb să fie evaluate inițial la valoarea justă de la data achiziției. IPSASB consideră că acest lucru este adecvat pentru a reflecta fondul tranzacției și consecințele sale pentru beneficiar. Într-o tranzacție de schimb, costul achiziției este o evaluare a valorii juste a activului dobândit. Cu toate acestea, prin definiție, într-o altă tranzacție decât cea de schimb, contravaloarea oferită pentru achiziția unui activ nu este aproximativ egală cu valoarea justă a activului dobândit. Valoarea justă este reprezentarea cea mai exactă a valorii reale pe care o entitate din sectorul public o acumulează drept rezultat al tranzacției. Evaluarea inițială a activelor dobândite prin alte tranzacții decât cele de schimb la valoarea justă este consecvență cu abordarea din IPSAS 16, *Investiții imobiliare*, și IPSAS 17, *Imobilizări corporale*, pentru activele dobândite gratuit sau la un cost nominal. IPSASB a realizat amendamente ulterioare la IPSAS 12, *Stocuri*, și la IPSAS 16 și IPSAS 17 pentru a alinia în totalitate acele IPSAS-uri la dispozițiile prezentului standard.

### **Conturi bancare ale entității**

BC17. Prezentul standard implică dispoziția ca toți banii depuși într-un cont bancar al unei entități să respecte definiția unui activ și să îndeplinească criteriile

de recunoaștere a unui activ al entității. IPSASB a stabilit acest principiu la punctele 1.2.6 și 1.2.7 din IPSAS-ul referitor la contabilitatea de casă, *Raportarea financiară conform contabilității de casă*. De asemenea, standardul impune recunoașterea unei datorii în legătură cu orice sumă colectată de entitatea raportoare și depozitată în propriul cont bancar în timp ce acționează ca agent al unei alte entități.

### **Evaluarea datoriilor**

BC18. Prezentul standard prevede ca, în cazul în care o entitate recunoaște o datorie cu privire la o intrare de resurse, datoria respectivă să fie evaluată inițial drept cea mai bună estimare a valorii necesare pentru a deconta obligația la data de raportare. Această bază de evaluare este în conformitate cu IPSAS 19. De asemenea, IPSASB deține informații cu privire la amendamentele propuse la IAS 37 (de a fi redenumit *Datorii nefinanciare*), care stă la baza IPSAS 19, și va monitoriza, analizând la momentul potrivit, răspunsul său cu privire la orice elaborări din cadrul IAS 37.

### **Eveniment impozabil**

BC19. Prezentul standard definește un eveniment impozabil drept evenimentul trecut care, în conformitate cu prevederile guvernului, ale legislativului sau ale altei autorități, va fi supus impozitării. Standardul specifică faptul că acesta este cel mai devreme moment posibil pentru a recunoaște activele și veniturile care rezultă dintr-o tranzacție de impozitare și este momentul în care se produce evenimentul trecut care generează controlul asupra activului. IPSASB a luat în considerare un punct de vedere alternativ conform căruia o entitate câștigă controlul asupra resurselor rezultate din impozitare doar atunci când se primesc resursele. Deși recunoaște faptul că pot exista dificultăți în evaluarea fiabilă a anumitor fluxuri de impozitare, IPSASB a respins o astfel de abordare ca fiind nepotrivită pentru baza de angajamente a raportării financiare.

### **Încasări în avans**

BC20. Prezentul standard îi impune unei entități care primește resurse anterior unui eveniment impozabil sau înainte de intrarea în vigoare a unui angajament de transfer să recunoască un activ și o datorie cu o valoare echivalentă. Acest lucru este consecvent cu principiile contabilității de angajamente de a recunoaște veniturile în perioada în care are loc evenimentul de bază care generează venituri. În cazul în care evenimentul impozabil nu a avut loc, sau angajamentul de transfer nu a devenit executoriu, poate fi necesar ca entitatea să returneze resursele în totalitate sau parțial. Conform altor puncte de vedere, în cazul în care resursele sunt primite în avans față de evenimentul impozabil, o entitate trebuie să recunoască o datorie doar dacă există probabilitatea unei ieșiri ulterioare de resurse. IPSASB susține punctul de vedere conform căruia veniturile nu ar trebui recunoscute până la producerea evenimentului impozabil și extinde principiul la transferuri, astfel că în cazul în care resursele sunt primite înainte

ca un angajament de transfer să devină irevocabil, entitatea recunoaște un activ și o datorie pentru plata în avans.

### **Cheltuieli plătite prin sistemul fiscal și facilități fiscale**

- BC21. Conform prezentului standard, cheltuielile plătite prin sistemul fiscal trebuie să se diferențieze de facilitățile fiscale, cele dintâi fiind recunoscute separat de veniturile din situațiile financiare cu scop general. Acest lucru se datorează faptului că, în conformitate cu definiția din prezentul standard, cheltuielile plătite prin sistemul fiscal respectă definiția cheltuielilor și, conform principiilor stabilite în IPSAS 1, nu se permite compensarea cheltuielilor în raport cu veniturile. Conform definiției din prezentul standard, facilitățile fiscale reprezintă unul dintre numeroșii factori folosiți pentru a determina valoarea veniturilor primite sau de primit din impozite și nu sunt recunoscute separat de venituri. IPSASB consideră că acest tratament este consecvent cu principiile stabilite în prezentul standard.
- BC22. Tratamentul prescris în prezentul standard pentru cheltuielile plătite prin sistemul fiscal este diferit față de cel prescris în prezent de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) pentru rezultatele statistice ale unei țări membre. În prezent, OCDE impune ca veniturile fiscale să fie prezentate fără cheltuielile plătite prin sistemul fiscal (sau creditele fiscale rambursabile); în măsura în care obligația fiscală a unui contribuabil persoană fizică este redusă la zero, plățile către un contribuabil sunt prezentate drept cheltuieli.<sup>2</sup> IPSASB este de părere că actualul tratament al OCDE nu este în conformitate cu principiile conceptuale care stau la baza IPSAS-urilor și cu dispoziția din IPSAS 1 de a nu compensa elemente de venituri și cheltuieli. Cadrele generale statistice de raportare financiară sunt în prezent în curs de revizuire; în special, o nouă ediție a *Sistemului de conturi naționale* al Națiunilor Unite este în prezent în curs de dezvoltare și urmează să fie publicată în 2008. Cadrul general revizuit poate revizui dispozițiile curente de raportare în ceea ce privește creditele fiscale. Revizuirea *Sistemului de conturi naționale* precede adesea revizuirea altor cadre generale statistice.

### **Diferența fiscală**

- BC23. Pentru anumite impozite, entitățile raportoare trebuie să cunoască faptul că suma pe care administrația publică are dreptul să o colecteze în conformitate cu legislația fiscală este mai mare decât suma care va fi colectată, însă valoarea acestei diferențe nu va putea fi evaluată în mod fiabil. Suma colectată este mai mică din cauza economiei subterane (sau de pe piața neagră), a fraudei, a evaziunii fiscale, a nerespectării legislației fiscale și a erorilor. Diferența dintre valorile datorate legal în conformitate cu legislația și cele pe care administrația are capacitatea de a le colecta este cunoscută sub denumirea de diferență fiscală. Sumele incluse anterior în veniturile fiscale care sunt stabilite ca fiind necollectabile nu constituie o parte din diferența fiscală.

BC24. IPSASB consideră că diferența fiscală nu corespunde definiției unui activ deoarece nu se preconizează generarea de resurse către guvern cu privire la sumele respective. În consecință, activele, datoriile, veniturile sau cheltuielile nu vor fi recunoscute în ceea ce privește diferența fiscală.

### **Servicii în natură**

BC25. Prezentul standard permite, fără a impune, recunoașterea serviciilor în natură. Prezentul standard consideră că multe servicii în natură corespund definiției unui activ și, în principiu, trebuie să fie recunoscute. Totuși, în astfel de cazuri pot exista dificultăți în obținerea unor evaluări fiabile. În alte cazuri, serviciile în natură nu corespund definiției unui activ deoarece entitatea raportoare nu deține suficient control asupra serviciilor furnizate. IPSASB a concluzionat că, din cauza unor dificultăți legate de evaluare și control, recunoașterea serviciilor în natură trebuie să fie permisă, dar nu impusă.

### **Contribuții obligatorii la sistemele de asigurare socială**

BC26. Prezentul standard nu exclude din domeniul său de aplicare contribuțiile obligatorii la sistemele de asigurare socială care sunt alte tranzacții decât cele de schimb. Există o varietate de angajamente diferite pentru finanțarea sistemelor de asigurare socială în diferite jurisdicții. La momentul elaborării IPSAS 23, IPSASB a considerat că măsura în care prin contribuțiile obligatorii la sistemele de asigurare socială sunt generate tranzacții de schimb sau alte tranzacții decât cele de schimb depinde de angajamentele speciale ale unui anumit sistem, fiind nevoie să se aplice raționamentul profesional pentru a stabili dacă astfel de contribuții la un sistem de asigurare socială sunt recunoscute în conformitate cu principiile stabilite în prezentul standard sau în conformitate cu principiile stabilite în standardele naționale sau internaționale cu privire la astfel de sisteme.

BC26A. IPSASB a reanalizat acest aspect atunci când a elaborat IPSAS 42, *Beneficii sociale*. IPSASB a concluzionat că astfel de contribuții sunt alte tranzacții decât cele de schimb și ar trebui să fie contabilizate în conformitate cu prezentul standard. Singura excepție este atunci când o entitate alege să contabilizeze o schemă de beneficii sociale prin intermediul abordării bazate pe asigurări. Abordarea bazată pe asigurări ia în considerare atât intrările, cât și ieșirile de numerar, iar astfel contribuțiile la schemele de beneficii sociale contabilizate prin abordarea bazată pe asigurări nu sunt contabilizate ca venituri conform prezentului standard.

### **Revizuirea IPSAS 23 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016**

BC27. IPSASB a emis documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016. Această reglementare modifică referințele din toate IPSAS-urile astfel:

---

<sup>2</sup> OCDE, *Statistici privind veniturile* (Paris: OCDE, 2000): p. 267, §20-21.

VENITURI DIN ALTE TRANZACȚII DECÂT CELE DE SCHIMB  
(IMPOZITE ȘI TRANSFERURI)

- (a) Elimină punctele standard privind aplicabilitatea IPSAS-urilor în cazul „entităților din sectorul public, cu excepția GBE-urilor” din secțiunea referitoare la domeniul de aplicare al fiecărui standard;
- (b) Înlocuiește termenul „GBE” cu termenul „entități comerciale din sectorul public”, după caz; și
- (c) Modifică punctul 10 din *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* furnizând o descriere pozitivă a entităților din sectorul public pentru care sunt concepute IPSAS-urile.

Motivele acestor modificări sunt prezentate în Baza pentru concluzii la IPSAS 1.



## Îndrumări de implementare

*Prezentele îndrumări însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 23.*

### **Evaluarea, recunoașterea și prezentarea veniturilor din alte tranzacții decât cele de schimb**

*Impozit pe venit (punctul 65)*

- IG1. O administrație națională (entitatea raportoare) impune un impozit de 25% pe venitul personal câștigat în țară. Angajatorilor li se impune să rețină impozitele din salarii și să realizeze lunar rețineri la sursă. Persoanele cu venituri semnificative în afara salariilor (de exemplu, investiții) trebuie să facă trimestrial plățile fiscale estimate. În plus, persoanele fizice trebuie să depună o declarație fiscală la departamentul de impozitare până la data de 15 aprilie pentru anul fiscal anterior (an calendaristic) și trebuie să plătească restul de impozit datorat (sau să pretindă o rambursare) la momentul respectiv. Perioada de raportare a guvernului se încheie la data de 30 iunie.
- IG2. Guvernul controlează o resursă – impozitul pe venit de primit – atunci când se produce evenimentul impozabil, care reprezintă câștigul din venitul impozabil al contribuabililor. La finalul perioadei de raportare, guvernul recunoaște activele și veniturile în ceea ce privește impozitul pe venitul personal obținut în perioada de raportare în măsura în care se pot evalua în mod fiabil. Activele și veniturile vor fi și ele recunoscute în ceea ce privește impozitele din veniturile obținute în perioadele anterioare, dar care nu corespund definiției sau nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere ca activ până în perioada curentă de raportare.

*Evaluarea veniturilor din impozitare (punctele 67-70)*

- IG3. O administrație națională (entitatea raportoare) percepe impozit pe venitul personal al tuturor persoanelor care obțin venituri în jurisdicția sa. Impozitul a fost prima dată perceput cu aproximativ șaptezeci de ani înainte de perioada actuală de raportare, iar statisticile cu privire la impozitare sunt disponibile pentru întreaga perioadă de șaptezeci de ani. Anul fiscal și perioada de raportare sunt de la 1 ianuarie până la 31 decembrie. În fiecare an, până la 30 aprilie, contribuabilii trebuie să depună o declarație fiscală, iar până la 30 iunie, să plătească orice taxe restante. Administrația este obligată prin lege să prezinte situații financiare consolidate cu scop general auditate până cel târziu la data de 31 martie.
- IG4. Veniturile din impozitul pe venit trebuie să fie recunoscute în perioada de raportare în care s-a produs evenimentul impozabil, și anume câștigul din venitul impozabil. Având în vedere faptul că sistemul de administrare fiscală nu permite guvernului să evalueze în mod direct impozitul pe venit de încasat până la emiterea situațiilor financiare cu scop general, guvernul elaborează un model pentru a evalua indirect impozitul pe venit de încasat. Administrația folosește istoricul colectării impozitului pe profit din statisticile privind impozitarea, pe

care le compară cu alte fenomene observabile pentru a elabora un model fiabil. Alte fenomene pot include și alte statistici economice, cum ar fi produsul intern brut, fenomene financiare cum ar fi rate ale impozitului pe venit deduse de către angajatori, colectări de impozite pe vânzări (dacă se percepe un astfel de impozit) și statistici bancare colectate de banca centrală. Această administrație poate implica asistența econometricienilor pentru dezvoltarea modelului, iar auditorul extern testează validitatea modelului în conformitate cu standardele de audit internaționale și naționale.

- IG5. Modelul permite entității raportoare să evalueze în mod fiabil activele și veniturile acumulate în timpul perioadei de raportare, care apoi sunt recunoscute și prezentate în situațiile financiare cu scop general. Notele la situațiile financiare cu scop general prezintă politicile contabile, inclusiv baza de evaluare a veniturilor din impozitul pe venit. În aceste condiții, estimările veniturilor din impozite pentru o perioadă de raportare se pot revizui într-o perioadă ulterioară. Modificările din estimări sunt recunoscute prospectiv în conformitate cu IPSAS 3.

#### *Taxă pe valoarea adăugată (punctul 65)<sup>3</sup>*

- IG6. O administrație națională (entitatea raportoare) impune o taxă pe valoarea adăugată (TVA) pentru toate afacerile. Taxa este de 15% din valoarea adăugată și se colectează de comercianți de la clienți (contribuabili) la momentul vânzării. Întreprinderilor mari și mijlocii li se impune să depună săptămânal declarații de TVA pe cale electronică la departamentul de impozite; cu toate acestea, întreprinderilor mici li se permite să trimită declarațiile de TVA fizice trimestrial.
- IG7. Guvernul controlează o resursă – TVA de încasat – atunci când se produce evenimentul impozabil, care este întreprinderea activității impozabile, adică vânzarea bunurilor sau serviciilor cu valoare adăugată, în timpul perioadei de raportare. Guvernul recunoaște activele și veniturile în situațiile financiare cu scop general aferente perioadei de raportare în care are loc activitatea impozabilă sau mai târziu, imediat ce impozitul de încasat poate fi evaluat în mod fiabil. În multe situații, perioada de impunere nu va coincide cu perioada de raportare. În aceste condiții, estimările veniturilor din impozite pentru perioada de raportare pot fi revizuite într-o perioadă ulterioară. Modificările din estimări sunt recunoscute prospectiv în conformitate cu IPSAS 3.

#### *Impozit pe bunuri și servicii (punctul 65)*

- IG8. O administrație națională (entitatea raportoare) impune un impozit pe bunuri și servicii (GST) privind vânzările de bunuri și servicii. Impozitul este de 10% din valoarea bunurilor și serviciilor vândute. Majoritatea comercianților de bunuri și servicii au obligația să depună săptămânal la departamentul de impozite pe cale

---

<sup>3</sup> Unele jurisdicții folosesc alternativ termenii „taxa pe valoarea adăugată (TVA)” și „impozitul pe bunuri și servicii (GST)”.

electronică declarații de GST. Cu toate acestea, întreprinderilor mici li se permite să trimită fizic declarațiile de GST trimestrial.

- IG9. Guvernul controlează o resursă – GST de încasat – atunci când se produce evenimentul impozabil, care este vânzarea de bunuri și servicii impozabile în timpul perioadei de raportare. Guvernul recunoaște activele și veniturile în situațiile financiare cu scop general aferente perioadei de raportare în care au loc vânzările și cumpărările sau, dacă impozitul de încasat nu se poate evalua în mod fiabil la finalul perioadei de raportare, mai târziu, imediat ce va putea evalua fiabil impozitul de încasat.

*Taxe vamale (punctul 65)*

- IG10. O administrație națională (entitatea raportoare) impune taxe vamale pentru toate importurile de bunuri. Taxele variază în funcție de tipul de bunuri importate și sunt stabilite la niveluri care să asigure că bunurile produse pe piața internă sunt mai ieftine pe piața cu amănuntul. Bunurile importate sunt deținute în depozite vamale până când importatorul plătește taxa. Importatorii trebuie să facă declarații de import la departamentul vamal și să plătească imediat taxa. Majoritatea importatorilor depun aceste declarații pe cale electronică, înainte de sosirea bunurilor, și realizează transferuri electronice de fonduri către departamentul vamal atunci când bunurile sunt descărcate de pe nave sau aeronave ori când trenurile sau camioanele trec granițele vamale.

- IG11. Guvernul controlează o resursă – taxa de încasat – atunci când are loc evenimentul impozabil, care este circulația mărfurilor peste granițele vamale. Guvernul recunoaște activele și veniturile în situațiile financiare cu scop general aferente perioadei de raportare în care bunurile circulă peste graniță sau mai târziu, imediat ce taxa de încasat poate fi evaluată în mod fiabil.

*Taxe de succesiune (punctul 65)*

- IG12. O administrație națională (entitatea raportoare) impune taxe de succesiune de 40% pe toate proprietățile evaluate la peste 500.000 unități monetare (u.m.). Medicii și antreprenorii de pompe funebre sunt obligați să anunțe toate decesele la departamentul de impozite. Apoi, un evaluator face o evaluare intermediară a averii pentru a stabili dacă taxa va putea fi plătită. Executorii testamentari au obligația de a depune un inventar al bunurilor la departamentul de impozite, care evaluează averea și stabilește taxa datorată. Nu se poate acorda succesiunea până la achitarea tuturor taxelor. Din cauza complexității dispozițiilor testamentare și a contestațiilor frecvente ale evaluărilor, durează în medie patru ani până la stabilirea valorii bunurilor și colectarea taxelor datorate.

- IG13. Guvernul controlează o resursă – taxele de succesiune de încasat – atunci când are loc evenimentul impozabil, care reprezintă decesul unei persoane care deține proprietatea impozabilă. Guvernul recunoaște activele și veniturile în situațiile financiare cu scop general din perioada de raportare în care decedează persoana sau mai târziu, imediat ce activele pot fi evaluate în mod fiabil.

*Impozit pe proprietate (punctul 65)*

- IG14. O administrație locală (entitatea raportoare) percepe un impozit de 1% din suma evaluată a tuturor proprietăților din jurisdicția sa. Perioada de raportare a guvernului este de la 1 iulie la 30 iunie. Impozitul se percepe la 31 iulie, cu înștiințări de evaluare trimise proprietarilor în iulie, plata fiind datorată până la 31 august. Dacă impozitele nu sunt plătite la acea dată, proprietarii suportă plata unor dobânzi de penalizare de 3% pe lună din suma restantă. Legislația fiscală îi permite guvernului să pună sechestru pe o proprietate și să o vândă pentru a colecta taxele restante.
- IG15. Guvernul controlează o resursă – impozitele pe proprietate de încasat – atunci când are loc evenimentul impozabil, care reprezintă trecerea datei la care se percep taxele, 31 iulie. Guvernul recunoaște activele și veniturile în situațiile financiare cu scop general din perioada de raportare aferentă acestei date.

*Încasări în avans ale impozitului pe venit (punctul 66)*

- IG16. Administrația A (entitatea raportoare) percepe un impozit pe venit pentru toți rezidenții din jurisdicția sa. Perioada fiscală și perioada de raportare încep la 1 ianuarie și se termină la 31 decembrie. Contribuabilii care sunt liber-profesioniști sunt obligați să plătească o valoare estimată a impozitului pe venit pentru exercițiul financiar până la data de 24 decembrie a anului imediat precedent începutului anului fiscal. Legislația fiscală stabilește valoarea estimată ca fiind suma datorată pentru evaluarea încheiată cel mai recent, la care se adaugă o zecime, cu excepția cazului în care contribuabilul oferă înainte de 24 decembrie o explicație pentru o valoare mai mică (se aplică sancțiuni în cazul în care evaluarea contribuabilului se dovedește a fi semnificativ mai mică decât suma finală datorată). După finalul perioadei fiscale, contribuabilii care sunt liber-profesioniști își depun declarațiile fiscale și primesc restituiri sau plătesc administrației un impozit suplimentar.
- IG17. Resursele permise de la contribuabilii care sunt liber-profesioniști până la data de 24 decembrie sunt încasări în avans ale impozitelor datorate pentru anul următor. Evenimentul impozabil reprezintă obținerea de venituri în timpul perioadei de impozitare, care nu a început. Entitatea raportoare recunoaște o creștere a unui activ (numerar în bancă) și o creștere a unei datorii (încasări în avans).

*Subvenții la un alt nivel guvernamental pentru scopuri generale (punctele 14-16, 76)*

- IG18. Administrația națională (entitatea care transferă) acordă o subvenție de 10 milioane u.m. unei administrații locale într-o zonă defavorizată din punct de vedere economico-social. Administrației locale (entității raportoare), în baza structurii sale, i se impune să realizeze diverse programe sociale; cu toate acestea, ea nu are suficiente resurse pentru a le întreprinde pe toate fără asistență. Nu există prevederi legate de subvenție. Toate administrațiile locale trebuie să întocmească și să prezinte situații financiare cu scop general auditate.

IG19. Nu există prevederi referitoare la aceste subvenții și nici o obligație de performanță, astfel încât transferurile sunt recunoscute ca active și venituri în situațiile financiare cu scop general aferente perioadei de raportare în care acestea sunt sau urmează să fie primite de către administrația locală.

*Transfer cu prevederi care nu corespund definiției unei condiții (punctele 20-25)*

IG20. O administrație națională face un transfer de numerar de 50 milioane u.m. către o entitate guvernamentală ce acordă locuințe sociale de stat, specificând următoarele:

- (a) Crește stocul de locuințe sociale cu 1.000 de unități suplimentare în plus față de orice alte creșteri planificate; sau
- (b) Utilizează transferul de numerar în alte moduri pentru a susține obiectivele sale privind locuințele sociale.

Dacă niciuna dintre aceste prevederi nu este îndeplinită, entitatea beneficiară trebuie să îi ramburseze banii administrației naționale.

IG21. Entitatea guvernamentală care acordă locuințe sociale de stat recunoaște creșterea unui activ (numerar) și venituri în valoare de 50 milioane u.m. Prevederile din contractul de transfer sunt prezentate atât de general încât să nu impună beneficiarului o obligație de performanță – obligația de performanță este impusă de mandatul curent al entității, nu de termenele transferului.

*Transfer cu restricții către o universitate din sectorul public (punctele 19 și 76)*

IG22. Administrația națională (entitatea care transferă) transferă 200 de hectare de teren dintr-un oraș important către o universitate (entitatea raportoare) pentru înființarea unui campus universitar. Acordul de transfer specifică faptul că terenul trebuie să fie utilizat pentru un campus, dar nu precizează dacă acesta trebuie returnat în cazul în care nu este folosit pentru un campus.

IG23. Universitatea recunoaște terenul ca activ în situația poziției financiare aferentă perioadei de raportare în care se obține controlul asupra terenului respectiv. Terenul trebuie să fie recunoscut la valoarea justă în conformitate cu IPSAS 17. Restricția nu corespunde definiției unei datorii sau nu îndeplinește criteriile de recunoaștere a unei datorii. Prin urmare, universitatea recunoaște veniturile aferente terenului în situația performanței financiare din perioada de raportare în care terenul este recunoscut drept activ.

*Subvenții cu condiții la un alt nivel guvernamental (punctele 17-18)*

IG24. Administrația națională (entitatea care transferă) acordă o subvenție de 10 milioane u.m. unei administrații regionale (entitatea raportoare) pentru a fi utilizată în vederea îmbunătățirii și menținerii sistemelor de tranzit în masă. În mod concret, banii trebuie să fie folosiți după cum urmează: 40% pentru căile ferate existente și pentru modernizarea sistemului de linii de tramvai, 40% pentru noile sisteme

de cale ferată sau de linii de tramvai și 20% pentru achiziții de material rulant și îmbunătățiri. Conform termenelor subvenției, banii pot fi folosiți numai în condițiile stipulate, iar administrația regională trebuie să includă o notă la situațiile financiare cu scop general auditate care să prezinte în detaliu modul în care s-au cheltuit banii aferenți subvenției. Acordul prevede ca subvenția să fie cheltuită așa cum se specifică în anul în curs sau să fie restituită administrației naționale.

IG25. Administrația regională recunoaște banii aferenți subvenției ca un activ. De asemenea, administrația regională recunoaște o datorie cu privire la condiția aferentă subvenției. Pe măsură ce regiunea îndeplinește condiția, adică pe măsură ce realizează cheltuieli autorizate, aceasta reduce datoria și recunoaște venituri în situația performanței financiare aferentă perioadei de raportare în care datoria este achitată.

*Subvenție de cercetare (într-o tranzacție de schimb cu fond economic) (punctul 8)*

IG26. O mare corporație care fabrică produse de curățenie (entitatea care transferă) îi acordă bani unei universități publice (entitatea raportoare) pentru a desfășura activități de cercetare cu privire la eficiența unui anumit compus chimic în ce privește eliminarea rapidă a desenelor graffiti. Corporația prevede ca rezultatele cercetării să-i fie împărțite înainte de a fi anunțate în mod public și că are dreptul să solicite un brevet pe compus.

IG27. Aceasta este o tranzacție de schimb. În schimbul subvenției, universitatea oferă servicii de cercetare și o imobilizare necorporală, dreptul (un beneficiu economic viitor) de a genera profit pe baza rezultatelor cercetării. Pentru această tranzacție se aplică IPSAS 9 și IPSAS 31, *Imobilizări necorporale*.

*Ștergerea datoriilor (punctele 84-87)*

IG28. Administrația națională (entitatea care transferă) i-a împrumutat 20 milioane u.m. unei administrații locale (entitatea raportoare) pentru a-i permite administrației locale să construiască o instalație de tratare a apei. După o schimbare de politică, administrația națională decide să anuleze plata împrumutului. Nu există prevederi referitoare la ștergerea împrumutului. Administrația națională îi scrie administrației locale și îi oferă consiliere cu privire la decizia sa; de asemenea, anexează documentația pentru împrumut, la care s-a adnotat faptul că s-a renunțat la împrumut.

IG29. Atunci când primește scrisoarea și documentația de la administrația națională, care comunică această decizie, administrația locală derecunoaște datoria pentru împrumut și recunoaște veniturile în situația performanței financiare aferentă perioadei de raportare în care se derecunoaște datoria.

*Cumpărarea de proprietăți cu componente de schimb și alte componente decât cele de schimb (punctele 8-11, 39-41)*

IG30. O școală publică (entitatea raportoare) cumpără de la o administrație locală cu 50.000 u.m. un teren cu o valoare justă de 100.000 u.m. Entitatea raportoare

concluzionează că o altă tranzacție decât cea de schimb cuprinde două componente, o componentă de schimb și o altă componentă decât cea de schimb. Una dintre componente implică cumpărarea a jumătate din valoarea terenului pentru 50.000 u.m., iar cealaltă componentă reprezintă o altă tranzacție decât cea de schimb care transferă școlii cealaltă jumătate din valoarea terenului.

- IG31. În situațiile sale financiare cu scop general aferente perioadei de raportare în care are loc tranzacția, școala publică recunoaște terenul la 100.000 u.m. (un cost de 50.000 u.m. și un transfer de 50.000 u.m.), o reducere a activului în numerar de 50.000 u.m. și un venit dintr-o altă tranzacție decât cea de schimb de 50.000 u.m. (valoarea justă a creșterii activelor nete recunoscute).

*Moșteniri propuse (punctele 90-92)*

- IG32. O proaspătă absolventă (persoana care transferă) a unei universități publice, de 25 de ani, numește universitatea (entitatea raportoare) ca fiind principalul beneficiar din testamentul ei. Universitatea este informată cu privire la acest lucru. Absolventa este necăsătorită și fără copii și are o avere evaluată în prezent la 500.000 u.m.

- IG33. Universitatea publică nu recunoaște niciun activ sau venit în situațiile sale financiare cu scop general aferente perioadei în care se face testamentul. Evenimentul trecut referitor la o moștenire îl reprezintă decesul testatorului (persoana care transferă), care nu a avut loc.

*Angajament – Televiziunea face un apel pentru un spital public (punctul 104)*

- IG34. În seara zilei de 30 iunie 20X5, o televiziune locală face un apel pentru strângerea de fonduri pentru un spital public (entitatea raportoare). Data de raportare anuală a spitalului public este 30 iunie. Telespectatorii telefonează sau transmit e-mailuri în care promit că vor trimite donații constând în anumite sume de bani. La încheierea apelului au fost promise 2 milioane u.m. Donațiile promise nu sunt irevocabile pentru respectarea angajamentelor. Experiența cu apelurile anterioare indică faptul că se vor realiza aproximativ 75% din donațiile promise.

- IG35. Spitalul public nu recunoaște nicio valoare în situațiile sale financiare cu scop general cu privire la angajamente. Entitatea nu controlează resursele aferente angajamentelor pentru că nu poate exclude sau reglementa accesul entităților care transferă prospectiv la beneficiile economice sau la potențialul de servicii din resursele care au fost promise; prin urmare, nu poate recunoaște activul sau venitul aferent până când donația nu este irevocabilă pentru donator.

*Amenzi (punctele 88-89)*

- IG36. O mare corporație este găsită vinovată de poluarea unui râu. Drept sancțiune, ea trebuie să curețe poluarea și să plătească o amendă de 50 milioane u.m. Compania se află într-o stare financiară bună și poate plăti amenda. Compania a anunțat că nu va aduce cazul în instanță.

VENITURI DIN ALTE TRANZACȚII DECÂT CELE DE SCHIMB  
(IMPOZITE ȘI TRANSFERURI)

IG37. Guvernul (entitatea raportoare) recunoaște o creanță și venituri de 50 milioane u.m. în situațiile financiare cu scop general aferente perioadei de raportare în care se impune amenda.

*Asistență externă recunoscută (punctele 76-82)*

IG38. Administrația națională A (entitatea raportoare) încheie un acord de asistență externă cu Administrația națională B, care prevede pentru Administrația națională A subvenții de asistență pentru dezvoltare în vederea sprijinirii obiectivelor medicale ale Administrației naționale A pe o perioadă de doi ani. Acordul de asistență externă este irevocabil pentru ambele părți. Acordul specifică detaliile cu privire la asistența pentru dezvoltare de încasat de către Administrația națională A. Administrația A evaluează valoarea justă a asistenței pentru dezvoltare la 5 milioane u.m.

IG39. Atunci când acordul de asistență externă devine irevocabil, Administrația națională A recunoaște un activ (o creanță) în valoare de 5 milioane u.m. și venituri de aceeași valoare. Resursele corespund definiției unui activ și îndeplinesc criteriile de recunoaștere în cazul în care acordul devine irevocabil. Nu există condiții aferente acestui acord care să impună entității să recunoască o datorie.

*Veniturile agenției de sprijin (punctele 76, 93-97)*

IG40. Agenția Green-Aid se bazează pe finanțare de la un grup de administrații. Acestea au semnat un acord oficial, care stabilește procentul bugetului aprobat al Agenției Green-Aid pe care îl va finanța fiecare administrație. Agenția Green-Aid poate utiliza fondurile doar pentru a acoperi cheltuielile din exercițiul bugetar pentru care sunt prevăzute fondurile. Exercițiul financiar al Agenției Green-Aid începe la 1 ianuarie. Bugetul Agenției Green-Aid este aprobat în luna octombrie precedentă, iar facturile sunt trimise administrațiilor individuale la zece zile după aprobarea bugetului. Unele administrații plătesc înainte de începerea exercițiului financiar, iar altele, în timpul exercițiului financiar. Cu toate acestea, pe baza experienței anterioare, este foarte puțin probabil ca anumite administrații să plătească ceea ce datorează în timpul exercițiului financiar sau la orice dată viitoare.

IG41. Pentru exercițiul bugetar 20X8, situația valorilor și calendarul plăților au fost după cum urmează:

	(Milioane u.m.)
Buget aprobat la data de 24 octombrie 20X7	55
Valoare facturată la data de 4 noiembrie 20X7	55
Transferuri primite la data de 31 decembrie 20X7	15
Transferuri primite pe durata anului 20X8	38
Valoare neîncasată până la data de 31 decembrie 20X8 și puțin probabil să fie încasată	2



- IG42. În 20X7, Agenția Green-Aid recunoaște un activ de 15 milioane u.m. pentru valoarea transferurilor primite înainte de începutul anului 20X8, deoarece deține control asupra unui activ în cazul în care transferul este primit și depus în contul bancar. Se recunoaște o datorie echivalentă de 15 milioane u.m., aferentă veniturilor primite în avans.
- IG43. În 20X8, Agenția Green-Aid recunoaște 53 milioane u.m. din veniturile din transferuri. În notele la situațiile financiare cu scop general se prezintă faptul că s-au facturat 55 milioane u.m. și a fost stabilit un provizion pentru creanțe îndoielnice de 2 milioane u.m.

*Bunuri în natură recunoscute ca venituri (punctele 42, 93-97)*

- IG44. Administrația care transferă A are un angajament cu entitatea raportoare din sectorul public Aid Agency Inc., prin care Administrația A furnizează orez pentru a-și îndeplini angajamentele financiare către Aid Agency Inc. Pe baza variabilității performanței trecute a Administrației A cu privire la îndeplinirea angajamentelor sale, Aid Agency Inc. a adoptat politici contabile prin care să nu recunoască activele și veniturile decât la primirea orezului promis. Administrația A promite să ofere Aid Agency Inc. 300.000 u.m. în anul 20X5. Administrația A transferă ulterior către Aid Agency Inc. 1.000 de tone de orez la data de 12 ianuarie 20X5. Transferul de orez are loc în unul dintre porturile statului care transferă. Conform detaliilor cu privire la acordul de finanțare dintre Aid Agency Inc. și Administrația A, orezul este evaluat la valoarea convenită în prealabil de 300 u.m. pe tonă, având ca rezultat faptul că transferul de 1.000 de tone de orez degrevează pe deplin angajamentul financiar al Administrației A de 300.000 u.m. În perioada februarie-martie 20X5, Aid Agency Inc. oferă orezul unei rețele de agenții locale de distribuție în Statele B și C cu scopul de a satisface nevoile oamenilor sub nivelul subsistenței.
- IG45. La 12 ianuarie 20X5, prețul pieței pentru 1.000 de tone de orez a fost de: 280.000 u.m. în țara Administrației A; 250.000 u.m. pe piața internațională de mărfuri; 340.000 u.m. în Statul beneficiar B; și 400.000 u.m. în Statul beneficiar C.
- IG46. Trebuie să se determine valoarea justă a orezului la momentul donației pentru a se evalua veniturile pe care le recunoaște Aid Agency Inc. Acordul financiar dintre donator și agenția de ajutor, care permite ca orezul să fie evaluat la 300 u.m. pe tonă, depinde de un acord privat între cele două părți și nu reflectă neapărat valoarea justă a orezului. Atât Aid Agency Inc., cât și Administrația donatoare A au posibilitatea de a achiziționa orez de pe piața mondială la un preț mai mic, și anume de 250.000 u.m. Prețurile pieței pentru statele individuale apar ca fiind deschise fluctuațiilor – ca urmare fie a barierei comerciale, fie, în cazul țărilor beneficiare, a distorsiunilor temporare din cauza unei penurii grave de alimente – și este posibil să nu reflecte un transfer între un cumpărător și un vânzător interesați și în cunoștință de cauză pe o piață reglementată. Prin urmare, prețul de pe piața mondială de 250.000 u.m. este reflectarea cea mai fiabilă și mai relevantă a valorii juste pentru orezul donat. Aid Agency Inc. recunoaște o creștere a unui

activ (stocul de orez) și venituri de 250.000 u.m. în situațiile financiare cu scop general pentru anul în care este primit transferul.

*Prezentarea informațiilor cu privire la serviciile în natură care nu sunt recunoscute (punctele 98-102, 108)*

- IG47. Conform politicilor contabile ale unui spital public (entitatea raportoare), serviciile de voluntariat primite trebuie recunoscute ca active și venituri atunci când acestea respectă definiția unui activ și îndeplinesc criteriile de recunoaștere ca active. Spitalul consideră serviciile voluntarilor drept parte a unui program organizat. Principalul obiectiv al programului este de a expune voluntarii la mediul din spital și de a promova asistența medicală ca fiind o carieră. Voluntarii trebuie să aibă cel puțin șaisprezece ani și trebuie să facă un angajament inițial pe șase luni de a lucra în schimburi de patru ore, dimineața sau după-amiaza, în fiecare săptămână. Primul schimb pentru fiecare voluntar constă într-o sesiune de instruire cu privire la orientarea în spital. Multe licee locale le permit elevilor să întreprindă această activitate ca parte a programului lor educațional. Voluntarii lucrează sub îndrumarea unei asistente medicale autorizate și îndeplinesc alte sarcini de îngrijire decât cea medicală, cum ar fi vizitarea pacienților și lectura pentru pacienți. Spitalul public nu plătește voluntarii și nici nu angajează personal pentru a efectua munca voluntarilor dacă aceștia nu sunt disponibili.
- IG48. Spitalul analizează contractele pe care le are cu voluntarii și concluzionează că, cel puțin pentru primele șase luni ale unui voluntar nou, deține suficient control asupra serviciilor care urmează să fie furnizate de voluntar pentru a corespunde definiției privind controlul asupra unui activ. De asemenea, spitalul concluzionează că primește potențial de servicii de la voluntari, îndeplinind definiția unui activ. Cu toate acestea, concluzionează că nu poate evalua în mod fiabil valoarea justă a serviciilor furnizate de voluntari, pentru că nu există funcții echivalente plătite în spital sau în alte unități sanitare sau de îngrijire a comunității din regiune. Spitalul nu recunoaște serviciile în natură prestate de voluntari. Spitalul prezintă informații cu privire la numărul de ore de servicii prestate de voluntari în timpul perioadei de raportare, precum și o descriere a serviciilor furnizate.

*Contribuții de la proprietari (punctele 37-38)*

- IG49. În 20X0, orașele învecinate Altonae, Berolini și Cadomi formează Serviciul de generare a electricității Tri-Cities (TCEGS) (entitatea raportoare). Actul constitutiv al TCEGS devine irevocabil pentru administrațiile orașelor și oferă drepturi egale de proprietate, care pot fi modificate numai printr-un acord. Orașele contribuie fiecare cu 25 milioane u.m. pentru a constitui TCEGS. Aceste contribuții corespund definiției unei contribuții de la proprietari, pe care entitatea o recunoaște ca atare. Actul constitutiv prevede, de asemenea, ca orașele să achiziționeze producția TCEGS proporțional cu dreptul lor de proprietate. Prețul de cumpărare este egal cu costul total al producției. În 20X9, localitatea Berolini aprobă construirea

în oraș a unei turnătorii de aluminiu, ceea ce va duce la o dublare a cererii de electricitate a orașului. Cele trei orașe sunt de acord să modifice actul constitutiv al TCEGS pentru a permite localității Berolini să aducă o contribuție de la proprietari în vederea autorizării construirii unor capacități generatoare suplimentare. După o evaluare independentă a TCEGS, orașele convin ca Berolini să aducă o contribuție de la proprietari de 50 milioane u.m. și să își mărească cota-parte din proprietate la 49,9%, cu menținerea cotei de 25,05% pentru fiecare dintre orașele Altonae și Cadomi.

IG50. În cazul în care amendamentul la actul constitutiv devine irevocabil, TCEGS va recunoaște o creștere a activelor de 50 milioane u.m. (în numerar sau contribuție de încasat de la proprietari), precum și o contribuție de la proprietari de 50 milioane u.m.

*Termene ale acordului de subvenționare care nu impun recunoașterea unei datorii (punctele 20-25)*

IG51. Administrația parcurilor naționale (entitatea raportoare) din Țara A primește o subvenție de 500.000 u.m. de la agenția de ajutor bilateral din Țara B. Acordul de subvenționare prevede ca subvenția să fie folosită pentru a reface zonele defrișate din rezervele naturale existente în Țara A, dar dacă nu se folosesc în scopul stabilit, banii trebuie să îi fie returnați Țării B. Termenele acordului de subvenționare sunt executorii în instanțele de judecată din Țara A și în tribunalele internaționale. Acesta este al treisprezecelea an în care Administrația parcurilor naționale a primit o subvenție de acest tip de la aceeași entitate care transferă. În anii anteriori, subvenția nu a fost folosită conform dispozițiilor, ci pentru a achiziționa alte terenuri învecinate cu parcurile naționale pentru a fi încorporate în parcuri. Administrația parcurilor naționale nu a efectuat nicio refacere a zonelor despădurite în ultimii treisprezece ani. Agenția de ajutor bilateral din Țara B este conștientă de încălcarea termenelor acordului.

IG52. Administrația parcurilor naționale analizează tranzacția și concluzionează că deși termenele acordului de subvenționare sunt executorii, dat fiind faptul că agenția de ajutor bilateral nu a aplicat această condiție și în trecut, neexistând niciun indiciu cu privire la acest lucru, termenele au forma, nu fondul unei prevederi și al unei condiții. Administrația parcurilor naționale recunoaște o creștere a unui activ (numerar în bancă) și a veniturilor din subvenții; aceasta nu recunoaște o datorie.

*Prezentările de informații din situațiile financiare ale Administrației A (punctele 106-108)*

IG53. Pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X2, Administrația A întocmește și prezintă situații financiare întocmite pentru prima dată în conformitate cu IPSAS-urile. Aceasta realizează următoarele prezentări de informații în cadrul situațiilor sale financiare:

VENITURI DIN ALTE TRANZACȚII DECÂT CELE DE SCHIMB  
(IMPOZITE ȘI TRANSFERURI)

**Situația performanței financiare**

	20X2 (.000 u.m.)	20X1 (.000 u.m.)
<b>Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb</b>		
<b>Venituri din impozitare</b>		
Venituri din impozitul pe venit (notele 4 și 8)	XXX	XXX
Impozitul pe bunuri și servicii (nota 5)	XXX	XXX
Impozitul pe avere (notele 6 și 9)	XX	XX
<b>Venituri din transferuri</b>		
Transferuri de la alte administrații (nota 7)	XXX	XXX
Cadouri, donații, bunuri în natură (nota 13)	X	X
Servicii în natură (notele 15 și 16)	X	X
<b>Situația poziției financiare</b>		
<b>Active circulante</b>		
Numerar în bancă	XX	XX
Impozite de încasat		
Impozite pe bunuri și servicii de încasat (nota 5)	XX	XX
Transferuri de încasat		
Transferuri de încasat de la alte administrații (nota 7)	X	X
<b>Active imobilizate</b>		
Teren (nota 11)	XXX	XXX
Imobilizări corporale (notele 12 și 14)	XX	XX
<b>Datorii curente</b>		
Datorii recunoscute conform angajamentelor de transfer (nota 10)	XX	XX
Încasări în avans		
Impozite	X	X
Transferuri	X	X

## Note la situațiile financiare

### *Politici contabile*

#### **Recunoașterea veniturilor din alte tranzacții decât cele de schimb**

1. Activele și veniturile rezultate din tranzacțiile de impozitare sunt recunoscute în conformitate cu dispozițiile din IPSAS 23, *Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (impozite și transferuri)*. Cu toate acestea, administrația beneficiază de prevederile tranzitorii din acest standard cu privire la impozitele pe venit și pe avere.  
În afară de impozitele pe venit și pe avere, activele și veniturile provenite din tranzacțiile de impozitare sunt recunoscute în perioada în care se produce evenimentul impozabil, cu condiția ca activele să respecte definiția unui activ și să îndeplinească criteriile de recunoaștere ca active. Impozitele pe venit și pe avere sunt recunoscute în perioada în care se încasează plata pentru impozitare (a se vedea notele 4 și 6).
2. Activele și veniturile rezultate din tranzacții de transfer sunt recunoscute în perioada în care angajamentul de transfer devine irevocabil, cu excepția unor servicii în natură. Administrația recunoaște numai acele servicii în natură care sunt primite ca parte a unui program organizat și pentru care se poate stabili o valoare justă în raport cu prețurile de pe piață. Nu se recunosc alte servicii în natură.
3. În cazul în care un transfer este supus unor condiții care, dacă nu sunt respectate, impun returnarea resurselor transferate, administrația recunoaște o datorie până la îndeplinirea condiției.

