

**International Public Sector
Accounting Standards Board®**

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

***Ediția 2020
Volumul II***

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.

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 II: 978-606-580-154-7

Publicate de:



**STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE
PENTRU SECTORUL PUBLIC**

IPSAS™

CUPRINS

VOLUMUL II

	Pagina
IPSAS 28 – Instrumente financiare: prezentare	1000
IPSAS 29 – Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare	1093
IPSAS 30 – Instrumente financiare: prezentarea informațiilor.....	1167
IPSAS 31 – Imobilizări necorporale	1275
IPSAS 32 – Angajamente de concesiune a serviciilor: concedenți.....	1338
IPSAS 33 – Adoptarea pentru prima dată a IPSAS-urilor pe bază de angajamente.....	1401
IPSAS 34 – Situații financiare individuale	1538
IPSAS 35 – Situații financiare consolidate	1556
IPSAS 36 – Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație	1676
IPSAS 37 – Angajamente comune.....	1711
IPSAS 38 – Prezentarea intereselor existente în alte entități.....	1766
IPSAS 39 – Beneficiile angajaților	1802
IPSAS 40 – Combinări de operațiuni din sectorul public.....	1869

IPSAS 28 – INSTRUMENTE FINANCIARE: PREZENTARE

Recunoaștere

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 32, *Instrumente financiare: prezentare*, și Interpretarea 2 (IFRIC 2), *Acțiunile membrilor în entități de tip cooperatist și instrumente similare*, a Comitetului pentru Interpretarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, publicate de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 32 și IFRIC 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

Internet: 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 28 – INSTRUMENTE FINANCIARE: PREZENTARE

Istoricul IPSAS

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

IPSAS 28, *Instrumente financiare: prezentare*, a fost emis în ianuarie 2010.

De la această dată, IPSAS 28 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- IPSAS 42, *Beneficii sociale* (emis în ianuarie 2019)
- IPSAS 41, *Instrumente financiare* (emis în august 2018)
- IPSAS 39, *Beneficiile angajaților* (emis în iulie 2016)
- 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 2014* (emis în ianuarie 2015)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2011* (emis în octombrie 2011)

Tabelul punctelor modificate în IPSAS 28

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
Secțiunea Introducere	Eliminată	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
2	Modificat	IPSAS 41 august 2018
3	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015 IPSAS 37 ianuarie 2015 IPSAS 39 iulie 2016 IPSAS 41 august 2018

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
4	Modificat	IPSAS 41 august 2018
7	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
8	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
9	Modificat	IPSAS 41 august 2018
10	Modificat	IPSAS 41 august 2018
14	Modificat	IPSAS 41 august 2018
28	Modificat	IPSAS 41 august 2018
36	Modificat	IPSAS 41 august 2018
40	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015
40A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015
42	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015
44	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015
47	Modificat	IPSAS 41 august 2018
48	Modificat	IPSAS 41 august 2018
56	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
57	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
58	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
60A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
60B	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
60C	Nou	IPSAS 37 ianuarie 2015 IPSAS 35 ianuarie 2015
60D	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
60E	Nou	IPSAS 39 iulie 2016
60F	Nou	IPSAS 41 august 2018
60G	Nou	IPSAS 42 ianuarie 2019
61	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015
AG2	Modificat	IPSAS 41 august 2018
AG23	Modificat	IPSAS 42 ianuarie 2019
AG53	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015
AG55	Modificat	IPSAS 41 august 2018
AG63	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului AG63A	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG63A	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG63B	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG63C	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG63D	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului AG63E	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG63E	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG63F	Nou	IPSAS 41 august 2018
B19	Modificat	IPSAS 41 august 2018
B21	Modificat	IPSAS 41 august 2018
IE1	Modificat	IPSAS 41 august 2018
IE5	Modificat	IPSAS 41 august 2018

IPSAS 28 – INSTRUMENTE FINANCIARE: PREZENTARE

CUPRINS

	Punctul
Obiectiv	1-2
Domeniu de aplicare	3-8
Definiții	9-12
Prezentare	13-55
Datorii și active nete / capitaluri proprii	13-32
Instrumente care pot fi lichidate de deținător înainte de scadență	15-16
Instrumente sau componente de instrumente care impun entității o obligație de a furniza unei alte entități o parte proporțională din activele nete ale entității numai la lichidare	17-18
Reclasificarea instrumentelor care pot fi lichidate de deținător înainte de scadență și a instrumentelor care impun entității o obligație de a furniza unei alte entități o parte proporțională din activele nete ale entității numai la lichidare	19-20
Fără obligații contractuale de a plăti în numerar sau prin alt activ financiar	21-24
Decontarea în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității	25-29
Prevederi pentru decontările contingente	30
Opțiuni de decontare	31-32
Instrumente financiare compuse	33-37
Acțiuni de trezorerie	38-39
Dobânzi, dividende sau distribuiri similare, pierderi și câștiguri	40-46
Compensarea unui activ financiar și a unei datorii financiare	47-55
Tranziție	56-58

Data intrării în vigoare	59-61
Retragerea și înlocuirea IPSAS 15 (2001)	62
Anexa A: Îndrumări de aplicare	
Anexa B: Acțiunile membrilor în entități de tip cooperatist și instrumente similare	
Anexa C: Amendamente la alte IPSAS-uri	
Bază pentru concluzii	
Exemple ilustrative	
Comparație cu IAS 32	

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 28, *Instrumente financiare: prezentare*, este prezentat la punctele 1-62. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 28 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 stabili principiile pentru prezentarea instrumentelor financiare drept datorii sau active nete / capitaluri proprii și pentru compensarea activelor financiare și a datoriilor financiare. Standardul se aplică pentru clasificarea instrumentelor financiare, din perspectiva emitentului, în active financiare, datorii financiare și instrumente de capitaluri proprii; pentru clasificarea dobânzilor, dividendelor sau distribuțiilor similare, pierderilor și câștigurilor asociate acestora; precum și în circumstanțele în care activele financiare și datoriile financiare trebuie compensate.
2. Principiile din prezentul standard completează principiile de recunoaștere și evaluare ale activelor financiare și ale datoriilor financiare din IPSAS 41, *Instrumente financiare*, precum și pe cele privind prezentările de informații cu privire la acestea din IPSAS 30, *Instrumente financiare: prezentarea informațiilor*.

Domeniu de aplicare (a se vedea și punctele AG3-AG9)

3. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard pentru toate tipurile de instrumente financiare, cu excepția:**
 - (a) **Acelor participații în entități controlate, entități asociate sau asocieri în participație care sunt contabilizate în conformitate cu IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, IPSAS 34, *Situații financiare individuale*, IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*. Totuși, în unele cazuri, IPSAS 34, IPSAS 35 sau IPSAS 36 impune sau permite unei entități să contabilizeze o participație într-o entitate controlată, entitate asociată sau asocierie în participație în conformitate cu IPSAS 41; în aceste cazuri, entitățile trebuie să aplice dispozițiile prezentului standard. Entitățile trebuie, de asemenea, să aplice prezentul standard tuturor instrumentelor derivate aferente intereselor în entități controlate, entități asociate sau asocieri în participație.**
 - (b) **Drepturilor și obligațiilor angajatorilor rezultate din planurile de beneficii ale angajaților, cărora li se aplică IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*.**
 - (c) **Obligațiilor care decurg din contractele de asigurare. Totuși, prezentul standard se aplică:**
 - (i) **Instrumentelor derivate care sunt încorporate în contractele de asigurare dacă IPSAS 41 impune entității să le contabilizeze separat; și**

- (ii) **Contractelor de garanție financiară dacă emitentul aplică IPSAS 41 la recunoașterea și evaluarea contractelor, dar trebuie să aplice standardul de contabilitate național sau internațional relevant care tratează contractele de asigurare dacă emitentul alege să aplice acel standard la recunoașterea și evaluarea lor.**

Suplimentar față de punctele (i) și (ii) de mai sus, o entitate poate aplica prezentul standard pentru contracte de asigurare care implică transferul de risc financiar.

- (d) **Instrumentelor financiare care intră sub incidența standardului de contabilitate național sau internațional relevant care tratează contractele de asigurare deoarece conțin o caracteristică de participare discreționară. Emitentul acestor instrumente este scutit de aplicarea pentru aceste caracteristici a punctelor 13-37 și AG49-AG60 din prezentul standard privind distincția dintre datoriile financiare și instrumentele de capitaluri proprii. Totuși, aceste instrumente fac obiectul tuturor celorlalte dispoziții ale prezentului standard. Mai mult, prezentul standard se aplică instrumentelor derivate încorporate în aceste instrumente (a se vedea IPSAS 41).**
 - (e) **Instrumentelor financiare, contractelor și obligațiilor din cadrul tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni pentru care se aplică standardul de contabilitate național sau internațional relevant care tratează plățile pe bază de acțiuni, cu excepția:**
 - (i) **Contractelor care intră sub incidența punctelor 4-6 din prezentul standard, cărora li se aplică prezentul standard; sau**
 - (ii) **Punctelor 38 și 39 din prezentul standard, care trebuie aplicate pentru acțiunile de trezorerie cumpărate, vândute, emise sau anulate în legătură cu planurile de opțiuni pe acțiuni pentru angajați, planurile de cumpărare de acțiuni de către angajați și toate celelalte angajamente de plată pe bază de acțiuni.**
4. **Prezentul standard trebuie aplicat acelor contracte de cumpărare sau de vânzare a unui element nefinanciar care pot fi decontate net în numerar sau în alt instrument financiar ori prin schimbul de instrumente financiare, ca și când contractele ar fi instrumente financiare, cu excepția contractelor încheiate și menținute în vigoare în vederea obținerii sau furnizării unui element nefinanciar în conformitate cu dispozițiile preconizate de entitate cu privire la cumpărare, vânzare sau utilizare. Cu toate acestea, prezentul standard trebuie aplicat acelor contracte pe care o entitate le desemnează ca fiind evaluate la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu punctul 6 din IPSAS 41.**

5. Există diferite moduri în care un contract de cumpărare sau de vânzare a unui element nefinanciar poate fi decontat net în numerar sau în alt instrument financiar ori prin schimbul de instrumente financiare. Acestea sunt:
- (a) Atunci când termenele unui contract permit oricărei părți să îl deconteze net în numerar sau în alt instrument financiar ori prin schimbul de instrumente financiare;
 - (b) Atunci când capacitatea de decontare netă în numerar sau în alt instrument financiar ori prin schimbul de instrumente financiare nu este explicită în termenele contractului, dar entitatea are experiența decontării unor contracte similare net în numerar sau în alt instrument financiar ori prin schimbul de instrumente financiare (fie împreună cu partenerul, fie prin încheierea unor contracte de compensare, fie prin vânzarea contractului înainte de exercitarea sau expirarea lui);
 - (c) Atunci când, pentru contracte similare, entitatea are o practică de acceptare a livrării activului-suport și de vânzare a acestuia la scurt timp după livrare, în scopul generării unui profit din fluctuațiile pe termen scurt ale prețului sau ale marjei dealerului; și
 - (d) Atunci când elementul nefinanciar care face obiectul contractului se poate converti fără dificultate în numerar.

Un contract căruia i se aplică litera (b) sau (c) nu este încheiat în scopul primirii sau livrării elementului nefinanciar în conformitate cu dispozițiile preconizate de entitate cu privire la cumpărare, vânzare sau utilizare și, în consecință, intră sub incidența prezentului standard. Alte contracte pentru care se aplică punctul 4 sunt evaluate pentru a se determina dacă au fost încheiate și sunt menținute în vigoare în scopul primirii sau livrării unui element nefinanciar în conformitate cu dispozițiile preconizate de entitate cu privire la cumpărare, vânzare sau utilizare și, în consecință, pentru a se determina dacă intră sub incidența prezentului standard.

6. O opțiune emisă de cumpărare sau de vânzare a unui element nefinanciar care poate fi decontată net în numerar sau în alt instrument financiar ori prin schimbul unor instrumente financiare în conformitate cu punctul 5 litera (a) sau (d) intră sub incidența prezentului standard. Un astfel de contract nu poate fi încheiat în scopul primirii sau livrării elementului nefinanciar în conformitate cu dispozițiile preconizate de entitate cu privire la cumpărare, vânzare sau utilizare.
7. [Eliminat]
8. [Eliminat]

Definiții (a se vedea și punctele AG10-AG48)

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

Un **instrument de capitaluri proprii** este orice contract care certifică existența unui interes rezidual în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor acesteia.

Un **instrument financiar** este orice contract care generează simultan un activ financiar al unei entități și o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități.

Un **activ financiar** este orice activ care este:

- (a) Numerar;
- (b) Un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități;
- (c) Un drept contractual:
 - (i) De a primi numerar sau un alt activ financiar de la o altă entitate; sau
 - (ii) De a schimba active financiare sau datorii financiare cu o altă entitate în condiții care sunt potențial favorabile entității; sau
- (d) Un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității și care este:
 - (i) Un instrument nederivat pentru care entitatea este sau poate fi obligată să primească un număr variabil din propriile instrumente de capitaluri proprii; sau
 - (ii) Un instrument derivat care va fi sau poate fi decontat altfel decât prin schimbul unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar cu un număr fix din propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității. În acest scop, propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității nu cuprind instrumentele financiare care pot fi lichidate de deținător înainte de scadență clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 15 și 16, instrumentele care impun entității o obligație de a livra unei alte entități o parte proporțională din activele nete ale entității numai la lichidare și care sunt clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 17 și 18 sau instrumentele care reprezintă contracte pentru primirea sau livrarea viitoare a propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității.

O datorie financiară este orice datorie care reprezintă:

- (a) **O obligație contractuală:**
 - (i) **De a livra numerar sau un alt activ financiar unei alte entități; sau**
 - (ii) **De a schimba active financiare sau datorii financiare cu o altă entitate în condiții care sunt potențial nefavorabile entității; sau**
- (b) **Un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității și care este:**
 - (i) **Un instrument nederivat pentru care entitatea este sau poate fi obligată să livreze un număr variabil din propriile instrumente de capitaluri proprii; sau**
 - (ii) **Un instrument derivat care va fi sau poate fi decontat altfel decât prin schimbul unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar cu un număr fix din propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității. În acest sens, drepturile, opțiunile sau warantele pentru dobândirea unui număr fix din propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității în schimbul unei sume fixe în orice monedă reprezintă instrumente de capitaluri proprii dacă entitatea oferă drepturile, opțiunile sau warantele proporțional tuturor proprietarilor existenți de instrumente nederivate de capitaluri proprii din aceeași categorie. De asemenea, în acest scop, propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității nu cuprind instrumentele financiare care pot fi lichidate de deținător înainte de scadență clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 15 și 16, instrumentele care impun entității o obligație de a livra unei alte entități o parte proporțională din activele nete ale entității numai la lichidare și care sunt clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 17 și 18 sau instrumentele care reprezintă contracte pentru primirea sau livrarea viitoare a propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității.**

Ca excepție, un instrument care corespunde definiției unei datorii financiare este clasificat drept instrument de capitaluri proprii dacă are toate caracteristicile și îndeplinește toate condițiile de la punctele 15 și 16 sau de la punctele 17 și 18.

10. Următorii termeni sunt definiți la punctul 9 din IPSAS 41 sau la punctul 10 din IPSAS 29, *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*, și sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesul specificat în standardele respective:

- Costul amortizat al unui activ financiar sau al unei datorii financiare;
 - Derecunoaștere;
 - Instrument derivat;
 - Metoda dobânzii efective;
 - Datorie financiară la valoarea justă prin surplus sau deficit;
 - Contract de garanție financiară;
 - Angajament ferm;
 - Tranzacție prognozată;
 - Eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor;
 - Element acoperit împotriva riscurilor;
 - Instrument de acoperire împotriva riscurilor;
 - Deținut în vederea tranzacționării;
 - Cumpărare sau vânzare standard; și
 - Costurile tranzacției.
11. În prezentul standard, „contract” și „contractual” se referă la un acord între două sau mai multe părți care are consecințe economice clare, astfel încât părțile au posibilitatea redusă sau nu au deloc posibilitatea de a le evita, de obicei din cauza faptului că acordul are putere executorie. Contractele, și prin urmare instrumentele financiare, pot lua diverse forme și nu este obligatoriu să fie în formă scrisă.
12. În prezentul standard, termenul „entitate” include entitățile din sectorul public, persoanele fizice, parteneriatele, organismele încorporate și trusturile.

Prezentare

Datorii și active nete / capitaluri proprii (a se vedea și punctele AG49-AG54)

13. **Emitentul unui instrument financiar trebuie să clasifice instrumentul sau părțile componente ale acestuia la recunoașterea inițială ca o datorie financiară, un activ financiar sau un instrument de capitaluri proprii în conformitate cu fondul angajamentului contractual și cu definițiile datoriei financiare, activului financiar și instrumentului de capitaluri proprii.**
14. Atunci când un emitent aplică definițiile de la punctul 9 pentru a determina dacă un instrument financiar este mai degrabă un instrument de capitaluri proprii decât o datorie financiară, instrumentul este un instrument de capitaluri proprii dacă și numai dacă sunt îndeplinite ambele condiții de la literele (a) și (b) de mai jos.

- (a) Instrumentul nu include nicio obligație contractuală:
 - (i) De a livra numerar sau un alt activ financiar unei alte entități; sau
 - (ii) De a schimba active financiare sau datorii financiare cu altă entitate în condiții care sunt potențial nefavorabile emitentului.
- (b) Dacă instrumentul va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale emitentului, acesta este:
 - (i) Un instrument nederivat care nu include nicio obligație contractuală pentru emitent de a livra un număr variabil din propriile instrumente de capitaluri proprii; sau
 - (ii) Un instrument derivat care va fi decontat numai de către emitent prin schimbarea unei sume fixe de numerar sau a unui alt activ financiar pentru un număr fix din propriile sale instrumente de capitaluri proprii. În acest sens, drepturile, opțiunile sau warantele pentru dobândirea unui număr fix din propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității în schimbul unei sume fixe în orice monedă reprezintă instrumente de capitaluri proprii dacă entitatea oferă drepturile, opțiunile sau warantele proporțional tuturor proprietarilor existenți de instrumente nederivate de capitaluri proprii din aceeași categorie. De asemenea, în acest sens, propriile instrumente de capitaluri proprii ale emitentului nu cuprind instrumentele care au toate caracteristicile și care îndeplinesc condițiile descrise la punctele 15 și 16 sau la punctele 17 și 18 sau instrumentele care reprezintă contracte pentru primirea sau livrarea viitoare a propriilor instrumente de capitaluri proprii ale emitentului.

O obligație contractuală, inclusiv una care apare dintr-un instrument financiar derivat, care va avea sau poate avea drept rezultat primirea sau livrarea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale emitentului, dar care nu îndeplinește condițiile de la literele (a) și (b) de mai sus, nu este un instrument de capitaluri proprii. Ca excepție, un instrument care corespunde definiției unei datorii financiare este clasificat drept instrument de capitaluri proprii dacă are toate caracteristicile și îndeplinește toate condițiile de la punctele 15 și 16 sau de la punctele 17 și 18.

Instrumente care pot fi lichidate de deținător înainte de scadență

15. Un instrument financiar care poate fi lichidat de deținător înainte de scadență cuprinde o obligație contractuală pentru emitent de a recumpăra sau răscumpăra acel instrument pentru numerar sau un alt activ financiar la exercitarea opțiunii de vânzare. Ca excepție de la definiția unei datorii financiare, un instrument care cuprinde o astfel de obligație este clasificat drept instrument de capitaluri proprii dacă are toate caracteristicile următoare:

- (a) Dă dreptul deținătorului la o parte proporțională din activele nete ale entității în eventualitatea lichidării entității. Activele nete ale entității sunt acele active care rămân după deducerea tuturor celorlalte pretenții asupra activelor sale. O parte proporțională este determinată prin:
 - (i) Împărțirea activelor nete ale entității la lichidare în unități cu valoare egală; și
 - (ii) Înmulțirea acestei valori cu numărul de unități deținute de deținătorul instrumentului financiar.
 - (b) Instrumentul face parte din clasa de instrumente subordonată tuturor celorlalte clase de instrumente. Pentru a face parte dintr-o astfel de clasă, instrumentul:
 - (i) Nu are prioritate asupra pretențiilor care vizează activele entității la lichidare; și
 - (ii) Nu este necesar să fie convertit într-un alt instrument înainte de a face parte din clasa de instrumente care este subordonată tuturor celorlalte clase de instrumente.
 - (c) Toate instrumentele financiare din clasa de instrumente care este subordonată tuturor celorlalte clase de instrumente au caracteristici identice. De exemplu, ele trebuie să poată fi lichidate de deținător înainte de scadență, iar formula sau altă metodă utilizată pentru a calcula prețul de recumpărare sau de răscumpărare este aceeași pentru toate elementele din acea clasă.
 - (d) În afară de obligația contractuală a emitentului de a recumpăra sau răscumpăra instrumentul în schimbul numerarului sau al unui alt activ financiar, instrumentul nu cuprinde nicio obligație contractuală de a livra numerar sau alt activ financiar unei alte entități sau de a schimba active financiare sau datorii financiare cu o altă entitate în condiții care sunt potențial nefavorabile entității și nu este un contract care va fi sau care poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității conform subpunctului (b) al definiției unei datorii financiare.
 - (e) Fluxurile de trezorerie totale preconizate care pot fi atribuite instrumentului pe durata de viață utilă a acestuia se bazează în mare parte pe surplus sau deficit, pe modificarea activelor nete recunoscute sau pe modificarea valorii juste a activelor nete recunoscute și nerecunoscute ale entității pe durata de viață utilă a instrumentului (excluzând orice efecte ale instrumentului).
16. Pentru ca un instrument să fie clasificat drept instrument de capitaluri proprii, în afară de instrumentul care are toate caracteristicile de mai sus, emitentul trebuie să nu dețină alt instrument financiar sau contract care să aibă:

- (a) Fluxuri de trezorerie totale bazate în mare parte pe surplus sau deficit, pe modificarea activelor nete recunoscute sau pe modificarea valorii juste a activelor nete recunoscute și nerecunoscute ale entității (excluzând orice efecte ale unui astfel de instrument sau contract); și
- (b) Efectul restricționării substanțiale sau fixării rentabilității reziduale pentru deținătorii de instrumente care pot fi lichidate înainte de scadență.

În sensul aplicării acestei condiții, entitatea nu trebuie să ia în considerare contractele nefinanciare cu un deținător al unui instrument descris la punctul 15 care au termenele contractuale și condiții similare cu termenele contractuale și condițiile unui contract echivalent care ar putea apărea între un deținător fără instrumente și entitatea emitentă. Dacă entitatea nu poate determina dacă această condiție este îndeplinită sau nu, ea nu trebuie să clasifice instrumentul care poate fi lichidat de deținător înainte de scadență drept instrument de capitaluri proprii.

Instrumente sau componente de instrumente care impun entității o obligație de a furniza unei alte entități o parte proporțională din activele nete ale entității numai la lichidare

17. Unele instrumente financiare cuprind o obligație contractuală pentru entitatea emitentă de a furniza unei alte entități o parte proporțională din activele sale nete numai la lichidare. Obligația rezultă deoarece lichidarea fie va avea loc sigur și în afara controlului entității (de exemplu, o entitate cu durată de viață utilă limitată), fie este posibil să nu aibă loc, dar constituie opțiunea deținătorului instrumentului. Ca excepție de la definiția unei datorii financiare, un instrument care cuprinde o astfel de obligație este clasificat drept instrument de capitaluri proprii dacă are toate caracteristicile următoare:
- (a) Dă dreptul deținătorului la o parte proporțională din activele nete ale entității în eventualitatea lichidării acesteia. Activele nete ale entității sunt acele active care rămân după deducerea tuturor celorlalte pretenții asupra activelor sale. O parte proporțională este determinată prin:
 - (i) Împărțirea activelor nete ale entității la lichidare în unități cu valoare egală; și
 - (ii) Înmulțirea acestei valori cu numărul de unități deținute de deținătorul instrumentului financiar.
 - (b) Instrumentul face parte din clasa de instrumente subordonată tuturor celorlalte clase de instrumente. Pentru a face parte dintr-o astfel de clasă, instrumentul:
 - (i) Nu are prioritate asupra pretențiilor care vizează activele entității la lichidare; și

- (ii) Nu este necesar să fie convertit într-un alt instrument înainte de a face parte din clasa de instrumente care este subordonată tuturor celorlalte clase de instrumente.
 - (c) Toate instrumentele financiare din clasa de instrumente care este subordonată tuturor celorlalte clase de instrumente trebuie să aibă o obligație contractuală identică pentru entitatea emitentă de a furniza o parte proporțională din activele sale nete la lichidare.
18. Pentru ca un instrument să fie clasificat drept instrument de capitaluri proprii, în afară de instrumentul care are toate caracteristicile de mai sus, emitentul trebuie să nu dețină alt instrument financiar sau contract care să aibă:
- (a) Fluxuri de trezorerie totale bazate în mare parte pe surplus sau deficit, pe modificarea activelor nete recunoscute sau pe modificarea valorii juste a activelor nete recunoscute și nerecunoscute ale entității (excluzând orice efecte ale unui astfel de instrument sau contract); și
 - (b) Efectul restricționării substanțiale sau fixării rentabilității reziduale pentru deținătorii de instrumente.

În sensul aplicării acestei condiții, entitatea nu trebuie să ia în considerare contractele nefinanciare cu un deținător al unui instrument descris la punctul 17 care au termenele contractuale și condiții similare cu termenele contractuale și condițiile unui contract echivalent care ar putea apărea între un deținător fără instrumente și entitatea emitentă. Dacă entitatea nu poate determina îndeplinirea acestei condiții, ea nu trebuie să clasifice instrumentul drept instrument de capitaluri proprii.

Reclasificarea instrumentelor care pot fi lichidate de deținător înainte de scadență și a instrumentelor care impun entității o obligație de a furniza unei alte entități o parte proporțională din activele nete ale entității numai la lichidare

19. O entitate trebuie să clasifice un instrument financiar drept instrument de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 15 și 16 sau cu punctele 17 și 18 de la data la care instrumentul are toate caracteristicile și îndeplinește condițiile stabilite la aceste puncte. O entitate trebuie să reclasifice un instrument financiar de la data la care instrumentul încetează să mai aibă toate caracteristicile sau să îndeplinească toate condițiile stabilite la acele puncte. De exemplu, dacă o entitate își răscumpără toate instrumentele emise care nu pot fi lichidate de deținător înainte de scadență, iar toate instrumentele care pot fi lichidate de deținător înainte de scadență care rămân în circulație au toate caracteristicile și îndeplinesc toate condițiile de la punctele 15 și 16, entitatea trebuie să reclasifice instrumentele care pot fi lichidate de deținător înainte de scadență drept instrumente de capitaluri proprii de la data la care răscumpără instrumentele care nu pot fi lichidate de deținător înainte de scadență.

20. O entitate trebuie să contabilizeze reclasificarea unui instrument în conformitate cu punctul 19 astfel:
- (a) Aceasta trebuie să reclasifice un instrument de capitaluri proprii drept datorie financiară de la data la care instrumentul încetează să aibă toate caracteristicile sau să îndeplinească condițiile de la punctele 15 și 16 sau de la punctele 17 și 18. Datoria financiară trebuie evaluată la valoarea justă a instrumentului de la data reclasificării. Entitatea trebuie să recunoască în activele nete / capitalurile proprii orice diferență dintre valoarea contabilă a instrumentului de capitaluri proprii și valoarea justă a datoriei financiare de la data reclasificării.
 - (b) Aceasta trebuie să reclasifice o datorie financiară drept un instrument de capitaluri proprii de la data la care instrumentul are toate caracteristicile și îndeplinește condițiile stabilite la punctele 15 și 16 sau la punctele 17 și 18. Un instrument de capitaluri proprii trebuie evaluat la valoarea contabilă a datoriei financiare de la data reclasificării.

Fără obligații contractuale de a plăti în numerar sau prin alt activ financiar (punctul 14 litera (a))

21. Cu excepția situațiilor descrise la punctele 15 și 16 sau la punctele 17 și 18, o caracteristică importantă pentru distingerea unei datorii financiare de un instrument de capitaluri proprii este existența unei obligații contractuale pentru unul dintre participanții la instrumentul financiar (emitentul) de a ceda fie numerar, fie un alt activ financiar celeilalte părți (deținătorul) sau de a schimba active financiare sau datorii financiare cu deținătorul în condiții potențial nefavorabile pentru emitent. Deși deținătorul unui instrument de capitaluri proprii poate fi îndreptățit să primească o parte proporțională din dividendele sau distribuiri similare declarate sau distribuiri de active nete / capitaluri proprii, emitentul nu are obligația contractuală de a face astfel de distribuiri, deoarece nu i se poate impune să plătească numerar sau un alt activ financiar către o altă parte.
22. Fondul economic al unui instrument financiar, mai degrabă decât forma sa legală, influențează clasificarea sa în situația poziției financiare a entității. Fondul economic și forma legală sunt, în general, consecvente, dar nu întotdeauna. Unele instrumente financiare iau forma legală de instrumente de capitaluri proprii, dar în fond sunt datorii, iar altele pot combina caracteristici asociate instrumentelor de capitaluri proprii cu cele asociate datoriilor financiare. De exemplu:
- (a) O acțiune preferențială care are o clauză de răscumpărare obligatorie de către emitent, în schimbul unei sume fixe sau determinabile la o dată viitoare fixă sau determinabilă, sau care îi dă deținătorului dreptul de a-i impune emitentului să răscumpere instrumentul la sau după o anumită dată pentru o sumă fixă sau determinabilă este o datorie financiară.