### *Baza de evaluare a principalelor clase de venituri din alte tranzacții decât cele de schimb*

#### **Impozite**

4. Veniturile din impozitul pe venit se evaluează la valoarea nominală a numerarului și a echivalentelor de numerar primite în timpul perioadei de raportare. Administrația dezvoltă în prezent un model statistic de evaluare a veniturilor din impozitul pe venit pe bază de angajamente. Acest model folosește statisticile privind impozitele elaborate începând cu anul 19X2, precum și alte informații statistice, inclusiv câștigurile salariale medii săptămânale, produsul intern brut și indicii de preț ai consumatorilor și producătorilor. Administrația anticipează că modelul îi va permite să evalueze în mod fiabil veniturile din impozitul pe venit pe bază de angajamente pentru perioada de raportare încheiată la 31 decembrie 20X4. Administrația nu recunoaște nicio valoare aferentă impozitelor pe venit de încasat.
5. Activele și veniturile provenite din impozitul pe bunuri și servicii sunt evaluate inițial la valoarea justă a activelor acumulate de administrație pe durata perioadei de raportare, în principal în numerar, echivalente de numerar și impozite

VENITURI DIN ALTE TRANZACȚII DECÂT CELE DE SCHIMB  
(IMPOZITE ȘI TRANSFERURI)

de încasat pe bunuri și servicii. Informațiile sunt colectate din declarațiile privind impozitul pe bunuri și servicii depuse de contribuabili în decursul anului și alte sume estimate a fi datorate administrației. Datorită folosirii sistemului electronic pentru depunerea declarațiilor fiscale creat în 20X0, contribuabili au un nivel ridicat de conformitate și un grad scăzut de erori. Nivelul ridicat de conformitate și gradul scăzut de erori îi permit administrației să dezvolte un model statistic fiabil pentru evaluarea veniturilor acumulate din impozite.

Impozitele pe bunuri și servicii de încasat reprezintă estimarea valorii datorate din impozitele aferente perioadei de raportare care rămân neachitate la data de 31 decembrie 20X2, cu excepția unui provizion privind creanțele irecuperabile.

6. Impozitul pe avere de 40% se percepe pentru toate proprietățile decedatului; totuși, primele 400.000 u.m. din fiecare proprietate sunt scutite de taxă. Activele și veniturile din impozitele pe avere sunt evaluate la valoarea nominală a numerarului primit în timpul perioadei de raportare sau la valoarea justă de la data achiziției altor bunuri primite în timpul perioadei, determinată în funcție de evaluările de pe piață sau de estimările independente efectuate de un membru al profesiei de evaluator.

*Venituri din transferuri*

7. Activele și veniturile recunoscute ca o consecință a unui transfer sunt evaluate la valoarea justă a activelor recunoscute la data recunoașterii. Activele monetare sunt evaluate la valoarea lor nominală, cu excepția cazului în care valoarea-timp a banilor este semnificativă, caz în care se folosește valoarea actualizată, calculată folosind o rată de actualizare care să reflecte riscul inerent privind deținerea activelor. Activele nemonetare sunt evaluate la valoarea lor justă, care este stabilită în raport cu valorile de pe piețele observabile sau prin estimări independente efectuate de un membru al profesiei de evaluator. Creanțele sunt recunoscute atunci când există un angajament irevocabil de transfer, dar nu s-au încasat bani sau alte active.

*Impozite care nu se pot evalua în mod fiabil în perioada în care se produce evenimentul impozabil*

8. Administrația nu este în măsură să evalueze în mod direct activele rezultate din impozitul pe venit în perioada în care toți contribuabilii realizează venituri, beneficiind, prin urmare, de prevederile tranzitorii ale IPSAS 23, *Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (impozite și transferuri)*, pentru a elabora un model de evaluare indirectă a veniturilor din impozitare în perioada în care contribuabilii realizează venituri. Administrația estimează că va putea evalua în mod fiabil impozitul pe venit pe bază de angajamente folosind modelul pentru perioada de raportare încheiată la 31 decembrie 20X4.
9. În ceea ce privește impozitele pe avere, din cauza nivelului actual ridicat de nerespectare a legii, administrația nu poate evalua valoarea activelor și a veniturilor

acumulate în perioada decesului persoanelor care dețin patrimoniu impozabil. Prin urmare, administrația recunoaște impozitele pe avere atunci când primește plata impozitului. Departamentul fiscal lucrează încontinuu pentru a dezvolta o metodă fiabilă de evaluare a activelor de încasat și a veniturilor din anul în care se produce evenimentul impozabil.

#### *Datorii recunoscute aferente transferurilor*

10. La 31 decembrie 20X2, administrația a recunoscut o datorie de XX.000 u.m. legată de un transfer condiționat de construirea unui spital public. La 31 decembrie, administrația a primit o plată în numerar, dar nu a început construcția spitalului, cu toate că la 30 noiembrie 20X2 s-au solicitat oferte de construcție.

#### *Active supuse unor restricții*

11. Un teren cu o valoare justă de XX.000 u.m. a fost donat în anul 20X2, cu restricția de a fi folosit în scopuri de sănătate publică și de a nu fi vândut timp de 50 de ani. Terenul a fost achiziționat de entitatea care transferă la o licitație publică, imediat înainte de transfer, iar prețul de vânzare prin licitație este valoarea justă.
12. Imobilizările corporale includ o sumă de XX.000 u.m., care este valoarea contabilă a unui tablou donat în 19X2 unei galerii de artă controlate de administrație, cu restricția de a nu fi vândut pentru o perioadă de 40 de ani. Tabloul este evaluat la valoarea justă, determinată printr-o evaluare independentă.

#### *Principalele categorii de moșteniri, cadouri, donații și bunuri în natură primite*

13. Transferurile sunt primite sub formă de cadouri, donații și bunuri în natură – mai ales provizii medicale și școlare (stocuri), echipamente medicale și școlare și opere de artă (clasificate drept echipamente). Cadourile și donațiile sunt primite în primul rând de la donatori privați. Spitalele, școlile și galeriile de artă controlate de administrație recunosc aceste active atunci când le revine controlul, de obicei la primirea resurselor, în numerar sau imobilizări corporale. Administrația nu acceptă aceste transferuri cu condiții sau restricții aferente, cu excepția cazului în care valoarea transferului este mai mare de XX.000 u.m.
14. În anul 20X2, ca parte a unui acord de asistență externă cu Administrația C, administrației i s-au furnizat echipamente informatice cu o valoare justă de XX.000 u.m., cu condiția să fie folosite de departamentul pentru învățământ sau să fie returnate Administrației C.

#### *Servicii în natură*

15. Spitalele controlate de administrație au primit servicii medicale în natură prestate de medici ca parte a unui program de voluntariat organizat de profesia medicală. Aceste servicii în natură sunt recunoscute ca venituri și cheltuieli în situația performanței financiare la valoarea lor justă, determinată pe baza tabelului publicat conținând onorariile pentru profesia medicală.

16. Spitalele, școlile și galeriile de artă controlate de administrație au primit de asemenea sprijin de la voluntari în cadrul programelor organizate pentru ghizii galeriilor de artă, asistenții cadrelor didactice și ghizii vizitatorilor din spital. Acești voluntari le oferă entităților un sprijin valoros în realizarea obiectivelor lor; totuși, serviciile prestate nu pot fi evaluate în mod fiabil, deoarece pe piețele locale nu sunt disponibile funcții echivalente plătite, iar serviciile nu s-ar putea furniza în lipsa voluntarilor. Administrația nu recunoaște aceste servicii în situațiile poziției financiare sau performanței financiare.

*Împrumuturi de concesiune (punctele 105A-105B)*

- IG54. O entitate primește o finanțare de 6 milioane u.m. din partea unei agenții de dezvoltare multilaterală pentru construirea a 10 școli în următorii 5 ani. Finanțarea este acordată în următoarele condiții:

- 1 milion u.m. din finanțare nu trebuie rambursat, cu condiția construirii școlilor.
- 5 milioane u.m. din finanțare trebuie rambursate după cum urmează:
  - Anul 1: niciun capital de rambursat
  - Anul 2: trebuie rambursat 10% din capital
  - Anul 3: trebuie rambursat 20% din capital
  - Anul 4: trebuie rambursat 30% din capital
  - Anul 5: trebuie rambursat 40% din capital
- Dobânda este stabilită la 5% pe an pe durata împrumutului (se presupune că dobânda este plătită anual în tranșe). Rata dobânzii pe piață aferentă unui împrumut similar este de 10%.
- În măsura în care construcția școlilor nu a fost realizată, finanțarea acordată trebuie rambursată donatorului (se presupune că acesta deține sisteme eficiente de monitorizare și a mai solicitat, anterior, ca fondurile nefolosite să fie rambursate).
- Entitatea a construit următoarele școli pe parcursul perioadei împrumutului:
  - Anul 1: o școală finalizată
  - Anul 2: 3 școli finalizate
  - Anul 3: 5 școli finalizate
  - Anul 4: 10 școli finalizate

**Analiză**

Entitatea a primit efectiv o subvenție de 1 milion u.m. și un împrumut de 5 milioane u.m. (Notă: O entitate va lua în considerare dacă fondul comercial de



VENITURI DIN ALTE TRANZACȚII DECÂT CELE DE SCHIMB  
(IMPOZITE ȘI TRANSFERURI)

1 milion u.m. reprezintă sau nu o contribuție de la proprietari sau venituri; se presupune, în sensul acestui exemplu, că suma de 1 milion u.m. reprezintă venituri). De asemenea, entitatea a primit și o subvenție suplimentară de 784.550 u.m. (care reprezintă diferența dintre încasările împrumutului de 5 milioane u.m. și valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie contractuale, actualizate folosind rata dobânzii pe piață aferentă de 10%).

Subvenția de 1 milion u.m. + 784.550 u.m. este contabilizată în conformitate cu prezentul standard, iar împrumutul, împreună cu dobânda contractuală aferentă și plățile de capital aferente, în conformitate cu IPSAS 41.

1. La recunoașterea inițială, entitatea va recunoaște următoarele:

D	Bancă	6.000.000 u.m.	
C	Împrumut		4.215.450 u.m.
C	Datorie		1.784.550 u.m.

2. Anul 1: entitatea va recunoaște următoarele:

D	Datorie	178.455 u.m.	
C	Alte venituri decât cele din tranzacții de schimb		178.455 u.m.

(1/10 din școlile construite × 1.784.550 u.m.)

(Notă: Înregistrările contabile pentru rambursarea dobânzii și a angajamentelor privind capitalul și dobânda nu au fost reflectate în acest exemplu deoarece scopul acestuia este să ilustreze recunoașterea veniturilor din împrumuturile de concesiune. Exemple complete sunt incluse în Exemplele ilustrative din IPSAS 41.)

3. Anul 2: entitatea va recunoaște următoarele (se presupune că entitatea evaluează ulterior împrumutul de concesiune la costul amortizat):

D	Datorie	356.910 u.m.	
C	Alte venituri decât cele din tranzacții de schimb		356.910 u.m.

(3/10 din școlile construite × 1.784.500 u.m. – 178.455 u.m. deja recunoscute)

4. Anul 3: entitatea va recunoaște următoarele:

D	Datorie	356.910 u.m.	
C	Alte venituri decât cele din tranzacții de schimb		356.910 u.m.

(5/10 din școlile construite × 1.784.550 u.m. – 535.365 u.m. deja recunoscute)

5. Anul 4: entitatea va recunoaște următoarele:

D	Datorie	892.275 u.m.	
C	Alte venituri decât cele din tranzacții de schimb		892.275 u.m.

(Toate școlile construite, 1.784.550 u.m. – 892.275 u.m.)

VENITURI DIN ALTE TRANZACȚII DECÂT CELE DE SCHIMB  
(IMPOZITE ȘI TRANSFERURI)

Dacă împrumutul de concesiune a fost acordat fără nicio condiție, entitatea va recunoaște următoarele la recunoașterea inițială:

D	Bancă	6.000.000 u.m.	
C	Împrumut		4.215.450 u.m.
C	Alte venituri decât cele din tranzacții de schimb		1.784.550 u.m.

*Interacțiunea dintre dispozițiile de evaluare din IPSAS 23 și cele din IPSAS 41*

*Context*

- IG55. O persoană îi donează acțiuni în Entitatea X cotate Entității A din sectorul public, la 1 ianuarie 20X8. La acea dată, acțiunile în Entitatea X au o valoare justă de 1.000.000 u.m. La 31 decembrie 20X8, valoarea justă a acțiunilor este de 900.000 u.m. Ca parte din angajament, Entitatea A suportă obligația de transfer pentru ca acțiunile să fie transferate în numele său. Aceste costuri ajung la 10.000 u.m.
- IG56. Entitatea X cotate furnizează infrastructură în telecomunicații și servicii conexe către public. Pe parcursul anului 20X9 a fost introdusă o nouă tehnologie în sectorul telecomunicațiilor, făcând ca infrastructura și echipamentele folosite de Entitatea X să devină aproape perimate. Acest lucru a avut ca rezultat un declin permanent al valorii Entității X cotate. Valoarea pierderii din depreciere la 31 decembrie 20X9 este de 700.000 u.m. Entitatea A evaluează investițiile în acțiuni la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii atunci când acțiunile nu sunt deținute în vederea tranzacționării. Se presupune că angajamentul este un angajament contractual, că nu rezultă nicio obligație actuală din donație și că perioada de raportare a entității se încheie la 31 decembrie 20X8.

*Analiză*

- IG57. Deoarece Entitatea A primește acțiunile ca donație, aceasta folosește IPSAS 23 la recunoașterea inițială a acțiunilor dobândite și a altor venituri decât cele din schimb aferente. Cu toate acestea, deoarece Entitatea A a dobândit un activ financiar, entitatea ia în calcul dispozițiile privind evaluarea inițială din IPSAS 23 și IPSAS 41.
- IG58. IPSAS 23 prevede că activele dobândite ca parte a unei alte tranzacții decât cele de schimb care generează venituri sunt evaluate inițial la valoarea justă, în timp ce IPSAS 41 prevede că activele financiare sunt evaluate inițial la valoarea justă și, în funcție de clasificarea lor, costurile tranzacției pot să fie incluse sau nu. Deoarece entitatea folosește o politică de evaluare a investițiilor în acțiuni la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii, costurile aferente tranzacției de 10.000 u.m. sunt adăugate la valoarea acțiunilor de 1.000.000 u.m. la evaluarea inițială.
- IG59. Evaluarea ulterioară și derecunoașterea acțiunilor sunt tratate de IPSAS 41. Entitatea evaluează investițiile în acțiuni la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii, ceea ce înseamnă că acțiunile sunt evaluate la valoarea justă cu modificările ulterioare ale valorii juste recunoscute în active nete / capitaluri proprii. Totuși, dividendele sunt recunoscute în surplus sau deficit.

VENITURI DIN ALTE TRANZACȚII DECÂT CELE DE SCHIMB  
(IMPOZITE ȘI TRANSFERURI)

Înregistrările contabile la achiziția inițială și la datele de raportare sunt următoarele:

1. Achiziția acțiunilor prin donație

D	Investiția în Entitatea X	1.010.000 u.m.	
C	Alte venituri decât cele din tranzacții de schimb		1.000.000 u.m.
C	Bancă (costuri de transfer plătite)		10.000 u.m.

2. Evaluarea ulterioară la 31 decembrie 20X8

D	Active nete / capitaluri proprii (ajustarea investiției la valoarea justă)	110.000 u.m.	
C	Investiția în Entitatea X		110.000 u.m.

3. Evaluarea ulterioară la 31 decembrie 20X9

D	Pierderi din depreciere (active nete / capitaluri proprii)	700.000 u.m.	
C	Investiția în Entitatea X		700.000 u.m.

# IPSAS 24 – PREZENTAREA INFORMAȚIILOR PRIVIND BUGETUL ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE

## Istoricul IPSAS

*Prezenta versiune include amendamentele rezultate din IPSAS-urile emise până la 31 ianuarie 2020.*

IPSAS 24, *Prezentarea informațiilor privind bugetul în situațiile financiare*, a fost emis în decembrie 2006.

De la această dată, IPSAS 24 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- IPSAS 42, *Beneficii sociale* (emis în ianuarie 2019)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018* (emis în octombrie 2018)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* (emis în aprilie 2016)
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente* (emis în ianuarie 2015)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2011* (emis în octombrie 2011)

## Tabelul punctelor modificate în IPSAS 24

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
Secțiunea Introducere	Eliminată	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
3	Modificat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
4	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
21	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2018

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
22	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2018
24	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2018
26	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
46	Modificat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
48	Modificat	IPSAS 42 ianuarie 2019
54A	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
54B	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
54C	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
54D	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2018
54E	Nou	IPSAS 42 ianuarie 2019
55	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015
IE	Modificat	IPSAS 42 ianuarie 2019

## IPSAS 24 – PREZENTAREA INFORMAȚIILOR PRIVIND BUGETUL ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE

### CUPRINS

	Punctul
Obiectiv .....	1
Domeniu de aplicare .....	2-6
Definiții .....	7-13
Bugete aprobate .....	8-10
Bugetul inițial și final .....	11-12
Valori reale .....	13
Prezentarea unei comparații între valorile bugetare și cele reale .....	14-38
Prezentare și descriere .....	21-24
Nivel de agregare .....	25-28
Modificări ale bugetului inițial față de cel final .....	29-30
Bază comparabilă .....	31-36
Bugete multianuale .....	37-38
Prezentări de informații în note cu privire la baza, perioada și domeniul de aplicare bugetare .....	39-46
Reconcilierea valorilor reale conform unei baze comparabile cu valorile reale din situațiile financiare .....	47-53
Data intrării în vigoare .....	54-55
Bază pentru concluzii	
Exemple ilustrative	

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 24, *Prezentarea informațiilor privind bugetul în situațiile financiare*, este prezentat la punctele 1-55. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 24 trebuie citit în contextul obiectivului său, al Bazei pentru concluzii, al *Prefeței la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și al *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile în absența unor îndrumări explicite.

## Obiectiv

1. Prezentul standard prevede ca o comparație între valorile bugetare și cele reale care provin din execuția bugetară să fie inclusă în situațiile financiare ale entităților cărora li se impune sau care aleg să facă public(e) bugetul lor aprobat (bugetele lor aprobate), pentru care își asumă deci o răspundere publică. Prezentul standard impune de asemenea ca prezentarea informațiilor să includă o explicație privind motivele pentru care există diferențe semnificative între valorile bugetare și cele reale. Conformitatea cu dispozițiile prezentului standard va asigura faptul că entitățile din sectorul public își vor îndeplini obligațiile privind răspunderea și își vor spori gradul de transparență a situațiilor financiare prin demonstrarea (a) conformității cu bugetul lor aprobat (bugetele lor aprobate) pentru care își asumă o răspundere publică și (b) performanței financiare în atingerea rezultatelor bugetare, în cazurile în care bugetul (bugetele) și situațiile financiare sunt întocmite conform aceleiași baze.

## Domeniu de aplicare

2. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard.**
3. **Prezentul standard se aplică entităților din sectorul public cărora li se impune sau care aleg să facă public(e) bugetul lor aprobat (bugetele lor aprobate).**
4. [Eliminat]
5. Prezentul standard nu prevede nici ca bugetele aprobate să fie făcute publice și nici ca situațiile financiare să prezinte informații despre, sau să realizeze comparații cu, bugetele aprobate care nu sunt făcute publice.
6. În anumite cazuri, bugetele aprobate vor fi compilate pentru a cuprinde toate activitățile controlate de o entitate din sectorul public. În alte cazuri se poate impune ca bugetele aprobate separat să fie făcute publice pentru anumite activități, grupuri de activități sau entități incluse în situațiile financiare ale unui guvern sau ale unei alte entități din sectorul public. Aceasta se poate întâmpla (a) atunci când, de exemplu, situațiile financiare ale guvernului cuprind agenții sau programe guvernamentale care au autonomie operațională și care își întocmesc propriile bugete sau (b) atunci când un buget este întocmit doar pentru sectorul de stat al administrației ca întreg. Prezentul standard se aplică tuturor entităților care prezintă situații financiare atunci când bugetele aprobate pentru entitate sau componente ale acestora sunt făcute publice.

## Definiții

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



**Baza de contabilitate** reprezintă contabilitatea pe bază de angajamente sau contabilitatea de casă, așa cum sunt definite în IPSAS-urile pe bază de angajamente și în IPSAS-ul privind contabilitatea de casă.

**Bugetul anual** reprezintă un buget aprobat pe un an. Aceasta nu include estimările sau previziunile publicate înainte pentru perioade ulterioare perioadei bugetare.

**Alocarea** reprezintă o autorizație acordată de un organism legislativ de a aloca fonduri în scopurile specificate de organul legislativ sau de o autoritate similară.

**Bugetul aprobat** reprezintă autoritatea de a cheltui, derivată din legislație, legi bugetare, ordonanțe de guvern și alte decizii legate de veniturile sau încasările anticipate din perioada bugetară.

**Baza bugetară** reprezintă contabilitatea de angajamente, de casă sau de altă natură adoptată în buget care a fost aprobată de organismul legislativ.

**Baza comparabilă** reprezintă valorile reale prezentate pe aceeași bază de contabilitate, aceeași bază de clasificare, pentru aceleași entități și pentru aceeași perioadă ca bugetul aprobat.

**Bugetul final** reprezintă bugetul inițial ajustat pentru toate rezervele, sumele transferate, transferurile, alocațiile, alocărilor suplimentare și alte modificări legislative autorizate sau cu autoritate similară aplicabile perioadei bugetare.

**Bugetul multianual** reprezintă un buget aprobat pe o perioadă mai mare de un an. Acesta nu include estimările sau previziunile publicate înainte pentru perioade ulterioare perioadei bugetare.

**Bugetul inițial** reprezintă bugetul aprobat inițial pentru perioada bugetară.

Termenii definiți în alte IPSAS-uri sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles ca în acele standarde și sunt reproduse în *Glosarul de termeni definiți* publicat separat.

## Bugete aprobate

8. Un buget aprobat, conform definiției din prezentul standard, reflectă veniturile anticipate sau încasările care se așteaptă a fi generate în decursul perioadei bugetului anual sau multianual pe baza planurilor curente și a condițiilor economice anticipate în decursul perioadei bugetare și a cheltuielilor aprobate de un organism legislativ, care poate fi legiuitorul sau o altă autoritate relevantă. Un buget aprobat nu este o estimare sau o previziune bazată pe ipoteze despre evenimentele viitoare sau pe acțiunile posibile ale conducerii care nu se așteaptă neapărat să aibă loc. Similar, un buget aprobat diferă din perspectiva informațiilor financiare, care pot fi sub formă de prognoză, previziune sau o

combinație a acestora; de exemplu, o prognoză pentru un an combinată cu o previziune pe cinci ani.

9. În anumite jurisdicții, bugetele pot face parte din lege în cadrul procesului de aprobare. În alte jurisdicții, aprobarea poate fi acordată fără ca bugetul să devină lege. Indiferent de procesul de aprobare, caracteristica esențială a bugetelor aprobate este că autoritatea de a retrage fonduri din trezoreria de stat sau organismul similar în scopurile convenite și identificate îi revine unui organ legislativ superior sau unei alte autorități corespunzătoare. Bugetul aprobat stabilește autorizarea de a cheltui pentru elementele specifice. Autorizarea de a cheltui este în general considerată limita legală în cadrul căreia entitatea trebuie să opereze. În anumite jurisdicții, bugetul aprobat pentru care entitatea va fi responsabilă poate fi bugetul inițial, iar în altele poate fi bugetul final.
10. Dacă un buget nu este aprobat anterior începerii perioadei bugetare, bugetul inițial este bugetul care a fost primul aprobat pentru aplicare în anul bugetar.

### **Bugetul inițial și final**

11. Bugetul inițial poate include valorile reziduale alocate reportate automat din anii anteriori prin lege. De exemplu, procesele bugetare guvernamentale din unele jurisdicții includ o reglementare legală care prevede reluarea alocărilor pentru a acoperi angajamentele anilor anteriori. Angajamentele includ posibile datorii viitoare bazate pe acorduri contractuale curente. În unele jurisdicții, acestea pot face referire la obligații sau datorii și cuprind comenzi de cumpărare neonorate și contracte pentru care nu au fost livrate bunurile sau serviciile.
12. Alocările suplimentare pot fi necesare atunci când bugetul inițial nu a prevăzut în mod adecvat dispozițiile privind cheltuielile care rezultă, de exemplu, din războaie sau dezastre naturale. În plus, poate exista un deficit în veniturile bugetare în decursul perioadei și pot fi necesare transferuri interne între secțiunile bugetului sau între elementele-rând pentru a permite modificările privind prioritățile de finanțare în decursul perioadei fiscale. Ca urmare, fondurile alocate unei entități sau unei activități pot fi reduse față de valoarea alocată inițial perioadei pentru a menține disciplina fiscală. Bugetul final cuprinde toate aceste modificări sau schimbări autorizate.

### **Valori reale**

13. Prezentul standard utilizează termenul real sau valoare reală pentru a descrie valorile care rezultă din execuția bugetului. În unele jurisdicții, bugetul de producție, bugetul de execuție sau termeni similari pot fi utilizați cu același înțeles ca real sau valoare reală.

### **Prezentarea unei comparații între valorile bugetare și cele reale**

14. **Conform dispozițiilor punctului 21, o entitate trebuie să prezinte o comparație a valorilor bugetare pentru care este responsabilă în mod public și**

**pentru care răspunde oficial cu valorile reale fie printr-o situație financiară suplimentară separată, fie prin coloane suplimentare ale bugetului în situațiile financiare prezentate în mod curent în conformitate cu IPSAS-urile. Comparația valorilor bugetare cu cele reale trebuie să prezinte separat pentru fiecare nivel de supraveghere legislativă:**

- (a) **Valorile bugetare inițiale și finale;**
  - (b) **Valorile reale pe o bază comparabilă; și**
  - (c) **Prin prezentarea în note, o explicație a diferențelor semnificative dintre bugetul pentru care entitatea răspunde oficial și valorile reale, cu excepția cazului în care această explicație este inclusă în alte documente publice emise în corelație cu situațiile financiare și se fac referințe încrucișate la acele documente în note.**
15. Prezentarea în situațiile financiare a valorilor bugetare inițiale și finale și a valorilor reale pe o bază comparabilă cu bugetul care este disponibil în mod public va completa ciclul de responsabilizare, permițând utilizatorilor situațiilor financiare să identifice dacă resursele au fost obținute și utilizate în conformitate cu bugetul aprobat. Diferențele dintre valorile reale și valorile bugetare, fie în bugetul inițial, fie în cel final (menționate în contabilitate drept abateri), pot fi prezentate în situațiile financiare pentru a oferi un caracter complet.
  16. O explicație a diferențelor semnificative dintre valorile reale și cele bugetare va sprijini utilizatorii în înțelegerea motivelor privind abaterile semnificative de la bugetul aprobat pentru care entitatea este responsabilă public.
  17. Unei entități i se poate impune sau aceasta poate alege să facă public bugetul său inițial, bugetul său final sau ambele. În situațiile în care se impune ca atât bugetul inițial, cât și bugetul final să fie făcute publice, legislația, reglementările sau altă autoritate vor oferi îndrumări referitoare la măsura în care se impune explicația privind diferențele semnificative dintre valorile bugetare reale și cele inițiale sau dintre valorile bugetare reale și cele finale, în conformitate cu punctul 14 litera (c). În absența unei astfel de îndrumări, diferențele semnificative pot fi determinate prin referire, de exemplu, (a) la diferențele dintre bugetul real și cel inițial, pentru a se axa pe performanța față de bugetul inițial, sau (b) la diferențele dintre bugetul real și cel final, pentru a se axa pe conformitatea cu bugetul final.
  18. În multe cazuri, valorile bugetare finale și cele reale vor fi similare. Aceasta deoarece execuția bugetului este monitorizată pe parcursul perioadei de raportare și bugetul inițial este revizuit progresiv pentru a reflecta condițiile în schimbare, circumstanțele în schimbare și experiențele din cursul perioadei de raportare. Punctul 29 din prezentul standard prevede prezentarea unei explicații a motivelor pentru modificările dintre bugetul inițial și cel final. Aceste prezentări, împreună cu prezentările impuse de punctul 14 de mai sus, vor asigura faptul

că entitățile care își fac public(e) bugetul lor aprobat (bugetele lor aprobate) sunt responsabile public de performanța și conformitatea acestora cu bugetul aprobat relevant.

19. Discuțiile și analizele conducerii, operațiunile de revizuire sau alte rapoarte publice care oferă comentarii privind performanța și realizările entității în decursul perioadei de raportare, inclusiv explicațiile oricăror diferențe semnificative față de valorile bugetare, sunt deseori corelate cu situațiile financiare. Conform punctului 14 litera (c) din prezentul standard, explicația diferențelor semnificative dintre valorile reale și cele bugetare va fi inclusă în notele la situațiile financiare, cu excepția cazului în care (a) aceasta este inclusă în alte rapoarte publice sau documente emise în corelație cu situațiile financiare și (b) notele la situațiile financiare identifică rapoartele sau documentele în care poate fi găsită explicația.
20. Atunci când bugetele aprobate sunt făcute publice doar pentru anumite entități sau activități incluse în situațiile financiare, dispozițiile punctului 14 se vor aplica doar entităților sau activităților reflectate în bugetul aprobat. Aceasta înseamnă că, de exemplu, atunci când un buget este întocmit doar pentru sectorul de stat al unei entități raportoare de stat, prezentările de informații prevăzute la punctul 14 vor fi făcute doar cu privire la sectorul de stat al guvernului.

### Prezentare și descriere

21. **O entitate trebuie să prezinte o comparație între valorile bugetare și cele reale drept coloane suplimentare ale bugetului în situațiile financiare doar atunci când situațiile financiare și bugetul sunt întocmite pe o bază comparabilă.**
22. Comparațiile între valorile bugetare și cele reale pot fi prezentate într-o situație financiară separată (Situația comparației valorilor bugetare cu cele reale sau o situație denumită similar) inclusă în setul complet de situații financiare așa cum este menționat în IPSAS 1. Alternativ, atunci când situațiile financiare și bugetul sunt întocmite pe o bază comparabilă – adică pe aceeași bază de contabilitate pentru aceeași entitate și aceeași perioadă de raportare și adoptă aceeași structură de clasificare – pot fi adăugate coloane suplimentare la situațiile financiare existente prezentate în conformitate cu IPSAS-urile. Aceste coloane suplimentare vor identifica valorile bugetare inițiale și finale și, dacă entitatea alege astfel, diferențele dintre valorile bugetare și cele reale.
23. În cazul în care bugetul și situațiile financiare nu sunt întocmite pe o bază comparabilă, se prezintă o Situație a comparației valorilor bugetare cu cele reale separată. În aceste cazuri, pentru a se asigura faptul că cititorii nu interpretează greșit informațiile financiare care sunt întocmite pe baze diferite, situațiile financiare pot clarifica faptul că baza bugetară și cea de contabilitate diferă, iar Situația comparației valorilor bugetare cu cele reale este întocmită pe bază bugetară.

24. În acele jurisdicții în care bugetele sunt întocmite pe bază de angajamente și cuprind setul complet de situații financiare, pot fi adăugate coloane suplimentare de buget în toate situațiile financiare prevăzute de IPSAS-uri. În unele jurisdicții, bugetele întocmite pe bază de angajamente pot fi prezentate sub forma doar a câtorva situații financiare care cuprind setul complet de situații financiare așa cum este prevăzut de IPSAS-uri – de exemplu, bugetul poate fi prezentat ca o situație a performanței financiare sau ca o situație a fluxurilor de trezorerie, împreună cu informații suplimentare prezentate în tabelele anexate. În aceste cazuri, pot fi incluse coloane suplimentare de buget în cadrul situațiilor financiare care sunt de asemenea aprobate pentru prezentarea bugetului.

### Nivel de agregare

25. Documentele bugetare pot oferi multe detalii cu privire la anumite activități, programe sau entități. Aceste detalii sunt deseori agregate în clase mai generale, la secțiuni bugetare, clasificări bugetare sau dispoziții bugetare comune pentru prezentarea către și aprobarea de către organul legislativ sau altă autoritate competentă. Prezentarea informațiilor bugetare și reale în conformitate cu acele clase generale și cu secțiunile sau rubricile bugetare va asigura faptul că se fac comparații la nivelul organismului legislativ sau la nivelul altui organism de supraveghere identificat în documentele bugetare.
26. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, impune ca situațiile financiare să prezinte informații care să îndeplinească un număr de caracteristici calitative, inclusiv faptul că informațiile sunt relevante pentru nevoile utilizatorilor legate de răspundere și procesul decizional, reprezintă exact poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității, îndeplinesc celelalte caracteristici calitative și iau în considerare constrângerile asupra informațiilor incluse în rapoartele financiare cu scop general.
27. În anumite cazuri poate fi necesar ca informațiile financiare detaliate incluse în bugetele aprobate să fie agregate pentru prezentarea în situațiile financiare în conformitate cu dispozițiile prezentului standard. Astfel de agregări pot fi necesare pentru a evita supraîncărcarea cu informații și pentru a reflecta nivelurile relevante ale organismului legislativ sau ale altui organism de supraveghere. Determinarea nivelului de agregare va implica raționamentul profesional. Acest raționament va fi aplicat în contextul obiectivului prezentului standard și al caracteristicilor calitative ale raportării financiare așa cum sunt acestea prezentate la punctul 26 de mai sus și în *Cadrul general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*.
28. Informații bugetare suplimentare, inclusiv informații despre realizările privind serviciile, pot fi prezentate în alte documente decât situațiile financiare. Se încurajează referințele încrucișate din situațiile financiare către astfel de documente, în special pentru a lega datele bugetare și cele reale de datele bugetare nonfinanciare și de realizările privind serviciile.

**Modificări ale bugetului inițial față de cel final**

29. **O entitate trebuie să prezinte o explicație privind măsura în care modificările dintre bugetul inițial și cel final reprezintă o consecință a realocării în cadrul bugetului sau a altor factori fie:**
- (a) **Prin prezentarea în notele la situațiile financiare; fie**
  - (b) **Într-un raport emis înainte de, în același timp sau în corelație cu situațiile financiare și trebuie să includă referințe încrucișate la raport în notele la situațiile financiare.**
30. Bugetul final include toate modificările aprobate prin acțiuni legislative sau de către altă autoritate desemnată pentru a revizui bugetul inițial. Consecvent cu dispozițiile prezentului standard, o entitate din sectorul public trebuie să includă în notele la situațiile financiare sau într-un raport separat emis înainte de, corelat cu sau în același timp cu situațiile financiare o explicație a modificărilor dintre bugetul inițial și cel final. Acea explicație va cuprinde, de exemplu, modificările rezultate ca o consecință a realocărilor în cadrul parametrilor inițiali ai bugetului sau ca o consecință a altor factori, cum ar fi modificările parametrilor generali ai bugetului, inclusiv modificările politicilor guvernamentale. Astfel de prezentări de informații sunt deseori făcute în discuțiile și analizele conducerii sau într-un raport similar privind operațiunile emise în corelație cu situațiile financiare, dar care nu fac parte din acestea. Astfel de prezentări de informații pot fi incluse și în rapoartele privind randamentul bugetului emise de guverne pentru a raporta cu privire la execuția bugetului. Atunci când aceste prezentări de informații sunt făcute mai degrabă în rapoarte separate decât în situațiile financiare, notele la situațiile financiare vor cuprinde referințe încrucișate la raport.

**Bază comparabilă**

31. **Toate comparațiile între valorile bugetare și cele reale trebuie prezentate pe o bază comparabilă față de buget.**
32. Comparația valorilor bugetare și a celor reale va fi prezentată conform aceleiași baze de contabilitate (de angajamente, de casă sau altă bază), aceleiași baze de clasificare, pentru aceleași entități și pentru aceeași perioadă ca pentru bugetul aprobat. Acest lucru va asigura că prezentarea de informații privind conformitatea cu bugetul în situațiile financiare se realizează pe aceeași bază ca bugetul. În anumite cazuri, aceasta poate însemna prezentarea unui buget și a comparației reale conform unei baze de contabilitate diferite, pentru un grup diferit de activități ori într-un format de clasificare sau prezentare diferit față de cel adoptat pentru situațiile financiare.
33. Situațiile financiare consolidează entitățile și activitățile controlate de entitate. După cum s-a menționat la punctul 6, bugetele separate pot fi aprobate și făcute publice pentru entități individuale sau pentru anumite activități care completează situațiile financiare consolidate. Atunci când se întâmplă acest lucru,

bugetele separate pot fi recompilate pentru prezentarea în situațiile financiare în conformitate cu dispozițiile prezentului standard. Atunci când are loc o astfel de recompilare, aceasta nu va implica modificări sau revizuri ale bugetelor aprobate. Acest lucru se datorează faptului că prezentul standard prevede o comparație a valorilor reale cu valorile bugetare aprobate.

34. Entitățile pot adopta baze de contabilitate diferite pentru întocmirea situațiilor lor financiare și pentru bugetele lor aprobate. De exemplu, guvernul poate adopta contabilitatea de angajamente pentru situațiile sale financiare și contabilitatea de casă pentru bugetul său. În plus, bugetele se pot axa pe, sau pot include informații despre, angajamentele de a cheltui fonduri în viitor, precum și despre modificările acelor angajamente, iar situațiile financiare vor raporta activele, datoriile, activele nete / capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile, alte schimbări în activele nete / capitalurile proprii și fluxurile de trezorerie. Totuși, entitatea bugetară și entitatea care face raportarea financiară vor coincide deseori. În mod similar, perioada pentru care bugetul este întocmit și baza de clasificare adoptată pentru buget vor fi deseori reflectate în situațiile financiare. Astfel se va asigura faptul că sistemul contabil înregistrează și raportează informațiile financiare într-un mod care facilitează comparația bugetului cu datele reale pentru conducere și stabilirea răspunderii, de exemplu, pentru monitorizarea progresului de execuție a bugetului în decursul perioadei bugetare și pentru raportarea către guvern, public și către alți utilizatori conform unei baze relevante și oportune.
35. În unele jurisdicții, bugetele pot fi întocmite pe baza contabilității de casă sau a contabilității de angajamente conform sistemului de raportare statistică ce cuprinde entități și activități diferite de cele incluse în situațiile financiare. De exemplu, bugetele întocmite pentru a se conforma sistemului de raportare statistică se pot axa pe sectorul de stat și pot cuprinde doar entitățile care îndeplinesc funcția primară sau pe cea necomercială a guvernului drept activitate majoră, în timp ce situațiile financiare raportează cu privire la toate activitățile controlate de guvern, inclusiv activitățile comerciale ale guvernului. *IPSAS 22, Prezentarea informațiilor financiare privind sectorul de stat*, specifică dispozițiile privind notele de prezentare a informațiilor financiare pentru sectorul de stat pentru o entitate guvernamentală care adoptă contabilitatea pe bază de angajamente și alege să realizeze astfel de prezentări de informații. În multe cazuri, prezentările de informații realizate în conformitate cu IPSAS 22 cuprind aceleași entități, activități și baze de clasificare care au fost adoptate în bugetele elaborate în conformitate cu sectorul de stat, conform definițiilor din modelele de raportare statistică. În aceste cazuri, prezentările de informații realizate în conformitate cu IPSAS 22 vor facilita de asemenea prezentarea informațiilor impusă de prezentul standard.

36. În modelele de raportare statistică, sectorul de stat poate cuprinde nivelurile de guvernare național, județean/regional și local. În unele jurisdicții, guvernul național (a) poate controla conducerile județene/regionale și locale, (b) poate consolida aceste conduceri în situațiile sale financiare și (c) poate elabora și impune să fie făcut public un buget aprobat care cuprinde toate cele trei niveluri de guvernare. În aceste cazuri, dispozițiile prezentului standard se vor aplica situațiilor financiare aparținând entităților guvernului național. Totuși, atunci când un guvern național nu controlează conducerile județene/regionale sau locale, situațiile sale financiare nu le vor consolida pe cele ale conducerilor județene/regionale sau locale. Mai degrabă se întocmesc situații financiare separate pentru fiecare nivel de guvernare. Prevederile prezentului standard se vor aplica doar situațiilor financiare ale entităților de stat atunci când bugetele aprobate pentru entitățile și activitățile pe care acestea le controlează, sau subsecțiuni ale acestora, sunt făcute publice.

### **Bugete multianuale**

37. Unele administrații și alte entități aprobă și fac publice bugete multianuale, și nu bugete anuale individuale. În mod convențional, bugetele multianuale cuprind o serie de bugete anuale sau obiective bugetare anuale. Bugetul aprobat pentru fiecare perioadă anuală componentă reflectă aplicarea politicilor bugetare asociate bugetului multianual pentru acea perioadă componentă. În unele cazuri, bugetul multianual oferă reluări ale alocărilor neutilizate într-un singur an.
38. Guvernele și alte entități cu bugete multianuale pot avea diferite abordări pentru a determina bugetul inițial și pe cel final, în funcție de modul în care s-a acceptat bugetul acestora. De exemplu, un guvern poate accepta un buget bienal care cuprinde două bugete anuale aprobate, caz în care se vor identifica un buget inițial și un buget final pentru fiecare perioadă anuală. Dacă alocările neutilizate din primul an al bugetului bienal sunt autorizate legal spre a fi cheltuite în cel de-al doilea an, bugetul inițial pentru perioada celui de-al doilea an va crește cu aceste valori reportate. În cazurile rare în care guvernul acceptă un buget bienal sau alt buget multianual care nu specifică separat valori bugetare pentru fiecare perioadă anuală poate fi necesar raționamentul pentru a identifica valorile care se pot atribui fiecărei perioade anuale pentru a determina bugetele anuale în contextul prezentului standard. De exemplu, bugetul inițial și cel final aprobate pentru primul an al perioadei bienale cuprind orice achiziții de capital aprobate pentru perioada bienală care au fost generate în decursul primului an, împreună cu valoarea venitului recurent și a elementelor de cheltuială care se pot atribui aceluși an. Valorile necheltuite din prima perioadă anuală vor fi atunci incluse în bugetul inițial pentru cea de-a doua perioadă anuală, iar acel buget, împreună cu orice modificări la acesta, va forma bugetul final pentru cel de-al doilea an. În cazul în care sunt adoptate bugete multianuale, entitățile sunt încurajate să ofere în note o prezentare suplimentară de informații cu privire la relația dintre valorile reale și cele bugetare în decursul perioadei bugetare.