- (b) Un instrument financiar care îi dă deținătorului dreptul de a-l revinde emitentului în schimbul numerarului sau al unui alt activ financiar (un „instrument care poate fi lichidat de deținător înainte de scadență”) este o datorie financiară, cu excepția acelor instrumente clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 15 și 16 sau cu punctele 17 și 18. Instrumentul financiar este o datorie financiară chiar și atunci când valoarea în numerar sau în alte active financiare se determină pe baza unui indice sau a unui alt element care poate crește sau scădea. Existența unei opțiuni pentru deținător de a revinde emitentului instrumentul în schimbul numerarului sau al unui alt activ financiar înseamnă că instrumentul care poate fi lichidat de deținător înainte de scadență corespunde definiției unei datorii financiare, cu excepția acelor instrumente clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 15 și 16 sau cu punctele 17 și 18. De exemplu, fondurile mutuale deschise, fondurile de investiții, parteneriatele și unele entități de tip cooperatist pot oferi deținătorilor lor de unități sau membrilor dreptul de a-și răscumpăra interesele în entitatea emitentă în orice moment în schimbul numerarului, care are drept rezultat clasificarea intereselor membrilor sau deținătorilor de unități drept datorii financiare, cu excepția acelor instrumente clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 15 și 16 sau cu punctele 17 și 18. Totuși, clasificarea drept datorie financiară nu exclude utilizarea descriptorilor cum ar fi „valoarea netă a activului atribuit deținătorilor” și „modificarea valorilor activului net atribuit deținătorilor” în situațiile financiare ale unei entități care nu are active nete / capitaluri proprii vărsate (cum ar fi unele fonduri mutuale și fonduri de investiții, a se vedea Exemplul ilustrativ 7) sau utilizarea prezentării suplimentare pentru a arăta că interesele totale ale membrilor cuprind elemente cum ar fi rezervele care corespund definiției activelor nete / capitalurilor proprii și instrumente care pot fi lichidate de deținător înainte de scadență care nu corespund acestei definiții (a se vedea Exemplul ilustrativ 8).
23. Dacă o entitate nu are un drept necondiționat de a evita livrarea de numerar sau alt activ financiar pentru decontarea unei obligații contractuale, obligația corespunde definiției unei datorii financiare, cu excepția acelor instrumente clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 15 și 16 sau cu punctele 17 și 18. De exemplu:
- (a) O restricționare a capacității unei entități de a respecta o obligație contractuală, cum ar fi lipsa accesului la valută sau obligația de a obține aprobarea plății de la o autoritate de reglementare, nu neagă obligația contractuală a entității sau dreptul contractual al deținătorului conform instrumentului.

- (b) O obligație contractuală care este condiționată de exercitarea de către partener a dreptului de răscumpărare este o datorie financiară deoarece entitatea nu are dreptul necondiționat de a evita livrarea de numerar sau a unui alt activ financiar.
24. Un instrument financiar care nu stabilește în mod explicit o obligație contractuală de a livra numerar sau un alt activ financiar poate stabili o obligație indirect, prin termenele și condițiile sale. De exemplu:
- (a) Un instrument financiar poate conține o obligație nefinanciară care trebuie să fie decontată dacă, și numai dacă, entitatea nu face distribuiri sau nu răscumpără instrumentul. Dacă entitatea poate evita transferul de numerar sau al unui alt activ financiar numai prin decontarea obligației nefinanciare, instrumentul financiar este o datorie financiară.
- (b) Un instrument financiar este o datorie financiară dacă prevede că, la decontare, entitatea va livra fie:
- (i) Numerar sau un alt activ financiar; fie
- (ii) Propriile sale acțiuni a căror valoare este determinată astfel încât să depășească în mod substanțial valoarea numerarului sau a unui alt activ financiar.

Deși entitatea nu are o obligație contractuală explicită de a livra numerar sau un alt activ financiar, valoarea alternativei de decontare prin acțiuni este de o asemenea natură încât entitatea o va deconta în numerar. În orice caz, deținătorului i s-a garantat în fond primirea unei valori care este cel puțin egală cu opțiunea de decontare în numerar (a se vedea punctul 25).

Decontarea în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității (punctul 14 litera (b))

25. Un contract nu este un instrument de capitaluri proprii numai pentru că poate avea drept rezultat primirea sau livrarea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității. O entitate poate avea un drept contractual sau o obligație contractuală de a primi sau livra un număr din propriile acțiuni sau alte instrumente de capitaluri proprii care variază astfel încât valoarea justă a propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității care trebuie primite sau livrate să fie egală cu valoarea dreptului contractual sau a obligației contractuale. Un astfel de drept contractual sau o astfel de obligație contractuală se poate referi la o sumă fixă sau la o valoare care fluctuează parțial sau total în funcție de modificările unei variabile, alta decât prețul de piață al propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității (de exemplu, o rată a dobânzii, prețul unei mărfi sau prețul unui instrument financiar). Două exemple sunt (a) un contract de a livra instrumente de capitaluri proprii ale entității egale ca valoare cu 100 u.m. și (b) un contract de a livra cât mai multe instrumente de capitaluri proprii ale entității egale ca valoare cu valoarea a 100 de barili de petrol. Un

astfel de contract este o datorie financiară a entității, chiar dacă entitatea trebuie sau poate să o deconteze prin livrarea propriilor instrumente de capitaluri proprii. Acesta nu este un instrument de capitaluri proprii deoarece entitatea utilizează un număr variabil din propriile instrumente de capitaluri proprii ca modalitate de decontare a contractului. În consecință, contractul nu evidențiază un interes rezidual în activele entității după deducerea tuturor datoriilor sale.

26. Cu excepția prevederilor de la punctul 27, un contract care va fi decontat de entitate (primind sau) livrând un număr fix din propriile sale instrumente de capitaluri proprii în schimbul unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar este un instrument de capitaluri proprii. De exemplu, o opțiune pe acțiuni emisă care îi dă partenerului dreptul de a cumpăra un număr fix din acțiunile entității pentru un preț fix sau pentru o sumă fixă declarată a principalului unei obligațiuni este un instrument de capitaluri proprii. Modificările valorii juste a unui contract rezultate din variațiile ratei dobânzii de pe piață care nu afectează suma în numerar sau alte active financiare care trebuie plătite sau primite ori numărul de instrumente de capitaluri proprii care trebuie să fie primite sau livrate, la decontarea contractului, nu împiedică contractul să fie un instrument de capitaluri proprii. Orice contravaloare primită (cum ar fi prima primită pentru o opțiune emisă sau un warrant pe propriile acțiuni ale entității) se adaugă direct la activele nete / capitalurile proprii. Orice contravaloare plătită (cum ar fi prima plătită pentru o opțiune cumpărată) este dedusă direct din activele nete / capitalurile proprii. Modificările valorii juste a unui instrument de capitaluri proprii nu sunt recunoscute în situațiile financiare.
27. Dacă propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității ce trebuie primite sau livrate de către entitate la decontarea unui contract sunt instrumente financiare care pot fi lichidate de deținător înainte de scadență cu toate caracteristicile și care îndeplinesc condițiile descrise la punctele 15 și 16, sau instrumente care impun entității obligația de a livra altei entități o parte proporțională din activele nete ale entității numai la lichidare cu toate caracteristicile și îndeplinind condițiile descrise la punctele 17 și 18, contractul este un activ financiar sau o datorie financiară. Aceasta include un contract care va fi decontat de către entitatea care primește sau livrează un număr fix de astfel de instrumente în schimbul unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar.
28. Cu excepția circumstanțelor descrise la punctele 15 și 16 sau la punctele 17 și 18, un contract care conține o obligație pentru o entitate de a cumpăra propriile sale instrumente de capitaluri proprii în schimbul numerarului sau al altui activ financiar generează o datorie financiară pentru valoarea actualizată a valorii de răscumpărare (de exemplu, pentru valoarea actualizată a prețului de recumpărare la termen, prețul de exercitare al opțiunii sau o altă valoare de răscumpărare). Acesta este cazul chiar dacă însuși contractul este un instrument de capitaluri proprii. Un exemplu îl constituie obligația unei entități, conform unui contract forward, de a cumpăra propriile sale instrumente de capitaluri proprii în schimbul numerarului. Datoria financiară este recunoscută inițial la valoarea

actualizată a valorii de răscumpărare și este reclasificată din activele nete / capitalurile proprii. Ulterior, datoria financiară este evaluată în conformitate cu IPSAS 41. În cazul în care contractul expiră fără livrare, valoarea contabilă a datoriei financiare este reclasificată în activele nete / capitalurile proprii. Obligația contractuală a unei entități de a cumpăra propriile sale instrumente de capitaluri proprii generează o datorie financiară pentru valoarea actualizată a valorii de răscumpărare chiar dacă obligația de cumpărare este condiționată de exercitarea de către partener a dreptului de răscumpărare (de exemplu, o opțiune put emisă care îi dă partenerului dreptul de a vinde entității propriile instrumente de capitaluri proprii ale acesteia pentru un preț fix).

29. Un contract care va fi decontat de entitatea care primește sau care livrează un număr fix din propriile sale instrumente de capitaluri proprii în schimbul unei sume variabile de numerar sau al unui alt activ financiar este un activ financiar sau o datorie financiară. Un exemplu îl constituie un contract prin care entitatea vinde 100 din propriile sale instrumente de capitaluri proprii în schimbul unei sume de numerar egale cu valoarea a 100 de barili de petrol.

Prevederi pentru decontările contingente

30. Un instrument financiar poate impune entității să livreze numerar sau un alt activ financiar ori să-l deconteze astfel încât să constituie o datorie financiară, în eventualitatea apariției sau absenței unor evenimente viitoare incerte (sau ca rezultat al unor circumstanțe incerte) care nu pot fi controlate nici de emitent, nici de deținătorul instrumentului, cum ar fi o modificare a indicelui bursier, a indicelui prețului de consum, a ratei dobânzii sau a dispozițiilor fiscale sau a veniturilor viitoare ale emitentului, a surplusului sau deficitului sau a ratei de îndatorare a capitalului. Emitentul unui astfel de instrument nu are dreptul necondiționat de a evita livrarea de numerar sau a altui activ financiar (sau de a-l deconta în alt mod, astfel încât acesta să reprezinte o datorie financiară). Prin urmare, acesta reprezintă o datorie financiară a emitentului, cu excepția cazului în care:
- (a) Partea din prevederea pentru decontare contingentă care ar putea impune decontarea în numerar sau în alt activ financiar (sau în alt mod, astfel încât să devină o datorie financiară) nu este autentică;
 - (b) Emitentului i se poate impune să deconteze o obligație în numerar sau în alt activ financiar (sau să o deconteze în alt mod, astfel încât să reprezinte o datorie financiară) numai în eventualitatea lichidării emitentului; sau
 - (c) Instrumentul are toate caracteristicile și îndeplinește condițiile de la punctele 15 și 16.

Opțiuni de decontare

31. **Atunci când un instrument financiar derivat oferă unei părți posibilitatea de a alege modul de decontare (de exemplu, emitentul sau deținătorul poate**

alege decontarea netă în numerar sau prin schimbul de acțiuni cu numerar), acesta este un activ financiar sau o datorie financiară, cu excepția situației în care toate alternativele de decontare ar indica faptul că acesta este un instrument de capitaluri proprii.

32. Un exemplu de instrument financiar derivat cu o opțiune de decontare care este o datorie financiară este o opțiune pe acțiuni pe care emitentul poate decide să o deconteze net în numerar sau prin schimbul propriilor sale acțiuni cu numerar. În mod similar, unele contracte de cumpărare sau de vânzare a unui element nefinanciar în schimbul propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității intră sub incidența prezentului standard deoarece pot fi decontate fie prin livrarea unui element nefinanciar, fie net în numerar sau în alt instrument financiar (a se vedea punctele 4-6). Astfel de contracte sunt active financiare sau datorii financiare, și nu instrumente de capitaluri proprii.

Instrumente financiare compuse (a se vedea și punctele AG55-AG60 și Exemplele ilustrative 9-12)

33. **Emitentul unui instrument financiar nederivat trebuie să evalueze termenul instrumentului financiar pentru a determina dacă acesta conține atât o componentă de datorie, cât și un element de active nete / capitaluri proprii. Astfel de componente trebuie clasificate separat ca datorii financiare, active financiare sau instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctul 13.**
34. O entitate recunoaște separat componentele unui instrument financiar care (a) creează o datorie financiară a entității și (b) conferă deținătorului instrumentului o opțiune de a-l converti într-un instrument de capitaluri proprii al entității. De exemplu, o obligațiune sau un instrument similar convertibil de către deținător într-un număr fix de acțiuni ordinare ale entității este un instrument financiar compus. Din perspectiva entității, un astfel de instrument cuprinde două componente: o datorie financiară (un angajament contractual de a livra numerar sau alt activ financiar) și un instrument de capitaluri proprii (o opțiune call care acordă deținătorului dreptul, pentru o anumită perioadă de timp, de a o converti într-un număr fix de acțiuni ordinare ale entității). Efectul economic al emiterii unui astfel de instrument este în cea mai mare parte același cu cel de emisie simultană a unui instrument de datorie cu o clauză de decontare anticipată și cu warante de cumpărare de acțiuni ordinare sau cu cel de emisie a unui instrument de datorie cu warante de cumpărare a acțiunilor detașabile. În consecință, în toate cazurile, entitatea prezintă componentele de datorie și de active nete / capitaluri proprii separat în situația poziției sale financiare.
35. Clasificarea componentelor unui instrument convertibil nu este revizuită ca urmare a modificării probabilității de exercitare a opțiunii de conversie, chiar dacă exercitarea opțiunii poate părea avantajoasă din punct de vedere economic pentru unii deținători. Este posibil ca deținătorii să nu acționeze întotdeauna

conform așteptărilor deoarece, de exemplu, consecințele fiscale rezultate din conversie pot fi diferite de la un deținător la altul. Mai mult, probabilitatea conversiei se va modifica în decursul timpului. Obligația contractuală a entității de a efectua plăți viitoare rămâne valabilă până când este stinsă prin conversie, la scadența instrumentului sau printr-o altă tranzacție.

36. IPSAS 41 tratează evaluarea activelor financiare și a datoriilor financiare. Instrumentele de capitaluri proprii evidențiază un interes rezidual în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale. Prin urmare, atunci când valoarea contabilă inițială a unui instrument financiar compus este alocată componentelor sale, componentei de active nete / capitaluri proprii îi este repartizată valoarea reziduală după deducerea din valoarea justă a instrumentului ca întreg a valorii determinate separat pentru componenta de datorie. Valoarea oricăror caracteristici derivate (cum ar fi o opțiune call) încorporate în instrumentul financiar compus este inclusă în componenta de datorie, cu excepția cazului în care aceasta face parte din componenta de active nete / capitaluri proprii (cum ar fi opțiunea de conversie în capitaluri proprii). Suma valorilor contabile alocate componentelor de datorie și de active nete / capitaluri proprii la recunoașterea inițială este întotdeauna egală cu valoarea justă care ar fi atribuită instrumentului ca întreg. Nu se realizează pierderi sau câștiguri la recunoașterea inițială separată a componentelor instrumentului.
37. Conform abordării descrise la punctul 36, emitentul unei obligațiuni convertibile în acțiuni ordinare determină în primul rând valoarea contabilă a componentei de datorie prin evaluarea valorii juste a unei datorii similare (inclusiv orice caracteristici derivate încorporate, altele decât cele de capitaluri proprii) care nu are o componentă asociată de active nete / capitaluri proprii. Valoarea contabilă a instrumentului de capitaluri proprii reprezentat de opțiunea de a converti instrumentul în acțiuni ordinare poate fi determinată apoi prin deducerea valorii juste a datoriei financiare din valoarea justă a instrumentului financiar compus în ansamblul său.

Acțiuni de trezorerie (a se vedea și punctul AG61)

38. **Dacă o entitate își redobândește propriile instrumente de capitaluri proprii, acele instrumente („acțiunile de trezorerie”) trebuie deduse din activele nete / capitalurile proprii. Câștigurile sau pierderile legate de cumpărarea, vânzarea, emiterea sau anularea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității nu trebuie recunoscute în surplus sau deficit. Astfel de acțiuni de trezorerie pot fi dobândite și deținute de entitate sau de alți membri ai entității economice. Contravaloarea primită sau plătită trebuie recunoscută direct în activele nete / capitalurile proprii.**
39. Valoarea acțiunilor de trezorerie deținute este prezentată separat fie în situația poziției financiare, fie în note, în conformitate cu IPSAS 1. O entitate prezintă informații în conformitate cu IPSAS 20, *Prezentarea informațiilor privind*

părțile afiliate, dacă entitatea își redobândește propriile sale instrumente de capitaluri proprii de la părțile afiliate.

**Dobânzi, dividende sau distribuiri similare, pierderi și câștiguri
(a se vedea și punctul AG62)**

40. **Dobânzile, dividendele sau distribuiri similare, pierderile și câștigurile aferente unui instrument financiar sau unei componente a acestuia care este o datorie financiară trebuie recunoscute drept venituri sau cheltuieli în surplus sau deficit. Distribuiri către deținătorii unui instrument de capitaluri proprii trebuie recunoscute de entitate direct în activele nete / capitalurile proprii. Costurile tranzacției suportate în cadrul tranzacțiilor de active nete / capitaluri proprii trebuie contabilizate ca o deducere din activele nete / capitalurile proprii.**
- 40A. Impozitul pe profit aferent distribuțiilor către deținătorii unui instrument de capitaluri proprii și costurilor tranzacției unei tranzacții cu capitaluri proprii va fi contabilizat în conformitate cu standardul de contabilitate național sau internațional relevant care tratează impozitul pe profit.
41. Modul de clasificare a unui instrument financiar drept datorie financiară sau instrument de capitaluri proprii determină dacă dobânda, dividendele sau distribuiri similare, pierderile și câștigurile legate de acest instrument sunt recunoscute drept venit sau cheltuială în surplus sau deficit. Astfel, dividendele sau distribuiri similare pentru acțiuni recunoscute în întregime drept datorii sunt recunoscute drept cheltuieli în același mod ca dobânda aferentă unei obligațiuni. În mod similar, câștigurile și pierderile asociate cu răscumpărările sau refinanțările datoriilor financiare sunt recunoscute în surplus sau deficit, în timp ce răscumpărările sau refinanțările instrumentelor de capitaluri proprii sunt recunoscute ca modificări ale activelor nete / capitalurilor proprii. Modificările valorii juste a unui instrument de capitaluri proprii nu sunt recunoscute în situațiile financiare.
42. O entitate suportă, în general, diferite costuri aferente emiterii sau dobândirii propriilor sale instrumente de capitaluri proprii. Acele costuri ar putea include taxele de înregistrare și alte taxe legale, sumele plătite avocaților, experților contabili și altor consilieri profesionali, costurile de tipărire și taxele de timbru. Orice costuri asociate costurilor unei tranzacții sunt contabilizate ca o deducere din activele nete / capitalurile proprii în măsura în care acestea sunt costuri marginale direct atribuibile tranzacționării și care altfel ar fi fost evitate. Costurile unei astfel de tranzacționări care este abandonată sunt recunoscute drept cheltuială.
43. Costurile tranzacției aferente emiterii unui instrument financiar compus sunt alocate componentelor de datorie și de active nete / capitaluri proprii ale instrumentului proporțional cu alocarea încasărilor. Costurile tranzacției care se

referă la mai multe tranzacții luate împreună sunt alocate respectivelor tranzacții pe baza unei alocări raționale și în conformitate cu tranzacții similare.

44. Valoarea costurilor tranzacției contabilizate drept o deducere din activele nete / capitalurile proprii în cursul perioadei este prezentată separat în conformitate cu IPSAS 1.
45. Dividendele sau distribuiri similare clasificate drept cheltuieli sunt prezentate în situația performanței financiare fie sub formă de dobândă la alte datorii, fie ca element separat. Suplimentar față de dispozițiile prezentului standard, prezentarea dobânzii și dividendelor sau a distribuiri similare face obiectul dispozițiilor din IPSAS 1 și IPSAS 30. În unele împrejurări, din cauza diferențelor dintre dobândă și dividende sau distribuiri similare în ceea ce privește aspecte cum ar fi deductibilitatea fiscală, este preferabilă prezentarea lor separată în situația performanței financiare.
46. Câștigurile și pierderile aferente modificărilor valorii contabile a unei datorii financiare sunt recunoscute drept venituri sau cheltuieli în surplus sau deficit chiar și atunci când se referă la un instrument care include dreptul la un interes rezidual în activele entității în schimbul numerarului sau al unui alt activ financiar (a se vedea punctul 22 litera (b)). Conform IPSAS 1, entitatea prezintă orice câștiguri sau pierderi care provin din reevaluarea unui astfel de instrument separat în situația performanței financiare atunci când acest lucru este relevant pentru explicarea performanțelor entității.

Compensarea unui activ financiar și a unei datorii financiare (a se vedea și punctele AG63 și AG64)

47. **Un activ financiar și o datorie financiară trebuie compensate, iar valoarea netă trebuie prezentată în situația poziției financiare atunci și numai atunci când o entitate:**
 - (a) **Are în prezent un drept exercitabil legal de a compensa valorile recunoscute; și**
 - (b) **Intenționează fie să deconteze datoria pe o bază netă, fie să valorifice activul și să deconteze datoria simultan.**

În contabilizarea unui transfer al unui activ financiar care nu îndeplinește condițiile pentru derecunoaștere, entitatea nu trebuie să compenseze activul transferat și datoria asociată acestuia (a se vedea IPSAS 41, punctul 33).

48. Prezentul standard prevede prezentarea activelor financiare și a datoriilor financiare pe o bază netă atunci când acest lucru reflectă fluxurile de trezorerie viitoare ale entității preconizate din decontarea a două sau mai multe instrumente financiare separate. Atunci când o entitate are dreptul de a încasa sau de a plăti o singură valoare netă și intenționează să facă acest lucru, ea are, de fapt, un

singur activ financiar sau o singură datorie financiară. În alte circumstanțe, activele financiare și datoriile financiare sunt prezentate separat unele de celelalte conform caracteristicilor lor ca resurse sau obligații ale entității. O entitate trebuie să prezinte informațiile impuse de punctele 17B-17E din IPSAS 30 pentru instrumentele financiare recunoscute care intră sub incidența punctului 17A din IPSAS 30.

49. Compensarea unui activ financiar recunoscut și a unei datorii financiare recunoscute, precum și prezentarea valorii nete diferă de derecunoașterea unui activ financiar sau a unei datorii financiare. Deși compensarea nu generează recunoașterea unui câștig sau a unei pierderi, derecunoașterea unui instrument financiar nu are drept rezultat numai înlăturarea elementului recunoscut anterior din situația poziției financiare, dar poate avea drept rezultat recunoașterea unui câștig sau a unei pierderi.
50. Dreptul de compensare este dreptul legal al debitorului, stabilit prin contract sau prin alte mijloace, de a deconta sau, altminteri, de a elimina o parte sau întreaga sumă datorată unui creditor prin deducerea din valoarea respectivă a unei sume datorate de creditor. În împrejurări neobișnuite, debitorul poate avea dreptul legal de a deduce o sumă datorată de un terț din valoarea datorată creditorului, cu condiția să existe o înțelegere între cele trei părți care să specifice clar dreptul de compensare al debitorului. Deoarece dreptul de compensare este un drept legal, condițiile care stau la baza dreptului respectiv pot varia de la o jurisdicție la alta și, de aceea, trebuie analizate reglementările care se aplică raportului dintre părți.
51. Existența unui drept exercitabil de a compensa un activ financiar și o datorie financiară afectează drepturile și obligațiile asociate cu un activ financiar sau cu o datorie financiară și poate afecta expunerea unei entități la riscul de credit și de lichiditate. Totuși, existența dreptului, prin ea însăși, nu este un temei suficient pentru compensare. În absența intenției de a exercita dreptul sau de a deconta obligația simultan, valoarea și plasarea în timp ale fluxurilor de trezorerie viitoare ale unei entități nu sunt afectate. Când o entitate intenționează să exercite dreptul sau să deconteze datoria simultan, prezentarea activului și a datoriei pe o bază netă reflectă mai exact valorile și plasarea în timp ale fluxurilor de trezorerie viitoare preconizate, precum și riscurile la care aceste fluxuri de trezorerie sunt expuse. Intenția uneia sau a ambelor părți de a deconta pe o bază netă fără a avea dreptul legal de a o face nu este suficientă pentru justificarea compensării, deoarece drepturile și obligațiile asociate activului financiar individual și datoriei financiare individuale rămân neschimbate.
52. Intențiile unei entități cu privire la decontarea anumitor active și datorii pot fi influențate de practicile sale operaționale normale, de dispozițiile piețelor financiare, precum și de alte circumstanțe care pot limita capacitatea de a deconta pe o bază netă sau de a deconta simultan. Când o entitate are dreptul de a compensa, dar nu intenționează să deconteze valoarea netă sau să valorifice

activul și să deconteze datoria simultan, efectul acestui drept asupra expunerii entității la riscul de credit este prezentat în conformitate cu punctul 42 din IPSAS 30.

53. Decontarea simultană a două instrumente financiare poate avea loc, de exemplu, prin intermediul unei case de compensație pe o piață financiară organizată sau printr-o tranzacție directă. În aceste circumstanțe, fluxurile de trezorerie sunt, de fapt, echivalente unei singure valori nete și nu există expunere la risc de credit sau de lichiditate. În alte situații, o entitate poate deconta două instrumente prin încasarea și plata de sume separate, devenind astfel expusă la riscul de credit pentru întreaga valoare a activului sau la riscul de lichiditate pentru întreaga valoare a datoriei. Astfel de expuneri la risc pot fi semnificative chiar dacă sunt relativ scurte. În consecință, valorificarea unui activ financiar și decontarea unei datorii financiare sunt tratate ca fiind simultane numai când tranzacțiile au loc în același moment.
54. Condițiile expuse la punctul 47 nu sunt în general satisfăcute, iar compensarea este de obicei inadecvată atunci când:
- (a) Mai multe instrumente financiare diferite sunt folosite pentru a imita caracteristicile unui instrument financiar unic (un „instrument sintetic”);
 - (b) Activele financiare și datoriile financiare provin din instrumente financiare expuse aceluiași risc primar (de exemplu, activele și datoriile dintr-un portofoliu de contracte forward sau alte instrumente derivate), dar implică parteneri diferiți;
 - (c) Activele financiare sau alte active sunt depuse drept gaj pentru datoriile financiare parțial garantate;
 - (d) Activele financiare sunt date de către un debitor în administrare unui terț, în scopul de a deconta o obligație, fără ca activele respective să fi fost acceptate de creditor pentru decontarea obligației (de exemplu, cazul fondurilor de amortizare); sau
 - (e) Se preconizează că obligațiile suportate ca rezultat al unor evenimente care generează pierderi vor fi recuperate de la o terță parte în virtutea unui drept pretins în cadrul unui contract de asigurare.
55. O entitate care încheie o serie de tranzacții cu instrumente financiare cu un partener unic poate încheia cu acel partener un „angajament de compensare globală”. Un astfel de acord prevede o decontare unică pe o bază netă a tuturor instrumentelor financiare acoperite de acord în cazul nerespectării obligațiilor sau al lichidării oricărui contract. Aceste angajamente pot fi folosite frecvent pentru a oferi protecție împotriva pierderilor în eventualitatea unui faliment sau a altor circumstanțe care au drept rezultat incapacitatea uneia dintre părți de a-și îndeplini obligațiile. Un angajament de compensare globală creează de obicei un drept de compensare care devine executabil și afectează valorificarea

sau decontarea activelor financiare și a datoriilor financiare individuale numai ca urmare a unui eveniment specificat care presupune nerespectarea obligațiilor sau în alte împrejurări care nu sunt așteptate să apară în desfășurarea normală a activităților. Un angajament de compensare globală nu oferă o bază pentru compensare dacă nu sunt respectate ambele criterii de la punctul 47. Când activele financiare și datoriile financiare care fac obiectul unui angajament de compensare globală nu sunt compensate, efectul angajamentului asupra expunerii entității la riscul de credit este prezentat în conformitate cu punctul 42 din IPSAS 30.

Tranziție

- 56. [Eliminat]
- 57. [Eliminat]
- 58. [Eliminat]

Data intrării în vigoare

- 59. **O entitate trebuie să aplice prezentul standard 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 prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2013, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 60. **O entitate nu trebuie să aplice prezentul standard înainte de 1 ianuarie 2013 decât dacă aplică și IPSAS 29 și IPSAS 30.**
- 60A. **Punctele 40, 42 și 44 au fost modificate și punctul 40A 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.**
- 60B. **Punctele 56, 57, 58 și 61 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.**
- 60C. **IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, și IPSAS 37, *Angajamente comune*, emise în ianuarie 2015, au modificat punctele 3 litera (a) și AG53. O entitate**

trebuie să aplice respectivele amendamente atunci când aplică IPSAS 35 și IPSAS 37.

- 60D. **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.**
- 60E. **Punctul 3 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.**
- 60F. **Punctele 2, 3, 4, 9, 10, 14, 28, 36, 47, 48, AG2 și AG55 au fost modificate, punctul AG63 a fost eliminat, iar punctele AG63A, AG63B, AG63C, AG63D, AG63E și AG63F 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.**
- 60G. **Punctul AG23 a fost modificat de IPSAS 42, *Beneficii sociale*, emis în ianuarie 2019. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament concomitent cu IPSAS 42.**
61. 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 și înlocuirea IPSAS 15 (2001)

62. Prezentul standard și IPSAS 30 înlocuiesc IPSAS 15, emis în 2001. IPSAS 15 rămâne aplicabil până când IPSAS 28 și IPSAS 30 sunt aplicate sau intră în vigoare, oricare dintre cele două are loc mai devreme.

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din IPSAS 28.

- AG1. Prezentele Îndrumări de aplicare explică aplicarea aspectelor deosebite ale standardului.
- AG2. Standardul nu tratează recunoașterea sau evaluarea instrumentelor financiare. Dispozițiile privind recunoașterea și evaluarea activelor financiare și datoriilor financiare sunt stipulate în IPSAS 41.

Domeniu de aplicare (punctele 3-6)

Contracte de garanție financiară

- AG3. Contractele de garanție financiară sunt acele contracte care impun emitentului să efectueze plăți specificate pentru a rambursa deținătorului o pierdere suportată deoarece un anumit debitor nu a putut să efectueze o plată conform termenelor inițiale ale unui instrument de datorie. Guvernele pot emite garanții financiare din diverse motive. Acestea sunt deseori emise pentru a susține obiectivele de politică ale guvernului, de exemplu, pentru a sprijini proiectele de infrastructură și pentru a stabiliza piețele financiare în momente critice. Guvernelor și entităților din sectorul public li se poate acorda puterea de a emite garanții financiare prin intermediul legislației sau al unei alte autorități. Pentru evaluarea măsurii în care o garanție este contractuală sau necontractuală, o entitate va distinge între dreptul de a emite garanția și emisiunea efectivă a garanției. Dreptul de a emite garanția în termenele prevăzute de legislație sau de altă autoritate este necontractual, în timp ce emiterea efectivă a garanției trebuie evaluată folosind principiile de la punctul AG20 pentru a determina dacă garanția este contractuală.
- AG4. Emisiunea garanțiilor financiare în favoarea unei terțe părți, indiferent dacă aceasta este explicită sau implicită, poate avea ca rezultat un angajament contractual. Garanțiile financiare pot fi emise pentru o anumită terță parte sau pot fi emise pentru deținătorul unui instrument. Să analizăm următoarele două exemple:
- Într-un angajament de concesiune a serviciilor, guvernul poate emite o garanție financiară direct finanțatorilor tranzacției, specificând faptul că, în cazul nerespectării obligațiilor, își va asuma plata pentru orice principal datorat și pentru dobânda aferentă unui împrumut. În acest caz, garanția financiară se va emite explicit în favoarea unui partener identificat.
 - Autoritatea rutieră A este responsabilă pentru construirea și întreținerea infrastructurii drumurilor naționale. Aceasta finanțează construcția de noi drumuri prin emisiunea unor obligațiuni pe termen lung. Guvernul

național A își exercită puterea legislativă și garantează emisiunea de obligațiuni a autorității rutiere A. La momentul emisiunii garanției nu au fost identificați parteneri specifici, iar garanția se va emite în favoarea deținătorilor unui anumit instrument.

În ambele scenarii, presupunând că toate celelalte prevederi contractuale sunt îndeplinite, garanția financiară este contractuală prin natură.

Contracte de asigurare

- AG5. Unele entități economice din sectorul public pot include entități care emit contracte de asigurare. Acele entități intră sub incidența prezentului standard, dar contractele de asigurare în sine nu intră sub incidența prezentului standard.
- AG6. În sensul prezentului standard, un contract de asigurare este un contract care expune asiguratorul la riscuri identificate ale pierderii în urma unor evenimente sau circumstanțe care apar sau sunt descoperite într-o perioadă specificată, incluzând decesul (adică, în cazul unei anuități, supraviețuirea deținătorului anuității), îmbolnăvirea, incapacitatea temporară de muncă, deteriorarea proprietății, prejudiciul adus altora și întreruperea operațiunilor. Îndrumări suplimentare privind contractele de asigurare sunt disponibile în standardele internaționale sau naționale relevante care tratează contractele de asigurare.
- AG7. Unele instrumente financiare iau forma contractelor de asigurare, dar în principal implică transferul riscurilor financiare precum riscul de piață, de credit sau de lichiditate. Exemple de astfel de instrumente includ contractele de garanție financiară și contractele de reasigurare și de investiție garantată care sunt emise de asiguratorii din sectorul public și de alte entități. Unei entități i se impune aplicarea prezentului standard pentru anumite contracte de garanție financiară și i se permite aplicarea prezentului standard pentru alte contracte de asigurare care implică transferul de risc financiar.
- AG8. Contractele de garanție financiară sunt tratate ca instrumente financiare, cu excepția cazului în care o entitate alege tratarea acestora drept contracte de asigurare în conformitate cu prevederile acestui punct și de asemenea se conformează prevederilor de la punctul AG9. O entitate poate face această alegere în următoarele cazuri:
- (a) Dacă o entitate a aplicat anterior contabilitatea pentru contractele de asigurare și a adoptat o politică contabilă care tratează contractele de garanție financiară drept contracte de asigurare, atunci aceasta poate să continue să trateze astfel de contracte fie drept contracte de asigurare, fie drept instrumente financiare în conformitate cu prezentul standard.
 - (b) Dacă o entitate nu a aplicat anterior contabilitatea pentru contractele de asigurare, atunci aceasta poate să aleagă tratarea contractelor de garanție financiară fie drept contracte de asigurare, fie drept instrumente financiare atunci când entitatea adoptă prezentul standard.

În ambele cazuri, (a) și (b), de mai sus, alegerea este realizată pe baza fiecărui contract în parte, iar selecția făcută este irevocabilă.

- AG9. În conformitate cu punctul 3 litera (c), o entitate tratează contractele de garanție financiară drept instrumente financiare, cu excepția cazului în care va alege să trateze astfel de contracte drept contracte de asigurare în conformitate cu standardul internațional sau național relevant care tratează contractele de asigurare. Unei entități i se permite să trateze un contract de garanție financiară drept contract de asigurare folosind un standard național de contabilitate doar dacă acel standard impune evaluarea datoriilor asociate contractelor de asigurare la o valoare care să nu fie mai mică decât valoarea contabilă care ar fi determinată dacă datoriile asociate contractelor de asigurare relevante ar intra sub incidența IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*. Pentru a determina valoarea contabilă a datoriilor asociate contractelor de asigurare, o entitate ia în considerare estimările curente ale tuturor fluxurilor de trezorerie care rezultă din contractele de asigurare și ale fluxurilor de trezorerie aferente.

Definiții (punctele 9-12)

Active financiare și datorii financiare

- AG10. Moneda (numerarul) este un activ financiar deoarece reprezintă mijlocul de schimb și, de aceea, este baza de evaluare și recunoaștere în situațiile financiare a tuturor tranzacțiilor. Un depozit de numerar deținut la o bancă sau la o instituție financiară similară este considerat activ financiar deoarece reprezintă dreptul contractual al deponentului de a obține numerar de la acea instituție sau de a emite un cec sau un instrument similar din soldul contului în favoarea unui creditor pentru plata unei datorii financiare. O monedă neemisă nu corespunde definiției unui instrument financiar. O entitate aplică punctul 13 din IPSAS 12, *Stocuri*, pentru contabilizarea oricărei monede neemise. Moneda emisă la un curs legal din perspectiva emitentului nu este tratată în prezentul standard.
- AG11. Exemple uzuale de active financiare reprezentând un drept contractual de a încasa numerar în viitor, precum și de datorii financiare corespunzătoare reprezentând o obligație contractuală de a plăti numerar în viitor sunt:
- (a) Conturi de creanțe și datorii către furnizori;
 - (b) Efecte comerciale de încasat și de plătit;
 - (c) Împrumuturi de încasat și de plătit; și
 - (d) Obligațiuni de încasat și de plătit.

În fiecare caz, dreptul contractual al uneia dintre părți de a încasa (sau obligația de a plăti) numerar este asociat cu obligația corespunzătoare a celeilalte părți de a plăti (sau dreptul de a încasa).

- AG12. Un alt tip de instrument financiar este acela pentru care beneficiul economic de încasat sau de cedat este un activ financiar, altul decât numerarul. De exemplu, un efect comercial plătit în obligațiuni de stat îi dă deținătorului dreptul contractual de a încasa, iar emitentului, obligația contractuală de a livra obligațiuni de stat, și nu numerar. Obligațiunile sunt active financiare deoarece reprezintă obligația guvernului emitent de a plăti numerarul. Efectul comercial este, prin urmare, un activ financiar al deținătorului și o datorie financiară a emitentului.
- AG13. Instrumentele de datorie „perpetue” (cum ar fi obligațiunile „perpetue”, obligațiunile negarantate și efectele de capital) îi oferă în mod normal deținătorului dreptul contractual de a primi plăți în contul dobânzii la date fixe, cu extindere într-un viitor nedeterminat, fie fără drept de a primi o rambursare din principal, fie cu drept de rambursare a principalului în condiții care fac rambursarea puțin probabilă sau foarte îndepărtată în viitor. De exemplu, o entitate poate emite un instrument financiar care să îi impună plăți anuale perpetue egale cu o rată a dobânzii stabilită la 8% aplicată unei valori principale sau nominale stabilite la 1.000 u.m. Presupunând că 8% este rata dobânzii pe piață pentru instrument la data emiterii, emitentul își asumă obligația contractuală de a genera un flux de plăți de dobânzi viitoare cu o valoare justă (valoare actualizată) de 1.000 u.m. la recunoașterea inițială. Deținătorul și emitentul instrumentului au un activ financiar și respectiv o datorie financiară.
- AG14. Un drept contractual sau o obligație contractuală de a primi, livra sau schimba instrumente financiare este prin el însuși (ea însăși) un instrument financiar. Un lanț de drepturi contractuale sau de obligații contractuale corespunde definiției unui instrument financiar dacă duce în final la primirea sau plata de numerar ori la achiziția sau emiterea unui instrument de capitaluri proprii.
- AG15. Capacitatea de a exercita un drept contractual sau dispoziția de a satisface o obligație contractuală poate fi absolută sau poate fi contingentă apariției unui eveniment viitor. De exemplu, o garanție financiară este un drept contractual al creditorului de a primi numerar de la girant și o obligație contractuală corespunzătoare a girantului de a-i plăti creditorului, dacă debitorul nu își respectă obligația. Dreptul contractual și obligația contractuală există datorită unei tranzacții anterioare sau unui eveniment anterior (asumarea unei garanții), chiar dacă atât capacitatea creditorului de a-și exercita dreptul, cât și obligația girantului de a acționa sunt contingente unui act de nerespectare a obligațiilor de către debitor. Dreptul contingent și obligația contingentă corespund definiției unui activ financiar și a unei datorii financiare, chiar dacă astfel de active și datorii nu sunt întotdeauna recunoscute în situațiile financiare. Unele dintre aceste drepturi și obligații contingente pot fi contractele de asigurare.
- AG16. Conform IPSAS 13, *Contracte de leasing*, un leasing financiar este privit în primul rând ca un drept al locatorului de a primi și o obligație a locatarului de a plăti un flux de plăți care sunt în mare parte similare cu plățile comune ale principalului și dobânzii conform unui acord de împrumut. Locatorul

contabilizează investiția sa în creanța de încasat conform contractului de leasing, și nu valoarea activului în sistem de leasing. Un leasing operațional, pe de altă parte, este considerat în primul rând un contract nefinalizat care îl obligă pe locator să ofere dreptul de folosință a unui activ pentru perioade viitoare în schimbul unei contraprestații similare unui onorariu datorat pentru un serviciu. Locatorul continuă să contabilizeze activul în sistem de leasing, și nu creanțele de încasat în viitor conform prevederilor contractului. Prin urmare, un leasing financiar este considerat un instrument financiar, iar un leasing operațional nu este considerat un instrument financiar (cu excepția plăților curente individuale datorate și plătibile).

- AG17. Activele corporale (cum ar fi stocurile, imobilizările corporale), activele în sistem de leasing și imobilizările necorporale (cum ar fi brevetele și mărcile) nu sunt active financiare. Controlul unor astfel de active corporale și necorporale creează oportunitatea generării unei intrări de numerar sau a unui alt activ financiar, dar nu generează un drept curent de a primi numerar sau un alt activ financiar.
- AG18. Activele (cum ar fi cheltuielile în avans) pentru care beneficiile economice viitoare reprezintă primirea de bunuri sau servicii, și nu dreptul de a primi numerar sau un alt activ financiar, nu sunt active financiare. În mod similar, elementele cum ar fi venitul înregistrat în avans și majoritatea obligațiilor de garanție nu sunt datorii financiare deoarece ieșirea de beneficii economice asociate acestora reprezintă furnizarea de bunuri și servicii, și nu o obligație contractuală de a plăti în numerar sau în alt activ financiar.
- AG19. Activele și datoriile din sectorul public provin din angajamente atât contractuale, cât și necontractuale. Activele și datoriile care provin din angajamente necontractuale nu corespund definiției unui activ financiar sau a unei datorii financiare.
- AG20. O entitate ia în considerare mai mult fondul decât forma juridică a unui angajament atunci când determină dacă este un „contract” în sensul prezentului standard. Contractele, în sensul prezentului standard, sunt în general evidențiate prin următoarele (deși pot fi diferite de la o jurisdicție la alta):
- Contractele implică părți interesate care încheie un angajament;
 - Termenele contractuale creează drepturi și obligații pentru părțile din contract, iar acele drepturi și obligații nu trebuie să aibă ca rezultat o executare egală a fiecărei părți. De exemplu, un angajament de donare a finanțării creează o obligație din partea donatorului de a-i transfera resurse beneficiarului în conformitate cu angajamentul încheiat și stabilește dreptul beneficiarului de a primi acele resurse. Aceste tipuri de angajamente pot fi contractuale chiar dacă beneficiarul nu a oferit o contraprestație în schimb, adică angajamentul nu a avut ca rezultat o executare egală de către părți; și
 - Soluția pentru neexecutarea contractuală se impune prin legislație.

- AG21. În sectorul public este posibil ca angajamentele contractuale și necontractuale să nu fie de schimb prin natura lor. Activele și datoriile care provin din alte tranzacții decât cele de schimb care generează venituri sunt contabilizate în conformitate cu IPSAS 23, *Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (impozite și transferuri)*. Dacă alte tranzacții decât cele de schimb care generează venituri sunt contractuale, atunci o entitate evaluează dacă activele sau datoriile care provin din astfel de tranzacții sunt active financiare sau datorii financiare pe baza punctelor 10 și AG10-AG18 din prezentul standard. O entitate folosește îndrumările din prezentul standard și din IPSAS 23 pentru a evalua măsura în care o altă tranzacție decât cea de schimb are ca rezultat o datorie sau un instrument de capitaluri proprii (contribuții de la proprietari).
- AG22. O entitate va lua în considerare în special dispozițiile de clasificare din prezentul standard pentru a determina dacă un aport de resurse care face parte din alte tranzacții contractuale decât cele de schimb care generează venituri reprezintă în fond o datorie sau un instrument de capitaluri proprii.
- AG23. Obligațiile statutare pot fi contabilizate printr-o serie de modalități:
- Obligațiile de plată a impozitului pe profit sunt contabilizate în conformitate cu standardele internaționale sau naționale de contabilitate relevante care tratează impozitul pe profit.
 - Obligațiile de a oferi beneficii sociale sunt contabilizate în conformitate cu IPSAS 42, *Beneficii sociale*.
 - Alte obligații statutare sunt contabilizate în conformitate cu IPSAS 19.
- AG24. Obligațiile implicite, conform definiției din IPSAS 19, nu rezultă din contracte și prin urmare nu sunt datorii financiare.

Instrumente de capitaluri proprii

- AG25. Nu este un lucru obișnuit ca entitățile din sectorul public să dețină capital vărsat care cuprinde instrumente de capitaluri proprii, de exemplu, acțiuni și alte forme de capital divizat. În cazul în care entitățile emit instrumente de capitaluri proprii, dreptul de proprietate și de utilizare a acestor instrumente poate fi restricționat prin legislație. De exemplu, legea poate stipula faptul că acțiunile într-o entitate din sectorul public pot fi proprietatea doar a unei alte entități din sectorul public și prin urmare nu pot fi utilizate drept contravaloare pentru decontarea tranzacțiilor.
- AG26. Capitalul vărsat din sectorul public poate fi evidențiat și prin transferurile de resurse între părți. Emiterea de instrumente de capitaluri proprii aferente transferului de resurse nu este esențială pentru ca transferul să corespundă definiției unei contribuții de la proprietari. Transferurile de resurse care au ca rezultat un interes în activele nete / capitalurile proprii ale unei entități se disting de alte transferuri de resurse deoarece acestea pot fi evidențiate prin următoarele:

- Desemnarea oficială a unui transfer de resurse (sau a unei clase de astfel de transferuri) de către părțile unei tranzacții ca făcând parte din activele nete / capitalurile proprii ale unei entități fie înainte de a avea loc contribuția, fie la momentul contribuției. De exemplu, la înființarea unei noi entități, biroul pentru buget din cadrul departamentului de finanțe poate estima faptul că transferurile inițiale de resurse către o entitate stabilesc un interes în activele nete / capitalurile proprii ale unei entități mai degrabă decât să ofere finanțare în vederea îndeplinirii dispozițiilor operaționale.
- Un acord oficial, în ceea ce privește transferul, prin care se stabilește sau se crește un interes financiar existent în activele nete / capitalurile proprii ale unei entități care poate fi vândut, transferat sau răscumpărat.

Chiar dacă transferurile de resurse pot fi evidențiate printr-o desemnare sau un acord oficial, o entitate poate evalua natura transferurilor de resurse pe baza conținutului acestora, și nu doar pe baza formei lor legale.

AG27. În sensul prezentului standard, termenul „instrument de capitaluri proprii” poate fi folosit pentru a defini următoarele:

- O formă de capital divizat precum acțiunile preferențiale sau ordinare;
- Transferul de resurse (fie desemnat, fie convenit între părțile existente în tranzacție) care certifică un interes rezidual în activele nete ale unei alte entități; și/sau
- Datorii financiare sub forma legală a unei datorii care în fond reprezintă un interes în activele nete ale unei entități.

Instrumente care pot fi lichidate de deținător înainte de scadență

AG28. În cazul în care capitalul vărsat al unei entități conține acțiuni sau alte forme de capital divizat, aceste instrumente pot lua diverse forme, de exemplu, acțiuni ordinare care nu pot fi lichidate de deținător înainte de scadență, unele instrumente care pot fi lichidate de deținător înainte de scadență (a se vedea punctele 15 și 16), unele instrumente care îi impun entității o obligație de a furniza unei alte entități o parte proporțională din activele nete ale entității numai la lichidare (a se vedea punctele 17 și 18), unele tipuri de acțiuni preferențiale (a se vedea punctele AG49 și AG50) și warante sau opțiuni call emise care îi permit deținătorului să subscrie pentru sau să cumpere un număr fix de acțiuni ordinare care nu pot fi lichidate de deținător înainte de scadență în entitatea emitentă, în schimbul unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar. Obligația unei entități de a emite sau de a cumpăra un număr fix din propriile sale instrumente de capitaluri proprii în schimbul unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar este un instrument de capitaluri proprii al entității (cu excepția celor stipulate la punctul 27). Totuși, dacă un astfel de contract conține o obligație pentru entitate de a plăti numerar sau alt

activ financiar (altul decât un contract clasificat drept instrument de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 15 și 16 sau cu punctele 17 și 18), acesta poate genera, de asemenea, o datorie pentru valoarea actualizată a valorii de răscumpărare (a se vedea punctul AG51 litera (a)). Emitentul unor acțiuni ordinare care nu pot fi lichidate de deținător înainte de scadență își asumă o datorie atunci când acționează în mod oficial pentru a face distribuiri și devine obligat legal față de acționari să facă astfel. Acest lucru se poate întâmpla după luarea unei decizii de distribuire de dividende sau atunci când entitatea este lichidată, iar activele rămase după decontarea datoriilor se pot distribui acționarilor.

- AG29. O opțiune call cumpărată sau alt contract similar dobândit de o entitate care îi dă dreptul de a redobândi un număr fix din propriile instrumente de capitaluri proprii în schimbul livrării unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar nu constituie un activ financiar al entității (cu excepția situației menționate la punctul 27). În schimb, orice contravaloare plătită pentru un astfel de contract se deduce din activele nete / capitalurile proprii.

Clasa de instrumente subordonată tuturor celorlalte clase (punctele 15 litera (b) și 17 litera (b))

- AG30. Una dintre caracteristicile de la punctele 15 și 17 este că instrumentul financiar face parte din clasa de instrumente care este subordonată tuturor celorlalte clase.
- AG31. Când se determină dacă un instrument face parte din clasa subordonată, o entitate evaluează pretenția asupra instrumentului la lichidare ca și când trebuia să se lichideze la data clasificării instrumentului. O entitate trebuie să reevalueze clasificarea dacă există o modificare a circumstanțelor relevante. De exemplu, dacă entitatea emite sau răscumpără un alt instrument financiar, aceasta poate afecta faptul că instrumentul în cauză face parte din clasa de instrumente care este subordonată tuturor celorlalte clase.
- AG32. Un instrument care are un drept preferențial la lichidarea entității nu este un instrument care dă dreptul la o parte proporțională din activele nete ale entității. De exemplu, un instrument are un drept preferențial la lichidare în cazul în care îi conferă deținătorului dreptul la un dividend fix la lichidare, în afară de o parte din activele nete ale entității, atunci când alte instrumente din clasa subordonată cu drept la o parte proporțională din activele nete ale entității nu au același drept la lichidare.
- AG33. Dacă o entitate are o singură clasă de instrumente financiare, acea clasă trebuie să fie tratată ca și când ar fi subordonată tuturor celorlalte clase.

Fluxurile de trezorerie totale preconizate atribuibile instrumentului pe durata sa de viață utilă (punctul 15 litera (e))

- AG34. Fluxurile de trezorerie totale preconizate ale instrumentului pe durata sa de viață utilă trebuie să se bazeze, în cea mai mare parte, pe surplus sau deficit,

pe modificarea activelor nete recunoscute sau pe valoarea justă a activelor nete recunoscute și nerecunoscute ale entității pe durata de viață utilă a instrumentului. Surplusul sau deficitul și modificarea activelor nete recunoscute trebuie evaluate în conformitate cu IPSAS-urile relevante.

Tranzacții inițiate de un deținător de instrument, altul decât proprietarul entității (punctele 15 și 17)

- AG35. Deținătorul unui instrument financiar care poate fi lichidat de deținător înainte de scadență sau al unui instrument care impune unei entități o obligație de a furniza altei entități o parte proporțională din activele nete ale entității numai la lichidare poate iniția tranzacții cu entitatea în alt rol decât cel de proprietar. De exemplu, un deținător de instrument poate fi și un angajat al entității. Numai fluxurile de trezorerie și termenele și condițiile contractuale ale instrumentului care sunt legate de deținătorul instrumentului ca proprietar al entității trebuie să fie luate în considerare atunci când se determină dacă instrumentul trebuie sau nu să fie clasificat drept un instrument de capitaluri proprii conform punctului 15 sau punctului 17.
- AG36. Un exemplu îl constituie un parteneriat limitat care are parteneri limitați și generali. Unii parteneri generali îi pot furniza entității o garanție și pot fi remunerați pentru furnizarea acelei garanții. În astfel de situații, garanția și fluxurile de trezorerie asociate se referă la deținătorii de instrumente în rolul lor de garanți, și nu în rolul lor de proprietari ai entității. Prin urmare, o astfel de garanție și fluxurile de trezorerie asociate nu vor avea drept rezultat considerarea partenerilor generali ca subordonați partenerilor limitați și nu vor fi luate în considerare atunci când se determină dacă termenele contractuale ale instrumentelor de parteneriat limitat și cele ale instrumentelor de parteneriat general sunt identice.
- AG37. Un alt exemplu este un angajament de împărțire a surplusului sau deficitului care alocă surplusurile și deficiturile deținătorilor de instrumente pe baza serviciilor prestate sau a activităților generate în anul curent și în anii anteriori. Astfel de angajamente sunt tranzacții cu deținătorii de instrumente în rolul lor de neproprietari și nu trebuie luate în considerare la evaluarea caracteristicilor enumerate la punctul 15 sau la punctul 17. Totuși, astfel de angajamente care alocă surplusurile și deficiturile deținătorilor de instrumente pe baza valorii nominale a instrumentelor lor în raport cu altele din aceeași clasă reprezintă tranzacții cu deținătorii de instrumente în rolul lor de proprietari și trebuie luate în considerare la evaluarea caracteristicilor enumerate la punctul 15 sau la punctul 17.
- AG38. Fluxurile de trezorerie și termenele și condițiile contractuale ale unei tranzacții dintre deținătorul instrumentului (în rolul său de neproprietar) și entitatea emitentă trebuie să fie similare unei tranzacții echivalente care ar putea avea loc între o persoană care nu deține un instrument și entitatea emitentă.

Niciun alt instrument financiar sau contract cu fluxuri de trezorerie totale care fixează sau restricționează în mod substanțial rentabilitatea reziduală pentru deținătorul instrumentului (punctele 16 și 18)

- AG39. O condiție pentru clasificarea unui instrument de capitaluri proprii drept un instrument financiar care altfel îndeplinește criteriile de la punctul 15 sau de la punctul 17 este aceea că entitatea nu are alt instrument financiar sau contract care să aibă (a) fluxuri de trezorerie totale bazate în mod substanțial pe surplus sau deficit, pe modificarea activelor nete recunoscute sau pe modificarea valorii juste a activelor nete recunoscute și nerecunoscute ale entității și (b) efectul de restricționare sau fixare substanțială a rentabilității reziduale. Următoarele instrumente, atunci când se inițiază în termene comerciale normale cu părțile neafiliate, nu este probabil să împiedice instrumentele care altfel întrunesc criteriile de la punctul 15 sau de la punctul 17 să fie clasificate drept instrumente de capitaluri proprii:
- (a) Instrumente cu fluxuri de trezorerie totale bazate în mod substanțial pe activele specifice entității.
 - (b) Instrumente cu fluxuri de trezorerie totale bazate pe un procent din venituri.
 - (c) Contracte destinate să recompenseze angajați individuali pentru servicii prestate entității.
 - (d) Contracte care impun plata unui procent nesemnificativ din profit pentru serviciile prestate sau pentru bunurile furnizate.

Instrumente financiare derivate

- AG40. Instrumentele financiare includ instrumente primare (cum ar fi creanțele, datorii și instrumentele de capitaluri proprii) și instrumente financiare derivate (cum ar fi opțiunile financiare, futures și forward, swapurile pe rata dobânzii și swapurile valutare). Instrumentele financiare derivate corespund definiției unui instrument financiar și, în consecință, intră sub incidența prezentului standard.
- AG41. Instrumentele financiare derivate creează drepturi și obligații care au drept efect transferul între părțile instrumentului al unuia sau al mai multor riscuri financiare inerente unui instrument financiar primar suport. La inițiere, instrumentele financiare derivate dau unei părți dreptul contractual de a schimba active financiare sau datorii financiare cu o altă parte în condiții care sunt potențial favorabile ori o obligație contractuală de a schimba active financiare sau datorii financiare cu o altă parte în condiții care sunt potențial nefavorabile. Cu toate acestea, în general¹ ele nu au drept rezultat un transfer al instrumentului financiar

¹ Acest lucru este adevărat pentru majoritatea instrumentelor derivate, dar nu pentru toate, de exemplu, în unele contracte încrucișate de swap valutar principalul este schimbat la începutul contractului (și schimbat din nou la scadență).

primar suport la începerea contractului, și nici nu are loc în mod obligatoriu un transfer la scadența contractului. Unele instrumente înglobează atât dreptul, cât și obligația de a face schimbul. Din cauză că termenele schimbului sunt determinate la inițierea instrumentului derivat, deoarece prețurile de pe piețele financiare se modifică, respectivele termene pot deveni atât favorabile, cât și nefavorabile.