## **Prezentări de informații în note cu privire la baza, perioada și domeniul de aplicare bugetare**

39. **O entitate trebuie să explice în notele la situațiile financiare baza bugetară și baza de clasificare adoptate în bugetul aprobat.**
40. Pot exista diferențe între baza de contabilitate (de casă, de angajamente sau alte modificări ale acesteia) utilizată la întocmirea și prezentarea bugetului și baza de contabilitate utilizată în situațiile financiare. Aceste diferențe pot fi generate atunci când sistemul contabil și sistemul bugetar compilează informațiile din perspective diferite – bugetul se poate axa pe fluxurile de trezorerie sau pe fluxurile de trezorerie plus anumite angajamente, în timp ce situațiile financiare raportează fluxurile de trezorerie și informațiile privind contabilitatea pe bază de angajamente.
41. Formatele și schemele de clasificare adoptate pentru prezentarea bugetului aprobat pot diferi, de asemenea, de formatele adoptate pentru situațiile financiare. Un buget aprobat poate clasifica elementele conform aceleiași baze adoptate în situațiile financiare, de exemplu, după natura economică a acestora (compensarea angajaților, utilizarea bunurilor sau serviciilor etc.) sau după funcție (sănătate, educație etc.). Alternativ, bugetul poate clasifica elementele prin programe specifice (de exemplu, reducerea sărăciei sau controlul bolilor contagioase) sau componente ale programului legate de performanța obiectivelor (de exemplu, studenți care au absolvit programe educaționale de specialitate sau operații chirurgicale efectuate de serviciile de urgență ale spitalului), care diferă de clasificările adoptate în situațiile financiare. Mai mult, un buget recurent pentru activitățile în desfășurare (de exemplu, educație sau sănătate) poate fi aprobat separat de un buget de investiții pentru cheltuielile cu investițiile (de exemplu, infrastructură sau clădiri).
42. IPSAS 1 impune entităților să prezinte, în notele la situațiile financiare, informații cu privire la baza de întocmire a situațiilor financiare și la politicile contabile semnificative adoptate. Prezentarea informațiilor privind baza bugetară și baza de clasificare adoptate pentru întocmirea și prezentarea bugetelor aprobate va ajuta utilizatorii să înțeleagă mai bine relația dintre buget și informațiile contabile prezentate în situațiile financiare.
43. **O entitate trebuie să prezinte în notele la situațiile financiare perioada bugetului aprobat.**
44. Situațiile financiare trebuie prezentate cel puțin o dată pe an. Entitățile pot aproba bugete pentru o perioadă anuală sau pentru perioade multianuale. Prezentarea informațiilor privind perioada acoperită de bugetul aprobat atunci când această perioadă diferă de perioada de raportare adoptată pentru situațiile financiare va ajuta utilizatorii acelor situații financiare să înțeleagă mai bine relația dintre datele bugetare și comparația bugetului cu situațiile financiare. Prezentarea perioadei acoperite de bugetul aprobat atunci când această perioadă este aceeași

cu perioada acoperită de situațiile financiare va avea, de asemenea, un rol util de confirmare, în special în jurisdicțiile în care se întocmesc bugete, situații financiare și rapoarte interimare.

45. **O entitate trebuie să identifice în notele la situațiile financiare entitățile incluse în bugetul aprobat.**
46. IPSAS-urile impun entităților să întocmească și să prezinte situații financiare care să consolideze toate resursele controlate de entitate. La nivelul întregii administrații, situațiile financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile cuprind entități dependente de buget, precum și entități comerciale din sectorul public controlate de guvern. Totuși, după cum s-a menționat la punctul 35, este posibil ca bugetele aprobate întocmite în conformitate cu modelele de raportare statistică să nu cuprindă activități ale administrației care sunt întreprinse pe o bază comercială sau de tranzacție. Consecvent cu dispozițiile de la punctul 31, valorile bugetare și valorile reale vor fi prezentate conform unei baze comparabile. Prezentarea informațiilor privind entitățile cuprinse în buget le va permite utilizatorilor să identifice măsura în care activitățile entității fac obiectul bugetului aprobat și modul în care bugetul entității diferă de entitatea reflectată în situațiile financiare.

### **Reconcilierea valorilor reale conform unei baze comparabile cu valorile reale din situațiile financiare**

47. **Atunci când situațiile financiare și bugetul nu sunt întocmite conform unei baze comparabile, valorile reale prezentate conform unei baze comparabile față de buget, potrivit punctului 31, trebuie să fie reconciliate față de următoarele valori reale prezentate în situațiile financiare, identificând separat orice diferențe privind baza, plasarea în timp, precum și cu privire la entități:**
- (a) **În cazul adoptării bazei de angajamente pentru buget, veniturile totale, valoarea totală a cheltuielilor și a fluxurilor de trezorerie nete din activitățile de exploatare, activitățile de investiții și cele de finanțare; sau**
  - (b) **În cazul adoptării pentru buget a altei baze decât baza de angajamente, fluxurile de trezorerie nete din activitățile de exploatare, activitățile de investiții și cele de finanțare.**

**Reconcilierea trebuie prezentată în situația propriu-zisă a comparației valorilor bugetare cu cele reale sau în notele la situațiile financiare.**

48. Diferențele dintre valorile reale identificate conform unei baze comparabile și valorile reale recunoscute în situațiile financiare pot fi clasificate util după cum urmează:

- (a) Diferențele privind baza, care sunt generate atunci când bugetul aprobat este întocmit conform unei alte baze decât baza de contabilitate. De exemplu, atunci când bugetul este întocmit conform contabilității de casă sau contabilității de casă modificate și situațiile financiare sunt întocmite conform contabilității pe bază de angajamente;
- (b) Diferențele de plasare în timp, care apar atunci când perioada bugetară diferă de perioada de raportare reflectată în situațiile financiare; și
- (c) Diferențele privind entitățile, care apar atunci când bugetul omite programe sau entități care fac parte din entitatea pentru care sunt întocmite situațiile financiare.

Pot exista, de asemenea, diferențe de format și în schemele de clasificare adoptate pentru prezentarea situațiilor financiare și a bugetului. De exemplu, beneficiile sociale conform definiției din IPSAS 42, *Beneficii sociale*, sunt limitate la transferuri de numerar. Clasificarea GFS este mai vastă și include anumite servicii individuale furnizate de administrațiile de stat.

- 49. Reconcilierea prevăzută la punctul 47 din prezentul standard îi va permite entității să se achite mai bine de obligațiile privind răspunderea sa prin identificarea surselor principale de diferențe dintre valorile reale conform unei baze bugetare și valorile recunoscute în situațiile financiare. Prezentul standard nu exclude reconcilierea fiecărui total și subtotal principal sau a fiecărei clase de elemente prezentate prin comparația valorilor bugetare și reale cu valorile echivalente din situațiile financiare.
- 50. Pentru entitățile care adoptă aceeași bază de contabilitate pentru întocmirea atât a documentelor bugetare, cât și a situațiilor financiare va fi necesară doar identificarea diferențelor dintre valorile reale din buget și valorile echivalente din situațiile financiare. Acest lucru survine în cazul în care bugetul (a) este întocmit pentru aceeași perioadă, (b) cuprinde aceleași entități și (c) adoptă același format de prezentare ca situațiile financiare. În aceste cazuri nu este necesară reconcilierea. Pentru alte entități care adoptă aceeași bază de contabilitate pentru buget și situațiile financiare este posibil să existe o diferență privind formatul de prezentare, entitatea raportoare sau perioada de raportare; de exemplu, bugetul aprobat poate adopta o clasificare sau un format de prezentare diferit(ă) față de situațiile financiare, poate include doar activitățile necomerciale ale entității sau poate fi un buget multianual. Poate fi necesară o reconciliere atunci când există diferențe privind prezentarea, plasarea în timp sau entitatea între buget și situațiile financiare întocmite conform aceleiași baze de contabilitate.
- 51. Pentru entitățile care folosesc contabilitatea de casă (sau o contabilitate de casă modificată sau o contabilitate pe bază de angajamente modificată) pentru prezentarea bugetului aprobat și baza de angajamente pentru situațiile lor financiare, totalurile principale prezentate în situația bugetului și valorile reale vor fi reconciliate cu fluxurile de trezorerie nete din activități de exploatare, fluxurile

de trezorerie nete din activități de investiții și fluxurile de trezorerie nete din activități de finanțare, așa cum se prezintă în situația fluxurilor de trezorerie întocmită în conformitate cu IPSAS 2, *Situațiile fluxurilor de trezorerie*.

52. **Nu este impusă prezentarea de informații comparative cu privire la perioada anterioară conform dispozițiilor prezentului standard.**
53. Prezentul standard prevede ca o comparație a valorilor bugetare cu cele reale să fie inclusă în situațiile financiare ale entităților care fac public(e) bugetul lor aprobat (bugetele lor aprobate). Acesta nu prevede nici prezentarea unei comparații a valorilor reale ale perioadei anterioare cu bugetul acelei perioade anterioare și nici ca explicațiile aferente privind diferențele dintre valorile reale și bugetul acelei perioade anterioare să fie prezentate în situațiile financiare ale perioadei curente.

### **Data intrării în vigoare**

54. **O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2009, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 54A. **Punctul 55 a fost modificat de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 33 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, atunci amendamentul trebuie aplicat și pentru acea perioadă anterioară.**
- 54B. **Punctul 26 a fost modificat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice acest amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 54C. **Punctul 4 a fost eliminat, iar punctele 3 și 46 au fost modificate de documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**

- 54D. **Punctele 21, 22 și 24 au fost modificate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2018*, emis în octombrie 2018. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date.**
- 54E. **Punctul 48 a fost modificat de IPSAS 42, emis în ianuarie 2019. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament concomitent cu IPSAS 42.**
55. Atunci când o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente conform definiției din IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, în scopuri de raportare financiară ulterior acestei date de intrare în vigoare, prezentul standard se aplică situațiilor financiare anuale ale entității care acoperă perioadele care încep la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acestei date.

## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 24.*

### Domeniul de aplicare al standardului

- BC1. Programul IPSASB de convergență cu IFRS-urile este un element important în programul de lucru al IPSASB. Politica IPSASB este ca IPSAS-urile pe bază de angajamente să fie convergente cu IFRS-urile emise de către IASB atunci când este adecvat pentru entitățile din sectorul public.
- BC2. În multe jurisdicții, legislația sau altă autoritate le impune entităților din sectorul public, fie o administrație, fie o anumită entitate de stat, să facă public(e) bugetul aprobat (bugetele aprobate) pentru care sunt responsabile. Această prezentare de informații este prevăzută în interesul transparenței administrației. În unele cazuri, o administrație sau o entitate de stat care nu face obiectul unei astfel de legislații sau alte autorități poate alege să își facă public bugetul aprobat. Prezentul standard se aplică administrațiilor și entităților de stat care își fac public(e) bugetul aprobat (bugetele aprobate) pentru care sunt responsabile.
- BC3. Bugetul aprobat reflectă caracteristicile financiare ale planurilor administrației sau ale altei entități pentru viitoarea perioadă de timp și, în ceea ce privește activitățile finanțate de la bugetul de stat, reprezintă autoritatea de a cheltui fondurile. Raportarea rezultatelor executării bugetului față de planurile financiare va spori transparența situațiilor financiare, fiind un element important în exonerarea de răspundere a entităților care sunt obligate sau aleg să își facă public(e) bugetul (bugetele). Incluziunea în situațiile financiare a unei comparații între valorile bugetare și valorile reale va furniza informații financiare pentru a ajuta utilizatorii să aprecieze dacă resursele au fost colectate anticipat și utilizate în conformitate cu bugetul aprobat (bugetele aprobate) de organul legislativ sau alt organism autorizat. Prezentul standard utilizează termenul real sau valoare reală pentru a descrie valorile care rezultă din execuția bugetului. În alte jurisdicții, buget de producție, buget de execuție sau termeni similari pot fi utilizați cu același înțeles ca real sau valoarea reală.
- BC4. Multe administrații și entități de stat care își fac public(e) bugetul aprobat (bugetele aprobate) raportează deja valorile reale bugetare în situațiile lor financiare. Acestea includ, de asemenea, o explicație a diferențelor semnificative între real și buget (a) în notele la situațiile lor financiare, sau (b) în cadrul discuției și analizei conducerii ori în cadrul unor rapoarte similare, sau (c) în rapoarte despre randamentul bugetului ori alte rapoarte similare emise în legătură cu situațiile lor financiare. Pentru aceste administrații și entități de stat, comparațiile între valorile bugetare și valorile reale se fac, în general, la nivelurile de control aprobate de organul legislativ sau o autoritate similară, iar explicațiile diferențelor semnificative se fac în cazul în care autoritatea bugetară este depășită. IPSASB consideră că această practică este adecvată și a emis prezentul standard pentru a consolida practica

și pentru a solicita ca acesta să fie adoptat de toate entitățile care își fac publice bugetele aprobate.

- BC5. Prezentul standard nu impune entităților să își facă publice bugetele aprobate, nici nu specifică dispoziții de prezentare pentru bugetele aprobate care sunt făcute publice. Acest lucru depășește domeniul de aplicare al prezentului standard. Cu toate acestea, IPSASB a indicat că pe viitor va analiza măsura în care trebuie să elaboreze un IPSAS pentru a se ocupa de aceste probleme.

### **Necesitatea unui Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public**

- BC6. IPSAS 1 explică faptul că scopul situațiilor financiare cuprinde prezentarea de informații pentru exonerarea entității de obligația (a) de a răspunde pentru aspecte precum poziția sa financiară, performanța și fluxurile de trezorerie și (b) de a furniza informații utile în vederea evaluării performanțelor sale privind costurile serviciilor, eficiența și realizările. De asemenea, se ia în considerare faptul că raportarea financiară poate oferi utilizatorilor informații cu privire la conformitatea unei entități cu, de exemplu, bugetul adoptat legal.
- BC7. Înainte de publicarea prezentului standard, IPSAS 1 a încurajat, dar nu a impus ca situațiile financiare să includă o comparație între valorile bugetare și valorile reale în cazul în care situațiile financiare și bugetul au aceeași bază. Cu toate acestea, în unele cazuri, o entitate poate face public un buget aprobat elaborat și prezentat pe o bază diferită în situațiile financiare, alegând să includă în situațiile financiare o comparație între valorile reale și buget. IPSAS 1 nu oferă îndrumări cu privire la detaliile care urmează să fie prezentate sau la modul de prezentare în astfel de situații. IPSASB consideră că IPSAS-urile trebuie să facă față unor astfel de situații.
- BC8. Prezentul standard se aplică în cazul în care unei entități i se solicită să își facă public(e) bugetul aprobat (bugetele aprobate) sau alege să facă acest lucru. IPSASB consideră că, în astfel de cazuri, intenția și efectul organului legislativ sau ale altei autorități, sau acțiunea voluntară a entității în sine, sunt clare – entitatea este responsabilă public de performanța și respectarea bugetului. De asemenea, IPSASB consideră că prezentarea de informații cu privire la valorile bugetare și cele reale este un element necesar pentru exonerarea de răspundere a entităților respective, iar dispozițiile pentru asigurarea unei prezentări adecvate în situațiile financiare trebuie să fie incluse într-un IPSAS.
- BC9. Punerea în aplicare a dispozițiilor din prezentul standard pentru prezentarea unei comparații între valorile reale și cele bugetare, în cazul în care bugetul și situațiile financiare sunt întocmite pe aceeași bază, va spori exonerarea de răspundere a entității pentru performanța sa. Punerea în aplicare a dispozițiilor din prezentul standard în cazul în care bugetul și situațiile financiare sunt întocmite pe baze diferite va consolida rolul situațiilor financiare în exonerarea de răspundere a entității pentru respectarea bugetelor aprobate.

BC10. Când prezentul standard a fost emis, IPSASB a examinat dacă trebuie să impună sau să recomande tuturor entităților din sectorul public, altele decât [GBE-urile] (termenul dintre parantezele pătrate nu se mai folosește în urma publicării documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016), să își facă publice bugetele aprobate și să se conformeze dispozițiilor prezentului standard. IPSASB a menționat că scopul prezentului standard nu a fost să precizeze dacă bugetele aprobate trebuie făcute publice și a convenit că nu trebuie să impună entităților astfel de dispoziții sau să le adauge la recomandările existente până la o analiză mai profundă a rolului său în ceea ce privește dezvoltarea dispozițiilor pentru raportarea bugetului. IPSASB a mai menționat că entităților din sectorul public care nu își fac publice bugetele aprobate nu li se interzice să aplice dispozițiile prezentului standard dacă optează pentru acest lucru.

### **Comparații cu bugetul aprobat**

BC11. Prezentul standard impune prezentarea valorilor bugetului inițial și final și a valorilor reale pe o bază comparabilă cu valorile bugetare. Acest lucru consolidează componenta de conformitate a responsabilității identificată în IPSAS 1. Utilizatorii situațiilor financiare vor fi capabili să identifice și să determine diferențele dintre valorile din bugetele inițiale și/sau finale aprobate și valorile reale echivalente (adesea denumite în contabilitate „variații”) pentru fiecare nivel prezentat al controlului legislativ.

BC12. Prezentul standard prevede o explicație a diferențelor semnificative (pozitive sau negative) dintre valorile reale și valorile bugetare, care urmează să fie făcută printr-o notă de prezentare în situațiile financiare, cu excepția cazului în care o astfel de explicație este inclusă în alte documente publice emise în legătură cu situațiile financiare. IPSASB consideră că prezentarea acestor informații va spori transparența situațiilor financiare, consolidând răspunderea entităților care își fac publice bugetele. Explicația acestor diferențe poate fi inclusă într-o discuție și o analiză a administrației, revizuirea operațiunilor, randamentul bugetului sau alte rapoarte similare în legătură cu situațiile financiare. IPSASB consideră că în cazul în care explicația se include în astfel de rapoarte, iar notele la situațiile financiare direcționează cititorii către aceste rapoarte, nu este necesar ca explicația să se repete și în situațiile financiare.

### **Prezentarea de informații despre bugetul inițial și cel final**

BC13. Bugetele sunt elaborate anterior perioadei de raportare, iar apariția unor dezastre naturale și a unor schimbări în condițiile politice sau economice poate impune necesitatea unor revizuri ale bugetului inițial aprobat în timpul perioadei bugetare. În unele jurisdicții, autoritatea pentru astfel de revizuri (în limitele stabilite) este delegată ministrului de finanțe sau altor funcționari ce au această autoritate. În alte jurisdicții, revizuirile trebuie să fie aprobate de organul legislativ. În cazul în care aceste revizuri sunt autorizate de autoritatea competentă, ele cuprind bugetul final pentru perioada de raportare. IPSASB consideră că prezentarea bugetului inițial și final este necesară pentru garantarea faptului că cititorii situațiilor financiare



sunt conștienți de natura și amploarea modificărilor la nivelul bugetului inițial care au fost aprobate în cursul perioadei de raportare.

BC14. Revizuirile bugetului inițial pot să apară ca rezultat al schimbărilor politice, inclusiv schimbări în prioritățile guvernului în timpul perioadei de raportare, sau al unor condiții economice neprevăzute. IPSASB consideră că prezentarea unei explicații a motivelor pentru modificările între bugetul inițial și cel final în timpul perioadei de raportare, inclusiv măsura în care modificările între bugetul inițial și cel final sunt o consecință a realocărilor în cadrul bugetului sau a altor factori, este necesară pentru exonerarea de răspundere și va oferi o intrare utilă pentru analiza financiară a efectelor modificărilor condițiilor economice și ale schimbărilor politice. Explicația poate fi inclusă în notele la situațiile financiare sau într-un raport emis anterior, concomitent sau corelat cu situațiile financiare. După cum s-a menționat mai sus în ceea ce privește explicațiile cu privire la diferențele de buget, IPSASB consideră că în cazul în care explicația se include în astfel de rapoarte, iar notele la situațiile financiare direcționează cititorii către aceste rapoarte, nu este necesar ca explicația să se repete și în situațiile financiare.

#### **Adoptarea bazei bugetare și reconcilierea bazelor contabile și bugetare**

BC15. Entitățile pot adopta baze de contabilitate diferite pentru întocmirea situațiilor financiare și pentru bugetele aprobate. În special, unele entități care adoptă contabilitatea pe bază de angajamente pentru întocmirea situațiilor financiare își elaborează bugetele pe baza contabilității de casă. Diferențele dintre bazele bugetare și situațiile financiare pot, de asemenea, să apară ca o consecință a diferențelor de plasare în timp, privind entitatea sau de clasificare.

BC16. Prezentul standard impune prezentarea comparațiilor valorilor bugetare cu cele reale pe aceeași bază (format, terminologie, baze bugetare și clasificare) și pentru aceeași perioadă și aceleași entități ca pentru bugetul aprobat. Acest lucru este necesar pentru a permite situațiilor financiare să demonstreze măsura în care valorile reale au fost utilizate în conformitate cu bugetele autorizate legal. Acest lucru va garanta faptul că prezentările de informații sunt făcute pe o bază comparabilă, iar situațiile financiare demonstrează conformitatea cu bugetul aprobat. În consecință, va trebui ca sumele reflectate în situațiile financiare să fie reformulate pentru a fi comparabile cu bugetul aprobat în cazul în care există diferențe de bază, de plasare în timp sau privind entitatea.

BC17. Pentru a le permite mai bine utilizatorilor să identifice relația dintre buget și situațiile financiare, prezentul standard prevede că, atunci când situațiile financiare și bugetul nu sunt întocmite pe o bază comparabilă, valorile reale pe bază bugetară trebuie să fie reconciliate cu sumele echivalente prezentate specificate în situațiile financiare, identificând separat orice diferențe de bază, de plasare în timp și privind entitatea. În cazul în care bugetul și situațiile financiare sunt întocmite pe aceeași bază, reconcilierea diferențelor nu este necesară.

### **Prezentarea informațiilor bugetare și a celor reale**

BC18. Prezentul standard permite ca informațiile bugetare și cele reale să fie prezentate într-o situație individuală sau, numai în cazul în care bugetul și situațiile financiare sunt întocmite pe o bază comparabilă, ca o coloană suplimentară pentru buget în situațiile financiare existente. Flexibilitatea în metoda de prezentare le permite entităților să prezinte comparația într-un mod care servește cel mai bine nevoilor utilizatorilor, păstrând în același timp importanța provenită din includerea în situațiile financiare. Interdicția de a adopta abordarea coloanei suplimentare pentru prezentare atunci când situațiile financiare și bugetul sunt întocmite pe o bază de contabilitate diferită este necesară pentru a se asigura că această comparație a valorilor bugetare cu valorile reale se prezintă pe o bază comparabilă.

### **Aplicarea inițială**

BC19. Prezentul standard a fost publicat de IPSASB în decembrie 2006. Nu este prevăzută aplicarea sa până la perioadele care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Aplicarea amânată este efectuată cu intenția de a se oferi entităților timp suficient pentru a-și elabora și, după caz, pentru a-și alinia bugetul și procedurile de raportare financiară, perioadele de timp și de acoperire. Se încurajează adoptarea anticipată a prezentului standard.

BC20. IPSASB a analizat dacă trebuie de asemenea să impună scutirea de la aplicarea prezentului standard timp de doi ani de la adoptarea inițială a IPSAS-urilor, dar a considerat că o astfel de scutire nu este necesară. Acest lucru s-a datorat faptului că entitățile ar evalua și factoriza în termenele lor pentru adoptarea inițială a tuturor IPSAS-urilor dispozițiile din prezentul IPSAS.

### **Scutirea de la obligația de a prezenta valori comparative**

BC21. Prezentul standard nu impune nici ca situațiile financiare ale perioadei în curs să includă prezentarea unei comparații a valorilor reale dintr-o perioadă anterioară cu bugetul acelei perioade, nici ca explicațiile legate de diferențele dintre valorile reale și cele ale bugetului din perioada precedentă să fie prezentate în situațiile financiare ale perioadei în curs.

BC22. Obiectivul prezentului standard este sprijinirea exonerării de răspundere a entității care este responsabilă de respectarea bugetului aprobat pentru perioada curentă de raportare. Multe prezentări explicative impuse de prezentul standard pot fi găsite în alte documente emise în legătură cu situațiile financiare, fără a face parte din acestea. IPSASB este preocupat de faptul că prevederea cu privire la prezentarea informațiilor comparative ar avea drept rezultat supraîncărcarea cu informații, respectiv o rețea foarte complexă de prevederi cu privire la raportare, ceea ce nu ar fi în interesul utilizatorilor situațiilor financiare.

**Revizuirea IPSAS 24 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor, emis de IPSASB în aprilie 2016***

BC23. IPSASB a emis documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016. Această reglementare modifică referințele din toate IPSAS-urile astfel:

- (a) Elimină punctele standard privind aplicabilitatea IPSAS-urilor în cazul „entităților din sectorul public, cu excepția GBE-urilor” din secțiunea referitoare la domeniul de aplicare al fiecărui standard;
- (b) Înlocuiește termenul „GBE” cu termenul „entități comerciale din sectorul public”, după caz; și
- (c) Modifică punctul 10 din *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* furnizând o descriere pozitivă a entităților din sectorul public pentru care sunt concepute IPSAS-urile.

Motivul acestor modificări sunt prezentate în Baza pentru concluzii la IPSAS 1.

**Revizuirea IPSAS 24 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2018***

BC24. Punctele 21, 22 și 24 se referă la „situațiile financiare primare”. Părțile interesate au exprimat preocupări cu privire la faptul că acest termen nu este definit în IPSAS și astfel ar putea genera confuzie. IPSASB a menționat că termenul „situații financiare” este utilizat în alte părți în IPSAS cu același sens. În consecință, IPSASB a fost de acord să standardizeze terminologia și să înlocuiască termenul „situații financiare primare” cu termenul „situații financiare” peste tot unde apare acest termen.

**Revizuirea IPSAS 24 ca rezultat al IPSAS 42, *Beneficii sociale***

BC25. La elaborarea IPSAS 42, *Beneficii sociale*, IPSASB a menționat că definiția sa în ce privește beneficiile sociale nu include toate tranzacțiile clasificate drept beneficii sociale conform GFS. Având în vedere că anumite entități din sectorul public pot întocmi bugete folosind ca bază GFS-urile, IPSASB a considerat că ar fi de ajutor pentru persoanele care le întocmesc să includă beneficiile sociale drept exemplu cu privire la unde pot apărea diferențe în schemele de clasificare adoptate pentru prezentarea situațiilor financiare și a bugetului.

## Exemple ilustrative

Prezentele exemple însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 24.

### Situația comparației valorilor bugetare cu cele reale

Pentru Guvernul XX, pentru anul care s-a încheiat la 31 decembrie 20XX

#### Buget pe baza contabilității de casă

#### (Clasificarea plăților după funcție)

Notă: Baza bugetară și baza de contabilitate sunt diferite. Prezenta Situație a comparației valorilor bugetare cu cele reale este întocmită pe bază bugetară.

(în unități monetare)	Valori bugetare		Valori reale pe o bază comparabilă	*Diferență: Buget final și real
	Inițiale	Finale		
<b>ÎNCASĂRI</b>				
Impozitare	X	X	X	X
Acorduri de ajutorare				
Agenții internaționale	X	X	X	X
Alte subvenții și ajutoare	X	X	X	X
Încasări: împrumuturi	X	X	X	X
Încasări: cedări de imobilizări corporale	X	X	X	X
Activități comerciale	X	X	X	X
Alte încasări	X	X	X	X
<b>Total încasări</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>PLĂȚI</b>				
Sănătate	(X)	(X)	(X)	(X)
Educație	(X)	(X)	(X)	(X)
Ordine/siguranță publică	(X)	(X)	(X)	(X)
Beneficii sociale	(X)	(X)	(X)	(X)
Alte tipuri de protecție socială	(X)	(X)	(X)	(X)
Apărare	(X)	(X)	(X)	(X)
Locuințe și confort edilitar	(X)	(X)	(X)	(X)
Recreere, cultură și religie	(X)	(X)	(X)	(X)
Afaceri economice	(X)	(X)	(X)	(X)
Altele	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Total plăți</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>ÎNCASĂRI/(PLĂȚI) NETE</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

\* Coloana „Diferență...” nu este obligatorie. Totuși, poate fi inclusă o comparație între bugetul real și bugetul inițial sau final, identificate clar după caz.

**Abordarea coloanei suplimentare**

**Pentru Guvernul YY, pentru anul care s-a încheiat la 31 decembrie 20XX**

**Atât bugetul anual, cât și situațiile financiare adoptă contabilitatea pe bază de angajamente**

**(Ilustrată numai pentru situația performanței financiare. Prezentări asemănătoare se adoptă pentru alte situații financiare.)**

<b>Valori reale pentru 20XX-1</b>	(în unități monetare)	<b>Valori reale pentru 20XX</b>	<b>Buget final pentru 20XX</b>	<b>Buget inițial pentru 20XX</b>	<i>*Diferență: Buget inițial și real</i>
	<b>Venituri</b>				
X	Impozite	X	X	X	X
X	Cotizații, amenzi, penalități și licențe	X	X	X	X
X	Venituri din tranzacții de schimb	X	X	X	X
X	Transferuri de la alte administrații	X	X	X	X
X	Alte venituri	X	X	X	X
<b>X</b>	<b>Total venituri</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
	<b>Cheltuieli</b>				
(X)	Salarii, indemnizații, beneficiile angajaților	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Subvenții și alte plăți de transfer	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Materiale și consumabile utilizate	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Cheltuieli cu amortizarea/deprecieră	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Alte cheltuieli	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Costuri de finanțare	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>(X)</b>	<b>Total cheltuieli</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
X	Partea din surplus a entităților asociate	X	X	X	X
<b>X</b>	<b>Surplus/(deficit) aferent perioadei</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
	Atribuibil:				
X	Proprietarilor entității care controlează	X	X	X	X
X	Intereselor care nu controlează	X	X	X	X
<b>X</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

\* Coloana „Diferență...” nu este obligatorie. Totuși, poate fi inclusă o comparație între bugetul real și bugetul inițial sau final, identificate clar după caz.

**Extras din nota de prezentare – pentru Administrația X**

*(Administrația X își prezintă bugetul aprobat pe baza contabilității de casă și situațiile financiare pe bază de angajamente.)*

1. Bugetul este aprobat conform contabilității de casă potrivit clasificării funcționale. Bugetul aprobat acoperă perioada fiscală de la 1 ianuarie 20XX la 31 decembrie 20XX și include toate entitățile din sectorul de stat. Sectorul de stat include toate entitățile identificate ca departamente guvernamentale în nota xx (întocmită în conformitate cu IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*).
2. Bugetul inițial a fost aprobat printr-o acțiune legislativă la (data) și a fost aprobată o alocare suplimentară de XXX drept sprijin pentru cazuri de calamitate printr-o acțiune legislativă la (data) din cauza cutremurului din Regiunea de Nord de la (data). Obiectivele și politicile bugetului inițial și revizuirile ulterioare sunt explicate în detaliu în rapoartele privind analiza operațională și a randamentului bugetului emise în corelație cu situațiile financiare.
3. Excedentul cheltuielilor reale, care depășește bugetul final cu 15% (25% peste bugetul inițial) pentru funcția Sănătate, a fost generat de cheltuielile peste nivelul aprobat prin acțiunea legislativă drept răspuns la cutremur. Nu au existat alte diferențe semnificative între bugetul final aprobat și valorile reale.
4. Bugetul și baza de contabilitate diferă. Situațiile financiare controlate de guvern sunt întocmite pe bază de angajamente utilizând clasificarea bazată pe natura cheltuielilor din situația performanței financiare. Situațiile financiare sunt situații consolidate care includ toate entitățile controlate, inclusiv entitățile comerciale din sectorul public pentru perioada fiscală de la 1 ianuarie 20XX la 31 decembrie 20XX. Situațiile financiare diferă față de bugetul aprobat conform contabilității de casă și care tratează doar sectorul de stat, ce exclude entitățile comerciale din sectorul public și alte activități și entități de stat necomerciale.
5. Valorile din situațiile financiare au fost reajustate de la baza de angajamente la contabilitatea de casă și au fost reclasificate pe clase funcționale pentru a se conforma aceleiași baze ca bugetul final aprobat. În plus, ajustările valorilor în situațiile financiare pentru diferențele temporale asociate cu diferențele și alocarea continuă din entitățile acoperite (entități comerciale din sectorul public) au fost efectuate pentru a exprima valorile reale conform unei baze comparabile față de bugetul final aprobat. Valoarea acestor ajustări este identificată în tabelul de mai jos.
6. O reconciliere între valorile reale pe o bază comparabilă, prezentate în Situația comparației valorilor bugetare cu cele reale, și valorile reale din Situația fluxurilor de trezorerie pentru anul încheiat la 31 decembrie 20XX este prezentată mai jos. Situațiile financiare și documentele bugetare sunt întocmite pentru aceeași perioadă. Există o diferență privind entitatea: bugetul este întocmit pentru sectorul

de stat, iar situațiile financiare consolidează toate entitățile controlate de guvern. Există, de asemenea, o diferență privind baza: bugetul este întocmit conform contabilității de casă, iar situațiile financiare, pe bază de angajamente.

	<b>Exploatare</b>	<b>Finanțare</b>	<b>Investiții</b>	<b>Total</b>
Valoarea reală conform unei baze comparabile, așa cum este prezentată în Situația comparației valorilor bugetare cu cele reale	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Diferențe privind baza	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Diferențe temporale	-	-	-	-
Diferențe privind entitatea	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Valori reale în Situația fluxurilor de trezorerie	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

(Această reconciliere poate fi inclusă în Situația propriu-zisă a comparației valorilor bugetare cu cele reale sau într-o notă de prezentare.)

**Notă de prezentare recomandată: Bugetul bienal pe baza contabilității de casă – Pentru Administrația B, pentru anul încheiat la 31 decembrie 20XX**

	Bugetul bienal inițial	Bugetul fixat pentru primul an	Bugetul revizuit pentru primul an	Valoarea reală a primului an comparabilă	Soldul disponibil pentru al doilea an	Bugetul fixat pentru al doilea an	Bugetul revizuit pentru al doilea an	Valoarea reală a celui de-al doilea an pe o bază comparabilă	*Diferență: buget și real pe parcursul perioadei bugetare
<b>ÎNCASĂRI</b>									
Impozitare	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Acorduri de ajutorare	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Încasări: împrumuturi	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Încasări: cedări de imobilizări corporale	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Activități comerciale									
Alte încasări	X	X	X	X	X	X	X	X	X
<b>Total încasări</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>PLĂȚI</b>									
Sănătate	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Educație	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

\* Această coloană nu este obligatorie. Totuși, poate fi inclusă o comparație între bugetul real și bugetul inițial sau final, identificate clar după caz.



PREZENTAREA INFORMAȚIILOR PRIVIND BUGETUL ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE

	Bugetul bienal inițial	Bugetul fixat pentru primul an	Bugetul revizuit pentru primul an	Valoarea reală a primului an pe o bază comparabilă	Soldul disponibil pentru al doilea an	Bugetul fixat pentru al doilea an	Bugetul revizuit pentru al doilea an	Valoarea reală a celui de-al doilea an pe o bază comparabilă	*Diferență: buget și real pe parcursul perioadei bugetare
(în unități monetare)									
Ordine și siguranță publică	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Beneficii sociale	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Alte tipuri de protecție socială	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Apărare	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Locuințe și confort edilitar	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Recreere, cultură, religie	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Afaceri economice	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Altele	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Total plăți</b>	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>ÎNCASĂRI/(PLĂȚI) NETE</b>	X	X	X	X	X	X	X	X	X

**Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) 25, *Beneficiile angajaților*, a fost înlocuit de IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*. Prezentul standard se aplică pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Prin urmare, IPSAS 25 nu mai este aplicabil și a fost eliminat.**

## **IPSAS 26 – DEPRECIEREA ACTIVELOR GENERATOARE DE NUMERAR**

### **Recunoaștere**

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 36, *Deprecierea activelor*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 36 sunt reproduse în această publicație a Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) cu permisiunea Fundației pentru Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Textul aprobat al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) este cel publicat de IASB în limba engleză, iar exemplare ale acestora pot fi obținute direct de la departamentul de relații publice al Fundației IFRS, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS-urile, IAS-urile, Proiectele de expunere și alte publicații ale IASB sunt protejate de dreptul de autor al Fundației IFRS.

„IFRS”, „IAS”, „IASB”, „IFRS Foundation”, „International Accounting Standards” și „International Financial Reporting Standards” sunt mărci înregistrate ale Fundației IFRS și nu trebuie utilizate fără acordul Fundației IFRS.

# **IPSAS 26 – DEPRECIEREA ACTIVELOR GENERATOARE DE NUMERAR**

## **Istoricul IPSAS**

*Prezenta versiune include amendamentele rezultate din IPSAS-urile emise până la 31 ianuarie 2020.*

IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*, a fost emis în februarie 2008.

De la această dată, IPSAS 26 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2019* (emis în ianuarie 2020)
- IPSAS 41, *Instrumente financiare* (emis în august 2018)
- IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public* (emis în ianuarie 2017)
- IPSAS 39, *Beneficiile angajaților* (emis în iulie 2016)
- Documentul *Deprecierea activelor reevaluate* (Amendamente la IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*, și IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*) (emis în iulie 2016)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* (emis în aprilie 2016)
- IPSAS 37, *Angajamente comune* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 35, *Situații financiare consolidate* (emis în ianuarie 2015)
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente* (emis în ianuarie 2015)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2011* (emis în octombrie 2011)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* (emis în ianuarie 2010)
- IPSAS 27, *Agricultura* (emis în decembrie 2009)
- IPSAS 29, *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* (emis în ianuarie 2010)
- IPSAS 31, *Imobilizări necorporale* (emis în ianuarie 2010)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* (emis în noiembrie 2010)

## Tabelul punctelor modificate în IPSAS 26

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
Secțiunea Introducere	Eliminată	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
2	Modificat	IPSAS 27 decembrie 2009 IPSAS 29 ianuarie 2010 IPSAS 31 ianuarie 2010 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016 Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016 IPSAS 39 iulie 2016 IPSAS 40 ianuarie 2017 IPSAS 41 august 2018
3	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
4	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
5	Modificat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
6	Eliminat	Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016
7	Eliminat	IPSAS 40 ianuarie 2017
8	Modificat	IPSAS 27 decembrie 2009 IPSAS 29 ianuarie 2010 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
9	Modificat	IPSAS 29 ianuarie 2010 IPSAS 41 august 2018
11	Eliminat	Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016
12	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015 IPSAS 35 ianuarie 2015 IPSAS 41 august 2018
18	Modificat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
18A	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
20A	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
23	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
27	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri noiembrie 2010
33	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
71	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
73	Modificat	Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016
73A	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020  Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016
76	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
88	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
90A	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
90B	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
90C	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
90D	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
90E	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
90F	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
90G	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
90H	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
90I	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
90J	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
90K	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
90L	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
90M	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
90N	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
90O	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
91	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
92	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
96	Eliminat	IPSAS 40 ianuarie 2017
97A	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
97B	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
97C	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
97D	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
97E	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
97F	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
97G	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
97H	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
98	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
99	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
100	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
102	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
103	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
106	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
107	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
108	Modificat	Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016  IPSAS 40 ianuarie 2017
108A	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020  Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016
110	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
111	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
111A	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
111B	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
115	Modificat	Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016
120	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
122	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
122A	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
123	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010  IPSAS 40 ianuarie 2017



<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
124	Modificat	Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016 IPSAS 40 ianuarie 2017
125	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
126A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
126B	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2010
126C	Nou	IPSAS 31 ianuarie 2010
126D	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
126E	Nou	IPSAS 35 ianuarie 2015
126F	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
126G	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
126H	Nou	Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016
126I	Nou	IPSAS 39 iulie 2016
126J	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
126K	Nou	IPSAS 41 august 2018
126L	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2020
127	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015

## IPSAS 26 – DEPRECIEREA ACTIVELOR GENERATOARE DE NUMERAR

### CUPRINS

	Punctul
Obiectiv .....	1
Domeniu de aplicare .....	2-12
Definiții .....	13-20
Active generatoare de numerar .....	14-18A
Amortizare .....	19
Depreciere .....	20
Identificarea unui activ care ar putea fi depreciat .....	20A-30
Evaluarea valorii recuperabile .....	31-70
Evaluarea valorii recuperabile a unei imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată.....	37
Valoarea justă minus costurile generate de vânzare.....	38-42
Valoarea de utilizare.....	43-70
Baza pentru estimările fluxurilor de trezorerie viitoare .....	46-51
Elementele estimărilor fluxurilor de trezorerie viitoare .....	52-66
Fluxurile de trezorerie viitoare în valută .....	67
Rata de actualizare .....	68-70
Recunoașterea și evaluarea unei pierderi din depreciere .....	71-75
Unități generatoare de numerar și fondul comercial .....	76-97H
Identificarea unității generatoare de numerar căreia îi aparține un activ .....	77-84
Valoarea recuperabilă și valoarea contabilă ale unei unități generatoare de numerar .....	85-90O
Fondul comercial.....	90A-90O
Alocarea fondului comercial unităților generatoare de numerar.....	90A-90H
Testarea pentru depreciere a unităților generatoare de numerar care dețin fond comercial .....	90I-90K

Plasarea în timp a testelor pentru depreciere .....	90L-90O
Pierderea din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar .....	91-97
Testarea pentru depreciere a unităților generatoare de numerar cu fond comercial și interese care nu controlează.....	97A-97H
Alocarea fondului comercial.....	97B
Testarea pentru depreciere .....	97C-97D
Alocarea unei pierderi din depreciere .....	97E-97H
Reluarea unei pierderi din depreciere .....	98-111B
Reluarea unei pierderi din depreciere pentru un activ individual sau o clasă de active .....	106-109
Reluarea unei pierderi din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar .....	110-111
Reluarea unei pierderi din depreciere pentru fondul comercial.....	111A-111B
Reclasificarea activelor .....	112-113
Prezentarea informațiilor .....	114-125
Prezentarea estimărilor utilizate pentru a evalua valorile recuperabile ale unităților generatoare de numerar care conțin imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată .....	123-125
Data intrării în vigoare .....	126-127
Anexa A: Îndrumări de aplicare	
Anexa B: Amendamente la alte IPSAS-uri	
Bază pentru concluzii	
Arbore decizional ilustrativ	
Îndrumări de implementare	
Comparație cu IAS 36	

---

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*, este prezentat la punctele 1-127. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 26 trebuie citit în contextul obiectivului său, al Bazei pentru concluzii, al *Prefeței la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și al *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile în absența unor îndrumări explicite.

## Obiectiv

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie procedurile pe care o entitate le aplică pentru a determina dacă un activ generator de numerar este depreciat și pentru a asigura recunoașterea pierderilor din depreciere. Standardul specifică și situațiile în care o entitate trebuie să reia o pierdere din depreciere și prescrie prezentări de informații.

## Domeniu de aplicare

2. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard la contabilizarea deprecierei activelor generatoare de numerar, cu excepția:**
  - (a) **Stocurilor (a se vedea IPSAS 12, *Stocuri*);**
  - (b) **Activelor care rezultă din contractele de construcție (a se vedea IPSAS 11, *Contracte de construcție*);**
  - (c) **Activelor financiare care sunt incluse în domeniul de aplicare al IPSAS 41, *Instrumente financiare*;**
  - (d) **Investițiilor imobiliare care sunt evaluate la valoarea justă (a se vedea IPSAS 16, *Investiții imobiliare*);**
  - (e) [Eliminată]
  - (f) **Creanțelor privind impozitul amânat (a se vedea standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează creanțele privind impozitul amânat);**
  - (g) **Activelor generate de beneficiile angajaților (a se vedea IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*);**
  - (h) [Eliminată]
  - (i) [Eliminată]
  - (j) **Activelor biologice aferente activității agricole incluse în domeniul de aplicare al IPSAS 27, *Agricultura*, care sunt evaluate la valoarea justă minus costurile generate de vânzare;**
  - (k) **Costurilor de achiziție amânate și a imobilizărilor necorporale care provin din drepturile contractuale ale unui asigurător deținute în temeiul unui contract de asigurare ce intră sub incidența standardului internațional sau național de contabilitate relevant care tratează contractele de asigurare; și**
  - (l) [Eliminată]

- (m) **Altor active generatoare de numerar pentru care dispozițiile contabile referitoare la depreciere sunt incluse într-un alt standard.**
3. [Eliminat]
  4. [Eliminat]
  5. Entitățile din sectorul public care dețin active generatoare de fluxuri nemonetare, așa cum sunt acestea definite la punctul 13, aplică IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*, pentru astfel de active. Entitățile din sectorul public care dețin active generatoare de numerar aplică dispozițiile din prezentul standard.
  6. [Eliminat]
  7. [Eliminat]
  8. Prezentul standard nu se aplică stocurilor și activelor generatoare de numerar care rezultă din contractele de construcție, deoarece standardele existente aplicabile acestor active conțin dispoziții pentru recunoașterea și evaluarea unor astfel de active. Prezentul standard nu se aplică creanțelor privind impozitul amânat, activelor legate de beneficiile angajaților sau costurilor de achiziție amânate și imobilizărilor necorporale care rezultă în urma drepturilor contractuale ale unei societăți de asigurări pe baza contractelor de asigurare. Deprecierea acestor active este tratată în standardele internaționale sau naționale de contabilitate relevante. În plus, prezentul standard nu se aplică activelor biologice care au legătură cu activitatea agricolă care sunt evaluate la valoarea justă minus costurile generate de vânzare. IPSAS 27, care tratează activele biologice care au legătură cu activitatea agricolă, conține dispoziții privind evaluarea.
  9. Prezentul standard nu se aplică niciunor active financiare care sunt incluse în domeniul de aplicare al IPSAS 28, *Instrumente financiare: prezentare*. Deprecierea acestor active este tratată în IPSAS 41.
  10. Prezentul standard nu impune aplicarea unui test de depreciere unei investiții imobiliare care este contabilizată la valoarea justă în conformitate cu IPSAS 16. În conformitate cu modelul bazat pe valoarea justă, din IPSAS 16, o investiție imobiliară este contabilizată la valoarea justă la data de raportare și orice depreciere va fi luată în calcul la evaluare.
  11. [Eliminat]
  12. Investițiile în:
    - (a) Entitățile controlate, așa cum sunt definite în IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*;
    - (b) Entitățile asociate, așa cum sunt definite în IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participatie*; și

- (c) Angajamentele comune, așa cum sunt definite în IPSAS 37, *Angajamente comune*,

sunt active financiare care sunt excluse din domeniul de aplicare al IPSAS 41. În cazul în care astfel de investiții sunt de natura activelor generatoare de numerar, ele sunt tratate în conformitate cu prezentul standard. Dacă aceste active sunt de natura activelor generatoare de fluxuri nemonetare, ele sunt tratate în conformitate cu IPSAS 21.

## Definiții

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

**O unitate generatoare de numerar** este cel mai mic grup identificabil de active deținut cu obiectivul primar de a genera o rentabilitate comercială care în urma unei utilizări continue generează intrări de numerar independente într-o mare măsură de intrările de numerar generate de alte active sau grupuri de active.

**Valoarea recuperabilă** este cea mai mare valoare dintre valoarea justă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar minus costurile generate de vânzare și valoarea sa de utilizare.

**Valoarea de utilizare a unui activ generator de numerar** este valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare estimate care se preconizează a fi generate de utilizarea continuă a unui activ și de cedarea sa la sfârșitul duratei sale de viață utilă.

Termenii definiți în alte IPSAS-uri sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles ca în acele standarde și sunt reproduse în *Glosarul de termeni definiți* publicat separat.

## Active generatoare de numerar

14. Activele generatoare de numerar sunt activele deținute cu obiectivul primar de a genera rentabilitate comercială. Un activ generează rentabilitate comercială atunci când este utilizat într-un mod comparabil cu cel adoptat de o entitate cu scop lucrativ. Deținerea unui activ pentru generarea „rentabilității comerciale” indică faptul că o entitate intenționează (a) să genereze intrări de numerar pozitive de pe urma utilizării aceluși activ (sau a unității generatoare de numerar din care face parte activul) și (b) să obțină o rentabilitate comercială care să reflecte riscul generat de deținerea activului. Obiectivul primar al deținerii unui activ poate fi generarea unei rentabilități comerciale chiar dacă nu este îndeplinit acest obiectiv într-o anumită perioadă de raportare. Invers, un activ poate fi un activ generator de fluxuri nemonetare chiar dacă activul se află la limita pragului de rentabilitate sau chiar dacă generează rentabilitate comercială pe parcursul unei anumite perioade de raportare. În cazul în care nu se specifică altfel, trimerile

referitoare la „un activ” sau la „active” de la punctele următoare ale prezentului standard sunt la „activ generator (active generatoare) de numerar”.

15. Există mai multe situații în care entitățile din sectorul public pot deține unele active al căror obiectiv primar este generarea unei rentabilități comerciale, chiar dacă majoritatea activelor lor nu sunt deținute în acest scop. De exemplu, un spital poate utiliza o clădire pentru pacienții care plătesc taxe. Activele generatoare de numerar ale unei entități din sectorul public pot funcționa independent de activele generatoare de fluxuri nemonetare ale entității. De exemplu, agenția de cadastru poate impune taxe de înregistrare a terenurilor independent de departamentul de administrare a terenurilor.
16. În anumite situații, un activ poate genera fluxuri de trezorerie deși este deținut în principal în scopul furnizării de servicii. De exemplu, o stație de distrugere a deșeurilor este utilizată pentru a asigura eliminarea în siguranță a deșeurilor medicale generate de spitalele controlate de stat, însă stația tratează în scop comercial și o cantitate mică de deșeuri medicale generate de alte spitale private. Tratarea deșeurilor medicale care provin de la spitalele private este o activitate secundară a stației, iar activele care generează fluxuri de trezorerie nu pot fi deosebite de activele care generează fluxuri nemonetare.
17. În alte situații, un activ poate genera fluxuri de trezorerie și poate fi utilizat în același timp în scopuri de generare a unor fluxuri nemonetare. De exemplu, un spital public are zece saloane, dintre care nouă sunt utilizate în scop comercial pentru pacienții care plătesc taxe, iar al zecelea este utilizat pentru pacienții care nu plătesc taxe. Pacienții tuturor saloanelor utilizează în comun toate celelalte echipamente ale spitalului (de exemplu, echipamentele chirurgicale). Măsura în care un activ este deținut în scopul de a furniza rentabilitate comercială trebuie luată în considerare pentru a se determina dacă entitatea trebuie să aplice dispozițiile prezentului standard sau pe cele din IPSAS 21. Dacă, așa cum este cazul în acest exemplu, componenta generatoare de fluxuri nemonetare este o componentă nesemnificativă a întregii structuri, entitatea aplică mai degrabă prezentul standard decât IPSAS 21.
18. În unele cazuri poate fi neclar dacă obiectivul primar al deținerii unui activ este generarea unei rentabilități comerciale. În astfel de cazuri este necesară evaluarea importanței fluxurilor de trezorerie. Poate fi dificil să se determine dacă măsura în care activul generează fluxuri de trezorerie este atât de importantă încât prezentul standard este aplicabil mai degrabă decât IPSAS 21. Numai pe baza raționamentului profesional se poate ști ce standard trebuie aplicat. O entitate elaborează criteriile astfel încât să își poată exercita în mod consecvent raționamentul în conformitate cu definiția activelor generatoare de numerar și a activelor generatoare de fluxuri nemonetare, împreună cu îndrumările aferente de la punctele 14-17. Punctul 114 îi impune unei entități să prezinte criteriile utilizate pentru acest raționament. Totuși, având în vedere obiectivele generale



ale entităților din sectorul public, ipoteza este că în aceste cazuri activele sunt active care generează fluxuri nemonetare și prin urmare se va aplica IPSAS 21.

- 18A. În contextul deprecierei, fondul comercial este considerat un activ generator de numerar. Fondul comercial nu generează beneficii economice independent de alte active și este evaluat pentru depreciere ca parte a unui grup de active. IPSAS 21 tratează deprecierea activelor individuale. Fondul comercial este recunoscut doar atunci când generează intrări de numerar sau reduce ieșirile de numerar nete ale unei entități dobânditoare. Nu este recunoscut niciun fond comercial în ceea ce privește potențialul de servicii care nu generează fluxuri de trezorerie aferente. Valoarea recuperabilă a serviciilor utilizată pentru a evalua deprecierea din IPSAS 21 include potențialul de servicii. În consecință, o entitate va aplica prezentul standard pentru a determina dacă să deprecieze fondul comercial.

### **Amortizare**

19. Amortizarea activelor corporale și necorporale reprezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viață utilă. În cazul unei imobilizări necorporale, termenul „amortizarea activelor necorporale” este în general utilizat în locul termenului „amortizare”. Cei doi termeni au același înțeles.

### **Depreciere**

20. IPSAS 21 definește „deprecierea” drept o pierdere din beneficiile economice viitoare sau din potențialul de servicii ale unui activ în plus față de recunoașterea sistematică a pierderii beneficiilor economice viitoare sau a potențialului de servicii ale activului prin amortizare. Prin urmare, deprecierea unui activ generator de numerar reflectă o scădere a beneficiilor economice viitoare sau a potențialului de servicii intrinsece ale unui activ pentru entitatea care îl controlează. De exemplu, o entitate poate deține o parcare municipală care este folosită în prezent la 25% din capacitatea sa. Aceasta este deținută în scop comercial, iar managementul estimează că activul generează rentabilitate comercială atunci când este folosit la peste 75% din capacitatea sa. Rata din ce în ce mai scăzută a folosirii activului nu a avut ca rezultat creșteri majore ale taxelor de parcare. Activul este considerat ca fiind depreciat deoarece valoarea sa contabilă depășește valoarea sa recuperabilă.

### **Identificarea unui activ care ar putea fi depreciat**

- 20A. Punctele 21-30 specifică în ce moment trebuie determinate valorile recuperabile. Aceste dispoziții utilizează termenul „activ”, dar se aplică, de asemenea, unui activ individual sau unei unități generatoare de numerar. Restul prezentului standard este structurat după cum urmează:
- (a) Punctele 31-70 stabilesc dispozițiile pentru evaluarea valorii recuperabile. Aceste dispoziții utilizează, de asemenea, termenul „activ”, dar

se aplică atât unui activ individual, cât și unei unități generatoare de numerar.

- (b) Punctele 71-97 stabilesc dispozițiile pentru recunoașterea și evaluarea pierderilor din depreciere. Recunoașterea și evaluarea pierderilor din depreciere în cazul altor active individuale decât fondul comercial sunt tratate la punctele 71-75. Punctele 76-97 tratează recunoașterea și evaluarea pierderilor din depreciere pentru unitățile generatoare de numerar și fondul comercial.
  - (c) Punctele 98-105 stabilesc dispozițiile privind reluarea unei pierderi din depreciere recunoscute în perioadele anterioare pentru un activ sau pentru o unitate generatoare de numerar. Din nou, aceste dispoziții utilizează termenul „activ”, dar se aplică, de asemenea, unui activ individual sau unei unități generatoare de numerar. Punctele 106-109 stabilesc dispoziții suplimentare pentru un activ individual, punctele 110-111, pentru o unitate generatoare de numerar, iar punctele 111A-111B, pentru fondul comercial.
  - (d) Punctele 112-113 stabilesc dispoziții pentru reclasificarea unui activ de la un activ generator de numerar la un activ generator de fluxuri nemonetare sau de la un activ generator de fluxuri nemonetare la un activ generator de numerar.
  - (e) Punctele 114-122A specifică informațiile care trebuie prezentate cu privire la pierderile din depreciere și reluările pierderilor din depreciere ale activelor și unităților generatoare de numerar. Punctele 123-125 specifică prezentările de informații suplimentare în cazul unităților generatoare de numerar pentru care au fost alocate un fond comercial sau imobilizări necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată în scopuri de testare a deprecierei.
21. Un activ este depreciat atunci când valoarea sa contabilă depășește valoarea sa recuperabilă. Punctele 25-27 descriu câțiva dintre indicatorii care conduc la concluzia că a avut loc o pierdere din depreciere. Dacă se remarcă prezența oricărui dintre acești indicatori, unei entități i se impune să facă o estimare formală a valorii recuperabile. Cu excepția cazurilor descrise la punctul 23, prezentul standard nu îi impune unei entități să facă o estimare formală a valorii recuperabile în cazul în care nu există niciun indicator al deprecierei.
22. **O entitate trebuie să determine, la fiecare dată de raportare, dacă există un indicator al faptului că un activ poate fi depreciat. În cazul în care sunt identificați astfel de indicatori, entitatea trebuie să estimeze valoarea recuperabilă a activului.**
23. **Indiferent dacă există sau nu un indicator al deprecierei, o entitate trebuie, de asemenea:**

- (a) **Să testeze pentru depreciere anual o imobilizare necorporală cu durata de viață utilă nedeterminată sau o imobilizare necorporală care nu este încă disponibilă pentru utilizare prin compararea valorii sale contabile cu valoarea sa recuperabilă. Acest test de depreciere poate fi efectuat în orice moment în perioada de raportare, cu condiția să fie realizat în același moment în fiecare an. Imobilizările necorporale diferite pot fi testate pentru depreciere în momente diferite. Cu toate acestea, dacă o astfel de imobilizare necorporală a fost recunoscută inițial în perioada de raportare curentă, ea trebuie testată pentru depreciere înainte de încheierea perioadei de raportare curente.**
- (b) **Să testeze pentru depreciere anual fondul comercial dobândit în urma unei achiziții în conformitate cu punctele 90A-90O.**
24. Capacitatea unei imobilizări necorporale de a genera suficiente beneficii economice viitoare sau potențial de servicii astfel încât să fie posibilă recuperarea valorii sale contabile este, de obicei, caracterizată de un grad mai ridicat de incertitudine înainte ca activul să fie disponibil pentru utilizare decât după ce acesta este disponibil pentru utilizare. În acest sens, prezentul standard îi impune unei entități testarea pentru depreciere, cel puțin o dată pe an, a valorii contabile a unei imobilizări necorporale care nu este încă disponibilă pentru utilizare.
25. **La evaluarea măsurii în care există vreun indicator privind faptul că un activ poate fi depreciat, o entitate trebuie să ia în considerare cel puțin următorii indicatori:**

#### **Surse externe de informații**

- (a) **Pe parcursul perioadei, valoarea de piață a activului a scăzut semnificativ mai mult decât s-ar fi preconizat ca urmare a trecerii timpului sau a utilizării normale;**
- (b) **Modificări semnificative cu efect negativ asupra entității au avut loc pe parcursul perioadei sau vor avea loc în viitorul apropiat în mediul tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este destinat activul;**
- (c) **Ratele dobânzilor pe piață sau alte rate de piață ale rentabilității investițiilor au crescut în timpul perioadei, fiind probabil ca aceste creșteri să afecteze rata de actualizare folosită la calculul valorii de utilizare a unui activ și să ducă la scăderea valorii recuperabile a activului în mod semnificativ;**

#### **Surse interne de informații**

- (d) **Există dovezi ale uzurii fizice sau uzurii morale a unui activ;**

- (e) **Modificări semnificative cu efect negativ asupra entității au avut loc pe parcursul perioadei sau se preconizează că vor avea loc în viitorul apropiat în ce privește gradul sau modul în care activul este utilizat sau se preconizează a fi utilizat. Astfel de modificări includ situațiile în care un activ devine neproductiv, planurile de restructurare sau de întrerupere a activității căreia îi este dedicat activul sau planurile de cedare a activului înainte de data preconizată anterior, precum și reevaluarea duratei de viață utilă a unui activ ca fiind determinată, și nu nedeterminată;**
  - (f) **O decizie de oprire a construcției activului înainte de terminarea sau de punerea sa în funcțiune; și**
  - (g) **Sunt disponibile dovezi din raportarea internă care indică faptul că performanța economică a unui activ este sau va fi mai slabă decât cea preconizată.**
26. Lista de la punctul 25 nu este exhaustivă. O entitate poate identifica alți indicatori privind faptul că un activ poate fi depreciat, iar acest lucru necesită ca entitatea să determine valoarea recuperabilă a activului.
27. Dovezile din raportările interne care indică o posibilă depreciere a unui activ includ:
- (a) Fluxuri de trezorerie pentru dobândirea activului sau necesar ulterior de numerar pentru exploatarea sau întreținerea activului care sunt semnificativ mai mari decât cele prevăzute în bugetul inițial;
  - (b) Fluxuri de trezorerie nete reale sau surplus, respectiv deficit generat de activ care sunt vizibil inferioare celor prevăzute în buget;
  - (c) O scădere semnificativă a fluxurilor de trezorerie nete prevăzute în buget sau a surplusului prevăzut în buget, ori o creștere semnificativă a pierderilor prevăzute în buget, generate de activ; sau
  - (d) Deficite sau ieșiri de numerar nete aferente activului, atunci când sumele perioadei curente sunt agregate cu sumele viitoare prevăzute în buget.
28. Așa cum se arată la punctul 23, prezentul standard impune, cel puțin o dată pe an, testarea pentru depreciere a imobilizărilor necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată, respectiv a celor care nu sunt încă disponibile pentru utilizare. În afară de situațiile care fac obiectul dispozițiilor de la punctul 23, pentru identificarea cazurilor în care este necesară estimarea valorii recuperabile a unui activ se aplică principiul pragului de semnificație. De exemplu, în cazul în care, conform calculelor precedente, valoarea recuperabilă a unui activ este semnificativ mai mare decât valoarea sa contabilă, nu este nevoie să se estimeze din nou valoarea recuperabilă a activului decât dacă au apărut evenimente

care să elimine diferența dintre cele două valori. În mod asemănător, analizele anterioare pot arăta că valoarea recuperabilă a unui activ nu este sensibilă la unul (sau mai mulți) dintre indicatorii enumerați la punctul 25.

29. Ca un exemplu pentru situațiile de la punctul 28, dacă ratele dobânzii pe piață sau oricare alte rate de piață ale rentabilității investițiilor au crescut în timpul perioadei, unei entități nu i se impune să efectueze o estimare formală a valorii recuperabile a unui activ în cazurile următoare:
- (a) Dacă este puțin probabil ca rata de actualizare folosită la calculul valorii de utilizare a activului să fie afectată de creșterea acestor rate de piață. De exemplu, majorarea ratelor dobânzii pe termen scurt poate să nu aibă un efect semnificativ asupra ratei de actualizare aferente unui activ cu o durată lungă de viață utilă rămasă.
  - (b) Dacă este foarte probabil ca rata de actualizare folosită la calculul valorii de utilizare a activului să fie afectată de majorarea acestor rate de piață, dar analiza anterioară a sensibilității aferente valorii recuperabile arată faptul că:
    - (i) Este puțin probabil ca valoarea recuperabilă să fie afectată de o reducere substanțială întrucât este foarte probabil ca fluxurile de trezorerie să crească (de exemplu, în anumite cazuri, o entitate poate să demonstreze că își ajustează veniturile, în special cele de schimb, pentru a compensa orice majorare a ratelor de piață); sau
    - (ii) Este puțin probabil ca scăderea valorii recuperabile să aibă drept rezultat o pierdere semnificativă din depreciere.
30. Dacă există un indicator al posibilei depreciere a unui activ, acest lucru poate arăta faptul că durata de viață utilă rămasă, metoda de amortizare a activelor corporale (necorporale) sau valoarea reziduală a activului trebuie revizuită și ajustată în conformitate cu standardul aplicabil activului, chiar dacă nu se recunoaște nicio pierdere din depreciere pentru acel activ.

## Evaluarea valorii recuperabile

31. Prezentul standard definește „valoarea recuperabilă” drept cea mai mare valoare dintre valoarea justă a unui activ minus costurile generate de vânzare și valoarea sa de utilizare. Punctele 32-70 stabilesc dispozițiile pentru evaluarea valorii recuperabile. Aceste dispoziții utilizează termenul „un activ”, dar se aplică, de asemenea, unui activ individual sau unei unități generatoare de numerar.
32. Nu este întotdeauna necesar să se determine atât valoarea justă minus costurile generate de vânzare a unui activ, cât și valoarea sa de utilizare. Dacă oricare dintre aceste valori depășește valoarea contabilă a activului, activul nu este depreciat, estimarea celeilalte valori nefiind necesară.

33. Ar putea fi posibil să se determine valoarea justă minus costurile generate de vânzare chiar dacă un activ nu este tranzacționat pe o piață activă. Cu toate acestea, valoarea justă minus costurile generate de vânzare nu este întotdeauna posibil de determinat din cauza absenței unei baze pentru estimarea fiabilă<sup>1</sup> a sumei care s-ar putea obține din vânzarea activului în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză. În acest caz, entitatea poate folosi valoarea de utilizare a activului drept valoarea sa recuperabilă.
34. Dacă nu există motive pentru a crede că valoarea de utilizare a unui activ depășește semnificativ valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare, aceasta din urmă poate fi utilizată ca valoare recuperabilă. În această situație se găsesc, de cele mai multe ori, activele care sunt deținute în vederea cedării. Aceasta se datorează faptului că valoarea de utilizare a unui activ deținut în vederea cedării constă în principal din încasările nete din cedare, fluxurile de trezorerie viitoare generate de utilizarea activului până la cedarea acestuia fiind, foarte probabil, negliabile.
35. Valoarea recuperabilă se determină pentru fiecare activ individual, cu excepția cazului în care activul nu generează intrări de numerar care să fie în mare măsură independente de cele generate de alte active sau grupuri de active. Într-un astfel de caz, valoarea recuperabilă se determină pentru unitatea generatoare de numerar căreia îi aparține activul (a se vedea punctele 85-90), în afară de cazul în care fie:
- (a) Valoarea justă minus costurile generate de vânzare a activului este mai mare decât valoarea sa contabilă; fie
  - (b) Activul face parte dintr-o unitate generatoare de numerar, dar are capacitatea de a genera individual fluxuri de trezorerie, caz în care valoarea de utilizare a activului poate fi estimată drept apropiată de valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare, iar valoarea justă minus costurile generate de vânzare a activului poate fi determinată.
36. În unele cazuri, estimările, mediile și artificiile de calcul pot oferi aproximări rezonabile ale calculelor detaliate pentru a determina valoarea justă minus costurile generate de vânzare sau valoarea de utilizare.

### **Evaluarea valorii recuperabile a unei imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată**

37. Punctul 23 impune ca o imobilizare necorporală cu o durată de viață utilă nedeterminată să fie testată pentru depreciere anual prin compararea valorii sale

---

<sup>1</sup> Informațiile fiabile nu conțin erori semnificative, nu sunt părtinoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă exact ceea ce susțin că reprezintă sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte. Punctul BC16 din IPSAS 1 detaliază abordarea tranzitorie pentru explicarea fiabilității.

contabile cu valoarea sa recuperabilă, independent de existența indicatorilor de depreciere. Cu toate acestea, cele mai recente calcule detaliate ale valorii recuperabile aferente unui astfel de activ, efectuate într-o perioadă anterioară, pot fi utilizate în testul de depreciere pentru perioada curentă, cu condiția respectării simultane a următoarelor criterii:

- (a) Dacă imobilizarea necorporală nu generează intrări de numerar rezultate din utilizarea sa continuă care să fie, în mare măsură, independente de cele generate de alte active sau grupuri de active, fiind așadar supusă unui test de depreciere ca parte a unității generatoare de numerar din care face parte, activele și datoriile care formează acea unitate nu s-au modificat substanțial de la cel mai recent calcul al valorii recuperabile;
- (b) Cel mai recent calcul al valorii recuperabile a generat o valoare care a depășit valoarea contabilă a activului cu o marjă semnificativă; și
- (c) Pe baza analizei evenimentelor survenite și a circumstanțelor care s-au modificat de la cel mai recent calcul al valorii recuperabile, este foarte puțin probabil ca valoarea recuperabilă actuală determinată să fie mai mică decât valoarea contabilă a activului.

### **Valoarea justă minus costurile generate de vânzare**

- 38. Cea mai bună dovadă a valorii juste minus costurile generate de vânzare a unui activ este prețul dintr-un contract de vânzare irevocabil din cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective, ajustat în funcție de costurile marginale care se pot atribui direct cedării activului respectiv.
- 39. Dacă nu există niciun contract de vânzare irevocabil, dar activul este tranzacționat pe o piață activă, valoarea justă minus costurile generate de vânzare este reprezentată de prețul activului pe piață minus costurile asociate cedării activului. Prețul de piață corespunzător este în mod normal prețul curent de ofertă. Atunci când prețurile de ofertă nu sunt disponibile, prețul celei mai recente tranzacții poate oferi o bază pentru estimarea valorii juste minus costurile generate de vânzare, cu condiția să nu se fi înregistrat nicio modificare majoră a mediului economic între data tranzacției și data estimării.
- 40. Dacă nu există niciun contract de vânzare irevocabil sau nicio piață activă pentru un activ, valoarea justă minus costurile generate de vânzare este calculată pe baza celor mai bune informații disponibile care reflectă valoarea pe care entitatea o poate obține, la data de raportare, din cedarea activului în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză, după deducerea costurilor asociate cedării. Pentru a determina această valoare, o entitate ia în considerare rezultatele tranzacțiilor recente cu active similare din același sector de activitate. Valoarea justă minus costurile generate de vânzare nu reflectă o vânzare forțată.

41. Costurile asociate cedării, altele decât cele care au fost deja recunoscute ca datorii, sunt deduse atunci când se calculează valoarea justă minus costurile generate de vânzare. Exemple de astfel de costuri sunt costurile legale, taxele de timbru și alte taxe similare de tranzacție, costurile aferente îndepărtării activului, precum și costurile marginale directe pentru a face activul viabil pentru vânzare. Cu toate acestea, beneficiile pentru terminarea contractului de muncă și costurile asociate reducerii sau reorganizării activității ca urmare a cedării unui activ nu sunt considerate costuri marginale directe aferente cedării activului.
42. Uneori, cedarea unui activ îi impune unui cumpărător asumarea unei datorii, dar este disponibilă doar o singură valoare justă minus costurile generate de vânzare atât pentru activ, cât și pentru datorie. Punctul 89 furnizează explicațiile necesare cu privire la modul în care trebuie tratate astfel de situații.

### Valoarea de utilizare

43. **La calculul valorii de utilizare a unui activ trebuie avute în vedere următoarele elemente:**
- (a) **Estimarea fluxurilor de trezorerie viitoare pe care entitatea preconizează să le obțină de la activul respectiv;**
  - (b) **Preconizările privind posibilele modificări ale valorii sau plasării în timp a acelor fluxuri de trezorerie viitoare;**
  - (c) **Valoarea-timp a banilor, reprezentată de rata actuală a dobânzii la plasamentele fără risc de pe piață;**
  - (d) **Prețul suportării incertitudinii inerente activului; și**
  - (e) **Alți factori, cum ar fi absența lichidității, pe care participanții pe piață i-ar lua în calcul la estimarea valorii fluxurilor de trezorerie viitoare pe care entitatea preconizează să le obțină de la activul respectiv.**
44. Estimarea valorii de utilizare a unui activ implică următorii pași:
- (a) Estimarea intrărilor și ieșirilor de numerar viitoare generate de utilizarea continuă a activului și de cedarea acestuia; și
  - (b) Aplicarea ratei de actualizare potrivite pentru aceste fluxuri de trezorerie viitoare.
45. Elementele identificate la punctul 43 literele (b), (d) și (e) pot fi reflectate fie sub forma ajustării fluxurilor de trezorerie viitoare, fie sub forma ajustării ratei de actualizare. Indiferent de abordarea adoptată de o entitate pentru a reflecta preconizările în ceea ce privește posibilele variații ale valorii sau plasării în timp a fluxurilor de trezorerie viitoare, rezultatul trebuie să reflecte valoarea



actualizată preconizată a fluxurilor de trezorerie viitoare, adică media ponderată a tuturor rezultatelor posibile. Îndrumările de aplicare oferă îndrumări suplimentare în ceea ce privește modul de utilizare a tehnicilor privind valoarea actualizată în evaluarea valorii de utilizare a unui activ.

*Baza pentru estimările fluxurilor de trezorerie viitoare*

46. **La evaluarea valorii de utilizare, o entitate trebuie:**
- (a) **Să își bazeze previziunile fluxurilor de trezorerie pe ipoteze rezonabile și justificabile, care să reprezinte cea mai bună estimare a conducerii referitoare la spectrul de condiții economice care vor exista pe perioada rămasă din durata de viață utilă a activului. Trebuie să se acorde o importanță mai mare probelor provenite din surse externe;**
  - (b) **Să își bazeze previziunile fluxurilor de trezorerie pe cele mai recente bugete/prognoze financiare aprobate de conducere, dar trebuie să excludă intrările sau ieșirile de numerar viitoare preconizate să decurgă din restructurări viitoare ori din îmbunătățirea sau sporirea performanței activului. Previziunile bazate pe aceste bugete/prognoze trebuie să acopere o perioadă de maximum cinci ani, cu excepția cazului în care se poate justifica acoperirea unei perioade mai lungi; și**
  - (c) **Să estimeze previziunile fluxurilor de trezorerie dincolo de perioada acoperită de cele mai recente bugete/prognoze prin extrapolarea previziunilor bazate pe bugete/prognoze care utilizează o rată de creștere în scădere sau stabilă pentru anii următori, cu excepția cazului în care poate fi justificată o rată crescătoare. Această rată de creștere nu trebuie să depășească rata medie de creștere pe termen lung pentru produsele, domeniile, țara sau țările în care entitatea își desfășoară activitatea sau pentru piața pe care este utilizat activul, în afară de cazul în care se poate justifica o rată superioară.**
47. Conducerea evaluează caracterul rezonabil al ipotezelor în baza cărora au fost realizate previziunile fluxurilor de trezorerie examinând cauzele diferențelor dintre previziunile din trecut ale fluxurilor de trezorerie și fluxurile de trezorerie reale. Conducerea trebuie să se asigure că ipotezele pe care se bazează previziunile curente ale fluxurilor de trezorerie sunt consecvente cu rezultatele realizate în trecut, cu condiția ca efectele evenimentelor ulterioare sau ale circumstanțelor care nu existau atunci când au fost generate acele fluxuri de trezorerie reale să permită acest lucru.
48. În general, nu sunt disponibile bugete/prognoze financiare detaliate, explicite și fiabile ale fluxurilor de trezorerie viitoare care să acopere perioade mai mari de cinci ani. Din acest motiv, previziunile conducerii cu privire la fluxurile de

trezorerie viitoare se bazează pe cele mai recente bugete/prognoze întocmite pe perioade de maximum cinci ani. Conducerea poate utiliza previziuni ale fluxurilor de trezorerie pe baza unor bugete/prognoze financiare pentru o perioadă mai lungă de cinci ani în situația în care consideră că acestea sunt fiabile și în cazul în care își demonstrează, pe baza experienței anterioare, capacitatea de a previziona cu acuratețe fluxurile de trezorerie pe o perioadă mai lungă de cinci ani.

49. Previziunile fluxurilor de trezorerie care acoperă întreaga durată de viață utilă a unui activ sunt estimate prin extrapolarea previziunilor privind fluxurile de trezorerie bazate pe bugete/prognoze financiare, utilizând o rată de creștere pentru anii următori. Această rată este constantă sau în scădere, în afară de cazul în care o creștere a ratei corespunde unor informații obiective cu privire la evoluțiile de pe parcursul ciclului de viață utilă al unui produs sau al unui domeniu de activitate. Dacă se consideră necesar, valoarea ratei de creștere utilizate este zero sau negativă.
50. Atunci când condițiile sunt favorabile, competitorii pot intra pe piață, limitându-se astfel creșterea. De aceea, entitățile vor putea depăși cu greu rata istorică medie de creștere pe termen lung (de exemplu, pe 20 de ani) în cazul produselor, sectoarelor de activitate, țării sau țărilor unde entitatea își desfășoară activitatea sau în cazul pieței pe care este utilizat activul.
51. Atunci când utilizează informații din bugete/prognoze financiare, o entitate analizează dacă informațiile reflectă premise rezonabile, care pot fi demonstrate și care reprezintă cea mai bună estimare a conducerii cu privire la spectrul de condiții economice care vor exista pe parcursul duratei de viață utilă rămase a activului.

*Elementele estimărilor fluxurilor de trezorerie viitoare*

52. **Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare trebuie să includă:**
  - (a) **Previziunile intrărilor de numerar generate de utilizarea continuă a activului;**
  - (b) **Previziunile ieșirilor de numerar care trebuie suportate pentru a genera intrări de numerar rezultate din utilizarea continuă a activului (inclusiv ieșirile de numerar pentru pregătirea dării în folosință a activului) și care pot fi repartizate sau alocate direct activului în mod rezonabil și consecvent; și**
  - (c) **Fluxurile de trezorerie nete, dacă există, care vor fi primite (sau plătite) pentru a ceda activul la finalul duratei sale de viață utilă.**
53. Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare și rata de actualizare reflectă ipoteze consecvente cu privire la creșterile de preț atribuibile inflației generale. Prin urmare, dacă rata de actualizare ține cont de efectul creșterilor de preț atribuibile inflației generale, fluxurile de trezorerie viitoare se estimează în termeni

nominali. Dacă rata de actualizare nu ține cont de efectul creșterilor de preț atribuibile inflației generale, fluxurile de trezorerie viitoare se estimează în termeni reali (dar se iau în calcul creșterile sau scăderile prețurilor specifice viitoare).

54. Previziunile ieșirilor de numerar le includ și pe acelea aferente administrării curente a activului și cheltuielilor de regie viitoare, ieșiri care pot fi atribuite direct utilizării activului sau îi pot fi alocate în mod rezonabil și consecvent.
55. În cazul în care valoarea contabilă a unui activ nu conține încă toate ieșirile de numerar care trebuie suportate înainte ca activul să fie gata în vederea utilizării sau vânzării, estimarea ieșirilor de numerar viitoare conține ieșirile estimate care vor fi suportate înainte ca activul să fie disponibil în vederea utilizării sau vânzării. De exemplu, este cazul unei clădiri aflate în construcție sau al unui proiect de dezvoltare care nu a fost încă finalizat.
56. Pentru a evita dubla contabilizare, estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu includ:
  - (a) Intrările de numerar generate de active care sunt în mare măsură independente de intrările de numerar generate de activul avut în vedere (de exemplu, active financiare cum sunt creanțele); și
  - (b) Ieșirile de numerar legate de obligații care au fost deja recunoscute ca datorii (de exemplu, datorii, pensii sau provizioane).
57. **Fluxurile de trezorerie viitoare trebuie estimate în funcție de situația curentă a activului. Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu trebuie să includă estimările intrărilor sau ieșirilor de numerar preconizate să rezulte:**
  - (a) **Dintr-o restructurare viitoare la care o entitate nu s-a angajat încă; sau**
  - (b) **Din îmbunătățirea sau sporirea performanței activului.**
58. Deoarece fluxurile de trezorerie viitoare sunt estimate în funcție de situația curentă a activului, valoarea de utilizare nu reflectă:
  - (a) Ieșirile de numerar viitoare sau economiile de costuri aferente (de exemplu, reduceri ale costurilor cu personalul) sau beneficiile care se preconizează că vor apărea dintr-o restructurare viitoare la care o entitate nu s-a angajat încă; sau
  - (b) Ieșirile de numerar viitoare care vor îmbunătăți sau vor spori performanța activului sau intrările de numerar conexe care se preconizează să fie generate de astfel de ieșiri.
59. Restructurarea este un program (a) planificat și controlat de conducere și (b) care modifică în mod semnificativ fie domeniul de activitate al unei entități, fie

modul de desfășurare a activității entității. IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, conține îndrumări care clarifică momentul în care o entitate se angajează să facă o restructurare.

60. Atunci când o entitate se angajează să facă o restructurare, devine foarte probabil ca unele active să fie afectate de această restructurare. Odată ce entitatea s-a angajat să facă restructurarea:
- (a) Estimările intrărilor și ieșirilor de numerar viitoare în sensul determinării valorii de utilizare reflectă economiile de costuri și alte beneficii rezultate din restructurare (pe baza celor mai recente bugete/prognoze financiare aprobate de conducere); și
  - (b) Estimările ieșirilor de numerar viitoare utilizate pentru restructurare sunt incluse într-un provizion de restructurare în conformitate cu IPSAS 19.
61. Până în momentul în care o entitate suportă ieșiri de numerar cu scopul îmbunătățirii sau sporirii performanței unui activ, estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu vor conține estimările intrărilor de numerar viitoare aferente unei creșteri a beneficiilor economice asociate cu ieșirea de numerar sau a potențialului de servicii asociat ieșirilor de numerar preconizate.
62. Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare cuprind și ieșirile de numerar viitoare necesare pentru a menține nivelul beneficiilor economice sau al potențialului de servicii care se preconizează să rezulte din starea actuală a activului. În cazul în care o unitate cuprinde active cu durate de viață utilă estimate diferite și toate aceste active sunt esențiale pentru continuitatea activității unității, la estimarea fluxurilor de trezorerie viitoare aferente unității, înlocuirea activelor cu durate mai scurte de viață utilă va fi considerată ca făcând parte din administrarea curentă a unității. În mod asemănător, în cazul în care un anumit activ este format din componente cu durate de viață utilă estimate diferite, la estimarea fluxurilor de trezorerie viitoare aferente activului înlocuirea componentelor cu durate de viață utilă mai scurte va fi considerată ca făcând parte din întreținerea curentă a activului.
63. **Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu trebuie să includă:**
- (a) **Intrările sau ieșirile de numerar din activități de finanțare; sau**
  - (b) **Încasările sau plățile de impozit pe profit.**
64. Fluxurile de trezorerie viitoare estimate reflectă ipoteze care sunt consecvente cu modul de determinare a ratei de actualizare. Altminteri, efectul unora dintre ipoteze va fi luat în calcul de două ori sau va fi ignorat. Deoarece valoarea-timp a banilor este luată în considerare prin actualizarea fluxurilor de trezorerie viitoare estimate, aceste fluxuri de trezorerie exclud intrările sau ieșirile de numerar generate de activitățile de finanțare. În mod similar, deoarece rata de

actualizare este determinată înaintea impozitării, fluxurile de trezorerie viitoare sunt de asemenea determinate pe aceeași bază.

65. **Estimarea fluxurilor de trezorerie nete de primit (sau de plată) pentru cedarea unui activ la sfârșitul duratei sale de viață utilă trebuie reprezentată de suma pe care o entitate se așteaptă să o obțină din cedarea activului în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză, după ce au fost deduse costurile estimate asociate cedării activului.**
66. Estimarea fluxurilor de trezorerie nete de primit (sau de plată) pentru a ceda un activ la sfârșitul duratei sale de viață utilă este determinată în mod similar calculării valorii juste minus costurile generate de vânzare a unui activ, cu excepția că la estimarea acelor fluxuri de trezorerie nete:
- Entitatea utilizează prețurile de la data estimării pentru active similare care au ajuns la sfârșitul duratei lor de viață utilă și care au funcționat în condiții similare celor în care va fi folosit activul; și
  - Entitatea ajustează acele prețuri în funcție de majorările generate de inflație și în funcție de viitoarele creșteri sau scăderi specifice de prețuri. Cu toate acestea, dacă estimările fluxurilor de trezorerie viitoare generate de utilizarea continuă a activului și rata de actualizare exclud efectul inflației generale, entitatea va exclude și acest efect din estimarea fluxurilor de trezorerie nete la momentul cedării activului.

#### *Fluxurile de trezorerie viitoare în valută*

67. Fluxurile de trezorerie viitoare sunt estimate în moneda în care vor fi generate și apoi actualizate utilizând o rată de actualizare potrivită pentru acea monedă. O entitate va converti valoarea actualizată astfel obținută cu ajutorul cursului de schimb la vedere de la data calculului valorii de utilizare.

#### *Rata de actualizare*

68. **Rata (ratele) de actualizare trebuie să fie o rată (rate) înainte de impozitare care reflectă evaluările curente de piață cu privire la:**
- Valoarea-timp a banilor, reprezentată de rata actuală a dobânzii la plasamentele fără risc; și**
  - Riscurile specifice activului pentru care estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu au fost ajustate.**
69. O rată care reflectă evaluările curente ale pieței în ceea ce privește valoarea-timp a banilor și riscurile specifice activului este rentabilitatea pe care investitorii ar impune-o dacă ar opta pentru o investiție care ar genera fluxuri de trezorerie identice din punctul de vedere al valorii, plasării în timp și riscurilor specifice cu acelea pe care entitatea se așteaptă să le obțină de la activ. Această rată este

estimată pornind de la rata implicită în tranzacțiile curente de pe piață pentru active similare. Cu toate acestea, rata (ratele) de actualizare folosită (folosite) pentru a evalua valoarea de utilizare a unui activ nu va (vor) reflecta riscurile pentru care estimările fluxurilor de trezorerie viitoare au fost deja ajustate. Altminteri, efectul unora dintre ipoteze va fi luat în calcul de două ori.

70. Atunci când o rată specifică activului nu este direct disponibilă pe piață, o entitate utilizează înlocuitori pentru a estima rata de actualizare. Îndrumările de aplicare oferă îndrumări suplimentare pentru estimarea ratei de actualizare în asemenea situații.

## **Recunoașterea și evaluarea unei pierderi din depreciere**

71. Punctele 72-75 stabilesc dispoziții pentru recunoașterea și evaluarea pierderilor din deprecierea unui activ individual, altul decât fondul comercial. Recunoașterea și evaluarea pierderilor din depreciere în cazul unităților generatoare de numerar și al fondului comercial sunt tratate la punctele 76-97H.
72. **Dacă și numai dacă valoarea recuperabilă a unui activ este mai mică decât valoarea sa contabilă, valoarea contabilă a activului trebuie redusă pentru a fi egală cu valoarea sa recuperabilă. O astfel de reducere reprezintă o pierdere din depreciere.**
73. **O pierdere din depreciere trebuie recunoscută imediat în surplus sau deficit, cu excepția situațiilor în care activul este contabilizat la valoarea reevaluată, în conformitate cu un alt standard (de exemplu, în conformitate cu modelul de reevaluare din IPSAS 17 și IPSAS 31). Orice pierdere din deprecierea unui activ reevaluat trebuie tratată drept o scădere din reevaluare, în conformitate cu celălalt standard.**
- 73A. O pierdere din deprecierea unui activ care nu a fost reevaluat este recunoscută în surplus sau deficit. Totuși, o pierdere din deprecierea unui activ reevaluat este recunoscută în surplusul din reevaluare în măsura în care pierderea din depreciere nu depășește valoarea surplusului din reevaluare pentru acel activ individual în conformitate cu IPSAS 31 sau pentru acea clasă de active în conformitate cu IPSAS 17. O astfel de pierdere din deprecierea unui activ reevaluat reduce surplusul din reevaluare pentru acel activ individual în conformitate cu IPSAS 31 sau pentru acea clasă de active în conformitate cu IPSAS 17.
74. **În cazul în care valoarea estimată a unei pierderi din depreciere este mai mare decât valoarea contabilă a activului aferent, o entitate trebuie să recunoască o datorie dacă și numai dacă acest lucru este impus de un alt standard.**
75. **După recunoașterea unei pierderi din depreciere, cheltuiala cu amortizarea activelor corporale (necorporale) aferentă activului trebuie ajustată în**

**perioadele viitoare în vederea alocării valorii contabile revizuite a activului minus valoarea sa reziduală (dacă există), în mod sistematic, pe toată durata de viață utilă rămasă.**

## **Unități generatoare de numerar și fondul comercial**

76. Punctele 77-97H stabilesc dispoziții pentru identificarea unității generatoare de numerar căreia îi aparține un activ și pentru determinarea valorii contabile aferente unităților generatoare de numerar, precum și pentru recunoașterea pierderilor din depreciere ale acestora.

### **Identificarea unității generatoare de numerar căreia îi aparține un activ**

77. **Dacă există orice fel de indicator privind faptul că un activ poate fi depreciat, valoarea recuperabilă trebuie estimată pentru acel activ individual. Dacă nu este posibilă estimarea valorii recuperabile a activului individual, entitatea trebuie să calculeze valoarea recuperabilă aferentă unității generatoare de numerar căreia îi aparține activul (unitatea generatoare de numerar a activului).**
78. Valoarea recuperabilă a unui activ individual nu poate fi determinată dacă:
- Valoarea de utilizare a activului nu poate fi estimată drept apropiată de valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare (de exemplu, în cazul în care fluxurile de trezorerie viitoare rezultate din utilizarea continuă a activului nu pot fi estimate ca fiind neglijabile); și
  - Activul nu generează intrări de numerar care să fie în mare măsură independente de cele generate de alte active și nu are capacitatea de a genera individual fluxuri de trezorerie.

În asemenea cazuri, valoarea de utilizare și, implicit, valoarea recuperabilă pot fi determinate doar pentru unitatea generatoare de numerar a activului.