- AG42. O opțiune put sau call pentru schimbarea activelor financiare sau a datoriilor financiare (adică instrumente financiare, altele decât propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității) dă deținătorului dreptul de a obține beneficii economice viitoare potențiale asociate cu modificări ale valorii juste a instrumentului financiar care stă la baza contractului. În mod contrar, emitentul opțiunii își asumă o obligație de a nu beneficia de potențiale beneficii economice viitoare sau de a suporta potențiale pierderi de beneficii economice asociate cu modificările valorii juste a instrumentului financiar suport. Dreptul contractual al deținătorului, precum și obligația emitentului corespund definiției activului financiar, respectiv definiției datoriei financiare. Instrumentul financiar suport al unui contract pe opțiuni poate fi orice activ financiar, inclusiv acțiuni ale altor entități și instrumente purtătoare de dobândă. Opțiunea poate impune emitentului să emită un instrument de datorie mai degrabă decât să transfere un activ financiar, dar instrumentul-suport al opțiunii va continua să fie un activ financiar al deținătorului dacă opțiunea este exercitată. Dreptul deținătorului opțiunii de a schimba active financiare în condiții potențial favorabile, precum și obligația emitentului de a schimba active financiare în condiții potențial nefavorabile sunt diferite față de activele financiare suport care urmează a fi schimbate prin exercitarea opțiunii. Natura dreptului deținătorului și a obligației emitentului nu este afectată de probabilitatea exercitării opțiunii.
- AG43. Un alt exemplu de instrument financiar derivat este un contract forward care urmează a fi lichidat peste șase luni, în care una dintre părți (cumpărătorul) promite să livreze 1.000.000 u.m. în numerar în schimbul unor obligațiuni de stat cu rată fixă, cu valoare nominală de 1.000.000 u.m., iar cealaltă parte (vânzătorul) promite să livreze obligațiunile de stat cu rată fixă, cu valoare nominală de 1.000.000 u.m., în schimbul sumei de 1.000.000 u.m. în numerar. Pe parcursul celor șase luni, ambele părți au atât un drept contractual, cât și o obligație contractuală de a schimba instrumente financiare. Dacă prețul de piață al obligațiunilor de stat este mai mare de 1.000.000 u.m., condițiile vor fi favorabile pentru cumpărător și nefavorabile pentru vânzător; dacă prețul de piață este sub 1.000.000 u.m., efectul va fi opus. Cumpărătorul are atât un drept contractual (un activ financiar) similar dreptului generat de deținerea unei opțiuni call, cât și o obligație contractuală (o datorie financiară) similară obligației generate de emiterea unei opțiuni put; vânzătorul are atât un drept contractual (un activ financiar) similar dreptului generat de deținerea unei opțiuni put, cât și o obligație contractuală (o datorie financiară) similară obligației generate de emiterea unei opțiuni call. Ca în cazul opțiunilor, aceste drepturi și obligații contractuale constituie active financiare și datorii financiare separate

și distincte de instrumentele financiare suport (obligațiunile și lichiditățile care fac obiectul schimbului). Ambele părți dintr-un contract forward au obligația de a-și executa obligațiile la momentul convenit, în timp ce executarea unui contract pe opțiuni are loc numai dacă și când deținătorul opțiunii alege să o exercite.

AG44. Multe alte tipuri de instrumente derivate încorporează un drept sau o obligație de a face schimburi viitoare, inclusiv swapul pe rata dobânzii și swapul valutar, contractele cap, collar și floor pe rata dobânzii, angajamentele de creditare, facilitățile de emisie de efecte comerciale și acreditivele. Un swap pe rata dobânzii poate fi privit ca o variație a unui contract forward în care părțile sunt de acord să facă o serie de schimburi viitoare de valori în numerar, o valoare fiind calculată în funcție de o rată fluctuantă a dobânzii, iar cealaltă, în funcție de o rată fixă a dobânzii. Contractele futures sunt o altă variație a contractelor forward, deosebindu-se în principal prin faptul că sunt standardizate și tranzacționate la bursă.

Contracte de cumpărare sau de vânzare a elementelor nefinanciare (punctele 4-6)

AG45. Contractele de cumpărare sau de vânzare a elementelor nefinanciare nu corespund definiției unui instrument financiar deoarece dreptul contractual al unei părți de a primi un activ nefinanciar sau un serviciu și obligația corespunzătoare a celeilalte părți nu stabilesc un drept actual sau o obligație al (a) niciuneia dintre părți de a primi, livra sau schimba un activ financiar. De exemplu, contractele care prevăd decontarea numai prin primirea sau livrarea unui element nefinanciar (de exemplu, o opțiune, un contract futures sau forward pe petrol) nu sunt instrumente financiare. Multe contracte pe mărfuri sunt de acest tip. Unele au o formă standardizată și sunt tranzacționate pe piețe organizate aproape la fel ca unele instrumente financiare derivate. De exemplu, un contract futures pe mărfuri poate fi vândut sau cumpărat contra numerar fără dificultăți, deoarece este cotate pentru tranzacționare la o bursă și își poate schimba deținătorul de mai multe ori. În orice caz, părțile care vând sau cumpără contractul tranzacționează de fapt marfa de bază. Capacitatea de a vinde sau de a cumpăra un contract pe mărfuri contra numerar, ușurința cu care poate fi cumpărat sau vândut și posibilitatea negocierii unei decontări în numerar a obligației de a primi sau de a livra marfa nu schimbă caracterul fundamental al contractului într-o manieră care creează un instrument financiar. Cu toate acestea, unele contracte de cumpărare sau de vânzare a elementelor nefinanciare care pot fi decontate net sau prin schimbul instrumentelor financiare ori în care elementul nefinanciar este ușor convertibil în numerar intră sub incidența standardului ca și cum ar fi instrumente financiare (a se vedea punctul 4).

AG46. Un contract care implică primirea sau livrarea de active corporale nu generează un activ financiar pentru o parte și o datorie financiară pentru cealaltă parte, cu excepția situației în care plata corespondentă este amânată după data la care activele corporale sunt transferate. Este cazul vânzării sau cumpărării de bunuri pe credit.

- AG47. Unele contracte se referă la mărfuri, dar nu implică decontarea prin primirea sau livrarea fizică a mărfii. Ele specifică decontarea prin plăți de numerar care sunt determinate conform unei formule din contract, și nu prin plata unor sume fixe. De exemplu, valoarea principalului unei obligațiuni poate fi calculată prin aplicarea prețului de piață al petrolului existent la scadența obligațiunii aferente unei cantități fixe de petrol. Valoarea principalului este indexată prin raportare la prețul unei mărfi, dar este decontată doar în numerar. Un astfel de contract constituie un instrument financiar.
- AG48. Definiția unui instrument financiar cuprinde, de asemenea, un contract care generează un activ nefinanciar sau o datorie nefinanciară în plus față de un activ financiar sau o datorie financiară. Astfel de instrumente financiare dau deseori uneia dintre părți opțiunea de a schimba un activ financiar cu unul nefinanciar. De exemplu, o obligațiune cu opțiune pe prețul petrolului îi poate da deținătorului dreptul de a primi o serie de plăți fixe periodice de dobânzi și o sumă fixă de numerar la scadență, cu opțiunea de a schimba valoarea principalului cu o cantitate fixă de petrol. Oportunitatea exercitării acestei opțiuni va varia în timp, depinzând de valoarea justă a petrolului raportată la rata de schimb petrol-bani (prețul de schimb) conținută de obligațiune. Intențiile deținătorului obligațiunii în ceea ce privește exercitarea opțiuni nu afectează fondul activelor componente. Activul financiar al deținătorului, precum și datoria financiară a emitentului transformă obligațiunea într-un instrument financiar, indiferent de celelalte tipuri de active și datorii care au fost, de asemenea, create.

Prezentare

Datorii și active nete / capitaluri proprii (punctele 13-32)

Fără obligații contractuale de a plăti în numerar sau în alt activ financiar (punctele 21-24)

- AG49. Acțiunile preferențiale pot fi emise cu diferite drepturi aferente. Pentru a determina dacă o acțiune preferențială este o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii, emitentul evaluează drepturile speciale aferente acțiunii pentru a vedea dacă prezintă caracteristicile fundamentale ale unei datorii financiare. De exemplu, o acțiune preferențială care permite răscumpărarea la o anumită dată sau la opțiunea deținătorului conține o datorie financiară deoarece emitentul are obligația de a transfera active financiare deținătorului acțiunii. Potențiala incapacitate a unui emitent de a satisface obligația de răscumpărare a unei acțiuni preferențiale atunci când acest lucru este impus prin contract, din cauza fie a lipsei fondurilor, fie a unei restricții statutare, fie a insuficienței surplusurilor sau a rezervelor, nu anulează obligația. Opțiunea emitentului de a răscumpăra acțiunile contra numerar nu corespunde definiției unei datorii financiare deoarece emitentul nu are o obligație curentă de a transfera active financiare către acționari. În acest caz, răscumpărarea acțiunilor este de competență exclusivă a emitentului. O obligație ar putea apărea totuși în momentul în care

emitentul acțiunilor își exercită opțiunea, de obicei prin notificarea formală a acționarilor cu privire la intenția de a răscumpăra acțiunile.

AG50. Atunci când acțiunile preferențiale nu pot fi răscumpărate, clasificarea potrivită este determinată de alte drepturi aferente acțiunilor. Clasificarea se bazează pe evaluarea fondului angajamentelor contractuale și pe definițiile unei datorii financiare și unui instrument de capitaluri proprii. Atunci când distribuțiile acțiunilor preferențiale către deținători, fie ele cumulative, fie necumulative, sunt la alegerea emitentului, acțiunile sunt instrumente de capitaluri proprii. Clasificarea acțiunilor preferențiale ca instrumente de capitaluri proprii sau datorii financiare nu este afectată, de exemplu, de:

- (a) O experiență trecută în efectuarea distribuțiilor;
- (b) O intenție de a face distribuiri în viitor;
- (c) Un posibil impact negativ asupra prețului acțiunilor ordinare ale emitentului dacă distribuirea nu este realizată (din cauza restricțiilor asupra plății dividendelor pentru acțiunile ordinare dacă dividendele nu sunt plătite pentru acțiunile preferențiale);
- (d) Valoarea rezervelor emitentului;
- (e) Preconizarea realizată de emitent privind surplusul sau deficitul pentru o perioadă; sau
- (f) Capacitatea sau incapacitatea emitentului de a influența valoarea surplusului sau deficitului din perioada respectivă.

Decontarea în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității (punctele 25-29)

AG51. Așa cum s-a menționat la punctul AG25, nu este un lucru obișnuit ca entitățile din sectorul public să emită instrumente de capitaluri proprii care să conțină acțiuni sau alte forme de capital divizat; iar în cazul în care astfel de instrumente există, utilizarea și proprietatea acestora sunt de obicei restricționate prin legislație. Ca rezultat al faptului că structura capitalului entităților din sectorul public este în general diferită de cea a entităților din sectorul privat și al mediului legislativ în care funcționează entitățile din sectorul public, este puțin probabil ca tranzacțiile care sunt decontate în propriile instrumente de capitaluri proprii ale unei entități să aibă loc la fel de frecvent în sectorul public ca în sectorul privat. Totuși, în cazul în care astfel de tranzacții au loc, următoarele exemple pot ajuta la ilustrarea modului de clasificare a diferitelor tipuri de contracte privind propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității:

- (a) Un contract care va fi decontat de entitatea care primește sau livrează un număr fix din propriile acțiuni fără contraprestații viitoare sau care schimbă un număr fix de acțiuni proprii contra unei sume fixe de numerar

sau altor active financiare este un instrument de capitaluri proprii (cu excepția celor stipulate la punctul 27). În consecință, orice contraprestație primită sau plătită pentru un astfel de contract este adăugată direct în sau dedusă direct din activele nete / capitalurile proprii. Un exemplu ar fi o opțiune pe acțiuni emisă prin care partenerul are dreptul de a cumpăra un număr fix din acțiunile entității în schimbul unei sume fixe de numerar. Totuși, dacă entității i se impune prin contract să cumpere (să răscumpere) propriile acțiuni în schimbul numerarului sau al altui activ financiar la o dată fixă sau determinabilă sau la cerere, entitatea recunoaște și o datorie financiară pentru valoarea actualizată a valorii de răscumpărare (cu excepția instrumentelor care au toate caracteristicile și îndeplinesc condițiile de la punctele 15 și 16 sau de la punctele 17 și 18). Un exemplu este obligația unei entități conform unui contract forward de a răscumpăra un număr fix din acțiunile proprii pentru o sumă fixă de numerar.

- (b) Obligația unei entități de a cumpăra propriile acțiuni pentru numerar generează o datorie financiară pentru valoarea actualizată a valorii de răscumpărare chiar dacă numărul acțiunilor pe care entitatea este obligată să le răscumpere nu este fix sau obligația este condiționată de exercitarea drepturilor de răscumpărare ale partenerilor (cu excepția celor stipulate la punctele 15 și 16 sau la punctele 17 și 18). Un exemplu de obligație condiționată este o opțiune emisă care impune entității să răscumpere propriile acțiuni și să le plătească în numerar în cazul în care partenerul își exercită opțiunea.
- (c) Un contract care va fi decontat în numerar sau în alt activ financiar este un activ financiar sau o datorie financiară chiar dacă valoarea numerarului sau a altor active financiare care vor fi primite sau livrate se bazează pe modificări ale prețului pieței pentru instrumentele de capitaluri proprii ale entității (cu excepția situațiilor de la punctele 15 și 16 sau de la punctele 17 și 18). Un exemplu este o opțiune pe acțiuni decontată net în numerar.

Un contract care va fi decontat într-un număr variabil de acțiuni proprii ale unei entități și a cărui valoare este egală cu o sumă fixă sau cu o sumă bazată pe modificările unei variabile de bază (de exemplu, prețul unei mărfi) este un activ financiar sau o datorie financiară. Un exemplu este o opțiune emisă de a cumpăra petrol care, dacă este exercitată, este decontată net în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității de către entitatea care furnizează un număr de instrumente egale ca valoare cu valoarea contractului pe opțiuni. Un astfel de contract este un activ financiar sau o datorie financiară chiar dacă variabila de bază este prețul acțiunilor entității, și nu petrolul. În mod similar, un contract care va fi decontat printr-un număr fix de acțiuni proprii ale entității, dar drepturile atașate acelor acțiuni vor fi modificate astfel încât valoarea de

decontare să fie egală cu o sumă fixă sau cu o sumă raportată la modificările variabilei de bază, este un activ financiar sau o datorie financiară.

Prevederi pentru decontările contingente (punctul 30)

AG52. Punctul 30 prevede că, în cazul în care o parte a unei prevederi privind o decontare contingentă care ar putea impune decontarea în numerar sau în alt activ financiar (sau în alt mod care ar putea avea drept rezultat transformarea instrumentului în datorie financiară) nu este autentică, prevederea de decontare nu afectează clasificarea unui instrument financiar. Prin urmare, un contract care impune decontarea în numerar sau într-un număr variabil din acțiunile entității numai în cazul apariției unui eveniment extrem de rar, atipic și foarte puțin probabil să apară este un instrument de capitaluri proprii. În mod similar, decontarea printr-un număr fix de acțiuni proprii ale entității poate fi exclusă contractual în condiții care nu intră în sfera de control a entității, dar dacă aceste condiții nu au o posibilitate veridică de apariție, clasificarea ca instrument financiar este cea potrivită.

Tratamentul în situațiile financiare consolidate

AG53. În situațiile financiare consolidate, o entitate prezintă interesele care nu controlează, adică interesele altor părți în activele nete / capitalurile proprii și veniturile entităților controlate în conformitate cu IPSAS 1 și IPSAS 35. În clasificarea unui instrument financiar (sau a unei componente a acestuia) în situațiile financiare consolidate, o entitate ia în calcul toate termenele și condițiile stabilite între membrii entității economice și deținătorii instrumentului pentru a stabili dacă entitatea economică luată ca întreg are obligația de a ceda numerar sau un alt activ financiar pentru instrument sau de a-l deconta într-un mod care are ca rezultat o clasificare drept datorie. Când o entitate controlată emite un instrument financiar, iar entitatea care controlează sau o altă entitate din cadrul entității economice convine asupra unor condiții suplimentare direct cu deținătorii instrumentului (de exemplu, o garanție), se poate ca entitatea economică să nu aibă libertate de decizie asupra distribuirilor sau răscumpărării. Deși entitatea controlată poate să clasifice corespunzător instrumentul în situațiile financiare individuale fără a lua în seamă aceste termene suplimentare, efectul altor acorduri între membrii entității economice și deținătorii instrumentului este luat în considerare pentru a garanta faptul că situațiile financiare consolidate reflectă contractele și tranzacțiile pe care le-a încheiat entitatea economică luată ca întreg. În măsura în care există o astfel de obligație sau o astfel de prevedere de decontare, instrumentul (sau componenta sa care face obiectul obligației) este clasificat(ă) drept datorie financiară în situațiile financiare consolidate.

AG54. Unele tipuri de instrumente care impun o obligație contractuală entității sunt clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 15 și 16 sau cu punctele 17 și 18. Clasificarea în conformitate cu aceste puncte constituie o excepție de la principiile aplicate în alte situații în prezentul standard

pentru clasificarea unui instrument și nu poate fi aplicată prin analogie pentru alte instrumente. Această excepție nu este extinsă pentru clasificarea intereselor care nu controlează în situațiile financiare consolidate. Prin urmare, instrumentele clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate fie cu punctele 15 și 16, fie cu punctele 17 și 18 în situațiile financiare separate sau individuale care sunt interese care nu controlează sunt clasificate drept datorii în situațiile financiare consolidate ale entității economice.

Instrumente financiare compuse (punctele 33-37)

- AG55. Punctul 33 se aplică numai pentru emitenții instrumentelor financiare compuse nederivate. Punctul 33 nu tratează instrumentele financiare compuse din perspectiva deținătorilor. IPSAS 41 tratează clasificarea și evaluarea activelor financiare care sunt instrumente financiare compuse din perspectiva deținătorului.
- AG56. Instrumentele financiare compuse nu sunt obișnuite în sectorul public dată fiind structura capitalului entităților din sectorul public. Următoarea discuție ilustrează totuși modul în care un instrument financiar compus va fi analizat conform părților sale componente. O formă uzuală pentru instrumentele financiare compuse este un instrument de datorie cu o opțiune încorporată de conversie, cum ar fi obligațiunile convertibile în acțiuni ordinare ale emitentului, și fără alte caracteristici derivate încorporate. Punctul 33 prevede ca emitentul unui astfel de instrument financiar să prezinte separat componenta de datorie și componenta de active nete / capitaluri proprii în situația poziției financiare, după cum urmează:
- (a) Obligația emitentului de a face plăți programate ale dobânzii și principalului este o datorie financiară care există atâta timp cât instrumentul nu este convertit. La recunoașterea inițială, valoarea justă a componentei de datorie este valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare determinate contractual și actualizate la rata dobânzii aplicată pe piață în acel moment instrumentelor cu statut de credit comparabil și care generează în mare parte aceleași fluxuri de trezorerie, în aceleași condiții, dar fără opțiunea de conversie.
 - (b) Instrumentul de capitaluri proprii este o opțiune încorporată de a converti datoria în active nete / capitalurile proprii ale emitentului. Valoarea justă a acestei opțiuni cuprinde valoarea-timp și valoarea intrinsecă, dacă aceasta există. Această opțiune are valoare la recunoașterea inițială chiar și atunci când este în afara banilor („out of the money”).
- AG57. În momentul conversiei unui instrument convertibil la scadență, entitatea derecunoaște componenta de datorie și o recunoaște drept active nete / capitaluri proprii. Componenta inițială de active nete / capitaluri proprii rămâne ca active nete / capitaluri proprii (deși ar putea fi transferată de la un element-rând

al activelor nete / capitalurilor proprii la altul). Nu există câștig sau pierdere pentru conversia la scadență.

AG58. Când o entitate lichidează un instrument convertibil înainte de scadență prin intermediul unei răscumpărări sau recumpărări anticipate în care privilegiile inițiale de conversie rămân nemodificate, entitatea alocă contravaloarea plătită și orice costuri ale tranzacției privind recumpărarea sau răscumpărarea componentelor instrumentului la data tranzacției. Metoda utilizată în alocarea contravalorii plătite și a costurilor tranzacției celor două componente separate este consecventă cu cea utilizată în alocarea inițială către componentele separate a încasărilor primite de entitate la emiterea instrumentului convertibil în conformitate cu punctele 33-37.

AG59. Odată ce alocarea contravalorii este făcută, orice câștig sau pierdere este tratat(ă) în conformitate cu principiile contabile aplicabile componente respective, după cum urmează:

- (a) Valoarea câștigului sau pierderii ce ține de componenta de datorie este recunoscută în surplus sau deficit; și
- (b) Contravaloarea legată de componenta de active nete / capitaluri proprii este recunoscută în active nete / capitaluri proprii.

AG60. O entitate poate modifica termenul unui instrument convertibil pentru a genera conversia anticipată, de exemplu, prin oferirea unui raport de conversie mai atractiv sau prin plata altei contravalori suplimentare în cazul conversiei anticipate. Diferența, la data la care termenul este modificat, dintre valoarea justă a contravalorii pe care deținătorul o primește în momentul conversiei instrumentului în condițiile termenelor revizuite, pe de o parte, și valoarea justă a contravalorii pe care deținătorul ar fi primit-o în condițiile inițiale, pe de altă parte, este recunoscută drept pierdere în surplus sau deficit.

Acțiuni de trezorerie (punctele 38 și 39)

AG61. Propriile instrumente de capitaluri proprii ale unei entități nu sunt recunoscute drept activ financiar indiferent de motivul pentru care ele au fost redobândite. Punctul 38 prevede ca o entitate care își redobândește propriile instrumente de capitaluri proprii să le deducă din activele nete / capitalurile proprii. Totuși, atunci când o entitate deține propriile instrumente de capitaluri proprii în numele altor persoane, de exemplu, o instituție financiară care deține propriul instrument de capitaluri proprii în numele unui client, există o relație de reprezentare și prin urmare aceste participații nu sunt incluse în situația poziției financiare a entității.

Dobânzi, dividende sau distribuiri similare, pierderi și câștiguri (punctele 40-46)

AG62. Următorul exemplu ilustrează aplicarea prevederilor punctului 40 unui instrument financiar compus. Să presupunem că o acțiune preferențială necumulativă

este obligatoriu răscumpărabilă contra numerar în cinci ani, dar că dividendele sunt plătibile la alegerea exclusivă a entității înainte de data de răscumpărare. Un astfel de instrument este un instrument financiar compus, componenta de datorie fiind valoarea actualizată a valorii de răscumpărare. Evoluția actualizării pe această componentă este recunoscută în surplus sau deficit și clasificată drept cheltuială cu dobânzile. Dividendele plătite se referă la componenta de active nete / capitaluri proprii și, prin urmare, sunt recunoscute ca distribuiri din surplus sau deficit. Un tratament similar ar fi aplicabil dacă răscumpărarea nu ar fi obligatorie, ci la alegerea deținătorului, sau dacă acțiunea ar fi fost în mod obligatoriu convertibilă într-un număr variabil de acțiuni ordinare calculate astfel încât să fie egale cu o sumă fixă sau cu o sumă bazată pe modificări ale unei variabile de bază (de exemplu, o marfă). Totuși, dacă la suma răscumpărării sunt adăugate dividendele neplătite sau distribuiri similare, întregul instrument constituie o datorie. În acest caz, dividendele sau distribuiri similare sunt clasificate drept cheltuieli cu dobânzile.

Compensarea unui activ financiar și a unei datorii financiare (punctele 47-55)

AG63. [Eliminat]

Criteriul conform căruia o entitate „are în prezent un drept exercitabil legal de a compensa valorile recunoscute” (punctul 47 litera (a))

AG63A. Un drept de a compensa poate fi disponibil în perioada curentă sau poate depinde de un eveniment viitor (de exemplu, dreptul poate fi declanșat sau poate deveni exercitabil doar la producerea unui anumit eveniment viitor, cum ar fi nerespectarea obligațiilor, insolvența sau falimentul unuia dintre co-contractanți). Chiar dacă dreptul de a compensa nu depinde de un eveniment viitor, el poate să fie exercitabil doar din punct de vedere legal în cursul normal al activității, sau în cazul nerespectării obligațiilor, ori în cazul insolvenței sau falimentului unuia dintre co-contractanți sau al tuturor co-contractanților.

AG63B. Pentru a îndeplini criteriul de la punctul 47 litera (a), o entitate trebuie să aibă în prezent un drept de compensare exercitabil din punct de vedere legal. Aceasta înseamnă că dreptul de a compensa:

- (a) Nu trebuie să depindă de un eveniment viitor; și
- (b) Trebuie să fie exercitabil din punct de vedere legal în toate situațiile următoare:
 - (i) Pe parcursul desfășurării normale a activității;
 - (ii) În cazul nerespectării obligațiilor; și
 - (iii) În cazul insolvenței sau falimentului entității și a(l) tuturor co-contractanților.

AG63C. Natura și amploarea dreptului de compensare, inclusiv orice condiții asociate exercitării acestuia și posibilitatea păstrării dreptului în cazul nerespectării obligațiilor sau al insolvenței sau falimentului, pot varia de la o jurisdicție la alta. Prin urmare, nu se poate presupune că dreptul de a compensa este disponibil automat în afara cursului normal al activității. De exemplu, legislația referitoare la insolvență sau faliment dintr-o anumită jurisdicție poate interzice sau restricționa dreptul de a compensa în cazul falimentului sau insolvenței, în anumite circumstanțe.

AG63D. Legislația aplicabilă relației dintre părți (de exemplu, prevederile contractuale, legile care guvernează contractul sau legile aplicabile părților în cazul nerespectării obligațiilor, al insolvenței sau falimentului) trebuie luată în considerare pentru a se determina dacă dreptul de a compensa este sau nu exercitabil în cursul normal al activității, în cazul nerespectării obligațiilor și în cazul insolvenței sau falimentului entității și al tuturor co-contractanților (conform celor stipulate la punctul AG63B litera (b)).

Criteriul conform căruia o entitate „intenționează fie să deconteze datoria pe o bază netă, fie să valorifice activul și să deconteze datoria simultan” (punctul 47 litera (b))

AG63E. Pentru a îndeplini criteriul de la punctul 47 litera (b), o entitate trebuie să intenționeze fie să deconteze datoria pe o bază netă, fie să valorifice activul și să deconteze datoria simultan. Cu toate că entitatea poate avea dreptul de a deconta net, entitatea poate totuși să valorifice activul și să deconteze datoria separat.

AG63F. Dacă entitatea poate deconta sumele în așa fel încât rezultatul respectiv este, de fapt, echivalent cu decontarea netă, entitatea va îndeplini criteriul de decontare netă de la punctul 47 litera (b). Acest lucru se întâmplă dacă, și numai dacă, mecanismul de decontare brută prezintă caracteristici care elimină sau generează un risc nesemnificativ de lichiditate și de credit, iar creanțele și datoriile vor fi procesate într-un singur proces sau ciclu de decontare. De exemplu, un sistem de decontare brută care prezintă toate caracteristicile de mai jos ar îndeplini criteriul de decontare netă de la punctul 47 litera (b):

- (a) Activele financiare și datoriile financiare eligibile pentru compensare sunt pregătite pentru procesare la același moment în timp;
- (b) Odată ce activele financiare și datoriile financiare sunt pregătite pentru procesare, părțile se angajează să îndeplinească obligația de decontare;
- (c) Odată ce activele și datoriile au fost pregătite pentru procesare, fluxurile de trezorerie generate de aceste active și datorii nu se mai pot modifica (doar dacă procesarea eșuează – a se vedea litera (d) de mai jos);
- (d) Activele și datoriile pentru care există garanții reale sub forma titlurilor de valoare vor fi decontate într-un transfer de titluri de valoare sau într-un sistem similar (de exemplu, livrare contra plată), astfel încât, dacă

transferul titlurilor de valoare eșuează, va eșua și procesarea creanțelor sau datoriilor aferente pentru care titlurile de valoare reprezintă garanții reale (și invers);

- (e) Orice tranzacții care eșuează, așa cum se subliniază la litera (d), vor fi reintroduse în sistemul de procesare până când sunt decontate;
- (f) Decontarea este realizată prin intermediul aceleiași instituții de decontare (de exemplu, o bancă de decontare, o bancă centrală sau un depozitar central de titluri de valoare); și
- (g) Este disponibilă o facilitate de credit valabilă pe parcursul unei zile care poate furniza suficiente sume de descoperire pentru a permite procesarea plăților la data decontării pentru fiecare dintre părți și este absolut sigur că facilitatea de credit valabilă pe parcursul unei zile va fi onorată dacă se va apela la ea.