79. În conformitate cu definiția de la punctul 13, unitatea generatoare de numerar a unui activ reprezintă cel mai mic grup de active care (a) conține activul și (b) generează intrări de numerar care sunt în mare măsură independente de intrările de numerar de la alte active sau grupuri de active. Identificarea unității generatoare de numerar a unui activ se realizează în baza raționamentului profesional. Dacă valoarea recuperabilă nu poate fi determinată pentru un activ individual, o entitate va identifica cel mai mic ansamblu de active care generează intrări de numerar independente în mare măsură.
80. Intrările de numerar sunt intrări de numerar și echivalente de numerar provenind din exteriorul entității. Pentru a determina dacă intrările de numerar aferente unui activ (sau unui grup de active) sunt în mare măsură independente de intrările de numerar generate de alte active (sau grupuri de active), o entitate ia în considerare o gamă variată de factori, inclusiv modul în care conducerea (a) monitorizează operațiunile entității (de exemplu, pe tipuri de produse,

activități, puncte de lucru, districte sau regiuni) sau (b) ia decizii cu privire la menținerea activelor și activităților entității sau cu privire la renunțarea la acestea. Îndrumările de implementare oferă un exemplu pentru identificarea unei unități generatoare de numerar.

81. **Dacă există o piață activă pentru producția unui activ sau grup de active, acel activ sau grup de active trebuie identificat ca unitate generatoare de numerar, chiar dacă o parte sau întreaga producție este folosită pe plan intern. Dacă intrările de numerar generate de orice activ sau unitate generatoare de numerar sunt afectate de prețurile de transfer intern, entitatea trebuie să utilizeze cea mai bună estimare a conducerii în ceea ce privește prețul viitor (prețurile viitoare) care ar putea fi obținut(e) în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective pentru a estima:**
- (a) **Intrările de numerar viitoare folosite pentru a determina valoarea de utilizare a activului sau a unității generatoare de numerar; și**
  - (b) **Ieșirile de numerar viitoare folosite pentru a determina valoarea de utilizare a oricăror alte active sau a oricăror alte unități generatoare de numerar afectate de prețul de transfer intern.**
82. Chiar dacă producția aferentă unui activ sau grup de active este utilizată, parțial sau total, de alte unități ale entității (de exemplu, produse aflate într-un stadiu intermediar al procesului de producție), activul sau grupul de active formează o unitate generatoare de numerar separată în cazul în care entitatea ar putea vinde această producție pe o piață activă. Aceasta se datorează faptului că activul sau grupul de active ar putea genera intrări de numerar independente în mare măsură de intrările de numerar provenite de la alte active sau grupuri de active. Informațiile bazate pe bugete/prognoze financiare cu privire la o asemenea unitate generatoare de numerar sau la orice alt activ sau unitate generatoare de numerar afectat(ă) de prețurile de transfer intern vor fi ajustate dacă prețurile de transfer intern nu reflectă cea mai bună estimare a conducerii în ceea ce privește prețurile care ar putea fi obținute în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.
83. **Unitățile generatoare de numerar trebuie identificate în mod consecvent de la o perioadă la alta pentru același activ sau aceleași tipuri de active, în afară de cazurile în care se justifică o modificare.**
84. Dacă o entitate decide că, spre deosebire de perioadele anterioare, un activ aparține unei alte unități generatoare de numerar sau că tipurile de active agregate pentru unitatea generatoare de numerar a activului s-au modificat, punctul 120 prevede prezentarea de informații privind unitatea generatoare de numerar în cazul în care este recunoscută o pierdere din depreciere sau dacă s-a reluat o pierdere aferentă unității generatoare de numerar.



### **Valoarea recuperabilă și valoarea contabilă ale unei unități generatoare de numerar**

85. Valoarea recuperabilă a unei unități generatoare de numerar este cea mai mare valoare dintre valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare și valoarea sa de utilizare. În sensul determinării valorii recuperabile a unei unități generatoare de numerar, referințele la un activ de la punctele 31-70 se vor interpreta ca referințe la o unitate generatoare de numerar.
86. **Valoarea contabilă a unei unități generatoare de numerar trebuie determinată pe baza aceluiași criterii folosite pentru determinarea valorii recuperabile a unității generatoare de numerar.**
87. Valoarea contabilă a unei unități generatoare de numerar:
- Conține doar valoarea contabilă a acelor active care pot fi atribuite în mod direct sau alocate în mod rezonabil și consecvent unității generatoare de numerar și care vor genera intrările de numerar viitoare folosite la determinarea valorii de utilizare a unității generatoare de numerar; și
  - Nu conține valoarea contabilă a niciunei datorii recunoscute, cu excepția situațiilor în care valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar nu poate fi determinată fără a lua în considerare această datorie.

Aceasta se întâmplă deoarece valoarea justă minus costurile generate de vânzare și valoarea de utilizare ale unității generatoare de numerar sunt determinate excluzând fluxurile de trezorerie care sunt legate de activele care nu fac parte din unitatea generatoare de numerar și de datoriile care au fost recunoscute (a se vedea punctele 41 și 56).

88. Atunci când activele sunt grupate pentru a evalua recuperabilitatea, este important ca în unitatea generatoare de numerar să se includă toate activele care generează sau sunt utilizate pentru a genera fluxul de intrări de numerar relevant. Altfel, unitatea generatoare de numerar poate părea în întregime recuperabilă, când, de fapt, a survenit o pierdere din depreciere. Arborele decizional ilustrat reprezintă o schemă a procesului care indică tratamentul unor active individuale care fac parte din unități generatoare de numerar. În unele cazuri, cu toate că unele active contribuie la fluxurile de trezorerie viitoare estimate ale unei unități generatoare de numerar, ele nu pot fi alocate unității generatoare de numerar în mod rezonabil și consecvent. Această situație se poate întâlni în cazul fondului comercial. Punctele 90A-90O explică modul în care trebuie tratate aceste active cu ocazia testării pentru depreciere a unei unități generatoare de numerar.
89. Este posibil să fie necesară luarea în considerare a unor datorii recunoscute pentru a determina valoarea recuperabilă a unei unități generatoare de numerar. O astfel de situație ar putea apărea în cazul în care cedarea unei unități generatoare de numerar ar impune asumarea unei datorii de către cumpărător. În acest caz, valoarea justă minus costurile generate de vânzare (sau fluxurile de trezorerie

estimate obținute de la ultima cedare) a unității generatoare de numerar este prețul de vânzare estimat pentru activele unității generatoare de numerar și datoriile luate împreună, minus costurile asociate cedării. Pentru realizarea unei comparații constructive între valoarea contabilă a unității generatoare de numerar și valoarea sa recuperabilă, valoarea contabilă a datoriei se deduce la determinarea atât a valorii de utilizare a unității generatoare de numerar, cât și a valorii sale contabile.

90. Din motive de ordin practic, valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar este uneori determinată după ce se iau în considerare (a) activele care nu fac parte din unitatea generatoare de numerar (de exemplu, creanțele sau alte active financiare) sau (b) datoriile care au fost recunoscute (de exemplu, datoriile, pensiile și alte provizioane). În asemenea cazuri, la valoarea contabilă a unității generatoare de numerar se adaugă valoarea contabilă a acelor active și se scade valoarea contabilă a acelor datorii.

### *Fondul comercial*

Alocarea fondului comercial unităților generatoare de numerar

- 90A. **În sensul testării pentru depreciere, fondul comercial dobândit în urma unei achiziții trebuie alocat, de la data achiziției, fiecărei unități sau fiecărui grup de unități generatoare de numerar a (al) entității dobânditoare despre care se consideră că va beneficia de sinergiile combinării de operațiuni, indiferent dacă respectivelor unități sau grupuri de unități le sunt alocate alte active sau datorii ale operațiunii dobândite. Atunci când fondul comercial este dobândit în cadrul unei achiziții a unei operațiuni generatoare de fluxuri nemonetare care are ca rezultat o reducere a ieșirilor de numerar nete ale entității dobânditoare, aceasta va fi considerată unitatea generatoare de numerar. Cu excepția cazului în care fondul comercial are legătură cu achiziția unor operațiuni generatoare de fluxuri nemonetare, fiecare unitate sau grup de unități cărora le este alocat astfel fond comercial trebuie:**

- (a) **Să reprezinte cel mai mic nivel din cadrul entității la care fondul comercial este monitorizat în scopul gestionării interne; și**
- (b) **Să nu fie mai mare decât un segment așa cum este definit la punctul 9 din IPSAS 18, *Raportarea pe segmente*.**

- 90B. Fondul comercial recunoscut într-o achiziție este un activ care reprezintă beneficiile economice viitoare ce rezultă din alte active dobândite într-o achiziție care nu sunt identificate individual și recunoscute separat. Fondul comercial nu generează fluxuri de trezorerie, sau reduceri ale ieșirilor de numerar nete, în mod independent de alte active sau grupuri de active și contribuie adesea la fluxurile de trezorerie ale mai multor unități generatoare de numerar. Uneori, fondul comercial nu poate fi alocat în mod nearbitrar unităților generatoare de

numerar individuale, ci numai grupurilor de unități generatoare de numerar. Ca urmare, cel mai mic nivel din cadrul entității la care fondul comercial este monitorizat în scopul gestionării interne cuprinde uneori un număr de unități generatoare de numerar care au legătură cu fondul comercial, dar cărora nu li se poate aloca fondul comercial. Referințele de la punctele 90D-90O și 97A-97H la o unitate generatoare de numerar căreia îi este alocat fond comercial trebuie interpretate și ca referințe la un grup de unități generatoare de numerar căruia îi este alocat fond comercial. Atunci când fondul comercial este dobândit în urma unei achiziții a unei operațiuni generatoare de fluxuri nemonetare care are ca rezultat o reducere a ieșirilor de numerar nete ale entității dobânditoare, referințele de la punctele 90D-90O și 97A-97H la o unitate generatoare de numerar căreia îi este alocat fond comercial trebuie interpretate ca referințe tot la entitatea dobânditoare.

- 90C. Aplicarea dispozițiilor de la punctul 90A are ca rezultat testarea pentru depreciere a fondului comercial la un nivel care reflectă modul în care o entitate își gestionează activitatea și cu care fondul comercial ar fi în mod normal asociat. De aceea, elaborarea unor sisteme de raportare suplimentare nu este de obicei necesară.
- 90D. Este posibil ca o unitate generatoare de numerar căreia îi este alocat fondul comercial în sensul testării pentru depreciere să nu coincidă cu nivelul la care este alocat fondul comercial în conformitate cu IPSAS 4, *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*, în sensul evaluării câșturilor și pierderilor din fluctuațiile cursului de schimb valutar. De exemplu, dacă unei entități i se impune prin IPSAS 4 să aloce fondul comercial la un nivel relativ scăzut în sensul evaluării câșturilor și pierderilor din fluctuațiile cursului de schimb valutar, entității nu i se impune să testeze pentru depreciere fondul comercial la același nivel, cu excepția cazului în care fondul comercial este monitorizat la acel nivel în scopul gestionării interne.
- 90E. **Dacă alocarea inițială a fondului comercial dobândit într-o achiziție nu poate fi încheiată înainte de sfârșitul perioadei anuale în care are loc achiziția, alocarea inițială poate fi finalizată înainte de sfârșitul primei perioade anuale care începe după data achiziției.**
- 90F. În conformitate cu IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, atunci când contabilizarea inițială a unei achiziții poate fi determinată doar provizoriu până la sfârșitul perioadei în care a avut loc combinarea, entitatea dobânditoare:
- (a) Contabilizează achiziția utilizând acele valori provizorii; și
  - (b) Recunoaște orice ajustări ale acelor valori provizorii ca rezultat al finalizării contabilizării inițiale pe parcursul perioadei de evaluare, care nu va depăși douăsprezece luni de la data achiziției.

În astfel de situații, este posibil, de asemenea, ca alocarea inițială a fondului comercial recunoscut din combinare să nu se poată finaliza înainte de sfârșitul perioadei anuale în care este realizată combinarea. Într-un astfel de caz, entitatea va prezenta informațiile prevăzute la punctul 122A.

- 90G. **Dacă unei unități generatoare de numerar i-a fost alocat fond comercial și dacă entitatea cedează o operațiune din cadrul acelei unități, fondul comercial asociat operațiunii cedate trebuie să fie:**
- (a) **Inclus în valoarea contabilă a operațiunii cu ocazia determinării câștigului sau pierderii din cedare; și**
  - (b) **Evaluat pe baza valorilor relative ale operațiunii cedate și a părții păstrate din unitatea generatoare de numerar, cu excepția cazului în care entitatea poate demonstra că o altă metodă reflectă mai bine fondul comercial asociat operațiunii cedate.**
- 90H. **Dacă o entitate își reorganizează structura de raportare într-un mod care are ca efect modificarea structurii uneia sau mai multor unități generatoare de numerar cărora le-a fost alocat fond comercial, fondul comercial trebuie realocat unităților afectate. Această realocare trebuie realizată utilizând o abordare a valorilor relative similară celei utilizate atunci când o entitate cedează o operațiune din cadrul unei unități generatoare de numerar, cu excepția situațiilor în care entitatea poate demonstra că o altă metodă reflectă mai bine fondul comercial asociat unităților reorganizate.**

Testarea pentru depreciere a unităților generatoare de numerar care dețin fond comercial

- 90I. **În situația prezentată la punctul 90B, în care fondul comercial are legătură cu o unitate generatoare de numerar, dar nu a fost alocat acelei unități, unitatea trebuie testată pentru depreciere, ori de câte ori există un indiciu că unitatea ar putea fi depreciată, prin compararea valorii contabile a unității, excluzând fondul comercial, cu valoarea sa recuperabilă. Orice pierdere din depreciere trebuie recunoscută în conformitate cu punctul 91.**
- 90J. Dacă o unitate generatoare de numerar descrisă la punctul 90I include în valoarea sa contabilă o imobilizare necorporală cu o durată de viață utilă nedeterminată sau care nu este încă disponibilă pentru utilizare, iar acel activ poate fi testat pentru depreciere doar ca parte a unității generatoare de numerar, punctul 23 impune ca unitatea să fie, de asemenea, testată pentru depreciere anual.
- 90K. **O unitate generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fond comercial trebuie testată pentru depreciere anual, și ori de câte ori există un indiciu că unitatea ar putea fi depreciată, prin compararea valorii contabile a unității, inclusiv fondul comercial, cu valoarea sa recuperabilă. Dacă valoarea recuperabilă a unității depășește valoarea sa contabilă, unitatea și fondul comercial alocat trebuie considerate ca fiind neafectate de**

**depreciere. Dacă valoarea contabilă a unității depășește valoarea sa recuperabilă, entitatea trebuie să recunoască pierderea din depreciere în conformitate cu punctul 91.**

Plasarea în timp a testelor pentru depreciere

- 90L. **Testul pentru depreciere anual al unei unități generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fond comercial poate fi efectuat oricând în cursul unei perioade anuale, cu condiția ca testul să aibă loc în același moment în fiecare an. Unități generatoare de numerar diferite pot fi testate pentru depreciere în momente diferite. Cu toate acestea, dacă o parte din sau tot fondul comercial alocat unei unități generatoare de numerar a fost dobândit(ă) în cadrul unei achiziții în timpul perioadei anuale curente, acea unitate trebuie testată pentru depreciere înainte de sfârșitul perioadei anuale curente.**
- 90M. **Dacă activele care constituie unitatea generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fond comercial sunt testate pentru depreciere în același moment cu unitatea care conține fondul comercial, ele trebuie testate pentru depreciere înaintea unității care conține fondul comercial. În mod similar, dacă unitățile generatoare de numerar care constituie un grup de unități generatoare de numerar căruia i-a fost alocat fond comercial sunt testate pentru depreciere în același moment cu grupul de unități care conține fondul comercial, unitățile individuale trebuie testate pentru depreciere înaintea grupului de unități care conține fondul comercial.**
- 90N. **În momentul testării pentru depreciere a unei unități generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fond comercial, ar putea exista un indiciu al deprecierei unui activ din cadrul acesteia. În această situație, entitatea testează pentru depreciere mai întâi activul și recunoaște orice pierdere din depreciere pentru acel activ înainte de a testa pentru depreciere unitatea generatoare de numerar care conține fondul comercial. În mod similar, ar putea exista un indiciu privind deprecierea unei unități generatoare de numerar din cadrul unui grup de unități care conține fondul comercial. În astfel de circumstanțe, entitatea testează pentru depreciere mai întâi unitatea generatoare de numerar și recunoaște orice pierdere din depreciere pentru acea unitate înainte de a testa pentru depreciere grupul de unități căruia îi este alocat fondul comercial.**
- 90O. **Cele mai recente calcule detaliate efectuate într-o perioadă precedentă cu privire la valoarea recuperabilă a unei unități generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fond comercial pot fi utilizate în testul pentru depreciere pentru unitatea respectivă în perioada curentă, cu condiția să fie îndeplinite toate criteriile de mai jos:**
- (a) **Activele și datoriile care compun unitatea nu s-au modificat semnificativ de la data celui mai recent calcul privind valoarea recuperabilă;**

- (b) Cel mai recent calcul privind valoarea recuperabilă a avut ca rezultat o valoare care depășea valoarea contabilă a unității cu o marjă semnificativă; și
- (c) Pe baza unei analize a evenimentelor care au avut loc și a modificărilor survenite de la cel mai recent calcul privind valoarea recuperabilă, probabilitatea ca valoarea recuperabilă curentă să fie mai mică decât valoarea contabilă curentă este foarte mică.

**Pierderea din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar**

91. O pierdere din depreciere trebuie recunoscută pentru o unitate generatoare de numerar (cel mai mic grup de unități generatoare de numerar cărui i-a fost alocat fond comercial) dacă și numai dacă valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) este mai mică decât valoarea contabilă a unității (grupului de unități). Pierderea din depreciere trebuie alocată pentru a reduce valoarea contabilă a activelor generatoare de numerar ale unității (grupului de unități) în ordinea următoare:
- (a) În primul rând, pentru a reduce valoarea contabilă a oricărui fond comercial alocat unității generatoare de numerar (grupului de unități); și
  - (b) Apoi, celorlalte active ale unității (grupului de unități) proporțional cu valoarea contabilă a fiecărui activ din unitate.

Aceste reduceri ale valorilor contabile trebuie tratate ca pierderi din depreciere aferente activelor individuale și recunoscute în conformitate cu punctul 73.

92. La alocarea unei pierderi din depreciere în conformitate cu punctul 91, o entitate nu trebuie să reducă valoarea contabilă a unui activ sub valoarea cea mai mare dintre:
- (a) Valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare (dacă poate fi determinată);
  - (b) Valoarea sa de utilizare (dacă poate fi determinată); și
  - (c) Zero.

Valoarea pierderii din depreciere care altfel ar fi fost alocată activului trebuie alocată în mod proporțional celorlalte active generatoare de numerar ale unității (grupului de unități).

93. În cazul în care un activ generator de fluxuri nemonetare contribuie la o unitate generatoare de numerar, o proporție a valorii contabile a acelui activ generator de fluxuri nemonetare va fi alocată valorii contabile a unității generatoare de numerar anterior estimării valorii recuperabile a

**unității generatoare de numerar. Valoarea contabilă a activului generator de fluxuri nemonetare trebuie să reflecte orice pierderi din depreciere la data de raportare care au fost determinate în conformitate cu dispozițiile din IPSAS 21.**

94. Dacă valoarea recuperabilă a unui activ individual nu poate fi determinată (a se vedea punctul 78):
- (a) O pierdere din depreciere este recunoscută pentru activ dacă valoarea sa contabilă este mai mare decât cea mai mare valoare dintre valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare și rezultatele procedurilor de alocare descrise la punctele 91-93; și
  - (b) Nu se recunoaște nicio pierdere din depreciere pentru activ dacă unitatea generatoare de numerar căreia îi aparține nu este depreciată. Aceasta se aplică chiar dacă valoarea justă a activului minus costurile generate de vânzare este mai mică decât valoarea sa contabilă.
95. În unele cazuri, activele generatoare de fluxuri nemonetare contribuie la unitățile generatoare de numerar. Prezentul standard prevede ca, în cazul în care o unitate generatoare de numerar care face obiectul unui test de depreciere conține un activ generator de fluxuri nemonetare, respectivul activ generator de fluxuri nemonetare să fie testat pentru depreciere conform dispozițiilor din IPSAS 21. O porțiune din valoarea contabilă a respectivului activ generator de fluxuri nemonetare, ulterior respectivului test pentru depreciere, este inclusă în valoarea contabilă a unității generatoare de numerar. Proporția reflectă măsura în care potențialul de servicii al respectivului activ generator de fluxuri nemonetare contribuie la unitatea generatoare de numerar. Alocarea unei pierderi din depreciere pentru unitatea generatoare de numerar se face apoi pe bază proporțională pentru toate activele generatoare de numerar din unitatea generatoare de numerar, făcând obiectul limitărilor de la punctul 92. Activul generator de fluxuri nemonetare nu face obiectul unei alte pierderi din depreciere în afara celei determinate conform IPSAS 21.
96. [Eliminat]
97. **După aplicarea dispozițiilor de la punctele 91-93 trebuie să se recunoască o datorie pentru orice sumă rămasă dintr-o pierdere din depreciere aferentă unei unități generatoare de numerar dacă și numai dacă acest lucru este impus de un alt standard.**

#### **Testarea pentru depreciere a unităților generatoare de numerar cu fond comercial și interese care nu controlează**

- 97A. În conformitate cu IPSAS 40, entitatea dobânditoare evaluează și recunoaște fondul comercial de la data achiziției drept valoarea cu care suma de la litera (a) depășește suma de la litera (b) de mai jos:

- (a) Valoarea agregată a:
  - (i) Contravalorii transferate evaluate în conformitate cu IPSAS 40, care prevede în general utilizarea valorii juste de la data achiziției;
  - (ii) Valorii oricăror interese care nu controlează în operațiunea dobândită, evaluate în conformitate cu IPSAS 40; și
  - (iii) Într-o achiziție realizată în etape, a valorii juste de la data achiziției a participației în capitalurile proprii deținute anterior de entitatea dobânditoare în operațiunea dobândită.
- (b) Valorile nete de la data achiziției ale activelor identificabile dobândite și ale datoriilor asumate evaluate în conformitate cu IPSAS 40.

#### *Alocarea fondului comercial*

- 97B. Punctul 90A din prezentul standard prevede ca fondul comercial dobândit într-o achiziție să fie alocat fiecărei unități sau fiecărui grup de unități generatoare de numerar a (al) entității dobânditoare care se preconizează să beneficieze din sinergiile combinării, indiferent dacă acelor unități sau grupuri de unități li se atribuie alte active sau datorii ale operațiunii dobândite. Este posibil ca unele dintre sinergiile rezultate dintr-o achiziție să fie alocate unei unități generatoare de numerar în care interesul care nu controlează să nu aibă o participație.

#### *Testarea pentru depreciere*

- 97C. Testarea pentru depreciere implică o comparație a valorii recuperabile a unității generatoare de numerar cu valoarea contabilă a unității generatoare de numerar.
- 97D. Dacă o entitate evaluează interesele care nu controlează ca fiind interesul său proporțional în activele identificabile nete ale unei entități controlate la data achiziției mai degrabă decât la valoarea justă, fondul comercial atribuibil intereselor care nu controlează este cuprins în valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar aferente, dar nu este recunoscut în situațiile financiare consolidate ale entității care controlează. Prin urmare, o entitate trebuie să mărească valoarea contabilă a fondului comercial alocat unității pentru a include fondul comercial atribuibil interesului care nu controlează. Valoarea contabilă ajustată este comparată apoi cu valoarea recuperabilă a unității pentru a determina dacă unitatea generatoare de numerar este depreciată.

#### *Alocarea unei pierderi din depreciere*

- 97E. Punctul 91 prevede ca orice pierdere din depreciere identificată să fie alocată mai întâi pentru reducerea valorii contabile a fondului comercial alocat unității și apoi altor active ale unității în mod proporțional pe baza valorii contabile a fiecărui activ din unitate.



- 97F. Dacă o entitate controlată sau o parte a unei entități controlate cu un interes care nu controlează este ea însăși o unitate generatoare de numerar, pierderea din depreciere este alocată între entitatea care controlează și interesul care nu controlează pe aceeași bază de alocare ca surplusul sau deficitul.
- 97G. Dacă o entitate controlată sau o parte a unei entități controlate cu un interes care nu controlează face parte dintr-o unitate generatoare de numerar mai mare, pierderile din deprecierea fondului comercial sunt alocate părților din unitatea generatoare de numerar care au un interes care nu controlează și părților care nu au acest interes. Pierderile din depreciere trebuie alocate părților unității generatoare de numerar pe baza:
- (a) Valorilor contabile relative ale fondului comercial al părților înainte de depreciere, în măsura în care deprecierea este legată de fondul comercial din unitatea generatoare de numerar; și
  - (b) A valorilor contabile relative ale activelor identificabile nete ale părților înainte de depreciere, în măsura în care deprecierea este legată de activele identificabile din unitatea generatoare de numerar. Orice astfel de depreciere este alocată activelor părților fiecărei unități în mod proporțional pe baza valorii contabile a fiecărui activ al părții respective.

În acele părți care au un interes care nu controlează, pierderea din depreciere este alocată între entitatea care controlează și interesul care nu controlează pe aceeași bază de alocare ca surplusul sau deficitul.

- 97H. Dacă o pierdere din depreciere atribuibilă unui interes care nu controlează este legată de fondul comercial care nu este recunoscut în situațiile financiare consolidate ale entității care controlează (a se vedea punctul 97D), deprecierea nu este recunoscută drept pierdere din deprecierea fondului comercial. În astfel de cazuri, singura pierdere din depreciere care are legătură cu fondul comercial alocat entității care controlează este recunoscută ca o pierdere din deprecierea fondului comercial.

## Reluarea unei pierderi din depreciere

98. Punctele 99-105 stabilesc dispoziții privind reluarea unei pierderi din depreciere recunoscute în perioadele anterioare pentru un activ sau pentru o unitate generatoare de numerar. Aceste dispoziții utilizează termenul „un activ”, dar se aplică, de asemenea, unui activ individual sau unei unități generatoare de numerar. Punctele 106-109 stabilesc dispoziții suplimentare pentru activele individuale, punctele 110 și 111, pentru unitățile generatoare de numerar, iar punctele 111A și 111B, pentru fondul comercial.
99. **La fiecare dată de raportare, o entitate trebuie să evalueze existența indicilor reducerii sau anulării unei pierderi din depreciere recunoscute în perioadele anterioare pentru un activ, altul decât fondul comercial. Dacă există vreun indiciu în acest sens, entitatea trebuie să estimeze valoarea recuperabilă a aceluia activ.**

100. **La evaluarea existenței sau inexistenței unui indiciu că o pierdere din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru un activ, altul decât fondul comercial, nu mai există sau s-a redus, o entitate trebuie să țină cont cel puțin de următoarele indicii:**

**Surse externe de informații**

- (a) **Valoarea de piață a activului a crescut semnificativ în cursul perioadei;**
- (b) **În cursul perioadei au avut loc modificări semnificative cu efect favorabil asupra entității sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat în mediul tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul;**
- (c) **Ratele dobânzilor pe piață sau alte rate de piață ale rentabilității investițiilor au scăzut în timpul perioadei, fiind probabil ca aceste scăderi să afecteze rata de actualizare folosită la calculul valorii de utilizare a unui activ și să ducă la creșterea semnificativă a valorii recuperabile a activului;**

**Surse interne de informații**

- (d) **Modificări semnificative cu efect favorabil asupra entității au avut loc pe parcursul perioadei sau se preconizează că vor avea loc în viitorul apropiat în gradul sau modul în care activul este utilizat sau se preconizează a fi utilizat. Aceste modificări includ costurile suportate de-a lungul perioadei pentru a îmbunătăți sau pentru a spori performanța activului sau pentru a restructura activitatea căreia îi aparține activul;**
  - (dA) **O decizie de reluare a construcției activului, care a fost oprită anterior terminării sau aducerii activului în condiția de a fi folosit; și**
  - (e) **Sunt disponibile dovezi din raportarea internă care indică faptul că performanța economică a activului este sau va fi mai bună decât cea preconizată.**
101. **Indicatorii unei potențiale reduceri a unei pierderi din depreciere de la punctul 100 oglindesc, în principal, indicatorii unei pierderi potențiale din depreciere de la punctul 25.**
102. **Dacă există indicii că o pierdere din depreciere recunoscută pentru un activ, altul decât fondul comercial, nu mai există sau s-a redus, acest lucru poate însemna că (a) durata de viață utilă rămasă, (b) metoda de amortizare a activelor corporale (necorporale) sau (c) valoarea reziduală trebuie revizuită și ajustată în conformitate cu standardul aplicabil activului, chiar dacă nu este reluată nicio pierdere din depreciere pentru activul respectiv.**

103. **O pierdere din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru un activ, altul decât fondul comercial, trebuie reluată dacă și numai dacă s-a produs o modificare a estimărilor utilizate pentru a determina valoarea recuperabilă a activului de la recunoașterea ultimei pierderi din depreciere. Într-o astfel de situație, valoarea contabilă a activului trebuie să crească până la valoarea sa recuperabilă, cu excepția situației prevăzute la punctul 106. Această creștere reprezintă o reluare a unei pierderi din depreciere.**
104. O reluare a unei pierderi din depreciere reflectă o creștere a potențialului de servicii estimat al unui activ fie prin utilizare, fie prin vânzare de la data la care o entitate a recunoscut ultima oară o pierdere din depreciere pentru activul în cauză. Unei entități i se impune să identifice modificarea estimărilor care generează creșterea potențialului de servicii estimat. Exemplele de modificări ale estimărilor includ:
- (a) O modificare a bazei de determinare a valorii recuperabile (adică valoarea recuperabilă se bazează pe valoarea justă minus costurile generate de vânzare sau pe valoarea de utilizare);
  - (b) Dacă valoarea recuperabilă s-a bazat pe valoarea de utilizare, o modificare a valorii sau a plasării în timp a fluxurilor de trezorerie viitoare estimate ori a ratei de actualizare; sau
  - (c) Dacă valoarea recuperabilă s-a bazat pe valoarea justă minus costurile generate de vânzare, o modificare a estimării componentelor valorii juste minus costurile generate de vânzare.
105. Valoarea de utilizare a unui activ poate deveni mai mare decât valoarea contabilă a activului doar pentru că valoarea actualizată a intrărilor de numerar viitoare crește pe măsură ce intrările de numerar viitoare se apropie în timp. Cu toate acestea, potențialul de servicii al activului nu a crescut. De aceea, o pierdere din depreciere nu este reluată doar ca urmare a trecerii timpului (câteodată numită derularea actualizării), chiar dacă valoarea recuperabilă a activului devine mai mare decât valoarea sa contabilă.

#### **Reluarea unei pierderi din depreciere pentru un activ individual sau o clasă de active**

106. **Valoarea contabilă majorată a unui activ, altul decât fondul comercial, atribuibilă reluării unei pierderi din depreciere nu trebuie să depășească valoarea contabilă (după amortizarea activelor corporale (necorporale)) care ar fi fost determinată în cazul în care în exercițiile anterioare nu ar fi fost recunoscută o pierdere din depreciere pentru activul în cauză.**
107. Orice creștere a valorii contabile a unui activ, altul decât fondul comercial, peste valoarea contabilă (după amortizarea activelor corporale (necorporale)) care ar fi fost determinată dacă nicio pierdere din depreciere nu ar fi fost recunoscută

în anii anteriori reprezintă o reevaluare. Pentru contabilizarea unei astfel de reevaluări, o entitate aplică standardul aplicabil pentru activ.

108. **Reluarea unei pierderi din depreciere aferentă unui activ, altul decât fondul comercial, trebuie recunoscută imediat în surplus sau deficit, cu excepția situațiilor în care activul este contabilizat la valoarea reevaluată în conformitate cu un alt standard (de exemplu, în conformitate cu modelul de reevaluare din IPSAS 17 și IPSAS 31). Orice reluare a pierderilor din deprecierea unui activ reevaluat trebuie tratată ca o creștere din reevaluare în conformitate cu acel alt standard.**
- 108A. O reluare a unei pierderi din deprecierea unui activ reevaluat este recunoscută direct în rezerva din reevaluare și crește surplusul din reevaluare pentru acel activ individual în conformitate cu IPSAS 31 sau pentru acea clasă de active în conformitate cu IPSAS 17. Totuși, în măsura în care o pierdere din deprecierea aceluiași activ individual reevaluat sau aceleași clase de active reevaluate a fost recunoscută anterior în surplus sau deficit, o reluare a acelei pierderi din depreciere este, de asemenea, recunoscută în surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 31 sau IPSAS 17.
109. **După recunoașterea unei reluări a unei pierderi din depreciere, cheltuielile cu amortizarea activelor corporale (necorporale) pentru activ trebuie ajustate în perioadele viitoare pentru a se alocă valoarea contabilă revizuită a activului minus valoarea sa reziduală (dacă există) pe o bază sistematică pe perioada duratei de viață utilă rămasă.**

#### **Reluarea unei pierderi din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar**

110. **O reluare a unei pierderi din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar trebuie alocată activelor generatoare de numerar ale unității, cu excepția fondului comercial, proporțional cu valorile contabile ale acelor active. Aceste creșteri ale valorilor contabile trebuie tratate ca reluări ale pierderilor din depreciere pentru activele individuale și recunoscute în conformitate cu punctul 108. Nicio parte din valoarea unei asemenea reluări nu trebuie alocată unui activ generator de fluxuri nemonetare care contribuie cu potențial de servicii la o unitate generatoare de numerar.**
111. **La alocarea reluării unei pierderi din depreciere aferente unei unități generatoare de numerar în conformitate cu punctul 110, creșterea valorii contabile a unui activ nu trebuie să depășească cea mai mică valoare dintre:**
- (a) **Valoarea sa recuperabilă (dacă poate fi determinată); și**
  - (b) **Valoarea contabilă care ar fi fost determinată (după deducerea amortizării activelor corporale (necorporale)) dacă nu ar fi fost recunoscută nicio pierdere din depreciere pentru activ în perioadele anterioare.**

**Valoarea reluării pierderii din depreciere care altfel ar fi fost alocată activului trebuie alocată în mod proporțional celorlalte active ale unității, cu excepția fondului comercial.**

### **Reluarea unei pierderi din depreciere pentru fondul comercial**

- 111A. **O pierdere din depreciere recunoscută pentru fondul comercial nu trebuie reluată într-o perioadă ulterioară.**
- 111B. IPSAS 31 interzice recunoașterea fondului comercial generat intern. Orice creștere a valorii recuperabile a fondului comercial în perioadele următoare recunoașterii unei pierderi din depreciere pentru acel fond comercial este probabil să fie o creștere a fondului comercial generat intern, mai degrabă decât o reluare a pierderii din depreciere recunoscute pentru fondul comercial dobândit.

### **Reclasificarea activelor**

- 112. **Reclasificarea unui activ de la activ generator de numerar la activ generator de fluxuri nemonetare sau de la activ generator de fluxuri nemonetare la activ generator de numerar trebuie să aibă loc numai atunci când există dovada clară că o astfel de reclasificare este adecvată. Doar o reclasificare nu declanșează în mod necesar un test de depreciere sau reluarea unei pierderi din depreciere. La data de raportare ulterioară reclasificării, o entitate trebuie să ia în considerare cel puțin indicatorii menționați la punctul 25.**
- 113. Există condiții în care entitățile din sectorul public ar putea decide că este adecvată reclasificarea unui activ generator de numerar drept activ generator de fluxuri nemonetare. De exemplu, o stație de epurare a apelor uzate a fost construită în principal pentru a epura apa uzată provenită din sectorul industrial de pe o proprietate industrială în scop lucrativ, iar centrala a fost folosită la capacitate excedentară pentru a epura apa provenită dintr-o unitate de locuințe sociale, pentru care nu se percep tarife. Proprietatea industrială a fost închisă și, în viitor, în zona respectivă se vor dezvolta proiecte imobiliare de locuințe sociale. În urma închiderii parcului industrial, entitatea din sectorul public decide să reclasifice stația de epurare a apelor uzate drept activ generator de fluxuri nemonetare.

### **Prezentarea informațiilor**

- 114. **O entitate trebuie să prezinte criteriile stabilite de aceasta pentru a face distincție între activele generatoare de numerar și activele generatoare de fluxuri nemonetare.**
- 115. **O entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare clasă de active:**

- (a) **Valoarea pierderilor din depreciere recunoscute în surplusul sau deficitul perioadei, precum și elementul-rând (elementele-rând) din situația performanței financiare în care sunt incluse acele pierderi din depreciere.**
  - (b) **Valoarea reluărilor pierderilor din depreciere recunoscute în surplusul sau deficitul perioadei, precum și elementul-rând (elementele-rând) din situația performanței financiare în care sunt reluate acele pierderi din depreciere.**
  - (c) **Valoarea pierderilor din deprecierea activelor reevaluate recunoscute direct în surplusul din reevaluare în timpul perioadei; și**
  - (d) **Valoarea reluărilor pierderilor din deprecierea activelor reevaluate recunoscute direct în surplusul din reevaluare în timpul perioadei.**
116. În unele cazuri poate fi neclar dacă obiectivul primar al deținerii unui activ este generarea unei rentabilități comerciale. Raționamentul profesional respectiv este necesar pentru a determina dacă se aplică prezentul standard sau IPSAS 21. Punctul 114 prevede prezentarea criteriilor folosite pentru distingerea între activele generatoare de numerar și cele generatoare de fluxuri nemonetare.
117. O clasă de active reprezintă o grupare de active de natură sau funcție similară în cadrul operațiunilor unei entități, care este prezentată ca un element unic în scopul prezentării de informații în situațiile financiare.
118. Informațiile prevăzute la punctul 115 pot fi prezentate împreună cu alte informații prezentate pentru clasele de active. De exemplu, aceste informații pot fi incluse în reconcilierea valorii contabile a imobilizărilor corporale dintre începutul și sfârșitul perioadei, în conformitate cu IPSAS 17.
119. **O entitate care raportează informații pe segmente în conformitate cu IPSAS 18, *Raportarea pe segmente*, trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare segment raportat pe baza unui format de raportare al unei entități:**
- (a) **Valoarea pierderilor din depreciere recunoscute în surplusul sau deficitul din timpul perioadei; și**
  - (b) **Valoarea reluărilor pierderilor din depreciere recunoscute în surplusul sau deficitul din timpul perioadei.**
120. **O entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare pierdere semnificativă din depreciere recunoscută sau reluată în cursul perioadei aferentă unui activ generator de numerar (inclusiv fondul comercial) sau unei unități generatoare de numerar:**
- (a) **Evenimentele și circumstanțele care au condus la recunoașterea sau reluarea pierderii din depreciere;**

- (b) **Valoarea pierderii din depreciere recunoscute sau reluate;**
  - (c) **Pentru un activ generator de numerar:**
    - (i) **Natura activului; și**
    - (ii) **Dacă entitatea raportează informații pe segmente în conformitate cu IPSAS 18, segmentul de raportare căruia îi aparține activul, pe baza unui format de raportare al entității.**
  - (d) **Pentru o unitate generatoare de numerar:**
    - (i) **O descriere a unității generatoare de numerar (de exemplu, dacă este o linie de producție, o uzină, o activitate a întreprinderii, o zonă geografică sau un segment de raportare);**
    - (ii) **Valoarea pierderii din depreciere recunoscute sau reluate pe clase de active și, dacă entitatea raportează informații pe segmente în conformitate cu IPSAS 18, pe segmente de raportare pe baza unui format de raportare al entității; și**
    - (iii) **Dacă de la ultima estimare a valorii recuperabile a unității generatoare de numerar s-a modificat agregarea activelor pentru identificarea unității generatoare de numerar (dacă există), o descriere a modalității trecute și prezente de agregare a activelor, precum și motivele pentru modificarea modului în care unitatea generatoare de numerar este identificată.**
  - (e) **Dacă valoarea recuperabilă a activului (unității generatoare de numerar) este valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare sau valoarea sa de utilizare;**
  - (f) **Dacă valoarea recuperabilă este valoarea justă minus costurile generate de vânzare, baza utilizată pentru a determina valoarea justă minus costurile generate de vânzare (de exemplu, dacă valoarea justă a fost determinată în funcție de o piață activă); și**
  - (g) **Dacă valoarea recuperabilă este valoarea de utilizare, rata (ratele) de actualizare utilizată (utilizate) pentru estimările curente și pentru estimările anterioare (dacă există) ale valorii de utilizare.**
121. **O entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru pierderile agregate din depreciere și reluările agregate ale pierderilor din depreciere recunoscute în timpul perioadei pentru care nu s-au prezentat informații în conformitate cu punctul 120:**
- (a) **Principalele clase de active afectate de pierderile din depreciere și principalele clase de active afectate de reluările pierderilor din depreciere; și**

- (b) **Principalele evenimente și circumstanțe care au condus la recunoașterea acestor pierderi din depreciere și reluări ale pierderilor din depreciere.**
122. O entitate este încurajată să prezinte ipotezele utilizate pentru a determina valoarea recuperabilă a activelor în cursul perioadei. Cu toate acestea, punctul 123 îi impune unei entități prezentarea de informații privind estimările folosite pentru a evalua valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar atunci când fondul comercial sau o imobilizare necorporală cu o durată de viață utilă nedeterminată este inclus(ă) în valoarea contabilă a unității.
- 122A. **Dacă, în conformitate cu punctul 90E, orice parte din fondul comercial dobândit într-o achiziție în decursul perioadei nu a fost alocată unei unități generatoare de numerar (unui grup de unități) la finalul perioadei de raportare, valoarea fondului comercial nealocat trebuie prezentată împreună cu motivele pentru care valoarea respectivă rămâne nealocată.**

**Prezentarea estimărilor utilizate pentru a evalua valorile recuperabile ale unităților generatoare de numerar care conțin imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată**

123. O entitate trebuie să prezinte informațiile prevăzute la literele (a)-(f) pentru fiecare unitate generatoare de numerar (fiecare grup de unități) pentru care valoarea contabilă a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată alocate acelei unități (acelui grup de unități) este semnificativă în comparație cu valoarea contabilă totală a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată ale entității:
- (a) Valoarea contabilă a fondului comercial alocat unității (grupului de unități);
  - (b) Valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată alocate unității (grupului de unități);
  - (c) Baza pe care a fost determinată valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) (adică valoarea de utilizare sau valoarea justă minus costurile generate de vânzare);
  - (d) Dacă valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) se bazează pe valoarea de utilizare:
    - (i) O descriere a fiecărei ipoteze principale pe care se bazează previziunile conducerii cu privire la fluxurile de trezorerie pentru perioada acoperită de cele mai recente bugete/prognoze. Ipotezele principale sunt acelea la care valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) este cea mai sensibilă;



- (ii) **O descriere a abordării pe care conducerea o are cu privire la determinarea valorii (valorilor) atribuite fiecărei ipoteze principale, dacă acea valoare (acele valori) reflectă experiența anterioară sau, în cazul în care este adecvat, dacă este consecventă (sunt consecvente) cu sursele externe de informații, iar în caz contrar, modul în care diferă de experiența anterioară sau de sursele externe de informații;**
  - (iii) **Perioada pentru care conducerea a prevăzut fluxurile de trezorerie pe baza bugetelor/prognozelor financiare aprobate de conducere și, atunci când s-a utilizat o perioadă mai mare de cinci ani pentru o unitate (un grup de unități) generatoare de numerar, o explicație privind motivele pentru care se justifică o perioadă mai mare;**
  - (iv) **Rata de creștere utilizată pentru a extrapola previziunile fluxurilor de trezorerie dincolo de perioada acoperită de cele mai recente bugete/prognoze, alături de justificarea utilizării oricărei rate de creștere care depășește rata de creștere medie pe termen lung pentru produse, sectoare de activitate, țara sau țărilor în care activează entitatea sau pentru piața căreia îi este destinat(ă) unitatea (grupul de unități); și**
  - (v) **Rata (ratele) de actualizare aplicată (aplicate) previziunilor fluxurilor de trezorerie.**
- (e) **Dacă valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) este bazată pe valoarea justă minus costurile generate de vânzare, metodologia utilizată pentru a determina valoarea justă minus costurile generate de vânzare. Dacă valoarea justă minus costurile generate de vânzare în cazul unei unități nu este determinată folosind un preț observabil pe piață, următoarele informații trebuie, de asemenea, prezentate:**
- (i) **O descriere a fiecărei ipoteze principale pe care conducerea a utilizat-o pentru determinarea valorii juste minus costurile generate de vânzare. Ipotezele principale sunt acelea la care valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) este cea mai sensibilă; și**
  - (ii) **O descriere a abordării conducerii cu privire la determinarea valorii (valorilor) atribuite fiecărei ipoteze principale, dacă acea valoare (acele valori) reflectă experiența anterioară sau, atunci când este adecvat, dacă este consecventă (sunt consecvente) cu sursele externe de informații, și, în caz contrar, modul în care diferă față de, și cauzele diferențelor în raport cu, experiența anterioară sau sursele externe de informații.**

**Dacă valoarea justă minus costurile generate de vânzare se determină prin utilizarea previziunilor actualizate ale fluxurilor de trezorerie, trebuie prezentate, de asemenea, următoarele informații:**

- (iii) **Perioada pentru care conducerea a realizat previziunile fluxurilor de trezorerie;**
  - (iv) **Rata de creștere utilizată pentru extrapolarea previziunilor fluxurilor de trezorerie; și**
  - (v) **Rata (ratele) de actualizare aplicată (aplicate) previziunilor fluxurilor de trezorerie.**
- (f) **Dacă o modificare posibilă în mod rezonabil a unei ipoteze principale utilizate de conducere pentru a determina valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) ar face ca valoarea contabilă a unității să depășească valoarea sa recuperabilă:**
- (i) **Valoarea cu care valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) ar depăși valoarea sa contabilă;**
  - (ii) **Valoarea atribuită ipotezei principale; și**
  - (iii) **Valoarea cu care valoarea atribuită ipotezei principale trebuie să se modifice, după încorporarea oricăror efecte ale acelei modificări asupra celorlalte variabile utilizate pentru a determina valoarea recuperabilă, astfel încât valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) să fie egală cu valoarea sa contabilă.**

124. **Dacă doar o parte sau toată valoarea contabilă a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată este alocată mai multor unități generatoare de numerar (grupuri de unități), iar valoarea astfel alocată fiecărei unități (fiecărui grup de unități) nu este semnificativă în comparație cu valoarea contabilă totală a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată ale entității, acest fapt trebuie prezentat, împreună cu valoarea contabilă agregată a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată alocate acelor unități (grupuri de unități). În plus, dacă valorile recuperabile ale acelor unități (grupuri de unități) se bazează pe aceleași ipoteze principale, iar valoarea contabilă agregată a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată alocate lor este semnificativă în comparație cu valoarea contabilă totală a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată ale entității, entitatea trebuie să prezinte acest fapt, împreună cu:**

- (a) Valoarea contabilă agregată a fondului comercial alocată acestor unități (grupuri de unități);
- (b) Valoarea contabilă agregată a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată alocată acelor unități (grupuri de unități);
- (c) O descriere a ipotezei (ipotezelor) principale;
- (d) O descriere a abordării pe care conducerea o are cu privire la determinarea valorii (valorilor) atribuite ipotezei (ipotezelor) principale, dacă acea valoare (acele valori) reflectă experiența anterioară sau, în cazul în care este adecvat, dacă este consecventă (sunt consecvente) cu sursele externe de informații, și, în caz contrar, modul în care și motivul pentru care diferă de experiența anterioară sau de sursele externe de informații;
- (e) Dacă o modificare posibilă în mod rezonabil a unei ipoteze principale (a unor ipoteze principale) ar face ca totalul valorilor contabile ale unităților (grupurilor de unități) să depășească totalul valorilor lor recuperabile:
  - (i) Valoarea cu care totalul valorilor recuperabile ale unităților (grupurilor de unități) depășește totalul valorilor lor contabile;
  - (ii) Valoarea atribuită (valorile atribuite) ipotezei (ipotezelor) principale; și
  - (iii) Valoarea cu care valoarea atribuită (valorile atribuite) ipotezei (ipotezelor) principale trebuie să se modifice, după încorporarea oricăror efecte ale acelei modificări asupra celorlalte variabile utilizate pentru a determina valoarea recuperabilă, astfel încât totalul valorilor recuperabile ale unităților (grupurilor de unități) să fie egal cu totalul valorilor lor contabile.

125. Cele mai recente calcule detaliate aferente valorii recuperabile a unei unități generatoare de numerar (unui grup de unități) pentru o perioadă precedentă pot, în conformitate cu punctul 37 sau 90O, să fie reportate și folosite în testul de depreciere pentru acea unitate (acel grup de unități) în perioada actuală, cu condiția să fie îndeplinite anumite criterii. Într-o astfel de situație, informațiile pentru acea unitate (acel grupuri de unități) încorporate în prezentările prevăzute la punctele 123 și 124 se referă la calculele reportate aferente valorii recuperabile.

## Data intrării în vigoare

126. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 aprilie 2009 sau ulterior

- acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 aprilie 2009, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 126A. **Punctele 25 și 100 au fost modificate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* emis în ianuarie 2010. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente prospectiv pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2011 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date în cazul în care o entitate aplică, de asemenea, amendamentele la punctele 12, 13, 29, 40, 57, 59, 62, 62A, 62B, 63, 66 și 101A din IPSAS 16 în același timp. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2011, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 126B. **Punctul 123 a fost modificat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri* emis în ianuarie 2010. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2011 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2011, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 126C. **IPSAS 31 a modificat punctul 2 litera (h). O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 aprilie 2011 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 31 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 aprilie 2011, amendamentul trebuie aplicat și pentru acea perioadă anterioară.**
- 126D. **Punctul 127 a fost modificat de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 33 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, atunci amendamentul trebuie aplicat și pentru acea perioadă anterioară.**
- 126E. **IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, și IPSAS 37, *Angajamente comune*, emise în ianuarie 2015, au modificat punctul 12. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament atunci când aplică IPSAS 35 și IPSAS 37.**
- 126F. **Punctele 2 și 8 au fost modificate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o**

perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

- 126G. Punctele 3 și 4 au fost eliminate, iar punctele 5 și 18 au fost modificate de documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 126H. Documentul *Deprecierea activelor reevaluate* (Amendamente la IPSAS 21 și IPSAS 26) a modificat punctele 2, 73, 108, 115 și 124, a eliminat punctele 6 și 11 și a adăugat punctele 73A și 108A. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente prospectiv pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectivele amendamente pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 126I. Punctul 2 a fost modificat de IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*, emis în iulie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 39.
- 126J. Punctele 2, 23, 71, 76, 88, 91, 92, 98-100, 102, 103, 106-108, 110, 111, 120, 122 și 123-125 au fost modificate, punctele 18A, 20A, 90A-90O, 97A-97H, 111A, 111B și 122A au fost adăugate, iar punctele 7 și 96 au fost eliminate de IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2019, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 40.
- 126K. Punctele 2, 9 și 12 au fost modificate de IPSAS 41, emis în august 2018. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2022 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2022, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 41.

- 126L. **Punctele 73A și 108A au fost modificate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2019*, emis în ianuarie 2020. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2021 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date.**
127. Atunci când o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente conform definiției din IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, în scopuri de raportare financiară ulterior acestei date de intrare în vigoare, prezentul standard se aplică situațiilor financiare anuale ale entității care acoperă perioadele care încep la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acestei date.

## Îndrumări de aplicare

*Prezenta anexă este parte integrantă din IPSAS 26.*

### **Utilizarea tehnicilor valorii actualizate la evaluarea valorii de utilizare**

*Prezentele îndrumări folosesc termenul „activ”, dar se aplică, de asemenea, unui grup de active care formează o unitate generatoare de numerar.*

#### *Componentele evaluării valorii actualizate*

AG1. Următoarele elemente pun în lumină diferențele economice dintre activele generatoare de numerar:

- (a) O estimare a fluxului de trezorerie viitor sau, în situații mai complexe, a seriei de fluxuri de trezorerie viitoare pe care entitatea se așteaptă să le obțină de la activul respectiv;
- (b) Preconizările cu privire la variațiile posibile ale valorii sau plasării în timp a fluxurilor de trezorerie respective;
- (c) Valoarea-timp a banilor, în funcție de rata actuală a dobânzii la plasmamentele fără risc de pe piață;
- (d) Prețul suportării incertitudinii inerente activului; și
- (e) Alți factori, nu întotdeauna identificabili (precum lichiditatea), pe care participanții pe piață i-ar lua în calcul la estimarea valorii fluxurilor de trezorerie viitoare pe care entitatea se așteaptă să le obțină de la activul respectiv.

AG2. Prezenta anexă pune în balanță două modalități de a calcula valoarea actualizată, fiecare dintre ele putând fi folosită pentru a estima valoarea de utilizare a unui activ, în funcție de circumstanțe. Abordarea tradițională încorporează ajustările pentru factorii (b)-(e) prezentați la punctul A1 în rata de actualizare. În conformitate cu abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate, factorii (b), (d) și (e) sunt utilizați pentru a efectua anumite ajustări astfel încât să se obțină fluxuri de trezorerie preconizate ajustate în funcție de riscurile specifice. Indiferent de abordarea adoptată de o entitate pentru a reflecta preconizările în ceea ce privește posibilele variații ale valorii sau plasării în timp a fluxurilor de trezorerie viitoare, rezultatul trebuie să reflecte valoarea actualizată preconizată a fluxurilor de trezorerie viitoare, adică media ponderată a tuturor rezultatelor posibile.

#### *Principii generale*

AG3. Tehnicile folosite pentru a estima fluxurile de trezorerie viitoare și ratele dobânzilor vor varia de la o situație la alta în funcție de situația activului respectiv.

Cu toate acestea, următoarele principii generale guvernează aplicarea tehnicilor valorii actualizate la evaluarea activelor:

- (a) Ratele dobânzilor folosite pentru a actualiza fluxurile de trezorerie ar trebui să reflecte ipoteze care sunt conforme cu cele inerente fluxurilor de trezorerie estimate. Altminteri, efectele unor ipoteze pot fi luate în considerare de două ori sau pot fi ignorate. De exemplu, o rată de actualizare de 12% ar putea fi aplicată fluxurilor de trezorerie contractuale ale unui împrumut de primit. Rata reflectă preconizările cu privire la problemele de rambursare care pot apărea la împrumuturi cu anumite caracteristici. Aceași rată de 12% nu trebuie folosită pentru a actualiza fluxurile de trezorerie preconizate, pentru că acele fluxuri de trezorerie reflectă deja ipotezele legate de problemele de rambursare viitoare.
- (b) Fluxurile de trezorerie estimate și ratele de actualizare ar trebui să fie neutre și să nu reflecte factori care nu au legătură cu activul în cauză. De exemplu, evaluarea nu este neutră atunci când se subapreciază intenționat fluxurile de trezorerie nete estimate pentru a îmbunătăți rentabilitatea viitoare aparentă a unui activ.
- (c) Fluxurile de trezorerie estimate sau ratele de actualizare trebuie să reflecte mai degrabă gama de rezultate posibile decât o singură valoare, foarte probabil cea mai mică sau cea mai mare valoare posibilă.

*Abordări ale valorii actualizate – abordarea tradițională și abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate*

### **Abordarea tradițională**

- AG4. Aplicațiile contabile ale valorii actualizate au folosit în mod tradițional un singur set de fluxuri de trezorerie estimate și o singură rată de actualizare, de multe ori descrisă drept rata corespunzătoare riscului. De fapt, abordarea tradițională presupune că o singură convenție a ratei de actualizare poate încorpora toate preconizările legate de fluxurile de trezorerie viitoare și de prima de risc adecvată. Prin urmare, abordarea tradițională pune cel mai mult accentul pe selectarea ratei de actualizare.
- AG5. În anumite situații, cum ar fi cele în care active comparabile pot fi observate pe piață, o abordare tradițională este destul de ușor de aplicat. Pentru activele cu fluxuri de trezorerie contractuale, această abordare este consecventă cu modul în care participanții pe piață descriu activele, precum în cazul unei obligațiuni cu 12% dobândă.
- AG6. Cu toate acestea, abordarea tradițională nu poate trata în mod adecvat unele probleme complexe de evaluare, cum ar fi evaluarea activelor nefinanciare pentru care nu există o piață a articolului sau a unui articol similar. Căutarea corectă a ratei corespunzătoare riscului prevede analizarea a cel puțin două elemente – un



activ care există pe piață și care are o rată observabilă a dobânzii și activul care este evaluat. Rata de actualizare adecvată pentru fluxurile de trezorerie care sunt evaluate trebuie dedusă din rata observabilă a dobânzii celui alt activ de pe piață. Pentru a face această deducție, caracteristicile fluxurilor de trezorerie ale celui alt activ trebuie să fie similare cu cele ale activului care este evaluat. Prin urmare, cel care evaluează trebuie să facă următoarele:

- (a) Să identifice setul de fluxuri de trezorerie care vor fi actualizate;
- (b) Să identifice un alt activ de pe piață care pare a avea caracteristici similare ale fluxurilor de trezorerie;
- (c) Să compare ansamblurile fluxurilor de trezorerie ale celor două elemente pentru a se asigura că sunt similare (de exemplu, sunt ambele ansambluri de fluxuri de trezorerie contractuale sau unul este contractual și celălalt este estimat?);
- (d) Să evalueze dacă un element conține un aspect care nu este prezent în celălalt (de exemplu, este unul mai puțin lichid decât celălalt?); și
- (e) Să evalueze probabilitatea ca ambele ansambluri de fluxuri de trezorerie să se comporte (adică să varieze) în mod similar în condiții economice schimbătoare.

### **Abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate**

- AG7. Abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate este, în unele situații, un instrument de evaluare mai eficient decât abordarea tradițională. În efectuarea unei evaluări, abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate utilizează toate preconizările cu privire la fluxurile de trezorerie posibile în loc de unicul, cel mai probabil, flux de trezorerie. De exemplu, un flux de trezorerie poate să fie de 100 u.m.<sup>2</sup>, 200 u.m. sau 300 u.m., cu probabilități de 10%, 60% și respectiv 30%. Fluxul de trezorerie preconizat este de 220 u.m. Abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate diferă astfel de abordarea tradițională, deoarece se concentrează pe analiza directă a fluxurilor de trezorerie respective și pe declarații mai explicite ale ipotezelor folosite în evaluare.
- AG8. De asemenea, abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate permite utilizarea tehnicilor valorii actualizate atunci când plasarea în timp a fluxurilor de trezorerie este incertă. De exemplu, un flux de trezorerie de 1.000 u.m. poate fi primit peste un an, peste doi ani sau peste trei ani, cu probabilități de 10%, 60% și respectiv 30%. Exemplul de mai jos arată calculele pentru valoarea actualizată preconizată în acea situație.

---

<sup>2</sup> În acest exemplu, precum și în altele, valorile monetare sunt exprimate în unități monetare (u.m.).

Valoarea actualizată de 1.000 u.m. peste 1 an la 5%	952,38 u.m.	
Probabilitate	10%	95,24 u.m.
Valoarea actualizată de 1.000 u.m. peste 2 ani la 5,25%	902,73 u.m.	
Probabilitate	60%	541,64 u.m.
Valoarea actualizată de 1.000 u.m. peste 3 ani la 5,50%	851,61 u.m.	
Probabilitate	30%	255,48 u.m.
Valoarea actualizată preconizată		<u>892,36 u.m.</u>

- AG9. Valoarea actualizată preconizată de 892,36 u.m. diferă de noțiunea tradițională a celei mai bune estimări de 902,73 u.m. (probabilitatea de 60%). În acest exemplu, calculul tradițional al valorii actualizate necesită o decizie în legătură cu care dintre plasările în timp ale fluxurilor de trezorerie să fie utilizată și, în consecință, nu ar reflecta probabilitățile altor plasări în timp. Aceasta se întâmplă pentru că rata de actualizare dintr-un calcul tradițional al valorii actualizate nu poate reflecta incertitudinile legate de plasarea în timp.
- AG10. Utilizarea probabilităților este un element esențial al abordării fluxurilor de trezorerie preconizate. Unii se întreabă dacă a atribui o probabilitate unor estimări foarte subiective nu sugerează cumva o precizie mai mare decât există de fapt. Cu toate acestea, aplicarea corectă a abordării tradiționale (așa cum este descrisă la punctul AG6) impune aceleași estimări și același grad de subiectivitate fără a oferi transparența calculelor din abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate.
- AG11. Multe estimări făcute în practica curentă încorporează deja neoficial elementele fluxurilor de trezorerie preconizate. În plus, contabilii se confruntă adesea cu nevoia de a evalua un activ folosind informații limitate despre probabilitățile eventualelor fluxuri de trezorerie. De exemplu, un contabil s-ar putea confrunța cu următoarele situații:
- Valoarea estimată este undeva între 50 u.m. și 250 u.m., dar nicio valoare din gamă nu este mai probabilă decât alta. Pe baza acestei informații limitate, fluxul de trezorerie preconizat estimat este de 150 u.m.  $[(50 + 250)/2]$ ;
  - Valoarea estimată este undeva între 50 u.m. și 250 u.m., iar cea mai probabilă valoare este de 100 u.m. Cu toate acestea, probabilitatea fiecărei valori este necunoscută. Pe baza acestor informații limitate, fluxul de trezorerie preconizat estimat este de 133,33 u.m.  $[(50 + 100 + 250)/3]$ ; sau
  - Valoarea estimată va fi de 50 u.m. (10% probabilitate), 250 u.m. (30% probabilitate) sau 100 u.m. (60% probabilitate). Pe baza acestor informații limitate, fluxul de trezorerie preconizat estimat este de 140 u.m.  $[(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$ .

În fiecare caz este probabil ca fluxul de trezorerie preconizat estimat să ofere o estimare mai bună a valorii de utilizare decât valoarea minimă, cel mai probabil, sau decât valoarea maximă luată singură.

- AG12. Aplicarea abordării fluxurilor de trezorerie preconizate face obiectul unei constrângeri cost-beneficiu. În anumite cazuri, o entitate poate avea acces la date mai detaliate și poate fi capabilă să elaboreze mai multe scenarii privind fluxurile de trezorerie. În alte cazuri s-ar putea ca o entitate să nu poată elabora decât declarații generale despre variabilitatea fluxurilor de trezorerie, altfel ar suporta costuri substanțiale. Entitatea trebuie să pună în balanță costurile pentru obținerea informațiilor suplimentare cu fiabilitatea suplimentară pe care acea informație o va aduce evaluării.
- AG13. Unii susțin că tehnicile care folosesc fluxurile de trezorerie preconizate sunt nepotrivite pentru evaluarea unui singur articol sau a unui articol cu un număr limitat de rezultate posibile. Ei oferă un exemplu de articol cu două rezultate posibile: o probabilitate de 90% ca fluxurile de trezorerie să fie de 10 u.m. și o probabilitate de 10% ca fluxurile de trezorerie să fie de 1.000 u.m. Ei arată că fluxurile de trezorerie preconizate în acest exemplu sunt de 109 u.m. și susțin că rezultatul nu reprezintă niciuna dintre sumele care ar putea fi plătite în final.
- AG14. Asemenea afirmații reflectă un dezacord de bază cu privire la obiectivul evaluării. Dacă obiectivul este centralizarea costurilor care urmează să fie suportate, este posibil ca fluxurile de trezorerie preconizate să nu producă o estimare exactă a costului preconizat. Cu toate acestea, prezentul standard se ocupă de evaluarea valorii recuperabile a unui activ. Este puțin probabil ca valoarea recuperabilă a activului din acest exemplu să fie de 10 u.m., cu toate că acesta este cel mai probabil flux de trezorerie. Aceasta se întâmplă deoarece o evaluare de 10 u.m. nu include incertitudinea fluxului de trezorerie în evaluarea activului. În schimb, fluxul de trezorerie incert este prezentat ca și cum ar fi un flux de trezorerie cert. Nicio entitate rațională nu ar vinde un activ cu aceste caracteristici pentru 10 u.m.

#### *Rata de actualizare*

- AG15. Indiferent de abordarea folosită de o entitate pentru a evalua valoarea de utilizare a unui activ, ratele dobânzilor utilizate pentru a actualiza fluxurile de trezorerie nu trebuie să reflecte riscurile pentru care fluxurile de trezorerie estimate au fost deja ajustate. Altminteri, efectul unora dintre ipoteze va fi luat în calcul de două ori.
- AG16. Atunci când o rată specifică activului nu este direct disponibilă pe piață, o entitate utilizează înlocuitori pentru a estima rata de actualizare. Scopul este acela de a estima, pe cât posibil, o evaluare a pieței a:
- (a) Valorii-timp a banilor pentru perioadele până la finalul duratei de viață utilă a activului; și

- (b) Factorilor (b), (d) și (e) descriși la punctul AG1, în măsura în care acei factori nu au condus la ajustări pentru a ajunge la fluxurile de trezorerie estimate.

AG17. Ca punct de pornire în elaborarea unei asemenea estimări, entitatea ar putea să ia în considerare următoarele rate:

- (a) Costul mediu ponderat al capitalului entității determinat utilizând tehnici cum ar fi Modelul de determinare a valorii activelor de capital;
- (b) Rata marginală de împrumut a entității; și
- (c) Alte rate ale împrumuturilor de pe piață.

AG18. Totuși, aceste rate trebuie ajustate:

- (a) Pentru a reflecta felul în care piața ar evalua riscurile specifice asociate fluxurilor de trezorerie estimate ale activului; și
- (b) Pentru a exclude riscurile care nu sunt relevante pentru fluxurile de trezorerie estimate ale activului sau pentru care fluxurile de trezorerie estimate au fost ajustate.

Trebuie acordată atenție riscurilor cum sunt riscul de țară, riscul de schimb valutar și riscul de preț.

AG19. Rata de actualizare este independentă de structura capitalului entității și de felul în care entitatea a finanțat cumpărarea activului, deoarece fluxurile de trezorerie viitoare preconizate să survină de la un activ nu depind de felul în care entitatea a finanțat cumpărarea aceluiași activ.

AG20. Punctul 68 prevede ca rata de actualizare folosită să fie o rată înainte de impozitare. Prin urmare, atunci când baza utilizată pentru a estima rata de actualizare este postimpozitare, acea bază este ajustată pentru a reflecta o rată înainte de impozitare.

AG21. În mod normal, o entitate folosește o singură rată de actualizare pentru estimarea valorii de utilizare a unui activ. Cu toate acestea, o entitate folosește rate de actualizare distincte pentru perioade viitoare diferite atunci când valoarea de utilizare este sensibilă la diferența de risc a diferitelor perioade sau la structura termenelor ratelor dobânzilor.

**Amendamente la alte IPSAS-uri**

[Eliminată]

## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 26.*

### Elaborarea IPSAS 26 pe baza versiunii revizuite a IAS 36 emise de IASB în 2004

#### *Introducere*

- BC1. Programul IPSASB de convergență cu IFRS-urile este un element important în programul de lucru al IPSASB. Politica IPSASB este ca IPSAS-urile pe bază de angajamente să fie convergente cu IFRS-urile emise de către IASB atunci când este adecvat pentru entitățile din sectorul public.
- BC2. IPSASB a emis în decembrie 2004 IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*. IPSAS 21 prescrie procedurile pe care le aplică o entitate pentru a determina dacă un activ generator de fluxuri nemonetare este depreciat și stabilește modul în care deprecierea este recunoscută și evaluată. Majoritatea activelor din sectorul public sunt generatoare de fluxuri nemonetare, iar dispozițiile de recunoaștere și de evaluare dezvoltate prezintă un număr de diferențe în IPSAS 21 față de Standardul Internațional de Contabilitate IAS 36, *Deprecierea activelor*.

#### *Necesitatea prezentului standard*

- BC3. În IPSAS 21 li s-a recomandat cititorilor să consulte IAS 36 (a) pentru a stabili dacă activele generatoare de numerar au fost depreciate și (b) pentru contabilizarea recunoașterii și evaluării oricărei depreciere. Există beneficii privind încorporarea dispozițiilor și îndrumărilor cu privire la deprecierea activelor generatoare de numerar într-un IPSAS, astfel încât entitățile din sectorul public nu trebuie să consulte IAS 36 atunci când o entitate deține active generatoare de numerar. În plus, există un număr de aspecte din sectorul public legate de depreciere. Acestea sunt:
- (a) Dacă imobilizările corporale generatoare de numerar reportate în conformitate cu modelul de reevaluare din IPSAS 17, *Imobilizări corporale*, trebuie să fie incluse în domeniul de aplicare;
  - (b) Diferențierea activelor generatoare de numerar de cele generatoare de fluxuri nemonetare;
  - (c) Reclasificarea activelor generatoare de numerar în active generatoare de fluxuri nemonetare și viceversa; și
  - (d) Tratatamentul în scopuri de depreciere al activelor generatoare de fluxuri nemonetare din unitățile generatoare de numerar.

*Excluderea din domeniul de aplicare a imobilizărilor corporale reportate la valori reevaluate și a imobilizărilor necorporale care sunt reevaluate în mod regulat la valoarea justă*

- BC4. La momentul în care prezentul standard a fost aprobat în februarie 2008, domeniul de aplicare al IPSAS 21 excludea imobilizările corporale generatoare de fluxuri nemonetary reportate la valori reevaluate în conformitate cu modelul de reevaluare din IPSAS 17. Baza pentru concluzii din IPSAS 21 stipulează că IPSASB consideră că activele reportate la valori reevaluate în conformitate cu modelul de reevaluare din IPSAS 17 vor fi reevaluate cu suficientă regularitate încât să se asigure (a) reportarea lor la o valoare care nu diferă semnificativ de valoarea lor justă la data de raportare și (b) că orice depreciere va fi luată în considerare la evaluarea respectivă. Astfel, IPSASB a luat în considerare dacă o excludere similară din domeniul de aplicare ar putea fi inclusă în prezentul standard.
- BC5. IPSASB a admis faptul că imobilizările corporale deținute conform modelului de reevaluare intră sub incidența IAS 36 și a luat în considerare faptul dacă îndrumările privind determinarea pierderilor din depreciere pentru astfel de active sunt adecvate sau nu pentru entitățile din sectorul public cu active din cadrul modelului de reevaluare. IPSASB a observat că în IAS 36, în cazurile în care valoarea justă a unui element de imobilizări corporale reprezintă valoarea sa de piață, valoarea maximă a unei pierderi din depreciere este reprezentată de costurile de cedare. În Baza pentru concluzii la IPSAS 21 este prevăzut faptul că „IPSASB este de părere că, în majoritatea cazurilor, acestea nu vor fi importante și, din punct de vedere practic, nu este necesar să se evalueze valoarea recuperabilă a serviciilor unui activ și să se recunoască o pierdere din depreciere pentru costurile de cedare a unui activ generator de fluxuri nemonetary”. IPSASB a considerat că este puțin probabil ca pentru activele generatoare de numerar să fie importante costurile de cedare.
- BC6. Pentru activele generatoare de numerar specializate ale căror valori juste nu au fost derivate din valoarea de piață, IAS 36 prevede estimarea recuperabilității prin valoarea de utilizare. Datorită faptului că valoarea de utilizare se bazează pe previziunile fluxurilor de trezorerie, aceasta poate fi semnificativ mai mare sau mai mică decât valoarea contabilă. Această analiză este relevantă și în sectorul public. Cu toate acestea, este discutabil dacă entitățile din sectorul public dețin active specializate care corespund definiției unui activ generator de numerar din prezentul standard.
- BC7. IPSASB rămâne de părere că impunerea unei dispoziții de a testa pentru depreciere în plus față de dispoziția existentă din IPSAS 17 ar fi oneroasă, adică activele vor fi reevaluate cu suficientă regularitate astfel încât să se asigure reportarea acestora la o valoare care nu este semnificativ diferită de valoarea lor justă la data de raportare. Astfel, pentru a echilibra situația, IPSASB a concluzionat

că este mai importantă conformitatea cu IPSAS 21 decât convergența cu IAS 36 și că imobilizările corporale reportate conform modelului de reevaluare din IPSAS 17 trebuie să fie excluse din domeniul de aplicare al prezentului standard. În conformitate cu abordarea față de imobilizările corporale, imobilizările necorporale care sunt în mod curent reevaluate la valoarea justă sunt, de asemenea, excluse din domeniul de aplicare.

### ***Deprecierea activelor reevaluate (Amendamente la IPSAS 21 și IPSAS 26)***

- BC7A. Ca o consecință a solicitărilor primite din partea jurisdicțiilor care aplică IPSAS-urile, în 2015 IPSASB a revizuit decizia sa inițială de a exclude imobilizările corporale și imobilizările necorporale din domeniul de aplicare al IPSAS 26.
- BC7B. IPSASB a considerat că motivația descrisă la punctele BC5 și BC6 pentru diferitele dispoziții din IPSAS 26 și IAS 36 a rămas în continuare solidă. IPSASB a recunoscut perspectiva că deprecierea vor fi luate în considerare în efectuarea reevaluărilor activelor pentru a se asigura faptul că valorile contabile nu diferă semnificativ de valoarea justă, așa cum prevede punctul 44 din IPSAS 17 și punctul 74 din IPSAS 31.
- BC7C. IPSASB a recunoscut, de asemenea, faptul că a fost ambiguu dacă pierderile din depreciere și reluările pierderilor din depreciere sunt reevaluări, având în vedere faptul că sunt contabilizate într-o manieră asemănătoare. Punctul 51 din IPSAS 17 prevede ca o întreagă clasă de active să fie reevaluată dacă un element de imobilizări corporale care aparține acelei clase este reevaluat. Prin urmare, dacă pierderile din depreciere și reluările pierderilor din depreciere sunt interpretate drept reevaluări, consecințele sunt oneroase. IPSASB a considerat că ar trebui să remedieze această ambiguitate.
- BC7D. IPSASB a considerat, de asemenea, că este important ca utilizatorii să beneficieze de informațiile cantitative și calitative cu privire la deprecierea specificată la punctele 120 și 121 din IPSASB 26.
- BC7E. Consecvent cu IPSAS 21, obiectivul IPSASB pentru clarificarea ambiguității a fost de a asigura faptul că pierderile din depreciere și reluările pierderilor din deprecierea unui activ reevaluat nu impun unei entități să reevalueze întreaga clasă de active din care face parte elementul respectiv pentru a recunoaște pierderea din depreciere cu privire la acel element.
- BC7F. Deși includerea imobilizărilor corporale și a imobilizărilor necorporale evaluate la valorile lor reevaluate în domeniul de aplicare al IPSAS 26 înseamnă că o entitate trebuie să evalueze anual dacă există vreun indiciu că activul ar putea fi depreciat, este probabil ca o entitate să fie conștientă de indicatorii deprecierei. Prin urmare, IPSASB a ajuns la concluzia că includerea imobilizărilor corporale și a imobilizărilor necorporale evaluate la valorile lor reevaluate în



domeniul de aplicare al IPSAS 26 nu va avea consecințe excesiv de oneroase pentru persoanele care întocmesc situațiile financiare.

BC7G. Ca rezultat al acestor analize, IPSASB a aprobat ED 57, *Deprecierea activelor reevaluate*, în septembrie 2015 și a publicat proiectul de expunere respectiv în luna următoare.

### Răspunsurile la ED 57

BC7H. Majoritatea respondenților la ED 57 au susținut propunerile și raționamentul IPSASB. IPSASB a analizat o propunere potrivit căreia faptul că pierderile din depreciere și reluările pierderilor din deprecierea unui activ reevaluat nu impun unei entități să reevalueze întreaga clasă de active din care face parte elementul respectiv poate fi clarificat mai pe scurt prin includerea unei simple afirmații în IPSAS 17.

BC7I. IPSASB a recunoscut acest punct de vedere, însă a considerat că este inadecvat din două motive. În primul rând, o astfel de abordare nu trata suficient diferențele metode de determinare a valorii de utilizare pentru activele generatoare de fluxuri nemonetare la momentul evaluării valorii recuperabile a serviciilor unui activ. Astfel de metode sunt abordarea bazată pe costul de înlocuire amortizat, abordarea bazată pe costul de restaurare și abordarea bazată pe unități de servicii. În al doilea rând, abordarea nu furnizează informațiile de care au nevoie utilizatorii în scopuri decizionale și legate de răspundere care sunt furnizate în prezentările de informații din IPSAS 21 și IPSAS 26. În consecință, IPSASB a decis să implementeze propunerile din ED 57 într-o reglementare finală.

BC7J. În urma comentariilor din partea respondenților la proiectul de expunere, IPSASB a reevaluat aserțiunea din Baza pentru concluzii la ED 57 privind faptul că deprecierea sunt diferite din punct de vedere conceptual de scăderile din reevaluări. Deoarece atât deprecierea, cât și scăderile din reevaluare presupun o diminuare a potențialului de servicii sau a capacității de a genera beneficii economice, IPSASB a ajuns la concluzia că din punct de vedere conceptual acestea se referă la același lucru. Cu toate acestea, există o diferență de ordin practic. Deprecierea sunt evenimente care afectează activele individuale sau grupurile de active în loc să afecteze rezultatul reevaluirilor periodice. Diferențele de ordin practic dintre acestea sunt reflectate în afirmația de la punctul 51A din IPSAS 17 potrivit căreia „pierderile din depreciere și reluările pierderilor din depreciere aferente unui activ conform IPSAS 21 și IPSAS 26, Deprecierea activelor generatoare de numerar, nu determină, în general, necesitatea reevaluării clasei de active căreia îi aparține activul sau grupul de active”.

### *Excluderea fondului comercial din domeniul de aplicare*

BC8. IAS 36 conține dispoziții și îndrumări amănunțite cu privire la (a) deprecierea fondului comercial, (b) alocarea fondului comercial unităților generatoare de numerar și (c) testarea unităților generatoare de numerar cu fond comercial

pentru depreciere. La elaborarea IPSAS 26, IPSASB a analizat dacă fondul comercial trebuie să intre sau nu sub incidența prezentului standard. IPSASB nu emisese încă un IPSAS care să trateze combinările de entități și considera că este probabil ca un număr de chestiuni specifice sectorului public să apară atunci când ar avea loc combinările de entități din sectorul public: în special, dacă se poate identifica de fiecare dată o entitate dobânditoare în cazul combinărilor de entități din sectorul public. IPSASB a concluzionat că fondul comercial nu trebuie să intre sub incidența prezentului standard. Conform ierarhiei din IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, utilizatorii au fost direcționați către dispozițiile standardelor internaționale sau naționale de contabilitate relevante care tratează deprecierea fondului comercial, alocarea fondului comercial unităților generatoare de numerar și testarea pentru depreciere a unităților generatoare de numerar cu fond comercial.

- BC8A. IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, a fost emis în ianuarie 2017. IPSAS 40 include dispoziții pentru recunoașterea și evaluarea fondului comercial. La elaborarea IPSAS 40, IPSASB a analizat dispozițiile privind deprecierea fondului comercial. IPSASB a observat că fondul comercial nu generează beneficii economice independent de alte active și, prin urmare, este evaluat pentru depreciere ca parte a unui grup de active. Fondul comercial poate fi evaluat doar în raport cu fluxurile de trezorerie, fie că sunt intrări de numerar pozitive sau reduceri ale ieșirilor de numerar nete. IPSASB a remarcat și că IPSAS 21 tratează doar deprecierea activelor individuale și evaluează deprecierea în raport cu valoarea actualizată a potențialului de servicii rămas al activului. Prin urmare, IPSASB a concluzionat că nu ar fi adecvat să aplice IPSAS 21 la deprecierea fondului comercial. IPSASB a ajuns la concluzia că, în contextul deprecierei, fondul comercial trebuie să fie considerat un activ generator de numerar indiferent dacă operațiunea cu care are legătură este o operațiune generatoare de numerar. IPSASB a fost de acord să includă îndrumări suplimentare în IPSAS 21 și IPSAS 26 privind faptul că fondul comercial trebuie considerat un activ generator de numerar în contextul deprecierei.
- BC8B. Ca urmare a deciziei IPSASB conform căreia fondul comercial trebuie considerat un activ generator de numerar în contextul deprecierei, IPSASB a convenit să încorporeze în IPSAS 26 dispozițiile și îndrumările amănunțite din IAS 36 cu privire la (a) deprecierea fondului comercial, (b) alocarea fondului comercial unităților generatoare de numerar și (c) testarea pentru depreciere a unităților generatoare de numerar cu fond comercial.

*Diferențierea între activele generatoare de numerar și cele generatoare de fluxuri nemonetare*

- BC9. IPSASB a observat că anumite active au caracteristici atât ale activelor generatoare de numerar, cât și ale activelor generatoare de fluxuri nemonetare.

IPSASB a luat în considerare posibilitatea adoptării unei abordări bazate pe componente care să identifice componentele generatoare de numerar și pe cele generatoare de fluxuri nemonetare ale activelor și apoi să le supună diferitelor tratamente. IPSASB a respins o astfel de abordare din considerente legate de raportul cost-beneficiu. IPSASB a concluzionat că activele din sectorul public sunt în general generatoare de fluxuri nemonetare, iar o analiză a potențialului de servicii al acestora este baza preferabilă pentru a determina deprecierea. Astfel, prezentul standard conține o prezumție relativă la punctul 18 conform căreia activele care sunt atât generatoare de numerar, cât și generatoare de fluxuri nemonetare trebuie tratate drept active generatoare de fluxuri nemonetare.

#### *Indicatori ai deprecierei: capitalizarea bursieră*

BC10. La momentul emiterii prezentului standard, IPSASB a analizat dacă indicatorii privind deprecierea activelor generatoare de numerar deținute de entități din sectorul public – atât din surse externe, cât și din surse interne de informații – sunt similari cu cei din IAS 36. IPSASB a concluzionat că indicatorii din IAS 36 erau relevanți, cu excepția celui care indica faptul că valoarea contabilă a activelor nete ale entității este mai mare decât capitalizarea sa bursieră. La momentul emiterii prezentului standard, IPSASB a fost de părere că foarte puține entități din sectorul public care nu erau [GBE-uri] (termenul dintre parantezele pătrate nu se mai folosește în urma emiterii documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016) vor emite instrumente de capitaluri proprii tranzacționate pe piețe lichide și că un asemenea indicator este prin urmare relevant doar pentru consolidarea GBE-urilor.

#### *Valoarea justă minus costurile generate de vânzare și vânzările forțate*

BC11. În comentariul definiției „valorii juste minus costurile generate de vânzare”, IAS 36 prevede că „valoarea justă minus costurile generate de vânzare nu reflectă o vânzare forțată”, dar conține o condiție: „cu excepția cazurilor în care conducerea este obligată să vândă imediat”. IPSAS 26 nu conține această condiție la punctul 40 deoarece există foarte puține cazuri în care entitățile din sectorul public care nu sunt [GBE-uri] (termenul dintre parantezele pătrate nu se mai folosește în urma publicării documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016) sunt forțate să vândă imediat pentru a-și continua activitatea.

#### *Reclasificarea activelor*

BC12. Activele generatoare de numerar pot deveni active generatoare de fluxuri nemonetare și viceversa. IPSASB a luat în considerare condițiile în care este permisă reclasificarea unui activ din generator de numerar în generator de fluxuri nemonetare și viceversa. IPSASB a concluzionat că o reclasificare poate avea loc doar atunci când există dovezi clare că aceasta este adecvată. De asemenea, IPSASB a concluzionat că o reclasificare în sine nu declanșează un test de depreciere sau reluarea unei pierderi din depreciere. În schimb, la

data de raportare ulterioară, o entitate trebuie să evalueze indicatorii adecvați în urma reclasificării pentru a determina necesitatea unui test. Aceste dispoziții sunt prezentate la punctul 112.

### *Unități generatoare de numerar*

BC13. Conform IAS 36, în cazul în care nu este posibil să se determine valoarea recuperabilă a unui activ individual, se va determina valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar a activului (CGU). CGU este cel mai mic grup identificabil de active (a) care generează intrări de numerar din utilizarea continuă și (b) care este în mare parte independent de intrările de numerar generate de alte active sau grupuri de active. IPSASB a concluzionat că noțiunea unei CGU este adecvată pentru activele generatoare de numerar în contextul sectorului public.

### *Active corporative*

BC14. IAS 36 include dispoziții legate de activele corporative. Activele corporative sunt definite în IAS 36 ca fiind „active, altele decât fondul comercial, care contribuie atât la fluxurile de trezorerie viitoare ale unității generatoare de numerar analizate, cât și la cele ale altor unități generatoare de numerar” – adică un activ corporativ contribuie doar la CGU-uri, și nu la activitățile generatoare de fluxuri nemonetare. IPSASB a luat în considerare dacă prezentul standard ar trebui să conțină dispoziții privind activele corporative așa cum sunt definite în IAS 36.

BC15. Obiectivul principal al entităților din sectorul public care nu sunt [GBE-uri] (termenul dintre parantezele pătrate nu se mai folosește în urma publicării documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016) nu este generarea rentabilității comerciale. Astfel, IPSASB consideră că vor apărea foarte puține ocazii în care un activ împărțit între diferite activități (ca, de exemplu, o clădire administrativă) contribuie prin potențial de servicii la CGU-uri fără a contribui, de asemenea, cu un potențial de servicii la activitățile generatoare de fluxuri nemonetare. Astfel, s-a decis că nu sunt necesare definirea și formularea de dispoziții pentru activele corporative în prezentul standard. Punctul 96 îndrumă entitățile spre standardele internaționale și naționale de contabilitate relevante pentru tratarea activelor care nu generează fluxuri de trezorerie independent de alte active și care fac parte din mai multe unități generatoare de numerar, dar nu contribuie printr-un potențial de servicii la activitățile generatoare de fluxuri nemonetare.

### *Tratamentul activelor generatoare de fluxuri nemonetare în unități generatoare de numerar*

BC16. Există posibilitatea apariției unor cazuri în care entitățile din sectorul public dețin active generatoare de fluxuri nemonetare care contribuie printr-un potențial de servicii la CGU-uri în plus față de activitățile generatoare de fluxuri nemonetare. IPSASB a luat în considerare abordarea privind tratamentul acestor active generatoare de fluxuri nemonetare în CGU-uri. În special, IPSASB a luat în

considerare dacă este adecvată includerea unei părți din valoarea contabilă a unui activ generator de fluxuri nemonetare, ulterior oricărui test de depreciere în baza IPSAS 21, în valoarea contabilă a CGU atunci când se compară valoarea contabilă a acelei CGU cu valoarea sa recuperabilă.

- BC17. IPSASB a concluzionat că o parte din valoarea contabilă a unui astfel de activ generator de fluxuri nemonetare trebuie să fie inclusă în valoarea contabilă a CGU. Acea parte trebuie să fie determinată pe o bază proporțională cu potențialul de servicii cu care un astfel de activ contribuie la CGU. Dacă activul generator de fluxuri nemonetare este ignorat, valoarea contabilă a CGU poate fi subevaluată, iar pierderile din depreciere, nerecunoscute. Cu toate acestea, deoarece orice depreciere a activului generator de fluxuri nemonetare a fost determinată în conformitate cu IPSAS 21, activul generator de fluxuri nemonetare a fost redus la valoarea recuperabilă a serviciilor sale. Prin urmare, nicio altă pierdere din depreciere legată de CGU nu trebuie aplicată activului generator de fluxuri nemonetare. Orice pierderi din depreciere sunt alocate pe o bază proporțională, conform valorilor contabile, activelor generatoare de numerar din CGU, în conformitate cu limitările stipulate la punctul 92. Această abordare este reflectată la punctul 95.

### **Revizuirea IPSAS 26 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis de IASB în 2008**

- BC18. IPSASB a analizat revizuirile la IAS 36 incluse în documentul *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis de IASB în mai 2008 și în general a fost de acord cu motivele IASB pentru revizuirea standardului. IPSASB a ajuns la concluzia că nu existau motive specifice sectorului public pentru a nu adopta amendamentul.