AG64. Standardul nu prevede un tratament special pentru așa-numitele „instrumente sintetice”, care sunt grupări de instrumente financiare separate dobândite și deținute pentru a imita caracteristicile altui instrument. De exemplu, o datorie pe termen lung cu o rată fluctuantă combinată cu un swap pe rata dobânzii care implică încasarea de plăți variabile și efectuarea de plăți fixe este sintetizată într-o datorie cu rată fixă pe termen lung. Fiecare dintre instrumentele financiare individuale care constituie împreună un „instrument sintetic” reprezintă un drept contractual sau o obligație contractuală cu propriile termene și condiții, fiecare putând fi transferat(ă) sau decontat(ă) separat. Fiecare instrument financiar este expus unor riscuri care pot fi diferite de riscurile la care sunt expuse alte instrumente financiare. Prin urmare, atunci când un instrument financiar dintr-un „instrument sintetic” este un activ și un altul este o datorie, ele nu sunt compensate și prezentate în situația poziției financiare a unei entități pe o bază netă în afară de cazul în care îndeplinesc criteriile de compensare de la punctul 47.

Acțiunile membrilor în entități de tip cooperatist și instrumente similare

Prezenta anexă este parte integrantă din IPSAS 28.

Introducere

- B1. Entitățile de tip cooperatist și alte entități similare sunt formate din grupuri de persoane în scopul de a satisface nevoi economice sau sociale comune. Legile naționale definesc de cele mai multe ori o entitate de tip cooperatist drept o societate care dorește să promoveze progresul economic al membrilor săi prin intermediul unei afaceri comune (principiul autoajutorării). Interesele membrilor într-o entitate de tip cooperatist sunt adesea numite acțiuni ale membrilor, unități sau alte lucruri asemănătoare, la care se face referire mai jos drept „acțiunile membrilor”. Prezenta anexă se aplică instrumentelor financiare care au fost emise pentru membrii entității de tip cooperatist care demonstrează participațiile membrilor în capitalurile proprii ale entității și nu se aplică instrumentelor financiare care vor fi sau pot fi decontate în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității.
- B2. IPSAS 28 stabilește principiile pentru clasificarea instrumentelor financiare drept datorii financiare sau active nete / capitaluri proprii. În special, acele principii se aplică în cazul clasificării instrumentelor care pot fi lichidate înainte de scadență care îi permit deținătorului să vândă acele instrumente emitentului pentru numerar sau pentru un alt instrument financiar. Aplicarea acestor principii în cazul acțiunilor membrilor în entități de tip cooperatist și instrumentelor similare este dificilă. Prezenta îndrumare este oferită pentru a ilustra aplicarea principiilor din IPSAS 28 pentru acțiunile membrilor și instrumentele similare care au anumite caracteristici și circumstanțele în care acele caracteristici afectează clasificarea drept datorii sau active nete / capitaluri proprii.
- B3. Multe instrumente financiare, inclusiv acțiunile membrilor, au caracteristici ale instrumentelor de capitaluri proprii, inclusiv drepturile de vot și drepturile de a participa la distribuirea dividendelor sau distribuiri similare. Unele instrumente financiare dau deținătorului dreptul de a solicita răscumpărarea lor contra numerarului sau unui alt activ financiar, dar pot include sau pot fi supuse unor limitări în ceea ce privește măsura în care instrumentele financiare pot fi răscumpărate. Următoarele puncte evidențiază modul în care trebuie evaluate acele condiții de răscumpărare pentru a determina dacă instrumentele financiare ar trebui clasificate drept datorii sau drept active nete / capitaluri proprii.

Aplicarea IPSAS-urilor pentru acțiunile membrilor în entități de tip cooperatist și instrumente similare

- B4. Dreptul contractual al deținătorului unui instrument financiar (inclusiv acțiunile membrilor în entități de tip cooperatist) de a solicita răscumpărarea nu necesită,

în sine, ca instrumentul financiar să fie clasificat drept o datorie financiară. Mai degrabă, entitatea trebuie să ia în considerare toate termenele și condițiile instrumentului financiar atunci când determină dacă acesta va fi clasificat drept o datorie financiară sau drept un instrument de capitaluri proprii. Acele termene și condiții includ legi locale relevante, reglementări și statutul entității în vigoare la data clasificării, dar nu și modificările viitoare așteptate la aceste legi, reglementări sau la acest statut.

- B5. Acțiunile membrilor care vor fi clasificate drept instrumente de capitaluri proprii dacă membrii nu au avut dreptul de a solicita răscumpărarea sunt instrumente de capitaluri proprii dacă oricare dintre condițiile de la punctele B6 și B7 este îndeplinită sau dacă acțiunile membrilor au toate caracteristicile și îndeplinesc toate condițiile de la punctele 15 și 16 sau de la punctele 17 și 18 din IPSAS 28. Depozitele la vedere, inclusiv conturile curente, conturile de depozit și contractele similare care apar atunci când membrii acționează drept clienți sunt datorii financiare ale entității.
- B6. Acțiunile membrilor sunt instrumente de capitaluri proprii dacă entitatea are dreptul necondiționat de a refuza răscumpărarea acțiunilor membrilor.
- B7. Legislația locală, reglementările sau statutul entității poate (pot) impune diverse tipuri de interziceri cu privire la răscumpărarea acțiunilor membrilor, de exemplu, interziceri necondiționate sau interziceri bazate pe criteriile lichidității. Dacă răscumpărarea este interzisă necondiționat de legislația locală, de reglementări sau de statutul entității, atunci acțiunile membrilor sunt instrumente de capitaluri proprii. Totuși, prevederile din legislația locală, din reglementări sau din statutul entității care interzic răscumpărarea doar dacă anumite condiții – cum ar fi constrângerile privind lichiditatea – sunt îndeplinite (sau nu sunt îndeplinite) nu au drept rezultat clasificarea acțiunilor membrilor drept instrumente de capitaluri proprii.
- B8. O interzicere necondiționată poate fi absolută, adică toate răscumpărările sunt interzise. O interzicere necondiționată poate fi parțială, adică interzice răscumpărarea acțiunilor membrilor dacă răscumpărarea ar duce la situația în care un număr de acțiuni ale membrilor sau valoarea capitalului subscris din acțiunile membrilor ar scădea sub un nivel specificat. Acțiunile membrilor care sunt deasupra interzicerii de răscumpărare sunt datorii, cu excepția cazului în care entitatea are dreptul necondiționat de a refuza răscumpărarea, așa cum este descris la punctul B6, sau dacă acțiunile membrilor au toate caracteristicile și îndeplinesc toate condițiile stipulate la punctele 15 și 16 sau la punctele 17 și 18 din IPSAS 28. În anumite situații, numărul acțiunilor sau valoarea capitalului subscris și vărsat care face obiectul unei interziceri de răscumpărare se poate modifica din când în când. O astfel de modificare a interzicerii de răscumpărare conduce la un transfer între datorii financiare și active nete / capitaluri proprii.
- B9. La recunoașterea inițială, entitatea trebuie să își evalueze datoria financiară pentru răscumpărare la valoarea justă. În cazul acțiunilor membrilor care au

o caracteristică de răscumpărare, entitatea evaluează valoarea justă a datoriei financiare pentru răscumpărare la nu mai puțin decât valoarea maximă de plătit conform prevederilor de răscumpărare din statut sau din legea aplicabilă, actualizată de la prima dată la care se poate cere plata sumei (a se vedea exemplul 3).

- B10. În conformitate cu prevederile de la punctul 40 din IPSAS 28, distribuiri instrumentelor de capitaluri proprii către deținători sunt recunoscute direct în activele nete / capitalurile proprii, după deducerea oricărui beneficiu din impozitul pe profit. Dobânzile, dividendele sau distribuiri similare și alte venituri care sunt legate de instrumentele financiare clasificate drept datorii financiare sunt cheltuieli, indiferent dacă acele sume plătite sunt caracterizate în mod legal drept dividende sau distribuiri similare, dobânzi sau altfel.
- B11. Atunci când o modificare a interzicerii de răscumpărare duce la un transfer între datoriile financiare și activele nete / capitalurile proprii, entitatea trebuie să prezinte separat informații despre valoarea, plasarea în timp și motivul transferului.
- B12. Următoarele exemple ilustrează aplicarea punctelor precedente.

Exemple ilustrative

Exemplele nu constituie o listă exhaustivă; alte tendințe ale faptelor sunt de asemenea posibile. Fiecare exemplu pornește de la ipoteza că nu există alte condiții decât cele prezentate în faptele exemplului care ar necesita ca instrumentul financiar să fie clasificat drept datorie financiară și ca instrumentul financiar să nu prezinte toate caracteristicile sau să nu întrunească condițiile stipulate la punctele 15 și 16 sau la punctele 17 și 18 din IPSAS 28.

Dreptul necondiționat de a refuza răscumpărarea (punctul B6)

Exemplul 1

Fapte

- B13. Statutul entității stipulează că răscumpărările se fac doar la decizia entității. Statutul nu oferă mai multe detalii și nu impune limitări privind această prevedere. În cursul existenței sale, entitatea nu a refuzat niciodată răscumpărarea acțiunilor membrilor, deși consiliul de conducere are acest drept.

Clasificare

- B14. Entitatea are dreptul necondiționat de a refuza răscumpărarea, iar acțiunile membrilor sunt instrumente de capitaluri proprii. IPSAS 28 stabilește principii pentru clasificare care sunt bazate pe termenii instrumentului financiar și observă că o experiență trecută sau o intenție de a efectua plăți discreționare nu are drept rezultat clasificarea ca datorie. Punctul AG50 din IPSAS 28 stipulează că:

Atunci când acțiunile preferențiale nu pot fi răscumpărate, clasificarea potrivită este determinată de alte drepturi aferente acțiunilor. Clasificarea se bazează pe evaluarea fondului angajamentelor contractuale și pe definițiile unei datorii financiare și unui instrument de capitaluri proprii. Atunci când distribuiri preferențiale către deținători, fie ele cumulative, fie necumulative, sunt la alegerea emitentului, acțiunile sunt instrumente de capitaluri proprii. Clasificarea acțiunilor preferențiale ca instrumente de capitaluri proprii sau datorii financiare nu este afectată, de exemplu, de:

- (a) O experiență trecută în efectuarea distribuțiilor;
- (b) O intenție de a face distribuiri în viitor;
- (c) Un posibil impact negativ asupra prețului acțiunilor ordinare ale emitentului dacă distribuirea nu este realizată (din cauza restricțiilor asupra plății dividendelor pentru acțiunile ordinare dacă dividendele nu sunt plătite pentru acțiunile preferențiale);
- (d) Valoarea rezervelor emitentului;
- (e) Preconizarea realizată de emitent privind surplusul sau deficitul pentru o perioadă; sau
- (f) Capacitatea sau incapacitatea emitentului de a influența valoarea surplusului sau deficitului din perioada respectivă.

Exemplul 2

Fapte

- B15. Statutul entității stipulează că răscumpărările se fac doar la decizia entității. Totuși, în continuare statutul stipulează că aprobarea unei cereri de răscumpărare este automată, cu excepția cazului în care entitatea nu poate să facă plăți fără să încalce reglementările locale privind lichiditățile sau rezervele.

Clasificare

- B16. Entitatea nu are dreptul necondiționat de a refuza răscumpărarea, iar acțiunile membrilor sunt clasificate ca fiind o datorie financiară. Restricțiile descrise mai sus sunt bazate pe capacitatea entității de a-și deconta datoria. Ele limitează răscumpărările doar dacă dispozițiile privind rezervele sau lichiditățile nu sunt îndeplinite și doar până la momentul în care acestea vor fi îndeplinite. Prin urmare, ele nu au ca rezultat, conform principiilor stipulate în IPSAS 28, clasificarea instrumentului financiar drept instrument de capitaluri proprii. Punctul AG49 din IPSAS 28 stipulează:

Acțiunile preferențiale pot fi emise cu diferite drepturi aferente. Pentru a determina dacă o acțiune preferențială este o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii, emitentul evaluează drepturile speciale aferente acțiunii pentru a vedea dacă prezintă caracteristicile fundamentale ale unei datorii financiare. De exemplu, o acțiune preferențială care permite răscumpărarea la o anumită dată sau la opțiunea deținătorului conține o datorie financiară deoarece emitentul are obligația de a transfera active financiare deținătorului acțiunii. *Potențiala incapacitate a unui emitent de a satisface obligația de răscumpărare a unei acțiuni preferențiale atunci când acest lucru este impus prin contract, din cauza fie a lipsei fondurilor, fie a unei restricții statutare, fie a insuficienței surplusurilor sau rezervelor, nu anulează obligația.* [Subliniere adăugată]

*Interziceri cu privire la răscumpărare (punctele B7 și B8)***Exemplul 3***Fapte*

- B17. O entitate de tip cooperatist a emis, în trecut, acțiuni pentru membrii săi la date diferite și pentru sume diferite după cum urmează:
- (a) 1 ianuarie 20X1, 100.000 de acțiuni la 10 u.m. fiecare (1.000.000 u.m.);
 - (b) 1 ianuarie 20X2, 100.000 de acțiuni la 20 u.m. fiecare (încă 2.000.000 u.m., astfel încât totalul acțiunilor emise ajunge la 3.000.000 u.m.).

Acțiunile pot fi răscumpărate la cerere la suma pentru care au fost emise.

- B18. Statutul entității stipulează că răscumpărările cumulative nu pot depăși 20% din cel mai mare număr de acțiuni ale membrilor săi care a fost vreodată pus în circulație. La 31 decembrie 20X2, entitatea are 200.000 de acțiuni în circulație, acesta fiind cel mai mare număr de acțiuni ale membrilor care a fost vreodată pus în circulație, și nu are nicio acțiune care să fi fost răscumpărată în trecut. La 1 ianuarie 20X3, entitatea își modifică statutul și crește nivelul permis de răscumpărări cumulate la 25% din cel mai mare număr de acțiuni ale membrilor care a fost vreodată pus în circulație.

*Clasificare*Înainte de modificarea statutului

- B19. Acțiunile membrilor care depășesc limita de răscumpărare sunt datorii financiare. Entitatea de tip cooperatist își evaluează această datorie financiară la valoarea justă la recunoașterea inițială. Deoarece aceste acțiuni pot fi răscumpărate la cerere, entitatea de tip cooperatist evaluează valoarea justă a unor astfel de datorii financiare în conformitate cu punctul 68 din IPSAS 41, care prevede: „Valoarea justă a unei datorii financiare cu o caracteristică «la vedere» (de exemplu, un depozit la vedere) nu este mai mică decât valoarea de plată la cerere ...”. În consecință, entitatea de tip cooperatist clasifică drept datorii financiare valoarea maximă de plată la cerere, conform dispozițiilor de răscumpărare.
- B20. La 1 ianuarie 20X1, valoarea maximă de plătit în conformitate cu prevederile de răscumpărare este de 20.000 de acțiuni la fiecare 10 u.m. și în consecință entitatea clasifică 200.000 u.m. drept datorie financiară și 800.000 u.m. drept instrumente de capitaluri proprii. Totuși, la 1 ianuarie 20X2, din cauza noii emisiuni de acțiuni la 20 u.m., valoarea maximă de plătit conform prevederilor de răscumpărare crește la 40.000 de acțiuni la 20 u.m. fiecare. Emiterea unor acțiuni suplimentare la 20 u.m. creează o nouă datorie care este evaluată la recunoașterea inițială la valoarea justă. După emiterea acestor acțiuni, datoria este de 20% din acțiunile totale emise (200.000), evaluate la 20 u.m.,

sau 800.000 u.m. Aceasta impune recunoașterea unei datorii suplimentare de 600.000 u.m. În acest exemplu nu sunt recunoscute nicio pierdere și niciun câștig. În consecință, entitatea clasifică acum 800.000 u.m. drept datorii financiare și 2.200.000 u.m. drept instrumente de capitaluri proprii. Acest exemplu presupune că aceste valori nu se modifică între 1 ianuarie 20X1 și 31 decembrie 20X2.

După modificarea statutului

- B21. În urma modificării statutului său, entității de tip cooperatist i se poate impune acum să răscumpere un maxim de 25% din acțiunile sale în circulație sau un maxim de 50.000 de acțiuni la 20 u.m. fiecare. În consecință, la 1 ianuarie 20X3, entitatea de tip cooperatist clasifică drept datorii financiare o valoare de 1.000.000 u.m. care reprezintă valoarea maximă de plătit la cerere conform prevederilor de răscumpărare, după cum este determinat în conformitate cu punctul 68 din IPSAS 41. Prin urmare, la 1 ianuarie 20X3, aceasta transferă din active nete / capitaluri proprii la datorii financiare o valoare de 200.000 u.m., lăsând 2.000.000 u.m. clasificate drept instrumente de capitaluri proprii. În acest exemplu, entitatea nu recunoaște niciun câștig și nicio pierdere din transfer.

Exemplul 4

Fapte

- B22. Legislația locală care reglementează operațiunile entităților de tip cooperatist sau condițiile din statutul entității interzice (interzic) unei entități să răscumpere acțiunile membrilor dacă prin răscumpărarea lor s-ar reduce capitalul subscris și vărsat din acțiunile membrilor sub 75% din cea mai mare valoare a capitalului subscris și vărsat din acțiunile membrilor. Cea mai mare valoare pentru o anumită entitate de tip cooperatist este de 1.000.000 u.m. La finalul perioadei de raportare, soldul capitalului subscris și vărsat este de 900.000 u.m.

Clasificare

- B23. În acest caz, 750.000 u.m. vor fi clasificate drept instrumente de capitaluri proprii și 150.000 u.m. vor fi clasificate drept datorii financiare. În plus față de punctele deja citate, punctul 22 litera (b) din IPSAS 28 stipulează că:

... un instrument financiar care îi dă deținătorului dreptul de a-l revinde emitentului în schimbul numerarului sau al unui alt activ financiar (un „instrument care poate fi lichidat de deținător înainte de scadență”) este o datorie financiară, cu excepția acelor instrumente clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 15 și 16 sau cu punctele 17 și 18. Instrumentul financiar este o datorie financiară chiar și atunci când valoarea în numerar sau în alte active financiare se determină pe baza unui indice sau a unui alt element care poate crește sau descrește. Existența unei opțiuni pentru deținător de a revinde emitentului instrumentul în schimbul numerarului sau al unui alt activ financiar înseamnă că instrumentul care poate fi lichidat de deținător înainte de scadență corespunde definiției unei datorii financiare, cu excepția acelor instrumente clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 15 și 16 sau cu punctele 17 și 18.

- B24. Interzicerea răscumpărării descrisă în acest exemplu este diferită de restricțiile descrise la punctele 23 și AG49 din IPSAS 28. Acele restricții reprezintă limitări ale capacității entității de a plăti suma scadentă pentru o datorie financiară, adică ele împiedică plata datoriei doar dacă sunt îndeplinite condițiile specificate. Pe de altă parte, acest exemplu descrie o interzicere necondiționată a răscumpărării peste o anumită sumă, neținând cont de capacitatea entității de a răscumpăra acțiunile membrilor (de exemplu, date fiind resursele sale de numerar, surplusurile sau rezervele care pot fi distribuite). De fapt, interzicerea aplicată răscumpărării împiedică entitatea să suporte orice datorie financiară de a răscumpăra mai mult decât o sumă specificată a capitalului subscris și vărsat. De aceea, partea de acțiuni care face obiectul interzicerii de răscumpărare nu este o datorie financiară. În timp ce acțiunile fiecărui membru pot fi răscumpărabile individual, o parte a tuturor acțiunilor în circulație nu este răscumpărată în orice alte circumstanțe decât lichidarea entității.

Exemplul 5

Fapte

- B25. Faptele din acest exemplu sunt cele care au fost enunțate în exemplul 4. În plus, la finalul perioadei de raportare, dispozițiile privind lichiditatea impuse de jurisdicția locală împiedică entitatea să răscumpere vreo acțiune a membrilor, cu excepția cazului în care depozitele sale de numerar și investițiile pe termen scurt sunt mai mari decât o valoare specificată. Efectul acestor dispoziții de lichiditate la finalul perioadei de raportare este acela că entitatea nu poate plăti mai mult de 50.000 u.m. pentru a răscumpăra acțiunile membrilor.

Clasificare

- B26. Ca și în exemplul 4, entitatea clasifică 750.000 u.m. drept instrumente de capitaluri proprii și 150.000 u.m. drept datorii financiare. Aceasta se întâmplă deoarece valoarea clasificată drept datorie este bazată pe dreptul necondiționat al entității de a refuza răscumpărarea, și nu pe restricțiile condiționate care împiedică răscumpărarea doar atunci când condiția de lichiditate sau alte condiții nu este îndeplinită (nu sunt îndeplinite), iar acest lucru se întâmplă doar până în momentul în care aceste condiții sunt îndeplinite. Prevederile de la punctele 23 și AG49 din IPSAS 28 se aplică în acest caz.

Exemplul 6

Fapte

- B27. Statutul îi interzice entității să răscumpere acțiunile membrilor, cu excepția încasărilor primite din emisiunea de acțiuni suplimentare pentru membrii noi sau existenți din timpul ultimilor trei ani. Încasările din emisiunea de acțiuni pentru membri trebuie să fie utilizate pentru răscumpărarea acțiunilor pentru care membrii au cerut răscumpărarea. În timpul ultimilor trei ani, încasările

din emiterea acțiunilor pentru membri au fost de 12.000 u.m. și nu au fost răscumpărate acțiuni ale membrilor.

Clasificare

- B28. Entitatea clasifică 12.000 u.m. din acțiunile membrilor drept datorii financiare. Consecvent cu concluziile descrise în exemplul 4, acțiunile membrilor care sunt supuse unei interziceri necondiționată de răscumpărare nu sunt datorii financiare. O astfel de interzicere necondiționată se aplică unei sume egale cu încasările din acțiunile emise înainte de ultimii trei ani și, în consecință, această sumă este clasificată drept instrumente de capitaluri proprii. Totuși, o sumă egală cu încasările din orice acțiuni emise în ultimii trei ani nu este supusă unei interziceri necondiționată de răscumpărare. În consecință, încasările din emiterea de acțiuni pentru membri din ultimii trei ani generează datorii financiare până când acestea nu mai sunt disponibile pentru răscumpărarea acțiunilor membrilor. Ca urmare, entitatea are o datorie financiară egală cu încasările din acțiunile emise în timpul ultimilor trei ani, minus orice răscumpărare din timpul acelei perioade.

Exemplul 7

Fapte

- B29. Entitatea este o bancă de tip cooperatist. Legislația locală care reglementează operațiunile băncilor de tip cooperatist prevede că cel puțin 50% din totalul „datoriilor neachitate” ale entității (un termen definit în reglementări care conține și conturile acțiunilor membrilor) trebuie să fie sub forma capitalului subscris și vărsat de membri. Efectul reglementărilor este de așa manieră încât, dacă toate datoriile neplătite ale entității de tip cooperatist sunt sub forma acțiunilor membrilor, ea poate să le răscumpere pe toate. La 31 decembrie 20X1, entitatea are datorii neachitate totale de 200.000 u.m., din care 125.000 u.m. reprezintă conturile acțiunilor membrilor. Termenele conturilor acțiunilor membrilor îi permit deținătorului să le răscumpere la cerere, iar în statutul entității nu există nicio limitare privind răscumpărarea.

Clasificare

- B30. În acest exemplu, acțiunile membrilor sunt clasificate drept datorii financiare. Interdicția de răscumpărare este similară cu restricțiile descrise la punctele 23 și AG49 din IPSAS 28. Restricția este o limitare condiționată a capacității entității de a plăti valoarea datorată pentru o datorie financiară, adică aceste restricții împiedică plata datoriei doar dacă sunt îndeplinite condițiile specifice. Mai exact, entității i s-ar putea impune să răscumpere întreaga sumă a acțiunilor membrilor (125.000 u.m.) dacă ar achita toate celelalte datorii ale sale (75.000 u.m.). În consecință, interzicerea răscumpărării nu împiedică entitatea să suporte o datorie financiară pentru a răscumpăra mai mult decât un număr specificat de

acțiuni ale membrilor sau o sumă de capital subscris și vărsat. Ea îi permite entității doar să amâne răscumpărarea până când sunt îndeplinite anumite condiții, adică rambursarea altor datorii. Acțiunile membrilor din acest exemplu nu sunt supuse unei interziceri necondiționată de răscumpărare și sunt, prin urmare, clasificate drept datorii financiare.

Amendamente la alte IPSAS-uri

[Eliminată]

Bază pentru concluzii

Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 28.

Introducere

- BC1. Prezenta Bază pentru concluzii rezumă considerentele în baza cărora Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) și-a formulat concluziile din IPSAS 28, *Instrumente financiare: prezentare*. Deoarece prezentul standard se bazează în principal pe IAS 32, *Instrumente financiare: prezentare*, emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB), Baza pentru concluzii subliniază doar acele domenii în care IPSAS 28 se abate de la dispozițiile din IAS 32.
- BC2. Acest proiect cu privire la instrumentele financiare este un element-cheie din programul de convergență al IPSASB, care are ca scop convergența IPSAS-urilor cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri). IPSASB recunoaște că există alte aspecte ale instrumentelor financiare ce au legătură într-o anumită măsură cu sectorul public care nu sunt tratate în IAS 32. Aceste aspecte pot fi tratate în proiecte viitoare ale IPSASB. În special, IPSASB recunoaște faptul că poate fi necesar ca proiectele viitoare să trateze:
- Anumite tranzacții desfășurate de băncile centrale; și
 - Creanțele și datoriile ce derivă din angajamente care sunt, în fond, similare cu instrumentele financiare și au același efect economic ca acestea, dar care nu au o natură contractuală.
- BC3. La elaborarea prezentului standard, IPSASB a acceptat să păstreze textul existent al IAS 32 și să realizeze modificări pentru a asigura consecvența cu terminologia și dispozițiile de prezentare ale altor IPSAS-uri și să trateze orice aspecte specifice sectorului public cu ajutorul unor îndrumări de aplicare suplimentare.
- BC4. În septembrie 2007, IASB a emis modificări la IAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, prin care s-a introdus „rezultatul global” în prezentarea situațiilor financiare. Deoarece IPSASB nu a analizat încă rezultatul global, împreună cu o parte dintre celelalte modificări la IAS 1, aceste modificări nu au fost incluse în IPSAS 28.

Domeniu de aplicare

Contracte de asigurare și garanție financiară

- BC5. IAS 32 exclude din domeniul său de aplicare toate contractele de asigurare, cu excepția contractelor de garanție financiară în care emitentul aplică IFRS 9, *Instrumente financiare*, pentru recunoașterea și evaluarea unor astfel de contracte. Domeniul de aplicare al IPSAS 28 exclude de asemenea toate contractele de asigurare, excepție făcând:

- Contractele de garanție financiară care sunt tratate ca instrumente financiare, cu excepția cazului în care o entitate alege să trateze astfel de contracte drept contracte de asigurare în conformitate cu standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează contractele de asigurare; și
- Contractele care sunt contracte de asigurare, dar care implică transferul unui risc financiar pot fi tratate drept instrumente financiare în conformitate cu IPSAS 28, IPSAS 30 și IPSAS 41.