### **Revizuirea IPSAS 26 ca rezultat al părții a II-a a documentului *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015*: aspecte semnalate de părțile interesate**

- BC19. Părțile interesate au indicat faptul că IPSAS-urile se referă în mod inconsecvent la activele imobilizate deținute în vederea vânzării și grupurile destinate cedării. IPSASB a ajuns la concluzia că IFRS 5, *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, poate fi adecvat pentru sectorul public doar în anumite circumstanțe, din următoarele motive:
- (a) Vânzările de active din sectorul public nu pot fi finalizate în termen de un an din cauza nivelurilor de aprobări necesare. Se ridică astfel problema relevanței și consistenței informației furnizate în conformitate cu IFRS 5. În special, IPSASB a remarcat că, în conformitate cu IFRS 5, activele imobilizate deținute în vederea vânzării nu sunt amortizate. IPSASB este preocupat de faptul că neamortizarea activelor pentru o perioadă lungă de timp poate fi inadecvată.
  - (b) Multe active din sectorul public sunt cedate prin transfer sau distribuite gratuit sau pentru o contravaloare nominală. Întrucât IFRS 5 tratează vânzările la valoarea justă, dispozițiile privind evaluarea și prezentarea

informațiilor nu pot furniza informații relevante pentru aceste transfere. Totuși, IPSASB recunoaște că dispozițiile privind evaluarea și prezentarea informațiilor din IFRS 5 pot fi adecvate atunci când se intenționează ca vânzările să aibă loc la valoarea justă.

- (c) Multe activități întrerupte din sectorul public sunt operațiuni care anterior au furnizat servicii gratuite sau la un cost nominal. Având în vedere că IFRS 5 tratează activitățile întrerupte care au fost fie unități generatoare de numerar, fie un grup de unități generatoare de numerar înainte de cedare sau clasificate drept deținute în vederea vânzării, este posibil ca dispozițiile de prezentare a informațiilor să nu furnizeze informații relevante pentru activitățile întrerupte din sectorul public. Cu toate acestea, IPSASB recunoaște că dispozițiile de prezentare a informațiilor din IFRS 5 pot fi adecvate atunci când activitățile întrerupte au fost anterior fie unități generatoare de numerar, fie unul sau mai multe grupuri de unități generatoare de numerar.

Deoarece IPSASB a ajuns la concluzia că IFRS 5 ar putea fi adecvat în sectorul public doar în circumstanțe limitate, acesta a fost de acord să elimine referințele din IPSAS-uri la standardele internaționale sau naționale de contabilitate relevante care tratează activele imobilizate deținute în vederea vânzării și activitățile întrerupte. IPSASB avea preocupări legate de faptul că menținerea acestei referințe poate avea ca rezultat aplicarea de către entități a dispozițiilor din IFRS 5 în circumstanțe în care acest lucru nu ar fi adecvat. IPSASB a precizat că IPSAS 3 furnizează îndrumări referitoare la selectarea politicilor contabile pentru tranzacțiile care nu sunt tratate în mod special în IPSAS-uri. Aceste îndrumări ar permite entităților să adopte o politică contabilă care este consecventă cu IFRS 5 atunci când entitatea consideră că acest lucru este adecvat.

### **Revizuirea IPSAS 26 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016**

BC20. IPSASB a emis documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016. Această reglementare modifică referințele din toate IPSAS-urile astfel:

- (a) Elimină punctele standard privind aplicabilitatea IPSAS-urilor în cazul „entităților din sectorul public, cu excepția GBE-urilor” din secțiunea referitoare la domeniul de aplicare al fiecărui standard;
- (b) Înlocuiește termenul „GBE” cu termenul „entități comerciale din sectorul public”, după caz; și
- (c) Modifică punctul 10 din *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* furnizând o descriere pozitivă a entităților din sectorul public pentru care sunt concepute IPSAS-urile.

Motivele acestor modificări sunt prezentate în Baza pentru concluzii la IPSAS 1.

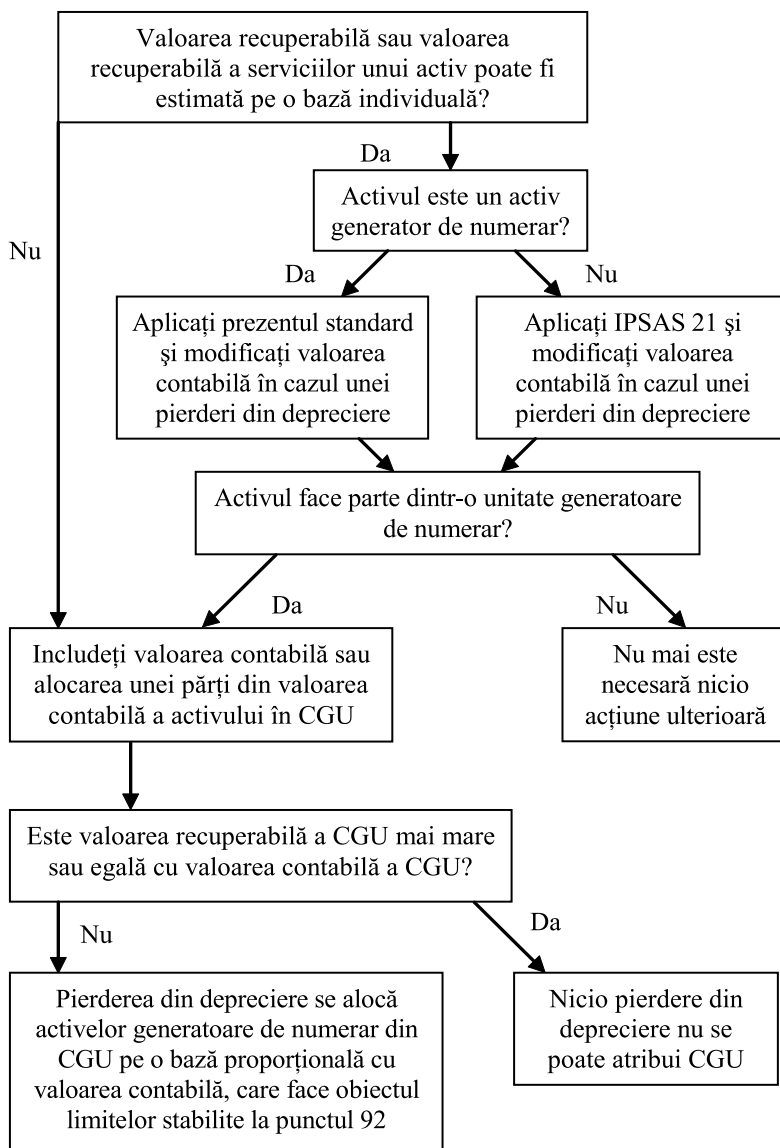
**Revizuirea IPSAS 26 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2019***

BC21. Referințele la „clase de active” de la punctele 73A și 108A au creat impresia că îndrumările se aplicau doar activelor reevaluate aflate sub incidența domeniului de aplicare al IPSAS 17. Părțile interesate și-au exprimat preocupările cu privire la excluderea imobilizărilor necorporale din domeniul de aplicare al acestuia. În consecință, IPSASB a fost de acord să clarifice faptul că punctele respective se aplică activelor individuale aflate sub incidența domeniului de aplicare al IPSAS 31, *Imobilizări necorporale*, și claselor de active aflate sub incidența domeniului de aplicare al IPSAS 17.

## Arbore decizional ilustrativ

Prezentul arbore decizional însoțește, dar nu face parte din IPSAS 26.

Pentru simplitate și claritate, această diagramă a fost întocmită plecând de la ipoteza că orice activ care face parte dintr-o CGU contribuie și printr-un potențial de servicii la activitățile generatoare de fluxuri nemonetare. În cazul în care un activ contribuie printr-un potențial de servicii doar la una sau mai multe CGU-uri, dar nu și la activități generatoare de fluxuri nemonetare, entitățile vor consulta standardele internaționale și naționale de contabilitate relevante care tratează astfel de cazuri, conform prevederilor stipulate la punctul 96.





## Îndrumări de implementare

*Prezentele îndrumări însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 26.*

*Cele mai multe dintre activele deținute de entitățile din sectorul public sunt active generatoare de fluxuri nemonetare, iar contabilizarea deprecierii acestora trebuie realizată în conformitate cu IPSAS 21.*

*În cazurile când un activ deținut de o entitate din sectorul public este deținut cu obiectivul de a genera rentabilitate comercială se vor respecta prevederile prezentului standard. Majoritatea activelor generatoare de numerar vor apărea în activități economice desfășurate de entități comerciale din sectorul public. Un exemplu îl reprezintă o unitate producătoare de semințe condusă pe bază comercială, care face parte dintr-o entitate de cercetare în domeniul agricol.*

*În sensul tuturor acestor exemple, o entitate din sectorul public întreprinde activități comerciale.*

### Identificarea unităților generatoare de numerar

*Scopul acestui exemplu este:*

- (a) *Să indice modul în care sunt identificate unitățile generatoare de numerar în diverse situații; și*
- (b) *Să evidențieze anumiți factori pe care o entitate i-ar putea lua în considerare atunci când identifică unitatea generatoare de numerar căreia îi aparține un activ.*

### A – Reducerea cererii cu privire la o unitate cu un singur produs

*Context*

IG1. Un guvern deține o centrală electrică. Centrala este compusă din două generatoare-turbină într-o singură instalație electrică. În perioada actuală, o centrală importantă de producție din zonă s-a închis, iar cererea de electricitate s-a redus în mod semnificativ. Ca răspuns, guvernul a închis unul dintre generatoare.

*Analiză*

IG2. Generatoarele-turbină individuale nu generează fluxuri de trezorerie în mod independent. Astfel, unitatea generatoare de numerar care va fi utilizată pentru determinarea unei deprecieri reprezintă centrala electrică per total.

### B – Unitate guvernamentală de transport aerian care concesionează o navă aeriană

*Context*

IG3. M este unitatea de transport aerian a unei entități de stat. Aceasta operează trei aeronave, o pistă de aterizare și un număr de hangare și alte clădiri, inclusiv instalații de întreținere și alimentare. Din cauza cererii în scădere pentru serviciile prestate de aceasta, M concesionează una dintre aeronave pe o perioadă

de cinci ani unei entități din sectorul privat. În conformitate cu termenele contractului de leasing, lui M i se impune să îi permită locatarului să utilizeze pista de aterizare și este responsabilă pentru întreținerea aeronavei.

#### *Analiză*

IG4. Datorită termenelor contractului de leasing, aeronava în sistem de leasing nu poate fi considerată ca fiind generatoare de intrări de numerar care sunt în mare parte independente de intrările de numerar ale lui M per total. Astfel, este posibil ca unitatea generatoare de numerar căreia îi aparține aeronava să fie M per total.

### **C – Centrală de concasare în entitatea de eliminare a deșeurilor**

#### *Context*

IG5. Un municipiu conduce o entitate de eliminare a deșeurilor care deține o centrală de concasare pentru a susține activitățile sale de eliminare a deșeurilor. Centrala de concasare ar putea fi vândută doar la valoarea sa reziduală și nu generează intrări de numerar care să fie în mare măsură independente de intrările de numerar de la alte active ale entității de eliminare a deșeurilor.

#### *Analiză*

IG6. Nu este posibilă estimarea valorii recuperabile a centralei de concasare, întrucât valoarea sa de utilizare nu poate fi determinată și este probabil diferită de valoarea sa reziduală. De aceea, entitatea estimează valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar căreia îi aparține centrala de concasare, adică a entității de eliminare a deșeurilor ca întreg.

### **D – Rute operate de societatea de autobuze**

#### *Context*

IG7. O societate de autobuze care aparține statului furnizează servicii de transport în baza unui contract cu o primărie care impune un serviciu minim pentru fiecare dintre cele cinci rute separate. Activele alocate fiecărei rute și fluxurile de trezorerie aferente fiecărei rute pot fi identificate separat. Una dintre rute înregistrează pierderi semnificative.

#### *Analiză*

IG8. Deoarece entitatea nu are opțiunea de a abandona niciuna dintre rutele de transport, nivelul cel mai mic la care sunt generate intrări de numerar identificabile în mare măsură independente de intrările de numerar provenind de la alte active sau grupuri de active este reprezentat de intrările de numerar generate de cele cinci rute împreună. Unitatea generatoare de numerar este societatea de autobuze ca întreg.

**Calculul valorii de utilizare și recunoașterea unei pierderi din depreciere***Contextul și calculul valorii de utilizare*

- IG9. La începutul anului 20X0, Guvernul R, prin Departamentul său de Energie, pune în funcțiune o centrală energetică ce este construită pentru 250 milioane u.m.
- IG10. La începutul anului 20X4 sunt puse în funcțiune centralele energetice construite de competitori, fapt care atrage după sine o scădere a veniturilor produse de centrala energetică a Guvernului R. Scăderea veniturilor a rezultat din cauza faptului că volumul de electricitate generată a scăzut în comparație cu nivelul preconizat și a faptului că prețurile la electricitate și capacitatea de rezervă au scăzut în comparație cu nivelurile preconizate.
- IG11. Reducerea veniturilor este o dovadă a faptului că performanța economică a activului este mai slabă decât cea preconizată. Drept urmare, Guvernului R i se impune să determine valoarea recuperabilă a activului.
- IG12. Guvernul R utilizează metoda amortizării liniare pe o perioadă de 20 de ani pentru centrala energetică și nu anticipează nicio valoare reziduală.
- IG13. Nu este posibil să se determine valoarea justă minus costurile generate de vânzare în cazul centralei energetice. Astfel, recuperabilitatea poate fi determinată doar prin calcularea valorii de utilizare. Pentru a determina valoarea de utilizare a centralei energetice (a se vedea Tabelul 1), Guvernul R:
- (a) Întocmește prognozele fluxurilor de trezorerie derivate din cele mai recente bugete/prognoze financiare pentru următorii cinci ani (anii 20X5-20X9) aprobate de conducere;
  - (b) Estimează fluxurile de trezorerie ulterioare (anii 20Y0-20Y9) în baza unor rate de creștere în scădere de la -6% pe an până la -3% pe an; și
  - (c) Alege o rată de actualizare de 6%, reprezentând o rată care reflectă evaluările curente ale pieței privind valoarea-timp a banilor și riscurile specifice centralei energetice a Guvernului R.

*Recunoașterea și evaluarea unei pierderi din depreciere*

- IG14. Valoarea recuperabilă a centralei energetice a Guvernului R este de 121,1 milioane u.m.
- IG15. Guvernul R compară valoarea recuperabilă a centralei energetice cu valoarea sa contabilă (a se vedea Tabelul 2).
- IG16. Din cauza faptului că valoarea contabilă depășește valoarea recuperabilă cu 78,9 milioane u.m., o pierdere din depreciere de 78,9 milioane u.m. este recunoscută imediat în surplus sau deficit.

**Tabelul 1 – Calculul valorii de utilizare a centralei energetice a Guvernului R la finalul anului 20X4**

Anul	Rate de creștere pe termen lung	Fluxuri de trezorerie viitoare	Factor de valoare actualizată la o rată de actualizare de 6% <sup>§</sup>	Fluxuri de trezorerie viitoare actualizate (mil. u.m.)
20X5 (n = 1)		16,8 *	0,94340	15,8
20X6		14,4 *	0,89000	12,8
20X7		14,2 *	0,83962	11,9
20X8		14,1 *	0,79209	11,2
20X9		13,9 *	0,74726	10,4
20Y0	(6%)	13,1 †	0,70496	9,2
20Y1	(6%)	12,3 †	0,66506	8,2
20Y2	(6%)	11,6 †	0,62741	7,3
20Y3	(5%)	11,0 †	0,59190	6,5
20Y4	(5%)	10,5 †	0,55839	5,9
20Y5	(5%)	10,0 †	0,52679	5,3
20Y6	(4%)	9,6 †	0,49697	4,8
20Y7	(4%)	9,2 †	0,46884	4,3
20Y8	(3%)	8,9 †	0,44230	3,9
20Y9	(3%)	8,6 †	0,41727	3,6
<b>Valoarea de utilizare</b>				<b>121,1</b>

\* Pe baza celei mai bune estimări a conducerii privind previziunile fluxurilor de trezorerie nete.

† Pe baza extrapolării fluxului de trezorerie al anului trecut utilizând ratele de creștere negativă.

§ Factorul de valoare actualizată este calculat ca fiind  $k = 1/1(+a)^n$ , unde a = rata de actualizare și n = perioada de actualizare.

**Tabelul 2 – Calculul pierderii din depreciere pentru centrala energetică a Guvernului R la începutul anului 20X5**

Începutul anului 20X5	Total u.m. (mil.)
Cost istoric	250,0
Amortizare cumulată (20X4)	(50,0)
Valoare contabilă	200,0
Valoare contabilă după pierderea din depreciere	121,1
Pierdere din depreciere	(78,9)

## Reluarea unei pierderi din depreciere

*Acest exemplu se bazează pe informațiile pentru Guvernul R așa cum sunt prezentate la punctele IG9-IG16, cu informații suplimentare furnizate în prezentul exemplu. În acest exemplu, efectele fiscale nu sunt luate în considerare.*

### Context

- IG17. Până în anul 20X6, unii competitori au închis centralele energetice, iar acest lucru a însemnat că impactul negativ asupra veniturilor Guvernului R a fost mai mic decât s-a preconizat la sfârșitul anului 2004. Această modificare favorabilă impune guvernului să reevalueze valoarea recuperabilă a centralei energetice.
- IG18. Calcule similare cu cele din Exemplul 2 arată că valoarea recuperabilă a centralei energetice este acum de 157,7 milioane u.m.

### Reluarea pierderii din depreciere

- IG19. Guvernul R compară valoarea recuperabilă și valoarea contabilă netă a centralei energetice și reia partea din pierdere din depreciere recunoscută anterior în Exemplul 2.

## Activ generator de fluxuri nemonetare care contribuie la o unitate generatoare de numerar

### Context

- IG20. Un spital public deține și utilizează un scanner de imagistică prin rezonanță magnetică (IRM), care este utilizat în principal de saloanele cu pacienți neplătitori de taxe. Totuși, 20% din utilizarea sa este pentru tratamentul pacienților care plătesc taxe. Pacienții care plătesc taxe sunt cazați și tratați într-o clădire separată, care include saloane, o sală de operații și numeroase echipamente esențiale folosite exclusiv pentru pacienții care plătesc taxe. La 31 decembrie 20X6, valoarea contabilă a clădirii și a echipamentelor esențiale este de 30.000 u.m. Nu este posibilă estimarea valorii recuperabile a clădirii și a elementelor de echipamente esențiale pe o bază individuală. Astfel, clădirea și echipamentul esențial sunt considerate ca fiind o unitate generatoare de numerar (CGU). La 1 ianuarie 20X6, scannerul IRM avea o valoare contabilă de 3.000 u.m. O cheltuială cu amortizarea de 600 u.m. este recunoscută pentru scannerul IRM la 31 decembrie 20X6. Datorită avansurilor tehnologice semnificative din domeniu, scannerul IRM este testat din punctul de vedere al deprecierii la 31 decembrie 20X6 și se determină o pierdere din depreciere de 400 u.m., astfel încât valoarea contabilă a scannerului IRM la 31 decembrie 20X6 este de 2.000 u.m.

### Determinarea valorii recuperabile a unității generatoare de numerar

- IG21. Pe parcursul anului a existat o reducere semnificativă a pacienților care plătesc taxe din spital. Astfel, CGU este testată din punctul de vedere al deprecierii.

Valoarea recuperabilă a CGU, bazată pe valoarea sa de utilizare, este evaluată la 27.400 u.m. 20% din valoarea contabilă revizuită a scannerului IRM (400 u.m.) este alocată valorii contabile a CGU înaintea determinării pierderii din depreciere (3.000 u.m.). Pierderea din depreciere este alocată clădirii și echipamentului esențial proporțional pe baza valorilor contabile. Nu este alocată nicio altă pierdere din depreciere scannerului IRM, deoarece o pierdere din depreciere a fost deja determinată în conformitate cu dispozițiile din IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*.

### **Includerea datoriilor recunoscute în calculul valorii recuperabile a unei unități generatoare de numerar**

#### *Context*

IG22. Un municipiu operează un amplasament pentru eliminarea deșeurilor și i se cere să restaureze amplasamentul la încheierea operațiunilor sale. Costurile de restaurare includ înlocuirea solului de la suprafață, care trebuie înlăturat înainte de începerea operațiunilor de eliminare a deșeurilor. Un provizion pentru costurile de înlocuire a solului de la suprafață a fost recunoscut imediat după îndepărtarea acestuia. Valoarea provizionului a fost recunoscută ca parte din costul amplasamentului și se depreciază pe parcursul duratei de viață utilă a amplasamentului. Valoarea contabilă a provizionului pentru costurile de restaurare este de 500 u.m., fiind egală cu valoarea actualizată a costurilor de restaurare.

#### *Testarea deprecierei*

IG23. Municipiul testează amplasamentul din punctul de vedere al deprecierei. Unitatea generatoare de numerar este amplasamentul ca întreg. Guvernul a primit diverse oferte de cumpărare a amplasamentului la un preț de aproximativ 800 u.m. Prețul include obligația cumpărătorului de a restaura solul de la suprafață. Costurile de cedare a amplasamentului sunt neglijabile. Valoarea de utilizare a amplasamentului este de aproximativ 1.200 u.m., excluzând costurile de restaurare. Valoarea contabilă a amplasamentului pentru eliminarea deșeurilor este de 1.000 u.m.

IG24. Valoarea justă minus costurile generate de vânzare a unității generatoare de numerar este de 800 u.m. Această valoare conține costurile de restaurare luate deja în calcul. În consecință, valoarea de utilizare a unității generatoare de numerar este determinată după luarea în considerare a costurilor de restaurare și se estimează a fi de 700 u.m. (1.200 u.m. minus 500 u.m.). Valoarea contabilă a unității generatoare de numerar este de 500 u.m., adică valoarea contabilă a amplasamentului (1.000 u.m.) minus valoarea contabilă a provizionului pentru costurile de restaurare (500 u.m.). Prin urmare, valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar depășește valoarea sa contabilă.

**Includerea fondului comercial în valoarea contabilă a unei operațiuni la cedare***Context*

IG24A. Un municipiu vinde contra sumei de 100 u.m. o operațiune care făcea parte dintr-o unitate generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fond comercial. Fondul comercial alocat unității nu poate fi identificat sau asociat cu un grup de active la un nivel mai mic decât cea unitate, decât în mod arbitrar. Valoarea recuperabilă a părții menținute din unitatea generatoare de numerar este de 300 u.m.

*Tratament contabil*

IG24B. Deoarece fondul comercial alocat unității generatoare de numerar nu poate fi identificat sau asociat în mod nearbitrar cu un grup de active la un nivel mai mic decât cea unitate, fondul comercial aferent operațiunii cedate este evaluat pe baza valorilor relative ale operațiunii cedate și a părții menținute din unitate. De aceea, 25% din fondul comercial alocat unității generatoare de numerar sunt incluse în valoarea contabilă a operațiunii vândute.

**Realocarea fondului comercial în momentul restructurării unei unități generatoare de numerar***Context*

IG24C. Fondul comercial a fost alocat anterior unității generatoare de numerar A. Fondul comercial alocat unității A nu poate fi identificat sau asociat cu un grup de active la un nivel mai mic decât cea unitate, decât în mod arbitrar. Unitatea A urmează să fie divizată și integrată în alte trei unități generatoare de numerar, B, C și D.

*Tratament contabil*

IG24D. Deoarece fondul comercial alocat unității A nu poate fi în mod nearbitrar identificat sau asociat cu un grup de active la un nivel mai mic decât A, acesta este realocat unităților B, C și D pe baza valorilor relative ale celor trei părți ale unității A înainte ca acestea să fie integrate în B, C și D.

**Tratamentul contabil al unui activ individual dintr-o unitate generatoare de numerar în funcție de gradul în care poate fi determinată valoarea recuperabilă***Context*

IG25. Un rezervor de colectare de la o centrală de epurare a apei a fost avariat, dar funcționează în continuare, deși nu la fel de bine ca înainte de producerea avariei. Valoarea justă minus costurile generate de vânzare a rezervorului de colectare este mai mică decât valoarea sa contabilă. Rezervorul de colectare nu generează intrări de numerar în mod independent. Cel mai mic grup identificabil de active care include rezervorul de colectare și care generează intrări de

numerar ce sunt în mare parte independente de intrările de numerar generate de alte active este centrala de care aparține rezervorul de colectare. Valoarea recuperabilă a centralei arată că centrala luată ca întreg nu este depreciată.

*Valoarea recuperabilă a rezervorului de colectare nu poate fi determinată*

- IG26. Ipoteza 1: Bugetele/prognozele aprobate de conducere nu reflectă intenția conducerii de a înlocui rezervorul de colectare.
- IG27. Valoarea recuperabilă a rezervorului de colectare nu poate fi estimată deoarece valoarea de utilizare a rezervorului de colectare:
- (a) Poate să fie diferită de valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare; și
  - (b) Poate fi determinată doar pentru unitatea generatoare de numerar căreia îi aparține rezervorul de colectare (centrala de epurare a apei).

Centrala nu este depreciată. De aceea, nu se recunoaște nicio pierdere din depreciere aferentă rezervorului de colectare. Cu toate acestea, s-ar putea să fie nevoie ca entitatea să reevalueze perioada de amortizare sau metoda de amortizare a rezervorului de colectare. O perioadă mai scurtă de amortizare sau o metodă mai rapidă de amortizare poate fi necesară pentru a reflecta durata de viață utilă rămasă a rezervorului de colectare sau modul în care beneficiile economice vor fi utilizate de entitate.

*Valoarea recuperabilă a rezervorului de colectare poate fi determinată*

- IG28. Ipoteza 2: Bugetele/prognozele aprobate de conducere reflectă intenția conducerii de a înlocui rezervorul de colectare și de a-l vinde în viitorul apropiat. Fluxurile de trezorerie generate de utilizarea continuă a rezervorului de colectare până în momentul cedării sunt estimate ca fiind neglijabile.
- IG29. Valoarea de utilizare a rezervorului de colectare poate fi estimată drept apropiată de valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare. De aceea, valoarea recuperabilă a rezervorului de colectare poate fi calculată fără a fi nevoie să se ia în discuție unitatea generatoare de numerar căreia îi aparține rezervorul de colectare (adică linia de producție). Deoarece valoarea justă minus costurile generate de vânzare a rezervorului de colectare este mai mică decât valoarea sa contabilă, se va recunoaște o pierdere din depreciere pentru rezervorul de colectare.



## Comparație cu IAS 36

IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*, tratează deprecierea activelor generatoare de numerar din sectorul public și conține un amendament realizat la IAS 36 (2004), *Deprecierea activelor*, ca parte a documentului *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis în mai 2008. Principalele diferențe dintre IPSAS 26 și IAS 36 sunt următoarele:

- IPSAS 26 nu se aplică activelor generatoare de numerar înregistrate la valori reevaluate la data de raportare conform modelului de reevaluare din IPSAS 17, *Imobilizări corporale*. IAS 36 nu exclude din domeniul său de aplicare imobilizările corporale generatoare de numerar înregistrate la valori reevaluate la data de raportare.
- IPSAS 26 nu se aplică imobilizărilor necorporale care sunt reevaluate în mod regulat la valoarea justă. IAS 36 nu exclude din domeniul său de aplicare imobilizările necorporale care sunt reevaluate în mod regulat la valoarea justă.
- IPSAS 26 definește activele generatoare de numerar și include comentarii suplimentare pentru a distinge activele generatoare de numerar de activele generatoare de fluxuri nemonetare.
- Definiția unei unități generatoare de numerar din IPSAS 26 este modificată față de cea din IAS 36.
- IPSAS 26 nu conține o definiție a activelor corporative sau dispoziții legate de astfel de active. IAS 36 conține o definiție a activelor corporative și dispoziții și îndrumări privind tratamentul acestora.
- IPSAS 26 nu tratează faptul că valoarea contabilă a activelor nete ale unei entități este mai mare decât capitalizarea bursieră a entității ca indicator fundamental al deprecierei. Faptul că valoarea contabilă a activelor nete este mai mare decât capitalizarea bursieră a entității este tratat în IAS 36 ca parte a setului minim de indicatori ai deprecierei.
- În IPSAS 26, o vânzare forțată nu reflectă valoarea justă minus costurile generate de vânzare. În IAS 36, o vânzare forțată reflectă valoarea justă minus costurile generate de vânzare, în cazul în care conducerea este constrânsă să vândă imediat.
- IPSAS 26 include dispoziții și îndrumări cu privire la tratamentul activelor generatoare de fluxuri nemonetare care contribuie atât la unitățile generatoare de numerar, cât și la activitățile generatoare de fluxuri nemonetare. IAS 36 nu tratează activele generatoare de fluxuri nemonetare care contribuie atât la unitățile generatoare de numerar, cât și la activitățile generatoare de fluxuri nemonetare.

- IPSAS 26 include dispoziții și îndrumări care tratează reclasificarea activelor din generatoare de numerar în generatoare de fluxuri nemonetare și din generatoare de fluxuri nemonetare în generatoare de numerar. De asemenea, IPSAS 26 le impune entităților să prezinte criteriile elaborate pentru a face deosebirea între activele generatoare de numerar și activele generatoare de fluxuri nemonetare. Nu există dispoziții echivalente în IAS 36.
- În anumite situații, IPSAS 26 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 36. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „venituri” (*revenue*) și „situația performanței financiare”. Termenii echivalenți din IAS 36 sunt „venit” (*income*) și „situația veniturilor și cheltuielilor”.

## IPSAS 27 – AGRICULTURA

### Recunoaștere

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 41, *Agricultura*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 41 sunt reproduse în această publicație a Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) cu permisiunea Fundației pentru Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Textul aprobat al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) este cel publicat de IASB în limba engleză, iar exemplare ale acestora pot fi obținute direct de la departamentul de relații publice al Fundației IFRS, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Internet: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

IFRS-urile, IAS-urile, Proiectele de expunere și alte publicații ale IASB sunt protejate de dreptul de autor al Fundației IFRS.

„IFRS”, „IAS”, „IASB”, „IFRS Foundation”, „International Accounting Standards” și „International Financial Reporting Standards” sunt mărci înregistrate ale Fundației IFRS și nu trebuie utilizate fără acordul Fundației IFRS.

## IPSAS 27 – AGRICULTURA

### Istoricul IPSAS

Prezenta versiune include amendamentele rezultate din IPSAS-urile emise până la 31 ianuarie 2020.

IPSAS 27, *Agricultura*, a fost emis în decembrie 2009.

De la această dată, IPSAS 27 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public* (emis în ianuarie 2017)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015* (emis în aprilie 2016)
- IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente* (emis în ianuarie 2015)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2011* (emis în octombrie 2011)

### Tabelul punctelor modificate în IPSAS 27

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
Secțiunea Introducere	Eliminată	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
2	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
3	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
5	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
6	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
7	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
8	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
9	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
9A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
9B	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
9C	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
13	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
28	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
34	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
40	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
48	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016 IPSAS 40 ianuarie 2017
55	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015

<b>Punctul afectat</b>	<b>Modul în care a fost afectat</b>	<b>Afectat de</b>
56A	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
56B	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
56C	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
56D	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
56E	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
56F	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
57	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015

**IPSAS 27 – AGRICULTURA****CUPRINS**


---

	Punctul
Obiectiv .....	1
Domeniu de aplicare .....	2-8
Definiții .....	9-12
Agricultură – definiții conexe .....	9-11
Definiții generale.....	12
Recunoaștere și evaluare.....	13-37
Câștiguri și pierderi.....	30-33
Incapacitatea de a evalua în mod fiabil valoarea justă .....	34-37
Prezentarea informațiilor .....	38-54
Aspecte generale .....	38-51
Prezentări suplimentare de informații pentru activele biologice în cazul în care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil .....	52-54
Prevedere tranzitorie .....	55
Data intrării în vigoare.....	56-57
Anexă: Amendamente la alte IPSAS-uri	
Bază pentru concluzii	
Exemple ilustrative	
Comparație cu IAS 41	

---

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 27, *Agricultura*, este prezentat la punctele 1-57. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 27 trebuie citit în contextul obiectivului său, al Bazei pentru concluzii, al *Prefeței la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* și al *Cadrului general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public*. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile în absența unor îndrumări explicite.



## Obiectiv

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie tratamentul contabil și prezentările de informații cu privire la activitatea agricolă.

## Domeniu de aplicare

2. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard pentru următoarele atunci când se referă la activitatea agricolă:**
  - (a) **Active biologice, cu excepția plantelor productive; și**
  - (b) **Produse agricole în momentul recoltării.**
3. Prezentul standard nu se aplică:
  - (a) Terenului folosit în activitățile agricole (a se vedea IPSAS 16, *Investiții imobiliare*, și IPSAS 17, *Imobilizări corporale*);
  - (b) Produselor agricole aferente activității agricole (a se vedea IPSAS 17). Cu toate acestea, prezentul standard se aplică produselor rezultate din aceste plante productive;
  - (c) Imobilizărilor necorporale asociate activității agricole (a se vedea IPSAS 31, *Imobilizări necorporale*); și
  - (d) Activelor biologice deținute pentru prestarea sau furnizarea de servicii.
4. Activele biologice sunt folosite în multe activități întreprinse de entitățile din sectorul public. Atunci când activele biologice sunt folosite pentru cercetare, educație, transport, divertisment, recreație, control vamal sau în orice alte activități care nu sunt activități agricole așa cum sunt acestea definite la punctul 9 din prezentul standard, acele active biologice nu sunt contabilizate în conformitate cu prezentul standard. În cazul în care activele biologice îndeplinesc definiția unui activ, alte IPSAS-uri trebuie să fie luate în considerare pentru determinarea unei contabilizări adecvate (de exemplu, IPSAS 12, *Stocuri*, și IPSAS 17).
5. Prezentul standard se aplică produselor agricole, care reprezintă produsele recoltate de la activele biologice ale entității, la momentul recoltării. Ulterior, se aplică IPSAS 12 sau alt standard aplicabil. În consecință, prezentul standard nu tratează prelucrarea produselor agricole după recoltare; de exemplu, transformarea în vin a strugurilor obținuți de către un viticultor. Chiar dacă reprezintă continuarea logică și naturală a unei activități agricole, iar evenimentele care au loc pot fi relativ similare cu transformarea biologică, astfel de prelucrări nu sunt incluse în definiția activității agricole din prezentul standard.
6. Tabelul de mai jos oferă exemple de active biologice, produse agricole și produse rezultate ca urmare a prelucrării care are loc după recoltare:

Active biologice	Produse agricole	Produse rezultate prin prelucrarea după recoltare
Oi	Lână	Fire, covoare
Copacii dintr-o pepinieră	Copaci tăiați	Bușteni, cherestea
Vaci de lapte	Lapte	Brânză
Porci	Carcase	Cârnați, șuncă prelucrată
Plantații de bumbac	Bumbac recoltat	Fire, îmbrăcăminte
Trestie-de-zahăr	Trestie-de-zahăr recoltată	Zahăr
Plantații de tutun	Frunze culese	Tutun tratat
Tușișuri de ceai	Frunze culese	Ceai
Viță-de-vie	Struguri culeși	Vin
Pomi fructiferi	Fructe culese	Fructe prelucrate
Palmieri de ulei	Fructe culese	Ulei de palmier
Arbori-de-cauciuc	Latex recoltat	Produse din cauciuc
Unele plante, de exemplu, tușișurile de ceai, vița-de-vie, palmierii de ulei și arborii-de-cauciuc, corespund de obicei definiției unei plante productive și intră sub incidența IPSAS 17. Cu toate acestea, produsele rezultate din plantele productive, cum ar fi frunzele de ceai, strugurii, fructele palmierilor de ulei și latexul, intră sub incidența IPSAS 27.		

7. [Eliminat]

8. [Eliminat]

## Definiții

### Agricultură – definiții conexe

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

**Activitatea agricolă reprezintă administrarea de către o entitate a transformării biologice și a recoltării activelor biologice pentru:**

- **Vânzare;**
- **Distribuire gratuită sau la un preț nominal; sau**
- **Transformarea în produse agricole sau în active biologice suplimentare în vederea vânzării sau distribuirii gratuite sau la un preț nominal.**

**Produsele agricole reprezintă produsele recoltate de la activele biologice ale entității.**

**O plantă productivă este o plantă vie care:**

- (a) Este folosită la producerea și furnizarea produselor agricole;
- (b) Se preconizează că va genera produse pe parcursul mai multor perioade; și
- (c) Are o probabilitate scăzută de a fi vândută ca produs agricol, cu excepția vânzărilor ocazionale de deșeuri.

Un activ biologic este un animal viu sau o plantă vie.

Transformarea biologică cuprinde procesele de creștere, degenerare, producere și procreare care determină modificări calitative sau cantitative ale unui activ biologic.

Costurile generate de vânzare sunt costuri marginale care pot fi atribuite direct cedării unui activ, exclusiv costurile de finanțare și impozitele pe profit. Cedarea poate fi realizată prin vânzare sau prin distribuirea gratuită sau la un preț nominal.

Un grup de active biologice reprezintă o grupare de animale sau plante vii similare.

Recolta reprezintă separarea produselor agricole de un activ biologic sau încetarea proceselor vitale ale unui activ biologic.

9A. Următoarele nu sunt plante productive:

- (a) Plantele cultivate pentru a fi recoltate ca produse agricole (de exemplu, copacii plantați pentru a fi folosiți drept cherestea);
- (b) Plantele cultivate pentru a genera produse agricole atunci când nivelul de probabilitate ca entitatea să cultive și să vândă, de asemenea, planta ca produs agricol, altfel decât prin vânzări ocazionale de deșeuri (de exemplu, copacii care sunt plantați atât pentru fructe, cât și pentru cherestea), depășește nivelul minim; și
- (c) Recoltele anuale (de exemplu, de porumb și grâu).

9B. Atunci când plantele productive nu mai sunt folosite pentru a genera produse, acestea ar putea fi tăiate și vândute ca deșeuri, de exemplu, pentru a fi folosite ca lemne de foc. Astfel de vânzări ocazionale de deșeuri nu împiedică planta să corespundă definiției unei plante productive.

9C. Produsul rezultat din planta productivă este un activ biologic.

10. Activitatea agricolă include o gamă largă de activități; de exemplu, creșterea animalelor, silvicultura, cultivarea de plante anuale sau perene, cultivarea pomilor fructiferi și a altor plantații, floricultura și acvacultura (inclusiv piscicultura). În această diversitate există totuși câteva caracteristici comune:

- (a) *Capacitatea de modificare.* Animalele și plantele vii sunt capabile de transformări biologice;
  - (b) *Administrarea modificării.* Modul de administrare facilitează transformarea biologică prin îmbunătățirea, sau cel puțin stabilizarea, condițiilor necesare desfășurării procesului (de exemplu, nivelul de elemente nutritive, umiditatea, temperatura, fertilitatea și lumina). Această administrare diferențiază activitatea agricolă de alte activități. De exemplu, recoltarea produselor din resurse neadministrare (cum ar fi pescuitul oceanic și defrișarea) nu reprezintă o activitate agricolă; și
  - (c) *Evaluarea modificării.* Modificarea calitativă (de exemplu, calitatea genetică, densitatea, gradul de coacere, conținutul de grăsimi, conținutul de proteine și gradul de rezistență a fibrelor) sau cantitativă (de exemplu, numărul de pui, greutatea, volumul, lungimea sau diametrul fibrelor și numărul de boboci) determinată de transformările biologice sau de recoltare este evaluată și monitorizată ca o funcție de rutină a administrării.
11. Transformarea biologică poate conduce la următoarele tipuri de rezultate:
- (a) Modificări ale activelor prin (i) creștere (o creștere cantitativă sau o îmbunătățire a calității unui animal sau a unei plante), (ii) degenerare (o scădere cantitativă sau o deteriorare a calității unui animal sau a unei plante) sau (iii) reproducere (crearea de animale sau plante vii suplimentare); sau
  - (b) Producția unor produse agricole, de exemplu, latex, frunze de ceai, lână și lapte.

### Definiții generale

12. **Termenii definiți în alte IPSAS-uri sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles ca în acele standarde și sunt reproduse în *Glosarul de termeni definiți* publicat separat.**

### Recunoaștere și evaluare

13. **O entitate trebuie să recunoască un activ biologic sau un produs agricol dacă și numai dacă:**
- (a) **Entitatea controlează activul ca rezultat al evenimentelor trecute;**
  - (b) **Este probabil ca beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii asociate activului să îi revină entității; și**
  - (c) **Valoarea justă sau costul activului poate fi evaluat(ă) în mod fiabil<sup>1</sup>.**

---

<sup>1</sup> Informațiile fiabile nu conțin erori semnificative, nu sunt părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă exact ceea ce susțin că reprezintă sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte. Punctul BC16 din IPSAS 1 detaliază abordarea tranzitorie pentru explicarea fiabilității.

14. Valoarea justă a unui activ depinde de starea și de locul în care acesta se găsește în prezent. Ca urmare, de exemplu, valoarea justă a unei bovine dintr-o fermă reprezintă prețul acesteia pe piața relevantă minus transportul și alte costuri necesare fie pentru aducerea la piață a animalului, fie pentru deplasarea acestuia la locația de la care se va distribui gratuit sau la un cost nominal.
15. În activitatea agricolă, controlul poate fi evidențiat, de exemplu, prin dreptul de proprietate asupra vitelor sau prin însemnarea sau marcarea vitelor în alt mod în momentul achiziției, nașterii sau înțărării. Beneficiile viitoare sau potențialul de servicii se estimează în mod normal prin evaluarea caracteristicilor fizice semnificative.
16. **Un activ biologic trebuie evaluat la momentul recunoașterii inițiale și la fiecare dată de raportare la valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare, cu excepția cazului descris la punctul 34, în care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil.**
17. **În cazul în care o entitate dobândește un activ biologic prin intermediul altor tranzacții decât cele de schimb, activul biologic este evaluat la momentul recunoașterii inițiale și la fiecare dată de raportare în conformitate cu punctul 16.**
18. **Produsele agricole recoltate din activele biologice ale unei entități trebuie evaluate la valoarea lor justă minus costurile generate de vânzare în momentul recoltării. O astfel de evaluare reprezintă costul la acea dată atunci când se aplică IPSAS 12 sau un alt standard aplicabil.**
19. Determinarea valorii juste a unui activ biologic sau a unui produs agricol poate fi facilitată de gruparea activelor biologice sau a produselor agricole în funcție de caracteristici semnificative; de exemplu, în funcție de vârstă sau calitate. O entitate selectează caracteristicile în funcție de caracteristicile utilizate pe piață la stabilirea prețurilor.
20. Entitățile încheie în mod frecvent contracte pentru vânzarea activelor lor biologice sau a produselor lor agricole la o dată ulterioară. Prețurile contractelor nu sunt neapărat relevante pentru determinarea valorii juste, deoarece valoarea justă reflectă condițiile de pe piața curentă în cadrul căreia un vânzător și un cumpărător interesați ar încheia o tranzacție. În consecință, valoarea justă a unui activ biologic sau a unui produs agricol nu este ajustată din cauza existenței unui contract. În anumite cazuri, un contract de vânzare a unui activ biologic sau a unui produs agricol printr-o tranzacție de schimb poate constitui un contract cu titlu oneros, așa cum este definit în IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*. IPSAS 19 se aplică contractelor cu titlu oneros.
21. Dacă există o piață activă pentru un activ biologic sau un produs agricol în starea și în locul în care se găsește în prezent, prețul de piață cotelat pe acea piață reprezintă o bază adecvată pentru determinarea valorii juste a activului.

- În cazul în care are acces la mai multe piețe active, o entitate utilizează piața cea mai relevantă. De exemplu, dacă are acces la două piețe active, o entitate va utiliza prețul existent pe piața pe care se așteaptă să o utilizeze.
22. Dacă nu există o piață activă, o entitate utilizează pentru determinarea valorii juste unul sau mai multe dintre următoarele elemente, după caz:
    - (a) Prețul de tranzacționare cel mai recent de pe piață, cu condiția ca între data tranzacției în cauză și data de raportare să nu fi intervenit modificări semnificative ale împrejurărilor economice;
    - (b) Prețurile pe piață pentru active similare ajustate corespunzător pentru a reflecta diferențele; și
    - (c) Prețurile de referință ale sectorului, cum ar fi valoarea unei livezi exprimată per lădiță exportată, unitate de producție sau hectar și valoarea șeptelului exprimată per kilogram de carne.
  23. În anumite cazuri, sursele de informații enumerate la punctul 22 pot sugera concluzii diferite privind valoarea justă a unui activ biologic sau a unui produs agricol. Pentru a obține cea mai fiabilă estimare a valorii juste într-un interval relativ restrâns de estimări rezonabile, o entitate ia în considerare motivele care determină astfel de diferențe.
  24. În anumite împrejurări, este posibil ca prețurile sau valorile determinate pe piață să nu fie disponibile pentru un activ biologic în starea sa actuală. În astfel de cazuri, pentru a determina valoarea justă, o entitate utilizează valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie nete preconizate a fi generate de activul în cauză, actualizate la o rată curentă determinată de condițiile de pe piață.
  25. Obiectivul calculării valorii actualizate a fluxurilor de trezorerie nete preconizate este de a determina valoarea justă a unui activ biologic în locul și starea în care se găsește în prezent. O entitate ia în considerare acest obiectiv atunci când stabilește rata de actualizare adecvată și când estimează fluxurile de trezorerie nete preconizate. În procesul de determinare a valorii actualizate a fluxurilor de trezorerie nete preconizate, o entitate include fluxurile de trezorerie nete pe care participanții de pe piață le așteaptă a fi generate pe cele mai relevante piețe.
  26. O entitate nu include fluxurile de trezorerie pentru finanțarea activelor, impozitelor sau pentru restabilirea activelor biologice după recoltare (de exemplu, costul replantării copacilor după recoltare într-o plantație forestieră).
  27. În momentul în care se convine prețul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective, vânzătorii și cumpărătorii interesați și în cunoștință de cauză iau în considerare posibilitatea ca fluxurile de trezorerie să varieze. Prin urmare, valoarea justă reflectă posibilitatea apariției unor astfel de variații. În consecință, o

entitate include așteptările privind posibilele variații ale fluxurilor de trezorerie fie în fluxurile de trezorerie preconizate, fie în rata de actualizare, fie într-o combinație a celor două. Pentru determinarea ratei de actualizare, o entitate utilizează ipoteze consecvente cu acelea folosite pentru estimarea fluxurilor de trezorerie preconizate, pentru a evita ca anumite ipoteze să fie ignorate sau luate în considerare de două ori.

28. Uneori, valoarea justă poate fi aproximată prin cost, în special în cazul în care:
- (a) Au avut loc puține transformări biologice din momentul suportării costurilor inițiale (de exemplu, pentru puietii de pomi fructiferi plantați ori pentru efectivele de animale nou-dobândite chiar înainte de data de raportare); sau
  - (b) Nu se așteaptă ca impactul transformării biologice asupra prețului să fie semnificativ (de exemplu, pentru creșterea inițială într-o plantație de pini care are un ciclu de producție de 30 de ani).
29. Activele biologice sunt adesea atașate fizic de terenul pe care se află (de exemplu, copacii dintr-o plantație forestieră). Este posibil ca pentru activele biologice care sunt atașate de teren să nu existe o piață separată, dar să existe o piață activă pentru activele combinate, adică pentru activele biologice, terenul viran și amenajările acestuia, considerate ca un pachet. Pentru determinarea valorii juste a activelor biologice, o entitate poate să utilizeze informații referitoare la activele combinate. De exemplu, valoarea justă a terenului viran și a amenajărilor acestuia poate fi dedusă din valoarea justă a activelor combinate pentru a stabili valoarea justă a activelor biologice.

### Câștiguri și pierderi

30. **Un câștig sau o pierdere rezultând la momentul recunoașterii inițiale a unui activ biologic la valoarea justă minus costurile generate de vânzare și dintr-o modificare a valorii juste minus costurile generate de vânzare a unui activ biologic trebuie inclus(ă) în surplusul sau deficitul perioadei în care apare.**
31. La recunoașterea inițială a unui activ biologic se poate înregistra o pierdere, deoarece pentru determinarea valorii juste minus costurile generate de vânzare a unui activ biologic sunt deduse costurile generate de vânzarea activului biologic. La recunoașterea inițială a unui activ biologic poate apărea un câștig, de exemplu, atunci când se naște un vițel.
32. **Un câștig sau o pierdere rezultând la momentul recunoașterii inițiale a produselor agricole la valoarea justă minus costurile generate de vânzare trebuie inclus(ă) în surplusul sau deficitul perioadei în care apare.**
33. La recunoașterea inițială a produselor agricole poate apărea un câștig sau o pierdere ca urmare a recoltării.

## Incapacitatea de a evalua în mod fiabil valoarea justă

34. **Se presupune că valoarea justă a unui activ biologic poate fi evaluată în mod fiabil. Totuși, prezumția poate fi respinsă numai în cazul recunoașterii inițiale a unui activ biologic pentru care nu sunt disponibile prețuri sau valori determinate pe piață și pentru care estimările alternative ale valorii juste sunt în mod clar lipsite de fiabilitate. Într-un astfel de caz, activul biologic în cauză trebuie evaluat la costul său minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate. Odată ce valoarea justă a unui astfel de activ biologic poate fi evaluată în mod fiabil, o entitate trebuie să îl evalueze la valoarea justă minus costurile generate de vânzare.**
35. Prezumția de la punctul 34 poate fi respinsă doar la recunoașterea inițială. O entitate care a evaluat anterior un activ biologic la valoarea lui justă minus costurile generate de vânzare continuă să evalueze activul biologic la valoarea lui justă minus costurile generate de vânzare până la cedarea acestuia.
36. În toate cazurile, o entitate evaluează produsele agricole la momentul recoltării la valoarea justă minus costurile generate de vânzare. Prezentul standard reflectă ideea că valoarea justă a produselor agricole în momentul recoltării poate fi întotdeauna evaluată în mod fiabil.
37. La determinarea costului, a amortizării cumulate și a pierderilor din depreciere cumulate, o entitate aplică IPSAS 12, IPSAS 17, IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*, și IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*.

## Prezentarea informațiilor

### Aspecte generale

38. **O entitate trebuie să prezinte câștigul sau pierderea agregat(ă) care rezultă în cursul perioadei curente provenind din recunoașterea inițială a activelor biologice și a produselor agricole și din modificarea valorii juste minus costurile generate de vânzare a activelor biologice.**
39. **O entitate va furniza o descriere a activelor biologice făcând distincție între activele biologice consumabile și cele productive și între activele biologice deținute în vederea vânzării și cele deținute în vederea distribuirii gratuite sau la un preț nominal.**
40. Activele biologice consumabile sunt cele deținute pentru recoltă ca produs agricol sau pentru vânzare ori distribuire gratuită sau la un cost nominal ca active biologice. Exemple de active biologice consumabile sunt animalele sau plantele pentru o singură utilizare, cum ar fi animalele destinate producției de carne, animalele deținute în vederea vânzării, peștii din fermele piscicole, culturile precum cele de porumb și de grâu, produsele unei plante productive și copacii crescuți pentru cherestea. Activele biologice productive sunt acele



active biologice care sunt utilizate în mod repetat și continuu pentru o perioadă mai mare de un an într-o activitate agricolă. Activele biologice productive nu sunt produse agricole, ci mai degrabă sunt deținute pentru a genera produse. Exemplele de tipuri de animale care sunt active biologice productive includ animalele pentru reproducere (inclusiv pești și păsări), animalele folosite pentru producerea laptelui, precum și oile sau alte tipuri de animale folosite pentru producerea lânii. Exemplele de tipuri de plante care sunt active biologice productive includ copacii din care se recoltează fructe, vița-de-vie și arbuștii cultivați pentru fructe, nuci, sevă, rășină, cherestea și produse din frunze.

41. Prezentările de informații prevăzute la punctul 39 vor lua forma unei descrieri cantitative. Descrierea cantitativă poate fi însoțită de o descriere narativă.
42. Pentru realizarea prezentărilor de informații prevăzute la punctul 39, o entitate este de asemenea încurajată să facă distincție între activele biologice mature și cele imature, după caz. Aceste distincții oferă informații care pot fi utile pentru evaluarea plasării în timp a fluxurilor de trezorerie viitoare și a potențialului de servicii. O entitate prezintă și fundamentul unor astfel de distincții.
43. Activele biologice mature sunt cele care au atins stadiul de recoltare (pentru activele biologice consumabile) sau care pot fi utilizate pentru recoltări periodice (pentru activele biologice productive).
44. **Dacă nu sunt prezentate în altă parte în cadrul informațiilor publicate cu situațiile financiare, o entitate trebuie să descrie următoarele:**
  - (a) **Natura activităților sale care implică fiecare grup de active biologice; și**
  - (b) **Evaluările sau estimările nefinanciare ale cantităților fizice ale:**
    - (i) **Fiecărui grup de active biologice ale entității la sfârșitul perioadei; și**
    - (ii) **Rezultatelor produselor agricole în cursul perioadei.**
45. **O entitate trebuie să prezinte metodele și ipotezele semnificative utilizate pentru determinarea valorii juste a fiecărui grup de produse agricole în momentul recoltării și a fiecărui grup de active biologice.**
46. **O entitate trebuie să prezinte valoarea justă minus costurile generate de vânzare a produselor agricole recoltate în cursul perioadei, determinată în momentul recoltării.**
47. **O entitate trebuie să prezinte:**
  - (a) **Existența și valorile contabile ale activelor biologice asupra cărora dreptul de proprietate este limitat și valorile contabile ale activelor biologice oferite drept garanții pentru datorii;**

- (b) **Natura și gradul restricțiilor privind utilizarea de către entitate a activelor biologice sau capacitatea acesteia de a vinde active biologice;**
  - (c) **Valoarea angajamentelor pentru dezvoltarea sau achiziția de active biologice; și**
  - (d) **Strategiile de gestionare a riscurilor financiare aferente activității agricole.**
48. **O entitate trebuie să prezinte o reconciliere a modificărilor valorii contabile a activelor biologice între începutul și sfârșitul perioadei curente. Reconcilierea trebuie să includă:**
- (a) **Câștigul sau pierderea din modificările valorii juste minus costurile generate de vânzare, prezentat(ă) separat pentru activele biologice productive și pentru activele biologice consumabile;**
  - (b) **Creșterile datorate achizițiilor;**
  - (c) **Creșterile datorate activelor dobândite prin intermediul altor tranzacții decât cele de schimb;**
  - (d) **Scăderile datorate vânzărilor;**
  - (e) **Scăderile datorate distribuirii gratuite sau la un preț nominal;**
  - (f) **Reducerile datorate recoltării;**
  - (g) **Creșterile rezultate din combinații de operațiuni din sectorul public;**
  - (h) **Diferențele nete de curs valutar rezultate din conversia situațiilor financiare într-o monedă de prezentare diferită și din conversia operațiunilor din străinătate în moneda de prezentare a entității raportoare; și**
  - (i) **Alte modificări.**
49. Valoarea justă minus costurile generate de vânzare a unui activ biologic se poate modifica atât ca urmare a unor modificări fizice, cât și ca urmare a variației prețurilor pe piață. Prezentarea separată a modificărilor fizice și a variației prețurilor este utilă pentru evaluarea performanței perioadei curente și a perspectivei viitoare, mai ales atunci când ciclul de producție depășește un an. În astfel de cazuri, o entitate este încurajată să prezinte, pe grupuri sau în alt mod, valoarea modificării valorii juste minus costurile generate de vânzare inclusă în surplus sau deficit datorată modificărilor fizice și variației prețului. Aceste informații sunt în general mai puțin utile atunci când ciclul de producție este mai mic de un an (de exemplu, în cazul creșterii de găini sau al cultivării de cereale).

50. Transformarea biologică generează diverse tipuri de modificări fizice – creștere, degenerare, producție și reproducere, fiecare dintre ele putând fi observată și evaluată. Fiecare dintre aceste modificări fizice are o influență directă asupra beneficiilor economice viitoare sau a potențialului de servicii. O modificare a valorii juste a unui activ biologic datorată recoltării este, de asemenea, o modificare fizică.
51. Activitatea agricolă este deseori expusă riscurilor climaterice, bolilor și altor riscuri naturale. Dacă are loc un eveniment care generează un element semnificativ de venit sau cheltuială, natura și valoarea aceluia element sunt prezentate în conformitate cu IPSAS 1. Exemple de astfel de evenimente includ epidemiile, inundațiile, secetele sau înghețurile semnificative și invaziile de insecte.

**Prezentări suplimentare de informații pentru activele biologice în cazul în care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil**

52. **În cazul în care o entitate evaluează activele biologice la costul lor minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate (a se vedea punctul 34) la sfârșitul perioadei, entitatea trebuie să prezinte pentru astfel de active biologice:**
- (a) **O descriere a activelor biologice;**
  - (b) **O explicație a motivului pentru care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil;**
  - (c) **Dacă este posibil, intervalul de estimări în care este cel mai probabil să se încadreze valoarea justă;**
  - (d) **Metoda de amortizare utilizată;**
  - (e) **Duratele de viață utilă sau ratele de amortizare folosite; și**
  - (f) **Valoarea contabilă brută și amortizarea cumulată (agregată cu pierderile din depreciere cumulate) la începutul și la sfârșitul perioadei.**
53. **În cazul în care, în cursul perioadei curente, o entitate evaluează activele biologice la costul lor minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate (a se vedea punctul 34), aceasta trebuie să prezinte orice câștig sau pierdere recunoscut(ă) la cedarea unor astfel de active biologice, iar reconcilierea impusă de punctul 48 trebuie să prezinte separat valorile aferente activelor biologice în cauză. În plus, reconcilierea trebuie să includă următoarele valori cuprinse în surplusul sau deficitul asociat activelor biologice respective:**
- (a) **Pierderile din depreciere;**

- (b) **Reluările de pierderi din depreciere; și**
  - (c) **Amortizarea.**
54. **Dacă valoarea justă a activelor biologice evaluate anterior la costul lor minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate devine evaluabilă în mod fiabil în cursul perioadei curente, o entitate trebuie să prezinte pentru astfel de active biologice:**
- (a) **O descriere a activelor biologice;**
  - (b) **O explicație a motivului pentru care valoarea justă a devenit evaluabilă în mod fiabil; și**
  - (c) **Efectul modificării.**

### **Prevedere tranzitorie**

55. [Eliminat]

### **Data intrării în vigoare**

56. **O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 aprilie 2011 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 aprilie 2011, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 56A. **Punctele 55 și 57 au fost modificate de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IPSAS 33 pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, atunci amendamentele trebuie aplicate și pentru acea perioadă anterioară.**
- 56B. **Punctele 34 și 48 au fost modificate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 56C. **Punctele 2, 3, 5, 6, 9, 28 și 40 au fost modificate și punctele 9A, 9B și 9C au fost adăugate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru**

situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică acele amendamente pentru o perioadă anterioară, ea trebuie să prezinte acest fapt. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente retroactiv, în conformitate cu IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*.

- 56D. În perioada de raportare în care sunt aplicate pentru prima dată amendamentele la IPSAS 17 și IPSAS 27 din partea a IV-a a documentului *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015*, nu este necesar ca o entitate să prezinte informațiile cantitative prevăzute la punctul 33 litera (f) din IPSAS 3 pentru perioada curentă. Totuși, o entitate trebuie să prezinte informațiile cantitative prevăzute de punctul 33 litera (f) din IPSAS 3 pentru fiecare perioadă anterioară prezentată.
- 56E. Punctele 7 și 8 au fost eliminate de documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis în aprilie 2016. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 56F. Punctul 48 a fost modificat de IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017. O entitate trebuie să aplice acest amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2019, entitatea trebuie să aplice în același timp IPSAS 40.
57. Atunci când o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente conform definiției din IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, în scopuri de raportare financiară ulterior acestei date de intrare în vigoare, prezentul standard se aplică situațiilor financiare anuale ale entităților care acoperă perioadele care încep la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acestei date.

**Amendamente la alte IPSAS-uri**

[Eliminată]

## Bază pentru concluzii

*Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 27.*

### Introducere

- BC1. Programul IPSASB de convergență cu IFRS-urile este un element important în programul de lucru al IPSASB. Politica IPSASB este de a dezvolta IPSAS-uri pe bază de angajamente care să fie convergente cu IFRS-urile emise de către IASB atunci când este adecvat pentru entitățile din sectorul public.
- BC2. IPSAS-urile pe bază de angajamente care sunt convergente cu IFRS-urile păstrează dispozițiile, structura și textul IFRS-urilor, cu excepția cazului în care există un motiv specific sectorului public care să justifice o abatere. Abateră de la IFRS-ul echivalent are loc atunci când dispozițiile sau terminologia din IFRS nu sunt adecvate pentru sectorul public sau atunci când este necesară includerea unui comentariu sau a unor exemple suplimentare pentru a ilustra anumite dispoziții în contextul sectorului public. Diferențele dintre IPSAS-uri și IFRS-urile echivalente sunt identificate în *Comparația cu IFRS* inclusă în fiecare IPSAS.

### Active biologice deținute pentru prestarea sau furnizarea de servicii

- BC3. IPSASB a admis faptul că în cadrul sectorului public activele biologice sunt deseori deținute pentru prestarea sau furnizarea de servicii. Exemplele de astfel de active biologice includ caii și câinii pentru poliție și plantele și copacii din parcuri și grădini folosiți în scopuri recreaționale. IPSASB a concluzionat că astfel de active biologice nu sunt deținute pentru a fi folosite într-o activitate agricolă deoarece nu sunt gestionate în mod normal cu scopul de a evalua și monitoriza schimbările calitative și cantitative datorate transformării biologice sau recoltei, așa cum este descris la punctul 10. Pentru a clarifica faptul că astfel de active biologice nu sunt tratate în prezentul standard, IPSASB a decis să includă o derogare de la domeniul de aplicare la punctul 3 litera (d) care prevede că standardul nu se aplică activelor biologice deținute pentru prestarea sau furnizarea de servicii. Punctul 4 oferă exemple de astfel de derogări de la domeniul de aplicare.

### Definiția activității agricole

- BC4. În anumite jurisdicții, activele biologice care fac parte din activitatea agricolă pot fi vândute sau distribuite către alte entități din sectorul public, organizații nonguvernamentale sau alte entități gratuit sau la un preț nominal. În timp ce IAS 41, *Agricultura*, pe care se bazează prezentul standard, tratează activitatea agricolă comercială, IPSASB a concluzionat că activele biologice deținute în vederea distribuirii gratuite sau la un preț nominal ar trebui să fie incluse în definiția activității agricole, deoarece astfel de tranzacții sunt frecvente în sectorul public. IPSASB a modificat prin urmare definiția față de cea din IAS 41 pentru a include referințe la activele biologice deținute în vederea distribuirii gratuite sau la un preț nominal.

### Subvenții guvernamentale

BC5. IAS 41 menționează dispoziții și îndrumări pentru contabilizarea subvențiilor guvernamentale aferente activelor biologice care diferă față de dispozițiile din IAS 20, *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*. IPSAS 27 nu conține dispoziții și îndrumări pentru subvențiile guvernamentale, dat fiind faptul că în IPSAS 23, *Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (impozite și transferuri)*, sunt prevăzute dispoziții și îndrumări cu privire la subvențiile guvernamentale în alte tranzacții decât cele de schimb. În opinia IPSASB, contabilizarea subvențiilor guvernamentale aferente activelor biologice nu ar trebui să varieze față de dispozițiile din IPSAS 23.

### Active biologice și active agricole dobândite prin intermediul altor tranzacții decât cele de schimb

BC6. O entitate poate să dobândească un activ biologic sau un produs agricol în alte tranzacții decât cele de schimb. În conformitate cu prezentul standard, aceste active vor fi evaluate la valoarea justă minus costurile generate de vânzare. IPSAS 23 prevede că activele dobândite prin intermediul unei alte tranzacții decât cea de schimb ar trebui să fie evaluate inițial la valoarea justă la data achiziției. Ca rezultat al diferitelor dispoziții privind evaluarea, IPSASB a luat în considerare baza adecvată de evaluare pentru activele biologice dobândite în alte tranzacții decât cele de schimb.

BC7. IPSASB a dezbătut diverse abordări pentru evaluarea activelor biologice și a produselor agricole dobândite prin intermediul altor tranzacții decât cele de schimb. Mai precis, au fost luate în considerare următoarele trei abordări:

- (a) Abordarea 1: Evaluarea tuturor activelor biologice și a produselor agricole dobândite prin intermediul altor tranzacții decât cele de schimb folosind IPSAS 23 (adică excluderea tuturor activelor biologice și a produselor agricole dobândite prin intermediul altor tranzacții decât cele de schimb de la dispozițiile privind evaluarea din prezentul standard);
- (b) Abordarea 2: Evaluarea tuturor activelor biologice și a produselor agricole dobândite prin intermediul altor tranzacții decât cele de schimb folosind prezentul standard (adică excluderea tuturor activelor biologice și a produselor agricole de la dispozițiile privind evaluarea din IPSAS 23); și
- (c) Abordarea 3: Utilizarea atât a IPSAS 23, cât și a prezentului standard pentru evaluarea activelor biologice și a produselor agricole dobândite în alte tranzacții decât cele de schimb.

BC8. IPSASB a respins abordarea 1 deoarece activele biologice și produsele agricole dobândite în tranzacții de schimb și în alte tranzacții decât cele de schimb vor fi evaluate diferit. IPSASB a convenit că nu există niciun motiv pentru a evalua activele biologice și produsele agricole dobândite în alte tranzacții decât cele de



schimb într-un mod diferit față de cele dobândite în tranzacții de schimb, dat fiind faptul că activele sunt la fel.

- BC9. În analiza celei de-a treia abordări, IPSASB a luat în considerare dispozițiile din cadrul IPSAS 23 în legătură cu evaluarea altor tipuri de active. Punctul 13 din IPSAS 23 prevede că: „... dacă unei entități raportoare i se impune să plătească costurile de livrare și instalare aferente transferului unui element al unei instalații de la o altă entitate, atunci acele costuri sunt recunoscute separat față de venitul din transferul elementului instalației. Costurile de livrare și instalare sunt incluse în valoarea recunoscută drept un activ în conformitate cu IPSAS 17”. Acest lucru presupune ca pentru alte active entitatea să ia în considerare dispozițiile privind evaluarea din alte IPSAS-uri, precum și pe cele din IPSAS 23 privind evaluarea inițială pentru activele dobândite prin intermediul altor tranzacții decât cele de schimb.
- BC10. O caracteristică suplimentară relevantă pentru evaluarea activelor biologice este costul generat de vânzare. IPSASB a concluzionat prin urmare că, în conformitate cu abordarea 3, o entitate ia în considerare atât dispozițiile din IPSAS 23, cât și pe cele din prezentul standard în ceea ce privește evaluarea activelor biologice și a produselor agricole dobândite în alte tranzacții decât cele de schimb la valoarea justă minus costurile generate de vânzare la momentul recunoașterii lor inițiale. IPSASB a remarcat faptul că acesta este același rezultat cu cel de la abordarea 2.

### **Active biologice și produse agricole distribuite gratuit sau la un preț nominal**

- BC11. IAS 41 tratează doar activele biologice și produsele agricole care vor fi vândute. În sectorul public, astfel de active pot fi gestionate cu scopul de a le distribui gratuit sau la un preț nominal. Unii respondenți la Proiectul de expunere 36, *Agricultura*, au exprimat o opinie conform căreia ar trebui realizată o distincție între recunoașterea și evaluarea activelor biologice deținute în vederea vânzării într-o tranzacție de schimb și cele ale activelor biologice deținute în vederea distribuirii gratuite sau la un preț nominal. Principiul a fost stabilit în IPSAS 12, *Stocuri*, și conform acestuia stocurile deținute în vederea distribuirii gratuite sau la un preț nominal ar trebui evaluate la cea mai mică valoare dintre cost și costul curent de înlocuire. Costul nu reprezintă o opțiune disponibilă în prezentul standard, cu excepția cazului în care se aplică punctul 34. Costul curent de înlocuire este definit ca fiind costul pe care l-ar suporta o entitate pentru a dobândi activul la data de raportare și este o aproximare a valorii juste minus costurile generate de vânzare. În consecință, abordarea din Proiectul de expunere 36 nu a fost modificată.
- BC12. Unii respondenți la proiectul de expunere au pus sub semnul întrebării dacă pierderile și câștigurile care provin din utilizarea evaluării la valoarea justă ar trebui să fie raportate în situația performanței financiare în timpul procesului de transformare. IPSASB este de părere că pierderile și câștigurile care provin din evaluarea la valoarea justă ar trebui să fie raportate în situația performanței

financiare deoarece o astfel de raportare oferă informații utile privind răspunderea în timpul procesului de transformare biologică. Entitățile pot decide să realizeze prezentări suplimentare de informații pentru a explica impactul acestor schimbări raportate în valoarea justă.

### Prezentarea informațiilor

BC13. IPSASB a luat în considerare dacă sunt justificate și alte prezentări de informații pentru a trata aspectele specifice sectorului public și a adăugat dispoziții de prezentare a informațiilor pentru:

- (a) A distinge între activele biologice productive și cele consumabile. Această distincție este necesară deoarece Manualul Statisticilor Financiare Guvernamentale (GFS) din 2001 (GFSM 2001) clasifică activele consumabile ca fiind stocuri, în timp ce prezentul standard le clasifică drept active biologice. Distincția permite o mai bună reconciliere între situațiile financiare ale unei entități întocmite în conformitate cu IPSAS-urile și evaluările statistice.
- (b) A distinge între activele biologice deținute în vederea vânzării și cele deținute în vederea distribuirii gratuite sau la un preț nominal. IPSASB consideră că această distincție este necesară pentru a permite utilizatorilor să determine câștigurile și pierderile nerealizate din activele biologice deținute în vederea distribuirii gratuite sau la un preț nominal.
- (c) A identifica activele biologice dobândite prin intermediul altor tranzacții decât cele de schimb și activele biologice deținute în vederea distribuirii gratuite sau la un preț nominal în cadrul reconcilierii modificărilor valorilor contabile ale activelor biologice la începutul și la sfârșitul perioadei curente. Această prezentare de informații este impusă pentru a oferi informații adecvate privind alte tranzacții decât cele de schimb, care sunt incluse în domeniul de aplicare al prezentului standard.
- (d) A prezenta informații separate privind modificările valorii juste minus costurile generate de vânzare ca rezultat al altor tranzacții decât cele de schimb pentru activele biologice deținute în vederea vânzării și pentru activele biologice deținute în vederea distribuirii gratuite sau la un preț nominal. Este importantă furnizarea informațiilor privind valoarea câștigurilor și pierderilor atribuite activelor biologice care se intenționează a fi distribuite gratuit sau la un preț nominal, pentru a putea ajuta utilizatorii situațiilor financiare să evalueze costul programelor guvernamentale.
- (e) A descrie natura și gradul restricțiilor impuse privind utilizarea de către entitate a activelor biologice sau capacitatea acestora de a vinde activele biologice, precum valorile totale și restricționate ale unor astfel de active. IPSASB este de părere că astfel de prezentări oferă informații utile privind capacitatea unei entități de a vinde produse agricole la valoarea justă și privind evaluarea realizată.

## Prevederi tranzitorii

BC14. IAS 41 nu conține prevederi tranzitorii pentru entitățile care adoptă pentru prima dată contabilitatea pe bază de angajamente. Atunci când a fost emis, prezentul standard conținea astfel de prevederi pentru a ajuta entitățile să aplice prezentul standard atunci când adoptă pentru prima dată contabilitatea pe bază de angajamente. De atunci, aceste prevederi au fost înlocuite de îndrumări în IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*.

## Revizuirea IPSAS 27 ca rezultat al părții a II-a a documentului *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015: aspecte semnalate de părțile interesate*

BC15. Părțile interesate au indicat faptul că IPSAS-urile se referă în mod inconsecvent la activele imobilizate deținute în vederea vânzării și grupurile destinate cedării. IPSASB a ajuns la concluzia că IFRS 5, *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, poate fi adecvat pentru sectorul public doar în anumite circumstanțe, din următoarele motive:

- (a) Vânzările de active din sectorul public nu pot fi finalizate în termen de un an din cauza nivelurilor de aprobări necesare. Se ridică astfel problema relevanței și consistenței informației furnizate în conformitate cu IFRS 5. În special, IPSASB a remarcat că, în conformitate cu IFRS 5, activele imobilizate deținute în vederea vânzării nu sunt amortizate. IPSASB este preocupat de faptul că neamortizarea activelor pentru o perioadă lungă de timp poate fi inadecvată.
- (b) Multe active din sectorul public sunt cedate prin transfer sau distribuite gratuit sau pentru o contravaloare nominală. Întrucât IFRS 5 tratează vânzările la valoarea justă, dispozițiile privind evaluarea și prezentarea informațiilor nu pot furniza informații relevante pentru aceste transferuri. Totuși, IPSASB recunoaște că dispozițiile privind evaluarea și prezentarea informațiilor din IFRS 5 pot fi adecvate atunci când se intenționează ca vânzările să aibă loc la valoarea justă.
- (c) Multe activități întrerupte din sectorul public sunt operațiuni care anterior au furnizat servicii gratuite sau la un cost nominal. Având în vedere că IFRS 5 tratează activitățile întrerupte care au fost fie unități generatoare de numerar, fie un grup de unități generatoare de numerar înainte de cedare sau clasificate drept deținute în vederea vânzării, este posibil ca dispozițiile de prezentare a informațiilor să nu furnizeze informații relevante pentru activitățile întrerupte din sectorul public. Cu toate acestea, IPSASB recunoaște că dispozițiile de prezentare a informațiilor din IFRS 5 pot fi adecvate atunci când activitățile întrerupte au fost anterior fie unități generatoare de numerar, fie unul sau mai multe grupuri de unități generatoare de numerar.

Deoarece IPSASB a ajuns la concluzia că IFRS 5 ar putea fi adecvat în sectorul public doar în circumstanțe limitate, acesta a fost de acord să elimine referințele

din IPSAS-uri la standardele internaționale sau naționale de contabilitate relevante care tratează activele imobilizate deținute în vederea vânzării și activitățile întrerupte. IPSASB avea preocupări legate de faptul că menținerea acestei referințe poate avea ca rezultat aplicarea de către entități a dispozițiilor din IFRS 5 în circumstanțe în care acest lucru nu ar fi adecvat. IPSASB a precizat că IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, furnizează îndrumări referitoare la selectarea politicilor contabile pentru tranzacțiile care nu sunt tratate în mod special în IPSAS-uri. Aceste îndrumări ar permite entităților să adopte o politică contabilă care este consecventă cu IFRS 5 atunci când entitatea consideră că acest lucru este adecvat.

**Revizuirea IPSAS 27 ca rezultat al documentului *Amendamente cu domeniu de aplicare limitat*, emis de IASB în iunie 2014**

BC16. IPSASB a analizat revizuirile la IAS 41 incluse în amendamentele cu domeniu de aplicare limitat intitulate *Agricultura: Plante productive* (Amendamente la IAS 16 și IAS 41) emise de IASB în iunie 2014 și a fost de acord, în general, că nu existau motive specifice sectorului public pentru a nu adopta amendamentele.

**Revizuirea IPSAS 27 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016**

BC17. IPSASB a emis documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016. Această reglementare modifică referințele din toate IPSAS-urile astfel:

- (a) Elimină punctele standard privind aplicabilitatea IPSAS-urilor în cazul „entităților din sectorul public, cu excepția GBE-urilor” din secțiunea referitoare la domeniul de aplicare al fiecărui standard;
- (b) Înlocuiește termenul „GBE” cu termenul „entități comerciale din sectorul public”, după caz; și
- (c) Modifică punctul 10 din *Prefața la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public* furnizând o descriere pozitivă a entităților din sectorul public pentru care sunt concepute IPSAS-urile.

Motivele acestor modificări sunt prezentate în Baza pentru concluzii la IPSAS 1.

## Exemple ilustrative

*Prezentele exemple însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 27.*

Extrasele din situațiile performanței financiare și din situațiile poziției financiare sunt prezentate pentru a arăta efectele tranzacțiilor descrise mai jos. Aceste extrase nu sunt în mod necesar conforme cu toate dispozițiile privind prezentarea și descrierea informațiilor din alte standarde.

Primul exemplu ilustrează modul în care pot fi aplicate dispozițiile de prezentare a informațiilor din prezentul standard de către o entitate agricolă de producție a laptelui. Prezentul standard încurajează separarea modificărilor valorii juste minus costurile generate de vânzare a activelor biologice ale unei entități în modificări fizice și modificări de preț. Această separare este reflectată în primul exemplu. Al doilea exemplu ilustrează modul de separare a modificărilor fizice de cele de preț.

## Dispoziții de prezentare a informațiilor

### Situația poziției financiare

Entitatea XYZ	Note	31 decembrie 20X8	31 decembrie 20X7
		Unități monetare (u.m.)	u.m.
<b>ACTIVE</b>			
<b>Active circulante</b>			
Numerar		10.000	10.000
Creanțe		88.000	65.000
Stocuri		82.950	70.650
<b>Total active circulante</b>		<b>180.950</b>	<b>145.650</b>
<b>Active imobilizate</b>			
Active biologice productive			
Animale de lapte – imature <sup>2</sup>		52.060	47.730
Animale de lapte – mature <sup>2</sup>		372.990	411.840
Subtotal – active biologice productive	3	425.050	459.570
Imobilizări corporale		1.462.650	1.409.800
<b>Total active imobilizate</b>		<b>1.887.700</b>	<b>1.869.370</b>
<b>Total active</b>		<b>2.068.650</b>	<b>2.015.020</b>
<b>DATORII</b>			
<b>Datorii curente</b>			
Datorii		122.628	150.020
<b>Total datorii curente</b>		<b>122.628</b>	<b>150.020</b>
<b>ACTIVE NETE / CAPITALURI PROPRII</b>			
Capital vărsat		1.000.000	1.000.000
Surplus cumulată		946.022	865.000
<b>Total active nete / capitaluri proprii</b>		<b>1.946.022</b>	<b>1.865.000</b>
<b>Total active nete / capitaluri proprii și datorii</b>		<b>2.068.650</b>	<b>2.015.020</b>

<sup>2</sup> Unei entități i se impune furnizarea unei descrieri a activelor biologice făcând o distincție între activele biologice consumabile și cele productive și între activele deținute în vederea vânzării și cele deținute în vederea distribuiri gratuite sau la un preț nominal. Astfel de prezentări de informații vor lua forma unor descrieri cantitative care pot fi însoțite de o descriere narativă. O entitate este de asemenea încurajată, dar nu i se impune, să facă distincție între activele biologice mature și cele imature, după caz. O entitate prezintă și fundamentul unor astfel de distincții. Prezentul exemplu arată o prezentare de informații privind activele biologice productive în cadrul situației poziției financiare. Informațiile cu privire la îndeplinirea altor dispoziții de prezentare a informațiilor sunt prezentate în notele la situațiile financiare, așa cum este permis.

*Situația performanței financiare*

		<b>u.m.</b>
<b>Entitatea XYZ</b>	<b>Note</b>	<b>An încheiat la 31 decembrie 20X8</b>
Valoarea justă a laptelui produs		518.240
Căștiguri din modificări ale valorii juste minus costurile generate de vânzare a animalelor de lapte deținute în vederea vânzării	3	39.930
		<b>558.170</b>
Stocuri folosite		(137.523)
Cheltuieli cu angajații		(127.283)
Cheltuieli cu amortizarea		(15.250)
Alte cheltuieli din exploatare		(197.092)
		<b>(477.148)</b>
<b>Surplus aferent perioadei</b>		<b>81.022</b>

*Situația modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii*

	<b>An încheiat la 31 decembrie 20X8</b>		
	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>
	<b>Capital vărsat</b>	<b>Surplus cumulat</b>	<b>Total</b>
Sold la 1 ianuarie 20X8	1.000.000	865.000	<b>1.865.000</b>
Surplus aferent perioadei	-	81.022	<b>81.022</b>
<b>Sold la 31 decembrie 20X8</b>	<b>1.000.000</b>	<b>946.022</b>	<b>1.946.022</b>

*Situația fluxurilor de trezorerie*<sup>3</sup>

<b>Entitatea XYZ</b>	<b>An încheiat la 31 decembrie 20X8</b>
	<b>u.m.</b>
<b>Fluxuri de trezorerie din activitățile de exploatare</b>	
Încasări din vânzările de lapte	498.027
Încasări din vânzările de animale	97.913
Plăți către furnizori și angajați	(504.025)
Plăți pentru achiziții de animale	(23.815)
<b>Numerar net din activitățile de exploatare</b>	<b>68.100</b>
<b>Fluxuri de trezorerie din activitățile de investiții</b>	
Cumpărarea de imobilizări corporale	(68.100)
<b>Numerar net folosit în activitățile de investiții</b>	<b>(68.100)</b>
<b>Creștere netă de numerar</b>	<b>0</b>
<b>Numerar la începutul exercițiului</b>	<b>10.000</b>
<b>Numerar la finalul exercițiului</b>	<b>10.000</b>

*Note*

**1. Operațiuni și activități principale**

Entitatea XYZ („Entitatea”) este angajată în producția laptelui. La 31 decembrie 20X8, Entitatea deținea 419 vaci de lapte (active productive mature) și 137 juninci crescute pentru a da lapte în viitor (active productive imature). Entitatea a produs 157.584 kg de lapte cu o valoare justă minus costurile generate de vânzare de 518.240 u.m. (valoarea justă a acestui produs agricol este determinată la momentul mulgerii) în cursul exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X8. Entitatea nu deține niciun activ biologic consumabil.

**2. Politici contabile**

*Animale și lapte*

Animalele sunt evaluate la valoarea justă minus costurile generate de vânzare. Valoarea justă a animalelor este determinată pe baza prețurilor de piață ale animalelor de vârstă, rasă și merit genetic similare. Laptele este evaluat inițial la valoarea justă minus costurile generate de vânzare la momentul mulgerii. Valoarea justă a laptelui este determinată pe baza prețului de piață din zona respectivă.

<sup>3</sup> Această situație a fluxurilor de trezorerie raportează fluxurile de trezorerie obținute din activități de exploatare folosind metoda directă. IPSAS 2, *Situațiile fluxurilor de trezorerie*, îi impune unei entități să raporteze fluxurile de trezorerie obținute din activități de exploatare folosind fie metoda directă, fie metoda indirectă. IPSAS 2 încurajează folosirea metodei directe.



### 3. Active biologice

	<b>20X8</b>
<b>Reconcilierea valorilor contabile ale animalelor de lapte</b>	<b>u.m.</b>
<b>Valoarea contabilă la 1 ianuarie 20X8</b>	<b>459.570</b>
Creșteri datorate achizițiilor	26.250
Câștiguri din modificări ale valorii juste minus costurile generate de vânzare cauzate de modificările fizice <sup>4</sup>	15.350
Câștiguri din modificări ale valorii juste minus costurile generate de vânzare cauzate de modificările de preț <sup>5</sup>	24.580
Scăderi datorate vânzărilor	(100.700)
<b>Valoarea contabilă la 31 decembrie 20X8</b>	<b>425.050</b>

### 4. Strategii de gestionare a riscului financiar

Entitatea este expusă riscurilor financiare care apar din modificări ale prețului laptelui. Entitatea nu preconizează că prețul laptelui va scădea semnificativ în viitorul previzibil și, de aceea, nu a încheiat contracte cu instrumente derivate sau alte contracte pentru a gestiona riscul scăderii prețului laptelui. Entitatea analizează în mod regulat situația prețului laptelui, având în vedere nevoia de gestionare activă a riscului financiar.

#### Modificări fizice și modificări de preț

Următorul exemplu ilustrează modul de separare a modificărilor fizice de cele de preț. Separarea modificării valorii juste minus costurile generate de vânzare în partea atribuibilă modificărilor fizice și partea atribuibilă modificărilor de preț este încurajată, dar nu este impusă de prezentul standard.

O cireadă de 10 animale cu vârsta de 2 ani era deținută la 1 ianuarie 20X8. Un animal în vârstă de 2,5 ani a fost cumpărat la 1 iulie 20X8 cu 108 u.m., iar altul s-a născut la 1 iulie 20X8. În decursul perioadei nu au fost vândute sau cedate animale. Valorile juste pe bucată (cap) minus costurile generate de vânzare erau următoarele:

	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>
Animale de 2 ani la 1 ianuarie 20X8	100	
Animale nou-născute la 1 iulie 20X8	70	
Animale de 2,5 ani la 1 iulie 20X8	108	
Animale nou-născute la 31 decembrie 20X8	72	
Animale de 0,5 ani la 31 decembrie 20X8	80	
Animale de 2 ani la 31 decembrie 20X8	105	
Animale de 2,5 ani la 31 decembrie 20X8	111	
Animale de 3 ani la 31 decembrie 20X8	120	

<sup>4</sup> Separarea creșterii valorii juste minus costurile generate de vânzare între partea atribuibilă modificărilor fizice și partea atribuibilă modificărilor de preț este încurajată, dar nu este impusă de prezentul standard.

<sup>5</sup> A se vedea nota de subsol 4.

## AGRICULTURA

Valoarea justă minus costurile generate de vânzare a cirezii la 1 ianuarie 20X8 (10 × 100)	1.000	
Achiziție la 1 iulie 20X8 (1 × 108)		108
Creșterea valorii juste minus costurile generate de vânzare datorată modificărilor de preț:		
10 × (105 – 100)	50	
1 × (111 – 108)	3	
1 × (72 – 70)	2	55
Creșterea valorii juste minus costurile generate de vânzare datorată modificărilor fizice:		
10 × (120 – 105)	150	
1 × (120 – 111)	9	
1 × (80 – 72)	8	
1 × 70	70	237
Valoarea justă minus costurile generate de vânzare a cirezii la 31 decembrie 20X8		
11 × 120	1.320	
1 × 80	80	1.400

## Comparație cu IAS 41

IPSAS 27, *Agricultura*, se bazează în principal pe IAS 41, *Agricultura* (2001), modificat până la 31 decembrie 2008. Principalele diferențe dintre IPSAS 27 și IAS 41 sunt următoarele:

- Definiția „activității agricole” include tranzacțiile pentru distribuirea activelor biologice gratuit sau la un preț nominal. IAS 41 nu tratează astfel de tranzacții.
- Secțiunea privind domeniul de aplicare clarifică faptul că activele biologice deținute pentru prestarea sau furnizarea de servicii nu sunt tratate în prezentul standard. IAS 41 nu conține o astfel de clarificare.
- IAS 41 conține dispoziții pentru subvențiile guvernamentale aferente activelor biologice evaluate la valoarea justă minus costurile generate de vânzare. IPSAS 27 nu conține dispoziții și îndrumări pentru subvențiile guvernamentale, dat fiind faptul că în IPSAS 23, *Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (impozite și transferuri)*, sunt prevăzute dispoziții și îndrumări cu privire la subvențiile guvernamentale în alte tranzacții decât cele de schimb.
- IPSAS 27 conține dispoziții pentru evaluarea la momentul recunoașterii inițiale și la fiecare dată de raportare a activelor biologice dobândite prin intermediul altor tranzacții decât cele de schimb.
- Prezentul standard conține o dispoziție de prezentare suplimentară de informații pentru activele biologice pentru care utilizarea de către entitate sau capacitatea entității de a vinde este supusă unor restricții.
- Prezentul standard prevede să se facă distincție între activele biologice consumabile și cele productive și între activele biologice deținute în vederea vânzării și cele deținute în vederea distribuirii gratuite sau la un cost nominal. Astfel de prezentări de informații vor lua forma unor descrieri cantitative care pot fi însoțite de o descriere narativă. IAS 41 încurajează entitățile, dar nu le impune să furnizeze o descriere cantitativă a fiecărui grup de active biologice, făcând distincție între activele biologice consumabile și cele productive sau între activele biologice mature și cele imature, după caz.
- Prezentul standard conține prevederi tranzitorii privind adoptarea pentru prima dată a contabilității de angajamente. IAS 41 nu conține astfel de prevederi tranzitorii.
- În anumite situații, IPSAS 27 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 41. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor beneficii economice viitoare și potențial de servicii, surplus sau deficit și situația performanței financiare în cadrul IPSAS 27. Termenii echivalenți din IAS 41 sunt beneficii economice viitoare, profit sau pierdere și situația rezultatului global.

# IPSAS<sup>®</sup>



**International  
Federation  
of Accountants<sup>®</sup>**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.ifac.org](http://www.ifac.org)

ISBN general: 978-1-606-580-136-3

ISBN volumul I: 978-606-580-137-0