Tratarea garanțiilor financiare drept instrumente financiare

- BC6. Conform IAS 32, contractele de garanție financiară trebuie tratate ca fiind instrumente financiare, cu excepția cazului în care emitentul alege să aplice IFRS 4 pentru acele contracte. Spre deosebire de sectorul privat, multe contracte de garanție financiară sunt emise în sectorul public prin intermediul altor tranzacții decât cele de schimb, adică fără nicio contravaloare sau la o contravaloare nominală. Deci, pentru intensificarea comparabilității situațiilor financiare și dată fiind însemnătatea contractelor de garanție financiară emise prin intermediul altor tranzacții decât cele de schimb din sectorul public, IPSASB a propus ca astfel de garanții să fie tratate drept instrumente financiare, iar entităților să nu li se permită tratarea lor drept contracte de asigurare.
- BC7. Ca răspuns la această propunere, unii respondenți au convenit asupra faptului că tratarea contractelor de garanție financiară emise prin alte tranzacții decât cele de schimb drept instrumente financiare, mai degrabă decât ca fiind contracte de asigurare, este adecvată deoarece modelele de afaceri sunt diferite pentru contractele de asigurare de schimb și pentru altele decât cele de schimb. Alte persoane au argumentat faptul că entităților trebuie să li se permită să trateze astfel de garanții drept contracte de asigurare sau drept instrumente financiare folosind o alegere similară cu cea din IFRS 4.
- BC8. IPSASB a concluzionat că aceeași abordare trebuie aplicată pentru contractele de garanție financiară, indiferent dacă acestea sunt emise prin intermediul altor tranzacții decât cele de schimb sau prin cele de schimb, dat fiind faptul că datoria de bază care trebuie recunoscută în situațiile financiare ale unei entități nu diferă. IPSASB a admis că entităților trebuie să li se permită decizia de a trata contractele de garanție financiară fie drept contracte de asigurare, fie drept instrumente financiare, supuse aceluiași condiții.
- BC9. Pentru evaluarea circumstanțelor în care o entitate poate alege tratarea contractelor de garanție financiară drept contracte de asigurare, IPSASB a luat în considerare dispozițiile din IFRS 4. Alegerea de a trata contractele de garanție financiară drept instrumente financiare sau drept contracte de asigurare în conformitate cu IFRS 4 este posibilă doar pentru acele entități care au afirmat anterior în mod explicit că ele consideră astfel de contracte ca fiind contracte de asigurare. Totuși, IPSASB a recunoscut că nu toate entitățile care au adoptat

contabilitatea de angajamente aplică IFRS 4. Acesta a admis că trebuie luate în considerare scenarii în care, de exemplu, entități care au aplicat contabilitatea de angajamente nu au recunoscut activele și datoriile aferente contractelor de asigurare, precum și cele în care entitățile nu au aplicat anterior contabilitatea de angajamente. În consecință, IPSASB a admis faptul că dispozițiile existente din IFRS 4 sunt prea oneroase și trebuie modificate în contextul prezentului standard.

BC10. Prin urmare, IPSASB a admis faptul că entitățile care anterior:

- (a) Au aplicat contabilitatea de asigurare și au adoptat o politică contabilă care tratează contractele de garanție financiară drept contracte de asigurare pot continua să trateze acele garanții fie drept contracte de asigurare, fie drept instrumente financiare; și
- (b) Nu au aplicat contabilitatea de asigurare vor avea posibilitatea de a trata contractele de garanție financiară fie drept contracte de asigurare, fie drept instrumente financiare atunci când acestea adoptă prezentul standard.

În ambele cazuri, alegerea este irevocabilă.

BC11. IPSASB a luat în considerare dacă entităților ar trebui să li se permită să aleagă tratarea garanțiilor financiare drept contracte de asigurare pe o bază contractuală sau dacă entităților trebuie să li se impună selectarea unei politici de contabilitate generală. S-a convenit asupra faptului că alegerea trebuie realizată pe o bază contractuală pentru a permite entităților din cadrul unei entități economice să trateze garanțiile financiare drept contracte de asigurare sau drept instrumente financiare în funcție de natura afacerii lor.

BC12. IPSASB a stabilit că o condiție anterioară pentru a permite entităților să trateze garanțiile financiare drept contracte de asigurare este aceea ca practicile de contabilitate aplicate de entități pentru contractele de asigurare să îndeplinească anumite dispoziții. IPSASB a admis că, în cazul în care entitățile aleg să trateze contractele de garanție financiară drept contracte de asigurare, acestea trebuie să aplice fie IFRS 4, fie un standard național de contabilitate care prevede evaluarea datoriilor asociate contractelor de asigurare la o valoare minimă. Respectiva valoare minimă este determinată ca și cum datoriile asociate contractelor de asigurare intră în domeniul de aplicare al IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, folosind estimările curente ale fluxurilor de trezorerie care provin din contractele de asigurare ale unei entități și ale oricăror fluxuri de trezorerie aferente.

Opțiunea de a trata contractele de asigurare care transferă riscul financiar drept instrumente financiare

BC13. IPSAS 15 permite entităților să contabilizeze contractele de asigurare care au ca rezultat transferul riscului financiar drept instrumente financiare. În absența unui

IPSAS pentru contractele de asigurare, IPSASB a ajuns la concluzia că trebuie să permită, dar nu să impună entităților să aplice IPSAS 28 pentru astfel de contracte.

Identificarea garanțiilor financiare contractuale

BC14. În IPSAS 28, instrumentele financiare sunt definite ca fiind: „... orice contract care generează simultan un activ financiar al unei entități și o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități”. Deoarece angajamentele din sectorul public pot apărea ca rezultat al puterilor statutare, IPSASB a elaborat îndrumări de aplicare suplimentare pentru a identifica situațiile în care garanțiile financiare sunt contractuale. IPSASB a concluzionat că, pentru a putea fi în conformitate cu domeniul de aplicare al IPSAS 28, garanțiile financiare trebuie să dețină caracteristicile-cheie ale unui angajament contractual. IPSASB a decis de asemenea că o entitate trebuie să facă distincție între dreptul de a emite garanții, deseori conferit unei entități prin intermediul puterilor statutare sau al unora similare, și emiterea efectivă a garanțiilor în favoarea unei terțe părți, indiferent dacă respectiva parte este identificată în mod explicit sau implicit. Dreptul statutar propriu-zis de a emite garanții nu intră sub incidența prezentului standard.

Definiții

Angajamente contractuale

BC15. IPSASB a observat că, în anumite jurisdicții, entităților din sectorul public le este interzisă încheierea unor contracte formale, dar pot să intre sub incidența unor angajamente cu prevederi asemănătoare unui contract. Astfel de angajamente pot fi cunoscute și prin alt termen, ca, de exemplu, „ordin guvernamental”. Pentru a ajuta entitățile să identifice contractele care fie au prevederi asemănătoare unui contract, fie iau forma juridică unui contract, IPSASB a considerat adecvat să publice îndrumări de aplicare suplimentare care să explice factorii pe care o entitate trebuie să îi aibă în vedere pentru a evalua dacă un angajament este contractual sau nu.

BC16. S-a luat în considerare dacă se va folosi termenul „angajament obligatoriu” pentru a descrie angajamentele evidențiate la punctul BC15. Termenul „angajament obligatoriu” nu a fost încă definit, dar a fost utilizat în IPSAS-uri pentru a descrie angajamentele care constrâng părțile, dar care nu iau forma unui contract de tip document, cum ar fi un angajament între două departamente guvernamentale care nu au puterea de a încheia un contract. IPSASB a concluzionat că termenul „angajamente obligatorii”, așa cum este acesta folosit în IPSAS-uri, reunește un set mai larg de angajamente decât acelea identificate la punctul BC15 și prin urmare a decis să nu fie utilizat în prezentul IPSAS.

Alte tranzacții contractuale decât cele de schimb care generează venituri

BC17. IPSAS 23, *Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (impozite și transferuri)*, prescrie recunoașterea inițială, evaluarea inițială și prezentarea activelor

și datoriilor care provin din alte tranzacții decât cele de schimb care generează venituri. IPSASB a luat în considerare interacțiunea dintre prezentul standard și IPSAS 23.

- BC18. Pentru a evalua dacă activele și datoriile care provin din alte tranzacții decât cele de schimb care generează venituri sunt active financiare și respectiv datorii financiare, IPSASB a identificat următoarele dispoziții care trebuie îndeplinite:
- Angajamentul este de natură contractuală; și
 - Angajamentul va avea ca rezultat un drept contractual sau o obligație contractuală de a primi sau de a acorda numerar sau un alt activ financiar ori de a face schimb de active financiare în condiții favorabile sau nefavorabile.
- BC19. IPSASB a ajuns la concluzia că activele care provin din alte tranzacții decât cele de schimb care generează venituri ar putea să îndeplinească aceste dispoziții. În special, s-a luat în considerare faptul că natura angajamentelor de donație poate să aibă caracter contractual și se poate stabili prin transferul de numerar sau al unui alt activ financiar de la donator la destinatar. În aceste situații, activele care provin din alte tranzacții decât cele de schimb care generează venituri sunt active financiare.
- BC20. IPSASB a convenit că pentru activele financiare care provin din alte tranzacții decât cele de schimb o entitate trebuie să aplice dispozițiile din IPSAS 23 împreună cu cele din IPSAS 28. În special, o entitate va lua în considerare principiile din IPSAS 28 pentru a evalua dacă intrările de resurse din alte tranzacții decât cele de schimb care generează venituri au ca rezultat o datorie sau o tranzacție care evidențiază un interes rezidual în activele nete ale entității, adică un instrument de capitaluri proprii.
- BC21. IPSASB a luat în considerare dacă datoriile ce provin din alte tranzacții decât cele de schimb care generează venituri sunt datorii financiare. Datoriile sunt recunoscute în IPSAS 23 atunci când o entitate primește un flux de resurse care sunt supuse unor condiții specifice. Condițiile privind transferul de resurse sunt impuse unei entități de către entitatea care transferă și se impune ca resursele să fie folosite într-un anumit mod, deseori pentru a furniza bunuri și servicii unei terțe părți, sau să fie returnate entității care transferă. Acest lucru generează o obligație de a acționa în conformitate cu termenii acordului. La recunoașterea inițială, o entitate recunoaște resursele ca fiind un activ, iar când acestea sunt supuse unor condiții, recunoaște o datorie corespunzătoare.
- BC22. IPSASB a luat în considerare dacă datoria recunoscută inițial este de natura unei datorii financiare sau a unei alte datorii, ca, de exemplu, un provizion. IPSASB a convenit că la momentul recunoașterii activului datoria nu este de regulă o datorie financiară deoarece obligația entității este de a îndeplini termenii și condițiile angajamentului prin utilizarea resurselor conform scopului acestora,

de obicei prin furnizarea bunurilor și serviciilor unei terțe părți pe parcursul unei perioade de timp. Dacă ulterior recunoașterii inițiale entitatea nu poate îndeplini termenele angajamentului și i se solicită returnarea resurselor către entitatea care transferă, atunci entitatea va evalua în acel moment dacă datoria este una financiară luând în considerare dispozițiile stabilite la punctul BC18 și definițiile unui instrument financiar și unei datorii financiare. În cazuri rare, o datorie financiară poate proveni din condițiile impuse privind un transfer de resurse ca parte dintr-o altă tranzacție decât cea de schimb care generează venituri. IPSASB poate lua în considerare un astfel de scenariu ca făcând parte dintr-un proiect viitor.

- BC23. IPSASB a luat de asemenea în considerare faptul că alte datorii pot proveni din alte tranzacții decât cele de schimb care generează venituri după recunoașterea inițială. De exemplu, o entitate poate primi resurse în cadrul unui angajament care prevede ca resursele să fie returnate doar după ce un eveniment viitor a avut sau nu loc. O entitate evaluează dacă alte datorii care provin din alte tranzacții decât cele de schimb care generează venituri constituie datorii financiare luând în considerare îndeplinirea dispozițiilor de la punctul BC18 și a definițiilor unui instrument financiar și unei datorii financiare.

Alte aspecte

Interpretările elaborate de Comitetul pentru Interpretarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară

- BC24. IPSASB a luat în considerare dacă Interpretarea Comitetului pentru Interpretarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRIC) 2, *Acțiunile membrilor în entități de tip cooperatist și instrumente similare*, și Interpretarea Comitetului pentru Interpretarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRIC) 11, *IFRS 2 – Tranzacții cu acțiunile grupului și cu acțiuni de trezorerie*, sunt relevante pentru tipurile de instrumente inițiate de guverne și entitățile din sectorul public.
- BC25. La momentul emiterii prezentului standard, IPSASB a considerat că IFRIC 11 nu este relevant pentru tipurile de instrumente din sectorul public deoarece tratează tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni. În timp ce plățile pe bază de acțiuni pot fi comune în [entitățile economice de stat (GBE-uri)] (termenul dintre parantezele pătrate nu se mai folosește ca urmare a emiterii documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016), acestea nu au loc deseori în entitățile care nu sunt GBE-uri. Drept rezultat, IPSASB nu a inclus niciun principiu din IFRIC 11 în IPSAS 28.
- BC26. IFRIC 2 oferă îndrumări privind aplicarea IAS 32 pentru acțiunile membrilor în entități de tip cooperatist și instrumente similare. Există o conexiune puternică între IAS 32 și IFRIC 2 privind obligațiunile și instrumentele financiare care pot fi lichidate de deținător înainte de scadență care provin din lichidare. Dat fiind faptul că textul din IAS 32 care tratează obligațiunile și instrumentele

financiare care pot fi lichidate de deținător înainte de scadență care provin din lichidare a fost păstrat în IPSAS 28, IFRIC 2 oferă îndrumări suplimentare pentru utilizatorii IPSAS 28 cu privire la aplicarea acelor principii pentru interesele membrilor în entități de tip cooperatist. Prin urmare, principiile și exemplele din IFRIC 2 au fost incluse în IPSAS 28 sub forma unei anexe cu valoare de normă.

Revizuirea IPSAS 28 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis de IASB în mai 2012

BC27. IPSASB a analizat revizuirile la IAS 32 incluse în documentul *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis de IASB în mai 2012 și în general a fost de acord că nu existau motive specifice sectorului public pentru a nu adopta amendamentele.

Revizuirea IPSAS 28 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016

BC28. 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 28.

Contabilizarea contractelor pentru instrumentele de capitaluri proprii ale unei entități

IE1. Următoarele exemple ilustrează aplicarea punctelor 13-32 și a IPSAS 41 la contabilizarea contractelor pentru propriile instrumente de capitaluri proprii ale unei entități. În aceste exemple, valorile monetare sunt exprimate în „unități monetare” (u.m.).

Exemplul 1: Contracte forward pentru cumpărarea de acțiuni

IE2. Acest exemplu ilustrează înregistrările pentru contractele forward de cumpărare pentru acțiunile proprii ale entității care vor fi decontate (a) net în numerar, (b) net în acțiuni sau (c) prin livrarea de numerar în schimbul acțiunilor. Acesta dezbate, de asemenea, efectul opțiunilor de decontare (a se vedea litera (d) de mai jos). Pentru a simplifica exemplul, se presupune că nu se plătesc dividende pentru acțiunile de bază (adică „rentabilitatea investiției” este zero), astfel încât valoarea actualizată a prețului forward este egală cu prețul spot (la vedere) atunci când valoarea justă a contractului forward este zero. Valoarea justă a contractului forward a fost calculată ca diferență între prețul pieței pentru acțiuni și valoarea actualizată a prețului forward fixat.

Ipoteze:

Data contractului	1 februarie 20X2
Data scadenței	31 ianuarie 20X3
Prețul pe acțiune al pieței la 1 februarie 20X2	100 u.m.
Prețul pe acțiune al pieței la 31 decembrie 20X2	110 u.m.
Prețul pe acțiune al pieței la 31 ianuarie 20X3	106 u.m.
Prețul forward fix de plătit la 31 ianuarie 20X3	104 u.m.
Valoarea actualizată a prețului forward la 1 februarie 20X2	100 u.m.
Numărul de acțiuni din contractul forward	1.000
Valoarea justă a contractului forward la 1 februarie 20X2	0 u.m.
Valoarea justă a contractului forward la 31 decembrie 20X2	6.300 u.m.
Valoarea justă a contractului forward la 31 ianuarie 20X3	2.000 u.m.

(a) Numerar contra numerar („decontare netă în numerar”)

IE3. În această subsecțiune, contractul de cumpărare forward pentru propriile acțiuni ale entității va fi decontat net în numerar, adică nu se primesc și nu se livrează acțiuni proprii ale entității la decontarea contractului forward.

La 1 februarie 20X2, Entitatea A încheie cu Entitatea B un contract pentru a primi valoarea justă a 1.000 din acțiunile ordinare în circulație ale Entității A până la 31 ianuarie 20X3 în schimbul plății a 104.000 u.m. în numerar (adică 104 u.m. pe acțiune) la 31 ianuarie 20X3. Contractul va fi decontat net în numerar. Entitatea A face următoarele înregistrări.

1 februarie 20X2

Prețul pe acțiune în momentul încheierii contractului la 1 februarie 20X2 este de 100 u.m. Valoarea justă inițială a contractului forward la 1 februarie 20X2 este zero.

Nu este necesară nicio înregistrare pentru că valoarea justă a instrumentului derivat este zero și nu se fac încasări sau plăți în numerar.

31 decembrie 20X2

La 31 decembrie 20X2, prețul pe acțiune al pieței crește la 110 u.m. și, ca efect, valoarea justă a contractului forward crește la 6.300 u.m.

D	Activ forward	6.300 u.m.	
	C Câștig		6.300 u.m.

Pentru a înregistra creșterea valorii juste a contractului forward.

31 ianuarie 20X3

La 31 ianuarie 20X3, prețul pe acțiune al pieței s-a diminuat la 106 u.m. Valoarea justă a contractului forward este de 2.000 u.m. $((106 \text{ u.m.} \times 1.000) - 104.000 \text{ u.m.})$.

În aceeași zi, contractul este decontat net în numerar. Entitatea A are obligația de a-i plăti 104.000 u.m. Entității B, iar Entitatea B are obligația de a-i plăti 106.000 u.m. $(106 \text{ u.m.} \times 1.000)$ Entității A, deci Entitatea B îi plătește suma netă de 2.000 u.m. Entității A.

D	Pierdere	4.300 u.m.	
	C Activ forward		4.300 u.m.

Pentru a înregistra diminuarea valorii juste a contractului forward (adică $4.300 \text{ u.m.} = 6.300 \text{ u.m.} - 2.000 \text{ u.m.}$).

D	Numerar	2.000 u.m.	
	C Activ forward		2.000 u.m.

Pentru a înregistra decontarea contractului forward.

(b) Acțiuni pentru acțiuni („decontare netă în acțiuni”)

- IE4. Să presupunem că avem aceleași date ca la litera (a), cu excepția faptului că decontarea va fi efectuată net în acțiuni, și nu net în numerar. Înregistrările Entității A sunt aceleași ca la litera (a) de mai sus, cu excepția înregistrării pentru decontarea contractului forward, după cum urmează:

31 ianuarie 20X3

Contractul este decontat net în acțiuni. Entitatea A are obligația de a-i plăti 104.000 u.m. (104 u.m. × 1.000) în acțiunile sale Entității B, iar Entitatea B are obligația de a-i plăti 106.000 u.m. (106 u.m. × 1.000) în acțiunile sale Entității A. Astfel, Entitatea B îi plătește o sumă netă de 2.000 u.m. (106.000 u.m. – 104.000 u.m.) în acțiuni proprii Entității A, adică 18,9 acțiuni (2.000 u.m./106 u.m.).

D	Active nete / capitaluri proprii	2.000 u.m.	
	C	Activ forward	2.000 u.m.

Pentru a înregistra decontarea contractului forward.

(c) Numerar în schimbul acțiunilor („decontare fizică brută”)

- IE5. Să presupunem că avem aceleași date ca la litera (a), cu excepția faptului că decontarea va fi efectuată prin plata unei sume fixe de numerar și primirea unui număr fix de acțiuni ale Entității A. În mod similar literelor (a) și (b) de mai sus, prețul pe acțiune pe care Entitatea A îl va plăti într-un an este fixat la 104 u.m. În consecință, Entitatea A are obligația de a-i plăti 104.000 u.m. în numerar Entității B (104 u.m. × 1.000), iar Entitatea B are obligația de a-i livra Entității A 1.000 din acțiunile ordinare în circulație ale Entității A într-un an. Entitatea A face următoarele înregistrări.

1 februarie 20X2

D	Active nete / capitaluri proprii	100.000 u.m.	
	C	Datorii	100.000 u.m.

Pentru a înregistra obligația de a plăti 104.000 u.m. în decurs de un an la valoarea actualizată de 100.000 u.m. actualizată folosind rata dobânzii corespunzătoare (a se vedea IPSAS 41, punctul AG115).

31 decembrie 20X2

D	Cheltuială cu dobânda	3.660 u.m.	
	C	Datorii	3.660 u.m.

Pentru a înregistra dobânda în concordanță cu metoda dobânzii efective asupra datoriei pentru suma de răscumpărare a acțiunilor.

31 ianuarie 20X3

D	Cheltuială cu dobânda	340 u.m.	
	C	Datorii	340 u.m.

Pentru a înregistra dobânda în concordanță cu metoda dobânzii efective asupra datoriei pentru suma de răscumpărare a acțiunilor.

Entitatea A îi plătește 104.000 u.m. în numerar Entității B, iar Entitatea B îi plătește Entității A 1.000 de acțiuni aparținând Entității A.

D	Datorii	104.000 u.m.	
	C	Numerar	104.000 u.m.

Pentru a înregistra decontarea obligației de a răscumpăra acțiunile Entității A în schimbul unei sume în numerar.

(d) Opțiuni de decontare

- IE6. Existența opțiunilor de decontare (cum ar fi net în numerar, net în acțiuni sau prin schimbarea de acțiuni pe numerar) are ca rezultat transformarea contractului forward de răscumpărare într-un activ financiar sau într-o datorie financiară. Dacă una dintre alternativele de decontare este schimbarea de numerar pe acțiuni (litera (c) de mai sus), Entitatea A recunoaște o datorie pentru obligația de a plăti în numerar, așa cum reiese de la litera (c) de mai sus. Altfel, Entitatea A contabilizează contractul forward drept un instrument derivat.

Exemplu 2: Contracte forward pentru vânzarea de acțiuni

- IE7. Acest exemplu ilustrează înregistrările pentru contractele forward de vânzare pentru acțiunile proprii ale entității care vor fi decontate (a) net în numerar, (b) net în acțiuni sau (c) prin livrarea de numerar în schimbul acțiunilor. Acesta dezbate, de asemenea, efectul opțiunilor de decontare (a se vedea litera (d) de mai jos). Pentru a simplifica exemplul, se presupune că nu se plătesc dividende pentru acțiunile de bază (adică „rentabilitatea investiției” este zero), astfel încât valoarea actualizată a prețului forward este egală cu prețul spot (la vedere) atunci când valoarea justă a contractului forward este zero. Valoarea justă a contractului forward a fost calculată ca diferență între prețul pieței pentru acțiuni și valoarea actualizată a prețului forward fixat.

Ipoteze:

Data contractului	1 februarie 20X2
Data scadenței	31 ianuarie 20X3
Prețul pe acțiune al pieței la 1 februarie 20X2	100 u.m.
Prețul pe acțiune al pieței la 31 decembrie 20X2	110 u.m.
Prețul pe acțiune al pieței la 31 ianuarie 20X3	106 u.m.
Prețul forward fix de plătit la 31 ianuarie 20X3	104 u.m.
Valoarea actualizată a prețului forward la 1 februarie 20X2	100 u.m.
Numărul de acțiuni din contractul forward	1.000
Valoarea justă a contractului forward la 1 februarie 20X2	0 u.m.
Valoarea justă a contractului forward la 31 decembrie 20X2	(6.300 u.m.)
Valoarea justă a contractului forward la 31 ianuarie 20X3	(2.000 u.m.)

(a) Numerar contra numerar („decontare netă în numerar”)

- IE8. La 1 februarie 20X2, Entitatea A încheie cu Entitatea B un contract pentru a plăti valoarea justă a 1.000 din acțiunile ordinare în circulație ale Entității A până la 31 ianuarie 20X3 în schimbul a 104.000 u.m. în numerar (adică 104 u.m. pe acțiune) la 31 ianuarie 20X3. Contractul va fi decontat net în numerar. Entitatea A face următoarele înregistrări.

1 februarie 20X2

Nu este necesară nicio înregistrare pentru că valoarea justă a instrumentului derivat este zero și nu se fac încasări sau plăți în numerar.

31 decembrie 20X2

D	Pierdere	6.300 u.m.	
	C	Datorie forward	6.300 u.m.

Pentru a înregistra reducerea valorii juste a contractului forward.

31 ianuarie 20X3

D	Datorie forward	4.300 u.m.	
	C	Câștig	4.300 u.m.

Pentru a înregistra creșterea valorii juste a contractului forward (adică 4.300 u.m. = 6.300 u.m. – 2.000 u.m.).

Contractul este decontat net în numerar. Entitatea B are obligația de a-i plăti 104.000 u.m. Entității A, iar Entitatea A are obligația de a-i plăti 106.000 u.m. (106 u.m. × 1.000) Entității B. Prin urmare, Entitatea A îi plătește suma netă de 2.000 u.m. Entității B.

D	Datorie forward	2.000 u.m.	
	C	Numerar	2.000 u.m.

Pentru a înregistra decontarea contractului forward.

(b) Acțiuni pentru acțiuni („decontare netă în acțiuni”)

IE9. Să presupunem că avem aceleași date ca la litera (a), cu excepția faptului că decontarea va fi efectuată net în acțiuni, și nu net în numerar. Înregistrările Entității A sunt aceleași ca la litera (a), cu excepția:

31 ianuarie 20X3

Contractul este decontat net în acțiuni. Entitatea A are dreptul de a primi 104.000 u.m. (104 u.m. × 1.000) în acțiunile sale și obligația de a-i plăti 106.000 u.m. (106 u.m. × 1.000) în acțiunile sale Entității B. Deci Entitatea A îi plătește o sumă netă de 2.000 u.m. (106.000 u.m. – 104.000 u.m.) în acțiuni proprii Entității B, adică 18,9 acțiuni (2.000 u.m./106 u.m.).

D	Datorie forward	2.000 u.m.	
	C	Active nete / capitaluri proprii	2.000 u.m.

Pentru a înregistra decontarea contractului forward. Emisiunea de acțiuni proprii ale entității este tratată ca o tranzacție în activele nete / capitalurile proprii.

(c) Numerar în schimbul acțiunilor („decontare fizică brută”)

IE10. Să presupunem că avem aceleași date ca la litera (a), cu excepția faptului că decontarea va fi efectuată prin primirea unei sume fixe de numerar și livrarea unui

număr fix de acțiuni proprii ale entității. În mod similar literelor (a) și (b) de mai sus, prețul pe acțiune pe care Entitatea A îl va plăti într-un an este fixat la 104 u.m. În consecință, Entitatea A are dreptul de a primi 104.000 u.m. în numerar ($104 \text{ u.m.} \times 1.000$) și obligația de a livra 1.000 din acțiunile proprii într-un an. Entitatea A face următoarele înregistrări.

1 februarie 20X2

Nu se efectuează nicio înregistrare în data de 1 februarie. Nu se fac nici plăți, nici încasări în numerar deoarece contractul forward are o valoare justă inițială egală cu zero. Un contract forward de livrare a unui număr fix de acțiuni proprii ale Entității A în schimbul unei sume fixe de numerar sau al altor active financiare corespunde definiției unui instrument de capitaluri proprii deoarece nu poate fi decontat altfel decât prin furnizarea de acțiuni în schimbul numerarului.

31 decembrie 20X2

Nu se efectuează nicio înregistrare la 31 decembrie, deoarece nu se efectuează nicio plată și nicio încasare în numerar, iar un contract pentru livrarea unui număr fix de acțiuni aparținând Entității A în schimbul unei sume fixe de numerar corespunde definiției unui instrument de capitaluri proprii al entității.

31 ianuarie 20X3

La 31 ianuarie 20X3, Entitatea A primește 104.000 u.m. în numerar și livrează 1.000 de acțiuni.

D	Numerar	104.000 u.m.	
	C	Active nete / capitaluri proprii	104.000 u.m.

Pentru a înregistra decontarea contractului forward.

(d) Opțiuni de decontare

- IE11. Existența opțiunilor de decontare (cum ar fi net în numerar, net în acțiuni sau prin schimbarea de acțiuni pe numerar) are ca rezultat transformarea contractului forward într-un activ financiar sau într-o datorie financiară. Aceasta nu corespunde definiției unui instrument de capitaluri proprii pentru că poate fi decontat altfel decât prin recumpărarea de către Entitatea A a unui număr fix din propriile sale acțiuni în schimbul plății unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar. Entitatea A recunoaște un activ sau o datorie aferent(ă) instrumentelor derivate, așa cum s-a arătat la literele (a) și (b) de mai sus. Înregistrarea contabilă care trebuie făcută în momentul decontării depinde de modul în care contractul este efectiv decontat.

Exemplul 3: Opțiune call pe acțiuni cumpărată

- IE12. Acest exemplu ilustrează înregistrările pentru dreptul generat de cumpărarea de opțiuni call pe propriile acțiuni ale entității care vor fi decontate (a) net în numerar, (b) net în acțiuni sau (c) prin livrarea numerarului în schimbul propriilor acțiuni ale entității. Acesta dezbate, de asemenea, efectul opțiunilor de decontare (a se vedea litera (d) de mai jos):

Ipoteze:

Data contractului	1 februarie 20X2
Data exercitării	31 ianuarie 20X3 (termene europene, adică poate fi exercitat numai la scadență)
Deținătorul dreptului de exercitare	Entitatea raportoare (Entitatea A)
Prețul pe acțiune al pieței la 1 februarie 20X2	100 u.m.
Prețul pe acțiune al pieței la 31 decembrie 20X2	104 u.m.
Prețul pe acțiune al pieței la 31 ianuarie 20X3	104 u.m.
Prețul de exercitare fix de plătit la 31 ianuarie 20X3	102 u.m.
Numărul de acțiuni din contractul pe opțiuni	1.000
Valoarea justă a contractului pe opțiuni la 1 februarie 20X2	5.000 u.m.
Valoarea justă a contractului pe opțiuni la 31 decembrie 20X2	3.000 u.m.
Valoarea justă a contractului pe opțiuni la 31 ianuarie 20X3	2.000 u.m.

(a) Numerar contra numerar („decontare netă în numerar”)

- IE13. La 1 februarie 20X2, Entitatea A încheie cu Entitatea B un contract care obligă Entitatea B să livreze și să dețină pentru Entitatea A dreptul de a primi valoarea justă a 1.000 de acțiuni ordinare ale Entității A la 31 ianuarie 20X3 în schimbul a 102.000 u.m. (adică 102 u.m. pe acțiune) în numerar la 31 ianuarie 20X3, dacă Entitatea A își exercită acest drept. Contractul va fi decontat net în numerar. Dacă Entitatea A nu își exercită dreptul, nu se va efectua nicio plată. Entitatea A face următoarele înregistrări.

1 februarie 20X2

Prețul pe acțiune în momentul încheierii contractului la 1 februarie 20X2 este de 100 u.m. Valoarea justă inițială a contractului pe opțiuni la 1 februarie 20X2 este de 5.000 u.m., pe care Entitatea A le plătește Entității B în numerar la acea dată. La acea dată, opțiunea nu are o valoare intrinsecă, ci numai valoare-timp, pentru că prețul de exercitare de 102 u.m. depășește prețul pe acțiune al pieței de 100 u.m. și deci nu ar fi economic pentru Entitatea A să își exercite această opțiune. Cu alte cuvinte, opțiunea call este în afara banilor („out of the money”).

D	Activ aferent unei opțiuni call	5.000 u.m.
C	Numerar	5.000 u.m.

Pentru a recunoaște opțiunea call cumpărată.

31 decembrie 20X2

La 31 decembrie 20X2, prețul pe acțiune al pieței a crescut la 104 u.m. Valoarea justă a opțiunii call a scăzut la 3.000 u.m., din care 2.000 u.m. reprezintă valoarea intrinsecă ($(104 \text{ u.m.} - 102 \text{ u.m.}) \times 1.000$), iar 1.000 u.m. este valoarea-timp rămasă.

D	Pierdere	2.000 u.m.	
	C	Activ aferent unei opțiuni call	2.000 u.m.

Pentru a înregistra diminuarea valorii juste a opțiunii call.

31 ianuarie 20X3

La 31 ianuarie 20X3, prețul pe acțiune al pieței este în continuare de 104 u.m. Valoarea justă a opțiunii call a scăzut la 2.000 u.m., care este în întregime valoare intrinsecă ($(104 \text{ u.m.} - 102 \text{ u.m.}) \times 1.000$) pentru că nu mai rămâne nicio valoare-timp.

D	Pierdere	1.000 u.m.	
	C	Activ aferent unei opțiuni call	1.000 u.m.

Pentru a înregistra diminuarea valorii juste a opțiunii call.

În aceeași zi, Entitatea A își exercită opțiunea call și contractul este decontat net în numerar. Entitatea B are obligația de a-i plăti 104.000 u.m. ($104 \text{ u.m.} \times 1.000$) Entității A în schimbul a 102.000 u.m. ($102 \text{ u.m.} \times 1.000$) de la Entitatea A, deci Entitatea A primește o sumă netă de 2.000 u.m.

D	Numerar	2.000 u.m.	
	C	Activ aferent unei opțiuni call	2.000 u.m.

Pentru a înregistra decontarea contractului pe opțiuni.

(b) Acțiuni pentru acțiuni („decontare netă în acțiuni”)

- IE14. Să presupunem că avem aceleași date ca la litera (a), cu excepția faptului că decontarea va fi efectuată net în acțiuni, și nu net în numerar. Înregistrările Entității A sunt aceleași ca la litera (a), cu excepția înregistrării pentru decontarea contractului pe opțiuni, după cum urmează:

31 ianuarie 20X3

Entitatea A își exercită opțiunea call și contractul este decontat net în acțiuni. Entitatea B are obligația de a-i plăti Entității A 104.000 u.m. ($104 \text{ u.m.} \times 1.000$) în acțiuni ale Entității A în schimbul a 102.000 u.m. ($102 \text{ u.m.} \times 1.000$) în acțiuni ale Entității A. Astfel, Entitatea B îi plătește suma netă de 2.000 u.m. în acțiuni Entității A, adică 19,2 acțiuni ($2.000 \text{ u.m.}/104 \text{ u.m.}$).

D	Active nete / capitaluri proprii	2.000 u.m.	
	C	Activ aferent unei opțiuni call	2.000 u.m.

Pentru a înregistra decontarea contractului pe opțiuni. Decontarea este contabilizată ca o tranzacție cu acțiuni de trezorerie (adică fără câștiguri sau pierderi).

(c) Numerar în schimbul acțiunilor („decontare fizică brută”)

IE15. Să presupunem că avem aceleași date ca la litera (a), cu excepția faptului că decontarea va fi efectuată prin primirea unui număr fix de acțiuni și plata unei sume fixe de numerar, dacă Entitatea A își exercită opțiunea. În mod similar literelor (a) și (b) de mai sus, prețul de exercitare pe acțiune este fixat la 102 u.m. În consecință, Entitatea A are dreptul de a primi 1.000 din propriile sale acțiuni în circulație în schimbul a 102.000 u.m. ($102 \text{ u.m.} \times 1.000$) în numerar, dacă Entitatea A își exercită opțiunea. Entitatea A face următoarele înregistrări.

1 februarie 20X2

D	Active nete / capitaluri proprii	5.000 u.m.	
	C	Numerar	5.000 u.m.

Pentru a înregistra numerarul plătit în schimbul dreptului de a primi acțiunile proprii ale Entității A peste un an la un preț fixat. Prima plătită este recunoscută în activele nete / capitalurile proprii.

31 decembrie 20X2

Nu se efectuează nicio înregistrare la 31 decembrie, deoarece nu se efectuează nicio plată și nicio încasare în numerar, iar un contract pentru primirea unui număr fix de acțiuni aparținând Entității A în schimbul unei sume fixe de numerar corespunde definiției unui instrument de capitaluri proprii al entității.

31 ianuarie 20X3

Entitatea A își exercită opțiunea call și contractul este decontat brut. Entitatea B are obligația de a livra 1.000 din acțiunile Entității A în schimbul a 102.000 u.m. în numerar.

D	Active nete / capitaluri proprii	102.000 u.m.	
	C	Numerar	102.000 u.m.

Pentru a înregistra decontarea contractului pe opțiuni.

(d) Opțiuni de decontare

IE16. Existența opțiunilor de decontare (cum ar fi net în numerar, net în acțiuni sau prin schimbarea de acțiuni pe numerar) are ca rezultat transformarea opțiunii call într-un activ financiar. Acesta nu corespunde definiției unui instrument de capitaluri proprii deoarece poate fi decontat altfel decât prin recumpărarea de către Entitatea A a unui număr fix din propriile sale acțiuni în schimbul plății unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar. Entitatea A recunoaște un activ aferent instrumentelor derivate, așa cum s-a arătat la literele (a) și (b) de mai sus. Înregistrarea contabilă care trebuie făcută în momentul decontării depinde de modul în care contractul este efectiv decontat.

Exemplul 4: Opțiune call pe acțiuni emisă

IE17. Acest exemplu ilustrează înregistrările pentru obligația generată de emiterea unei opțiuni call asupra acțiunilor unei entități care va fi decontată (a) net în numerar,

(b) net în acțiuni sau (c) prin livrarea de numerar în schimbul acțiunilor. Acesta dezbate, de asemenea, efectul opțiunilor de decontare (a se vedea litera (d) de mai jos).

Ipoteze:

Data contractului	1 februarie 20X2
Data exercitării	31 ianuarie 20X3 (termene europene, adică poate fi exercitat numai la scadență)
Deținătorul dreptului de exercitare	Partenerul (Entitatea B)
Prețul pe acțiune al pieței la 1 februarie 20X2	100 u.m.
Prețul pe acțiune al pieței la 31 decembrie 20X2	104 u.m.
Prețul pe acțiune al pieței la 31 ianuarie 20X3	104 u.m.
Prețul de exercitare fix de plătit la 31 ianuarie 20X3	102 u.m.
Numărul de acțiuni din contractul pe opțiuni	1.000
Valoarea justă a contractului pe opțiuni la 1 februarie 20X2	5.000 u.m.
Valoarea justă a contractului pe opțiuni la 31 decembrie 20X2	3.000 u.m.
Valoarea justă a contractului pe opțiuni la 31 ianuarie 20X3	2.000 u.m.

(a) Numerar contra numerar („decontare netă în numerar”)

IE18. Să presupunem că avem aceleași date ca în Exemplul 3 litera (a) de mai sus, cu excepția faptului că Entitatea A a emis o opțiune call pe acțiunile sale în loc să fi cumpărat o opțiune call pentru ele. În consecință, la 1 februarie 20X2, Entitatea A încheie cu Entitatea B un contract care îi dă Entității B dreptul să primească și obligă Entitatea A să plătească valoarea justă a 1.000 de acțiuni ordinare ale Entității A la 31 ianuarie 20X3 în schimbul a 102.000 u.m. (adică 102 u.m. pe acțiune) în numerar la 31 ianuarie 20X3, dacă Entitatea B își exercită acest drept. Contractul va fi decontat net în numerar. Dacă Entitatea B nu își exercită dreptul, nu se va efectua nicio plată. Entitatea A face următoarele înregistrări.

1 februarie 20X2

D	Numerar	5.000 u.m.	
	C	Obligație aferentă unei opțiuni call	5.000 u.m.

Pentru a recunoaște opțiunea call emisă.

31 decembrie 20X2

D	Obligație aferentă unei opțiuni call	2.000 u.m.	
	C	Câștig	2.000 u.m.

Pentru a înregistra diminuarea valorii juste a opțiunii call.

31 ianuarie 20X3

D	Obligație aferentă unei opțiuni call	1.000 u.m.	
	C	Câștig	1.000 u.m.

Pentru a înregistra diminuarea valorii juste a opțiunii.

În aceeași zi, Entitatea B își exercită opțiunea call și contractul este decontat net în numerar. Entitatea A are obligația de a-i plăti 104.000 u.m. ($104 \text{ u.m.} \times 1.000$) Entității B în schimbul a 102.000 u.m. ($102 \text{ u.m.} \times 1.000$) de la Entitatea B, deci Entitatea A plătește o sumă netă de 2.000 u.m.

D	Obligație aferentă unei opțiuni call	2.000 u.m.	
	C	Numerar	2.000 u.m.

Pentru a înregistra decontarea contractului pe opțiuni.

(b) Acțiuni pentru acțiuni („decontare netă în acțiuni”)

IE19. Să presupunem că avem aceleași date ca la litera (a), cu excepția faptului că decontarea va fi efectuată net în acțiuni, și nu net în numerar. Înregistrările Entității A sunt aceleași ca la litera (a), cu excepția înregistrării pentru decontarea contractului pe opțiuni, după cum urmează:

31 decembrie 20X3

Entitatea B își exercită opțiunea call și contractul este decontat net în acțiuni. Entitatea A are obligația de a plăti Entității B 104.000 u.m. ($104 \text{ u.m.} \times 1.000$) în acțiuni ale Entității A în schimbul a 102.000 u.m. ($102 \text{ u.m.} \times 1.000$) în acțiuni ale Entității A. Astfel, Entitatea A îi plătește suma netă de 2.000 u.m. în acțiuni Entității B, adică 19,2 acțiuni ($2.000 \text{ u.m.}/104 \text{ u.m.}$).

D	Obligație aferentă unei opțiuni call	2.000 u.m.	
	C	Active nete / capitaluri proprii	2.000 u.m.

Pentru a înregistra decontarea contractului pe opțiuni. Decontarea este contabilizată ca o tranzacție în activele nete / capitalurile proprii.

(c) Numerar în schimbul acțiunilor („decontare fizică brută”)

IE20. Să presupunem că avem aceleași date ca la litera (a), cu excepția faptului că decontarea va fi efectuată prin livrarea unui număr fix de acțiuni și primirea unei sume fixe de numerar, dacă Entitatea B își exercită opțiunea. În mod similar literelor (a) și (b) de mai sus, prețul de exercitare pe acțiune este fixat la 102 u.m. În consecință, Entitatea B are dreptul de a primi 1.000 din propriile acțiuni în circulație ale Entității A în schimbul a 102.000 u.m. ($102 \text{ u.m.} \times 1.000$) în numerar, dacă Entitatea B își exercită opțiunea. Entitatea A face următoarele înregistrări.

1 februarie 20X2

D	Numerar	5.000 u.m.	
	C	Active nete / capitaluri proprii	5.000 u.m.

Pentru a înregistra numerarul primit în schimbul obligației de a livra un număr fix din acțiunile Entității A peste un an la un preț fix. Prima primită este recunoscută în activele nete / capitalurile proprii. La exercitare, opțiunea call va avea ca rezultat emisiunea unui număr fix de acțiuni în schimbul unei sume fixe de numerar.

31 decembrie 20X2

Nu se efectuează nicio înregistrare la 31 decembrie, deoarece nu se efectuează nicio plată și nicio încasare în numerar, iar un contract pentru livrarea unui număr fix de acțiuni aparținând Entității A în schimbul unei sume fixe de numerar corespunde definiției unui instrument de capitaluri proprii al entității.

31 ianuarie 20X3

Entitatea B își exercită opțiunea call și contractul este decontat brut. Entitatea A are obligația de a livra 1.000 de acțiuni în schimbul a 102.000 u.m. în numerar.

D	Numerar	102.000 u.m.	
	C	Active nete / capitaluri proprii	102.000 u.m.

Pentru a înregistra decontarea contractului pe opțiuni.

(d) Opțiuni de decontare

- IE21. Existența opțiunilor de decontare (cum ar fi net în numerar, net în acțiuni sau prin schimbarea de acțiuni pe numerar) are ca rezultat transformarea opțiunii call într-o datorie financiară. Aceasta nu corespunde definiției unui instrument de capitaluri proprii deoarece se poate deconta altfel decât prin emiterea de către Entitatea A a unui număr fix din propriile sale acțiuni în schimbul primirii unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar. Entitatea A recunoaște o datorie de instrumente derivate, așa cum s-a arătat la literele (a) și (b) de mai sus. Înregistrarea contabilă care trebuie făcută în momentul decontării depinde de modul în care contractul este efectiv decontat.

Exemplul 5: Opțiune put pe acțiuni cumpărată

- IE22. Acest exemplu ilustrează înregistrările pentru o opțiune put cumpărată asupra acțiunilor unei entități care vor fi decontate (a) net în numerar, (b) net în acțiuni sau (c) prin livrarea de numerar în schimbul acțiunilor. Acesta dezbate, de asemenea, efectul opțiunilor de decontare (a se vedea litera (d) de mai jos).

Ipoteze:

Data contractului	1 februarie 20X2
Data exercitării	31 ianuarie 20X3 (termene europene, adică poate fi exercitat numai la scadență)
Deținătorul dreptului de exercitare	Entitatea raportoare (Entitatea A)
Prețul pe acțiune al pieței la 1 februarie 20X2	100 u.m.
Prețul pe acțiune al pieței la 31 decembrie 20X2	95 u.m.
Prețul pe acțiune al pieței la 31 ianuarie 20X3	95 u.m.
Prețul de exercitare fix de plătit la 31 ianuarie 20X3	98 u.m.
Numărul de acțiuni din contractul pe opțiuni	1.000
Valoarea justă a contractului pe opțiuni la 1 februarie 20X2	5.000 u.m.
Valoarea justă a contractului pe opțiuni la 31 decembrie 20X2	4.000 u.m.
Valoarea justă a contractului pe opțiuni la 31 ianuarie 20X3	3.000 u.m.

(a) Numerar contra numerar („decontare netă în numerar”)

IE23. La 1 februarie 20X2, Entitatea A încheie cu Entitatea B un contract care îi dă Entității A dreptul să vândă și obligă Entitatea B să cumpere valoarea justă a 1.000 de acțiuni ordinare în circulație ale Entității A la 31 ianuarie 20X3 la prețul de exercitare de 98.000 u.m. (adică 98 u.m. pe acțiune) la 31 ianuarie 20X3, dacă Entitatea A își exercită acest drept. Contractul va fi decontat net în numerar. Dacă Entitatea A nu își exercită dreptul, nu se va efectua nicio plată. Entitatea A face următoarele înregistrări.

1 februarie 20X2

Prețul pe acțiune în momentul încheierii contractului la 1 februarie 20X2 este de 100 u.m. Valoarea justă inițială a contractului pe opțiuni la 1 februarie 20X2 este de 5.000 u.m., pe care Entitatea A le plătește Entității B în numerar la acea dată. La acea dată, opțiunea nu are o valoare intrinsecă, ci numai valoare-timp, pentru că prețul de exercitare de 98 u.m. este sub prețul pe acțiune al pieței de 100 u.m. Deci nu ar fi economic pentru Entitatea A să exercite această opțiune. Cu alte cuvinte, opțiunea put este în afara banilor („out of the money”).

D	Activ aferent unei opțiuni put	5.000 u.m.	
	C Numerar		5.000 u.m.

Pentru a recunoaște opțiunea put cumpărată.

31 decembrie 20X2

La 31 decembrie 20X2, prețul pieței pe acțiune a scăzut la 95 u.m. Valoarea justă a opțiunii put a scăzut la 4.000 u.m., din care 3.000 u.m. reprezintă valoare intrinsecă $((98 \text{ u.m.} - 95 \text{ u.m.}) \times 1.000)$ și 1.000 u.m. este valoarea-timp rămasă.

D	Pierdere	1.000 u.m.	
	C	Activ aferent unei opțiuni put	1.000 u.m.

Pentru a înregistra diminuarea valorii juste a opțiunii put.

31 ianuarie 20X3

La 31 ianuarie 20X3, prețul pieței pe acțiune este în continuare de 95 u.m. Valoarea justă a opțiunii put a scăzut la 3.000 u.m., care este în întregime valoare intrinsecă $((98 \text{ u.m.} - 95 \text{ u.m.}) \times 1.000)$ pentru că nu mai rămâne nicio valoare-timp.

D	Pierdere	1.000 u.m.	
	C	Activ aferent unei opțiuni put	1.000 u.m.

Pentru a înregistra diminuarea valorii juste a opțiunii.

În aceeași zi, Entitatea A exercită opțiunea put și contractul este decontat net în numerar. Entitatea B are obligația de a-i plăti 98.000 u.m. Entității A, iar Entitatea A are obligația de a-i plăti 95.000 u.m. (95 u.m. \times 1.000) Entității B, deci Entitatea B îi plătește o sumă netă de 3.000 u.m. Entității A.

D	Numerar	3.000 u.m.	
	C	Activ aferent unei opțiuni put	3.000 u.m.

Pentru a înregistra decontarea contractului pe opțiuni.

(b) Acțiuni pentru acțiuni („decontare netă în acțiuni”)

- IE24. Să presupunem că avem aceleași date ca la litera (a), cu excepția faptului că decontarea va fi efectuată net în acțiuni, și nu net în numerar. Înregistrările Entității A sunt aceleași ca la litera (a), cu excepția:

31 ianuarie 20X3

Entitatea A își exercită opțiunea put și contractul este decontat net în acțiuni. De fapt, Entitatea B are obligația de a-i plăti Entității A 98.000 u.m. în acțiuni ale Entității A, iar Entitatea A are obligația de a-i plăti Entității B 95.000 u.m. (95 u.m. \times 1.000) în acțiuni ale Entității A, astfel că Entitatea B îi plătește suma netă de 3.000 u.m. în acțiuni Entității A, adică 31,6 acțiuni (3.000 u.m./95 u.m.).

D	Active nete / capitaluri proprii	3.000 u.m.	
	C	Activ aferent unei opțiuni put	3.000 u.m.

Pentru a înregistra decontarea contractului pe opțiuni.

(c) Numerar în schimbul acțiunilor („decontare fizică brută”)

IE25. Să presupunem că avem aceleași date ca la litera (a), cu excepția faptului că decontarea contractului va fi efectuată prin primirea unei sume fixe de numerar și livrarea unui număr fix de acțiuni ale Entității A, dacă Entitatea A își exercită opțiunea. În mod similar literelor (a) și (b) de mai sus, prețul de exercitare pe acțiune este fixat la 98 u.m. În consecință, Entitatea B are obligația de a-i plăti 98.000 u.m. în numerar Entității A ($98 \text{ u.m.} \times 1.000$) în schimbul a 1.000 din acțiunile în circulație ale Entității A, dacă Entitatea A își exercită opțiunea. Entitatea A face următoarele înregistrări.

1 februarie 20X2

D	Active nete / capitaluri proprii	5.000 u.m.	
	C Numerar		5.000 u.m.

Pentru a înregistra numerarul primit în schimbul dreptului de a livra acțiunile proprii ale Entității A peste un an la un preț fix. Prima plătită este recunoscută direct în activele nete / capitalurile proprii. La exercitarea dreptului, efectul este emisiunea unui număr fix de acțiuni la un preț fix.

31 decembrie 20X2

Nu se efectuează nicio înregistrare la 31 decembrie, deoarece nu se efectuează nicio plată și nicio încasare în numerar, iar un contract pentru livrarea unui număr fix de acțiuni aparținând Entității A în schimbul unei sume fixe de numerar corespunde definiției unui instrument de capitaluri proprii al Entității A.

31 ianuarie 20X3

Entitatea A își exercită opțiunea put și contractul este decontat brut. Entitatea B are obligația de a plăti 98.000 u.m. în numerar Entității A în schimbul a 1.000 de acțiuni.

D	Numerar	98.000 u.m.	
	C Active nete / capitaluri proprii		98.000 u.m.

Pentru a înregistra decontarea contractului pe opțiuni.

(d) Opțiuni de decontare

IE26. Existența opțiunilor de decontare (cum ar fi net în numerar, net în acțiuni sau prin schimbarea de acțiuni pe numerar) are ca rezultat transformarea opțiunii put într-un activ financiar. Acesta nu corespunde definiției unui instrument de capitaluri proprii deoarece se poate deconta altfel decât prin emiterea de către Entitatea A a unui număr fix din propriile sale acțiuni în schimbul primirii unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar. Entitatea A recunoaște un activ de instrumente derivate, așa cum s-a arătat la literele (a) și (b) de mai sus. Înregistrarea contabilă care trebuie făcută în momentul decontării depinde de modul în care contractul este efectiv decontat.

Exemplul 6: Opțiune put pe acțiuni emisă

IE27. Acest exemplu ilustrează înregistrările pentru obligația generată de emiterea unei opțiuni put asupra acțiunilor unei entități care vor fi decontate (a) net în numerar, (b) net în acțiuni sau (c) prin livrarea de numerar în schimbul acțiunilor. Acesta dezbate, de asemenea, efectul opțiunilor de decontare (a se vedea litera (d) de mai jos).

Ipoteze:

Data contractului	1 februarie 20X2
Data exercitării	31 ianuarie 20X3 (termene europene, adică poate fi exercitat numai la scadență)
Deținătorul dreptului de exercitare	Partenerul (Entitatea B)
Prețul pe acțiune al pieței la 1 februarie 20X2	100 u.m.
Prețul pe acțiune al pieței la 31 decembrie 20X2	95 u.m.
Prețul pe acțiune al pieței la 31 ianuarie 20X3	95 u.m.
Prețul de exercitare fix de plătit la 31 ianuarie 20X3	98 u.m.
Valoarea actualizată a prețului de exercitare la 1 februarie 20X2	95 u.m.
Numărul de acțiuni din contractul pe opțiuni	1.000
Valoarea justă a contractului pe opțiuni la 1 februarie 20X2	5.000 u.m.
Valoarea justă a contractului pe opțiuni la 31 decembrie 20X2	4.000 u.m.
Valoarea justă a contractului pe opțiuni la 31 ianuarie 20X3	3.000 u.m.

(a) Numerar contra numerar („decontare netă în numerar”)

IE28. Să presupunem că avem aceleași date ca în Exemplul 5 litera (a) de mai sus, cu excepția faptului că Entitatea A a emis o opțiune put pe propriile acțiuni în loc să cumpere o opțiune put pentru ele. În consecință, la 1 februarie 20X2, Entitatea A încheie cu Entitatea B un contract care îi dă Entității B dreptul să primească și obligă Entitatea A să plătească valoarea justă a 1.000 de acțiuni ordinare în circulație ale Entității A la 31 ianuarie 20X3 în schimbul a 98.000 u.m. (adică 98 u.m. pe acțiune) în numerar la 31 ianuarie 20X3, dacă Entitatea B își exercită acest drept. Contractul va fi decontat net în numerar. Dacă Entitatea B nu își exercită dreptul, nu se va efectua nicio plată. Entitatea A face următoarele înregistrări.

1 februarie 20X2

D	Numerar	5.000 u.m.	
	C	Datorie aferentă unei opțiuni put	5.000 u.m.

Pentru a recunoaște opțiunea put emisă.

31 decembrie 20X2

D	Datorie aferentă unei opțiuni put	1.000 u.m.	
	C	Câștig	1.000 u.m.

Pentru a înregistra diminuarea valorii juste a opțiunii put.

31 ianuarie 20X3

D	Datorie aferentă unei opțiuni put	1.000 u.m.	
	C	Câștig	1.000 u.m.

Pentru a înregistra diminuarea valorii juste a opțiunii put.

În aceeași zi, Entitatea B își exercită opțiunea put și contractul este decontat net în numerar. Entitatea A are obligația de a-i plăti 98.000 u.m. Entității B, iar Entitatea B are obligația de a-i plăti 95.000 u.m. ($95 \text{ u.m.} \times 1.000$) Entității A. Astfel, Entitatea A îi plătește suma netă de 3.000 u.m. Entității B.

D	Datorie aferentă unei opțiuni put	3.000 u.m.	
	C	Numerar	3.000 u.m.

Pentru a înregistra decontarea contractului pe opțiuni.

(b) Acțiuni pentru acțiuni („decontare netă în acțiuni”)

IE29. Să presupunem că avem aceleași date ca la litera (a), cu excepția faptului că decontarea va fi efectuată net în acțiuni, și nu net în numerar. Înregistrările Entității A sunt aceleași ca la litera (a), cu următoarele excepții:

31 ianuarie 20X3

Entitatea B își exercită opțiunea put și contractul este decontat net în acțiuni. De fapt, Entitatea A are obligația de a-i plăti 98.000 u.m. în acțiuni Entității B, iar Entitatea B are obligația de a-i plăti 95.000 u.m. ($95 \text{ u.m.} \times 1.000$) în acțiuni ale Entității A către Entitatea A. Astfel, Entitatea A îi plătește suma netă de 3.000 u.m. din acțiunile proprii Entității B, adică 31,6 acțiuni ($3.000/95$).

D	Datorie aferentă unei opțiuni put	3.000 u.m.	
	C	Active nete / capitaluri proprii	3.000 u.m.

Pentru a înregistra decontarea contractului pe opțiuni. Emisiunea de acțiuni proprii ale Entității A este contabilizată ca o tranzacție în activele nete / capitalurile proprii.

(c) Numerar în schimbul acțiunilor („decontare fizică brută”)

IE30. Să presupunem că avem aceleași date ca la litera (a), cu excepția faptului că decontarea va fi efectuată prin plata unei sume fixe de numerar și primirea unui număr fix de acțiuni, dacă Entitatea B își exercită opțiunea. În mod similar literelor (a) și (b) de mai sus, prețul de exercitare pe acțiune este fixat la 98 u.m. În consecință, Entitatea A are obligația de a-i plăti 98.000 u.m. în numerar Entității B ($98 \text{ u.m.} \times 1.000$) în schimbul a 1.000 din acțiunile în circulație ale Entității A, dacă Entitatea B își exercită opțiunea. Entitatea A face următoarele înregistrări.

1 februarie 20X2

D	Numerar	5.000 u.m.	
	C	Active nete / capitaluri proprii	5.000 u.m.

Pentru a recunoaște prima de opțiune primită, de 5.000 u.m., în activele nete / capitalurile proprii.

D	Active nete / capitaluri proprii	95.000 u.m.	
	C	Datorie	95.000 u.m.

Pentru a recunoaște valoarea actualizată a obligației de a plăti 98.000 u.m. peste un an, adică 95.000 u.m., ca datorie.

31 decembrie 20X2

D	Cheltuială cu dobânda	2.750 u.m.	
	C	Datorie	2.750 u.m.

Pentru a înregistra dobânda în concordanță cu metoda dobânzii efective asupra datoriei pentru suma de răscumpărare a acțiunilor.

31 ianuarie 20X3

D	Cheltuială cu dobânda	250 u.m.	
	C	Datorie	250 u.m.

Pentru a înregistra dobânda în concordanță cu metoda dobânzii efective asupra datoriei pentru suma de răscumpărare a acțiunilor.

În aceeași zi, Entitatea B își exercită opțiunea put și contractul este decontat brut. Entitatea A are obligația de a-i plăti 98.000 u.m. în numerar Entității B în schimbul a 95.000 u.m. în acțiuni (95 u.m. × 1.000).

D	Datorie	98.000 u.m.	
	C	Numerar	98.000 u.m.

Pentru a înregistra decontarea contractului pe opțiuni.

(d) Opțiuni de decontare

- IE31. Existența opțiunilor de decontare (cum ar fi net în numerar, net în acțiuni sau prin schimbarea de acțiuni pe numerar) are ca rezultat transformarea opțiunii put emise într-o datorie financiară. Dacă una dintre alternativele de decontare este schimbarea de numerar pe acțiuni (litera (c) de mai sus), Entitatea A recunoaște o datorie pentru obligația de a plăti în numerar, așa cum reiese de la litera (c) de mai sus. Altfel, Entitatea A contabilizează opțiunea put ca pe o datorie de instrumente derivate.

Entități precum fondurile mutuale și entitățile de tip cooperatist al căror capital social nu reprezintă active nete / capitaluri proprii

Exemplu 7: Entități fără active nete / capitaluri proprii

- IE32. Următorul exemplu ilustrează un format al situației performanței financiare și al situației poziției financiare care poate fi folosit de entități precum fonduri mutuale care nu au active nete / capitaluri proprii. Sunt acceptate și alte formate.

Situația performanței financiare pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 20X1

	20X1	20X0
	u.m.	u.m.
Venituri	2.956	1.718
Total venituri	<u>2.956</u>	<u>1.718</u>
Cheltuieli (clasificate după natură sau funcție)	(644)	(614)
Costuri de finanțare		
– alte costuri de finanțare	(47)	(47)
– distribuiri către deținători	(50)	(50)
Total cheltuieli	<u>(741)</u>	<u>(711)</u>
Surplus aferent anului	<u>2.215</u>	<u>1.007</u>
Modificări ale activelor nete care pot fi atribuite deținătorilor	<u>2.215</u>	<u>1.007</u>

Situația poziției financiare la 31 decembrie 20X1

	20X1	20X0
u.m.	u.m.	u.m.
ACTIVE		
Active imobilizate (clasificate în conformitate cu IPSAS 1)	91.374	78.484
Total active imobilizate	<u>91.374</u>	<u>78.484</u>
Active circulante (clasificate în conformitate cu IPSAS 1)	1.422	1.769
Total active circulante	<u>1.422</u>	<u>1.769</u>
Total active	<u>92.796</u>	<u>80.253</u>
DATORII		
Datorii curente (clasificate în conformitate cu IPSAS 1)	647	66
Total datorii curente	<u>(647)</u>	<u>(66)</u>
Datorii pe termen lung, excluzând activele nete atribuibile acționarilor (clasificate în conformitate cu IPSAS 1)	280	136
	<u>(280)</u>	<u>(136)</u>
Active nete atribuibile acționarilor	<u>91.869</u>	<u>80.051</u>

Exemplul 8: Entități cu anumite active nete / capitaluri proprii

IE33. Următorul exemplu ilustrează un format al situației performanței financiare și al situației poziției financiare care poate fi folosit de entități al căror capital social nu reprezintă active nete / capitaluri proprii deoarece entitatea are o obligație de a rambursa capitalul social la cerere. Sunt acceptate și alte formate.

Situația performanței financiare pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 20X1

	20X1	20X0
	u.m.	u.m.
Venituri	472	498
Total venituri	<u>472</u>	<u>498</u>
Cheltuieli (clasificate după natură sau funcție)	(367)	(396)
Costuri de finanțare		
– alte costuri de finanțare	(4)	(4)
– distribuiri către membri	(50)	(50)
Total cheltuieli	<u>(421)</u>	<u>(450)</u>
Surplus aferent anului	<u>51</u>	<u>48</u>
Modificări ale activelor nete care pot fi atribuite membrilor	<u>51</u>	<u>48</u>

Situația poziției financiare la 31 decembrie 20X1

	20X1	20X0
u.m.	u.m.	u.m.
ACTIVE		
Active imobilizate (clasificate în conformitate cu IPSAS 1)	908	830
Total active imobilizate	<u>908</u>	<u>830</u>
Active circulante (clasificate în conformitate cu IPSAS 1)	383	350
Total active circulante	<u>383</u>	<u>350</u>
Total active	<u><u>1.291</u></u>	<u><u>1.180</u></u>
DATORII		
Datorii curente (clasificate în conformitate cu IPSAS 1)	372	338
Capital social rambursabil la cerere	202	161
Total datorii curente	<u>(574)</u>	<u>(499)</u>
Total active minus datorii curente	<u><u>717</u></u>	<u><u>681</u></u>
Datorii pe termen lung (clasificate în conformitate cu IPSAS 1)	187	196
	<u>(187)</u>	<u>(196)</u>
ALTE COMPONENTE ALE ACTIVEI NETE / CAPITALURILOR PROPRII ^(a)		
Rezerve, de exemplu, surplus din reevaluare, surplus cumulată etc.	530	485
	<u>530</u>	<u>485</u>
	<u><u>717</u></u>	<u><u>681</u></u>
NOTĂ EXPLICATIVĂ – Total participații membri		
Capital social rambursabil la cerere	202	161
Rezerve	530	485
	<u>732</u>	<u>646</u>

(a) În acest exemplu, entitatea nu are obligația de a livra o parte din rezerve membrilor săi.

Contabilizarea instrumentelor financiare compuse

Exemplul 9: Separarea unui instrument financiar compus la recunoașterea inițială

IE34. Punctul 33 descrie modul în care componentele unui instrument financiar compus sunt separate de entitate la recunoașterea inițială. Următorul exemplu arată modul în care se realizează o astfel de separare.

- IE35. O entitate emite 2.000 de obligațiuni convertibile la începutul anului 1. Obligațiunile au un termen de trei ani și sunt emise la o valoare nominală de 1.000 u.m. pe obligațiune, generând încasări totale de 2.000.000 u.m. Dobânda se plătește anual în arierate, la o dobândă nominală anuală de 6%. Fiecare obligațiune este convertibilă în orice moment până la scadență în 250 de acțiuni ordinare. În momentul emiterii obligațiunilor, rata dobânzii de referință pe piață pentru datorii similare fără opțiuni de conversie este de 9%.
- IE36. Componenta de datorie este evaluată prima, iar diferența dintre încasările emisiunii de obligațiuni și valoarea justă a datoriei este atribuită componentei de active nete / capitaluri proprii. Valoarea actualizată a componentei de datorie este calculată folosind o rată de actualizare de 9%, rata dobânzii de pe piață pentru obligațiuni similare fără drepturi de conversie, ca mai jos.

	u.m.
Valoarea actualizată a principalului – 2.000.000 u.m., plătită după trei ani	1.544.367
Valoarea actualizată a dobânzii – 120.000 u.m., plătită anual în arierate, timp de trei ani	303.755
	<hr/>
Total componentă de datorie	1.848.122
Componenta de active nete / capitaluri proprii (prin scădere)	151.878
	<hr/>
Încasări din emiterea de obligațiuni	<u>2.000.000</u>

Exemplul 10: Separarea unui instrument financiar compus cu instrumente derivate încorporate cu caracteristici multiple

- IE37. Următorul exemplu ilustrează aplicarea punctului 36 separării instrumentelor financiare compuse cu particularități de instrumente derivate încorporate cu caracteristici multiple în componenta de datorie și cea de active nete / capitaluri proprii.
- IE38. Să presupunem că încasările primite la emiterea unei obligațiuni convertibile ce poate fi răscumpărată înainte de scadență sunt de 60 u.m. Valoarea unei obligațiuni similare fără opțiunea call sau fără opțiunea de conversie în capitaluri proprii este de 57 u.m. Cu ajutorul unui model de evaluare a opțiunilor, se determină că valoarea pentru entitate a caracteristicii call încorporate într-o obligațiune similară, dar fără opțiunea de conversie în capitaluri proprii este de 2 u.m. În acest caz, valoarea alocată componentei de datorie conform punctului 36 este de 55 u.m. (57 u.m. – 2 u.m.), iar valoarea alocată componentei de active nete / capitaluri proprii este de 5 u.m. (60 u.m. – 55 u.m.).

Exemplul 11: Recumpărarea unui instrument convertibil

- IE39. Următorul exemplu ilustrează modul în care o entitate contabilizează recumpărarea unui instrument convertibil. Pentru simplificare se presupune că, la inițierea contractului, valoarea nominală a instrumentului este egală cu valoarea contabilă totală a componentelor de datorie și active nete / capitaluri proprii din situațiile financiare, adică nu există primă de emisiune și nici actualizare. De asemenea, pentru simplificare, în acest exemplu nu au fost luate în considerare aspectele fiscale.

IE40. La 1 ianuarie 20X0, Entitatea A a emis un titlu de creanță convertibil, cu dobândă de 10%, cu o valoare nominală de 1.000 u.m., scadent la 31 decembrie 20X9. Titlul de creanță este convertibil în acțiuni ordinare ale Entității A la un preț de conversie de 25 u.m. pe acțiune. Dobânda se plătește semestrial în numerar. La data emisiunii, Entitatea A ar fi putut emite instrumente de datorie neconvertibile cu scadența peste 10 ani și cu un cupon de rată a dobânzii de 11%.

IE41. În situațiile financiare ale Entității A, valoarea contabilă a titlului de creanță a fost alocată la emisiune după cum urmează:

Componenta de datorie

Valoarea actualizată a 20 de plăți semestriale ale dobânzii de 50 u.m., actualizate la 11%	597
Valoarea actualizată a sumei de 1.000 u.m., scadentă în 10 ani, actualizată la 11%, compusă semestrial	343
	940

Componenta de active nete / capitaluri proprii

(diferența dintre încasările totale de 1.000 u.m. și suma de 940 u.m. alocată mai sus)	60
Încasări totale	1.000

IE42. La 1 ianuarie 20X5, titlul de creanță convertibil are o valoare justă de 1.700 u.m.

IE43. Entitatea A îi face o ofertă de recumpărare deținătorului titlului de creanță la valoarea de 1.700 u.m., iar deținătorul acceptă. La data recumpărării, Entitatea A ar fi putut emite instrumente de datorie neconvertibile cu scadența peste cinci ani și cu un cupon de rată a dobânzii de 8%.

IE44. Prețul de recumpărare este alocat după cum urmează:

	Valoare contabilă	Valoare justă	Diferență
	u.m.	u.m.	u.m.
Componenta de datorie			
Valoarea actualizată a celor 10 plăți semestriale de dobândă rămase de 50 u.m., actualizate la 11%, respectiv 8%	377	405	
Valoarea actualizată a sumei de 1.000 u.m. scadentă în 5 ani, actualizată la 11%, respectiv 8%, compusă semestrial	585	676	
	962	1.081	(119)
Componenta de active nete / capitaluri proprii	60	619 ^(a)	(559)
Total	1.022	1.700	(678)

(a) Această sumă reprezintă diferența dintre valoarea justă alocată componentei de datorie și prețul de recumpărare de 1.700 u.m.

IE45. Entitatea A recunoaște recumpărarea titlului de creanță după cum urmează:

D	Componenta de datorie	962 u.m.	
D	Cheltuială cu decontarea datoriei (surplus sau deficit)	119 u.m.	
C	Numerar		1.081 u.m.

Pentru a recunoaște recumpărarea componentei de datorie.

D	Active nete / capitaluri proprii	619 u.m.	
C	Numerar		619 u.m.

Pentru a recunoaște numerarul plătit pentru componenta de active nete / capitaluri proprii.

IE46. Componenta de active nete / capitaluri proprii rămâne ca active nete / capitaluri proprii, deși ar putea fi transferată de la un element-rând al activelor nete / capitalurilor proprii la altul.

Exemplu 12: Modificarea termenelor unui instrument convertibil pentru inducerea conversiei anticipate

IE47. Următorul exemplu ilustrează modul în care o entitate contabilizează contravaloarea suplimentară plătită atunci când termenele unui instrument convertibil sunt modificate pentru a induce conversia anticipată.

IE48. La 1 ianuarie 20X0, Entitatea A a emis un titlu de creanță convertibil, cu dobândă de 10%, cu o valoare nominală de 1.000 u.m., în aceleași termene cu cele descrise în Exemplu 9. La 1 ianuarie 20X1, pentru a determina deținătorul să convertească imediat titlul de creanță, Entitatea A reduce prețul de conversie la 20 u.m., dacă titlul de creanță este convertit înainte de 1 martie 20X1 (adică într-un interval de 60 de zile).

IE49. Să presupunem că prețul pieței pentru acțiunile ordinare ale Entității A la data modificării termenelor este de 40 u.m. pe acțiune. Valoarea justă a contraprestației marginale suportate de Entitatea A este calculată după cum urmează:

Numărul acțiunilor ordinare ce vor fi emise în favoarea deținătorilor de titluri de creanță în condițiile termenelor de conversie modificate:

Valoarea nominală	1.000 u.m.	
Noul preț de conversie	/20 u.m.	pe acțiune
Numărul de acțiuni ordinare emise la conversie	<u>50</u>	acțiuni

Numărul acțiunilor ordinare ce vor fi emise în favoarea deținătorilor de titluri de creanță în condițiile termenelor de conversie inițiale:

Valoarea nominală	1.000 u.m.	
Prețul inițial de conversie	/25 u.m.	pe acțiune
Numărul de acțiuni ordinare emise la conversie	<u>40</u>	acțiuni
<i>Numărul de acțiuni ordinare marginale emise la conversie</i>	10	acțiuni
<i>Valoarea acțiunilor ordinare marginale emise la conversie</i>		
40 u.m. pe acțiune × 10 acțiuni marginale	<u>400 u.m.</u>	

IE50. Contravaloarea suplimentară de 400 u.m. este recunoscută drept pierdere în surplus sau deficit.

Comparație cu IAS 32

IPSAS 28, *Instrumente financiare: prezentare*, se bazează în principal pe IAS 32, *Instrumente financiare: prezentare* (emis inițial în 2003, inclusiv modificările până la data de 31 decembrie 2008). Principalele diferențe dintre IPSAS 28 și IAS 32 sunt următoarele:

- IAS 32 le permite entităților să trateze contractele de garanție financiară drept contracte de asigurare în cazul în care entitățile au arătat că astfel de contracte sunt contracte de asigurare. IPSAS 28 permite o alegere similară, dar entitățile nu trebuie să arate în mod explicit că garanțiile financiare sunt contracte de asigurare.
- În anumite situații, IPSAS 28 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 32. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „situația performanței financiare” și „active nete / capitaluri proprii”. Termenii echivalenți din IAS 32 sunt „situația rezultatului global sau situația individuală a veniturilor și cheltuielilor (dacă aceasta este prezentată)” și „capitaluri proprii”.
- IPSAS 28 nu face distincție între „venituri” (*revenue*) și „venit” (*income*). IAS 32 face distincție între „venituri” și „venit”, termenul „venit” având un sens mai larg decât termenul „venituri”.
- IPSAS 28 include îndrumări suplimentare de aplicare care tratează identificarea angajamentelor care sunt, în fond, contractuale.
- IPSAS 28 include îndrumări suplimentare de aplicare pentru activele și datoriile care provin din alte tranzacții decât cele de schimb care generează venituri și care sunt active financiare sau datorii financiare.
- Principiile din IFRIC 2, *Acțiunile membrilor în entități de tip cooperatist și instrumente similare*, au fost incluse ca o anexă în IPSAS 28.
- Prevederile tranzitorii din IPSAS 28 diferă de cele din IAS 32. Acest lucru se datorează faptului că IPSAS 28 oferă prevederi tranzitorii pentru acele entități care aplică prezentul standard pentru prima dată sau pentru entitățile care aplică pentru prima dată contabilitatea de angajamente.

IPSAS 29 – INSTRUMENTE FINANCIARE: RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

Recunoaștere

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 39, *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*, Interpretarea 9 (IFRIC 9) a Comitetului pentru Interpretarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRIC), *Reevaluarea instrumentelor derivate încorporate*, și Interpretarea 16 (IFRIC 16) a IFRIC, *Acoperirea împotriva riscurilor a unei investiții nete într-o operațiune din străinătate*, publicate de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 39, IFRIC 9 și IFRIC 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

Internet: 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 29 – INSTRUMENTE FINANCIARE: RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

Istoricul IPSAS

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

IPSAS 29, *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*, a fost emis în ianuarie 2010.

De la această dată, IPSAS 29 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)
- 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)
- IPSAS 32, *Angajamente de concesiune a serviciilor: concedenți* (emis în octombrie 2011)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2011* (emis în octombrie 2011)

Tabelul punctelor modificate în IPSAS 29

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
Secțiunea Introducere	Eliminată	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
1	Eliminat	IPSAS 41 august 2018

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
2	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017 IPSAS 39 iulie 2016 IPSAS 37 ianuarie 2015 IPSAS 35 ianuarie 2015 IPSAS 32 octombrie 2011 IPSAS 41 august 2018
3	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
4	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
5	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
6	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
7	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
8	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
9	Modificat	IPSAS 41 august 2018
10	Modificat	IPSAS 41 august 2018
11-79	Eliminate	IPSAS 41 august 2018
80	Modificat	IPSAS 41 august 2018
88	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
89	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015
98	Modificat	IPSAS 41 august 2018
99	Modificat	IPSAS 41 august 2018
101	Modificat	IPSAS 41 august 2018
102	Modificat	IPSAS 41 august 2018
107	Modificat	IPSAS 41 august 2018
108	Modificat	IPSAS 41 august 2018
109	Modificat	IPSAS 41 august 2018

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
111	Modificat	IPSAS 41 august 2018
112	Modificat	IPSAS 41 august 2018
113	Modificat	IPSAS 41 august 2018
114	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
115	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
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
125A	Nou	IPSAS 32 octombrie 2011
125B	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
125C	Nou	IPSAS 37 ianuarie 2015 IPSAS 35 ianuarie 2015
125D	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
125E	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
125F	Nou	IPSAS 39 iulie 2016
125G	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
125H	Nou	IPSAS 41 august 2018
126	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015
AG35	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
AG51	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
AG52	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015
AG53	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015
AG1-AG126	Eliminate	IPSAS 41 august 2018
AG128	Modificat	IPSAS 41 august 2018
AG129	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
AG131	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
AG134	Modificat	IPSAS 41 august 2018
AG156A	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG157	Modificat	IPSAS 41 august 2018
AG161	Modificat	IPSAS 41 august 2018
B1-B7	Eliminate	IPSAS 41 august 2018
C2	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015
A.1-G.2	Eliminate	IPSAS 41 august 2018
IE32-IE50	Eliminate	IPSAS 41 august 2018

IPSAS 29 – INSTRUMENTE FINANCIARE: RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

CUPRINS

	Punctul
Obiectiv	1
Domeniu de aplicare	2-8
Definiții	9-10
Acoperirea împotriva riscurilor	80-113
Instrumente de acoperire împotriva riscurilor	81-86
Instrumente de acoperire împotriva riscurilor care intră în această categorie	81-82
Desemnarea instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor	83-86
Elemente acoperite împotriva riscurilor	87-94
Elemente care intră în această categorie	87-89
Desemnarea elementelor financiare drept elemente acoperite împotriva riscurilor	90-91
Desemnarea elementelor nefinanciare drept elemente acoperite împotriva riscurilor	92
Desemnarea grupurilor de elemente drept elemente acoperite împotriva riscurilor	93-94
Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor	95-113
Acoperirea valorii juste împotriva riscurilor	99-105
Acoperirea fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor	106-112
Acoperirea unei investiții nete împotriva riscurilor	113
Tranziție	114-123
Data intrării în vigoare	124-126
Anexa A: Îndrumări de aplicare	
Anexa B: Reevaluarea instrumentelor derivate încorporate	
Anexa C: Acoperirea împotriva riscurilor a unei investiții nete într-o operațiune din străinătate	
Anexa D: Amendamente la alte IPSAS-uri	

Bază pentru concluzii

Îndrumări de implementare

Exemple ilustrative

Comparație cu IAS 39

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 29, *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*, este prezentat la punctele 1-126. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 29 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. [Eliminat]

Domeniu de aplicare

2. **Prezentul standard trebuie aplicat de către toate entitățile pentru toate instrumentele financiare care intră sub incidența IPSAS 41, *Instrumente financiare*, dacă și în măsura în care:**
 - (a) **IPSAS 41 permite aplicarea dispozițiilor contabilității de acoperire împotriva riscurilor din prezentul standard; și**
 - (b) **Instrumentul financiar face parte dintr-o relație de acoperire împotriva riscurilor care se califică pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în conformitate cu prezentul standard.**
- 3-8. [Eliminate]

Definiții

9. Termenii definiți în IPSAS 28 și IPSAS 41 sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesul specificat la punctul 9 din IPSAS 28 și la punctul 9 din IPSAS 41. IPSAS 28 și IPSAS 41 definesc următorii termeni:
 - Costul amortizat al unui activ financiar sau al unei datorii financiare;
 - Derecunoaștere;
 - Instrument derivat;
 - Metoda dobânzii efective;
 - Rata dobânzii efective;
 - Instrument de capitaluri proprii;
 - Activ financiar;
 - Instrument financiar;
 - Datorie financiară;
 - Angajament ferm;
 - Tranzacție prognozată;
 și oferă îndrumări pentru aplicarea acestor definiții.
10. **Următorii termeni sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:**

Definiții privind contabilitatea operațiunilor de acoperire împotriva riscurilor

Un instrument de acoperire împotriva riscurilor este un instrument derivat desemnat sau (doar pentru o acoperire împotriva riscurilor variațiilor cursurilor de schimb valutar) un activ financiar nederivat sau o datorie financiară nederivată desemnat(ă) a cărui (cărei) valoare justă sau ale cărui (cărei) fluxuri de trezorerie se preconizează să compenseze modificările valorii juste sau ale fluxurilor de trezorerie ale unui element desemnat acoperit împotriva riscurilor (punctele 81-86 și Anexa A punctele AG127-AG130 detaliază definiția unui instrument de acoperire împotriva riscurilor).

Un element acoperit împotriva riscurilor este un activ, o datorie, un angajament ferm, o tranzacție prognozată foarte probabilă sau o investiție netă într-o operațiune din străinătate care (a) expune entitatea la riscul modificărilor valorii juste sau ale fluxurilor de trezorerie viitoare și (b) este desemnat(ă) drept acoperit(ă) împotriva riscurilor (punctele 87-94 și Anexa A punctele AG131-AG141 detaliază definiția elementelor acoperite împotriva riscurilor).

Eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor este gradul în care modificările în valoarea justă sau în fluxurile de trezorerie ale elementului acoperit împotriva riscurilor care se pot atribui unui risc acoperit sunt compensate prin modificările valorii juste sau ale fluxurilor de trezorerie aferente instrumentului de acoperire împotriva riscurilor (a se vedea Anexa A punctele AG145-AG156).

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.

11-79. [Eliminate]

Acoperirea împotriva riscurilor

80. Dacă o entitate aplică IPSAS 41 și nu a ales, ca politică contabilă, să continue aplicarea dispozițiilor contabilității de acoperire împotriva riscurilor din prezentul standard (a se vedea punctul 177 din IPSAS 41), entitatea trebuie să aplice dispozițiile privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor de la punctele 113-155 din IPSAS 41. Cu toate acestea, pentru o acoperire a valorii juste împotriva expunerii la riscul ratei dobânzii pentru un portofoliu de active financiare sau de datorii financiare, o entitate poate, în conformitate cu punctul 115 din IPSAS 41, să aplice dispozițiile privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor din prezentul standard în locul celor din IPSAS 41. În această situație, entitatea trebuie să aplice și dispozițiile specifice referitoare la contabilitatea de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor pentru o acoperire a unui portofoliu împotriva riscului ratei dobânzii (a se vedea punctele 91, 100 și AG157-AG175).

Instrumente de acoperire împotriva riscurilor

Instrumente de acoperire împotriva riscurilor care intră în această categorie

81. Prezentul standard nu restricționează circumstanțele în care un instrument derivat poate fi desemnat drept instrument de acoperire împotriva riscurilor sub rezerva îndeplinirii condițiilor de la punctul 98, excepție făcând anumite opțiuni emise (a se vedea Anexa A punctul AG127). Totuși, un activ financiar nederivat sau o datorie financiară nederivată poate fi desemnat(ă) ca instrument de acoperire împotriva riscurilor numai pentru o operațiune de acoperire împotriva riscului valutar.
82. În sensul contabilității de acoperire împotriva riscurilor, doar instrumentele care implică o parte din afara entității raportoare (adică externă entității economice sau entității individuale care face obiectul raportării) pot fi desemnate drept instrumente de acoperire împotriva riscurilor. Deși entitățile individuale din cadrul unei entități economice sau diviziile din cadrul unei entități pot intra într-o tranzacție de acoperire împotriva riscurilor cu alte entități din cadrul entității economice sau divizii din cadrul entității, orice tranzacții de acest fel din cadrul entității economice sunt eliminate la consolidare. Prin urmare, astfel de tranzacții de acoperire împotriva riscurilor nu îndeplinesc condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în situațiile financiare consolidate ale entității economice. Totuși, acestea pot îndeplini condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în situațiile financiare individuale sau separate ale entităților individuale din cadrul entității economice, cu condiția ca ele să fie externe entității individuale care face obiectul raportării.

Desemnarea instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor

83. În mod normal există o singură evaluare a valorii juste a unui instrument de acoperire împotriva riscurilor în ansamblul său, iar factorii care generează modificări ale valorii juste sunt interdependenți. Astfel, o relație de acoperire împotriva riscurilor este desemnată de către o entitate pentru un instrument de acoperire împotriva riscurilor în ansamblul său. Singurele excepții permise sunt:
 - (a) Separarea valorii intrinsece și a valorii-timp pentru un contract pe opțiuni și desemnarea ca instrument de acoperire împotriva riscurilor doar a modificării valorii intrinsece a unei opțiuni și excluderea modificării valorii sale timp; și
 - (b) Separarea elementului de dobândă de prețul la vedere al unui contract forward.

Aceste excepții sunt permise deoarece valoarea intrinsecă a opțiunii și prima contractului forward pot fi în general evaluate separat. O strategie dinamică de acoperire împotriva riscurilor care evaluează atât valoarea intrinsecă, cât și valoarea-timp a unui contract pe opțiuni poate îndeplini condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor.

84. O parte din întregul instrument de acoperire împotriva riscurilor, cum ar fi 50% din valoarea de referință, poate fi desemnată drept instrumentul de acoperire împotriva riscurilor într-o relație de acoperire împotriva riscurilor. Totuși, o relație de acoperire împotriva riscurilor nu poate fi desemnată numai pentru o parte a perioadei de timp în care instrumentul de acoperire împotriva riscurilor rămâne în circulație.
85. Un singur instrument de acoperire împotriva riscurilor poate fi desemnat drept acoperire împotriva riscurilor aparținând mai multor tipuri de risc, cu condiția ca (a) riscurile acoperite să poată fi clar identificate; (b) să se poată demonstra eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor; și (c) să fie posibil să se asigure că există o destinație specifică a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor și a diferitelor poziții de risc.
86. Două sau mai multe instrumente derivate sau diverse părți din acestea (sau, în cazul unei acoperiri împotriva riscului valutar, două sau mai multe instrumente nederivate sau părți din acestea, sau o combinație de instrumente derivate și nederivate sau părți din acestea) pot fi analizate împreună și desemnate în comun ca instrument de acoperire împotriva riscurilor, inclusiv atunci când riscul (riscurile) care apare (apar) din anumite instrumente derivate compensează acele riscuri care apar din alte instrumente derivate. Totuși, un instrument derivat de tip „collar” de dobândă sau un alt instrument derivat care combină o opțiune emisă și o opțiune cumpărată nu îndeplinește condițiile unui instrument de acoperire împotriva riscurilor dacă este, de fapt, o opțiune netă emisă (pentru care se primește o primă netă). În mod asemănător, două sau mai multe instrumente (sau proporții ale lor) pot fi desemnate drept instrumentul de acoperire împotriva riscurilor doar dacă niciunul dintre ele nu este o opțiune emisă sau o opțiune netă emisă.

Elemente acoperite împotriva riscurilor

Elemente care intră în această categorie

87. Un element acoperit împotriva riscurilor poate fi un activ sau o datorie recunoscut(ă), un angajament ferm nerecunoscut, o tranzacție prognozată foarte probabilă sau o investiție netă într-o operațiune din străinătate. Elementul acoperit împotriva riscurilor poate fi (a) un (o) singur(ă) activ, datorie, angajament ferm, tranzacție prognozată foarte probabilă sau investiție netă într-o operațiune din străinătate, (b) un grup de active, datorii, angajamente ferme, tranzacții prognozate foarte probabile sau investiții nete în operațiuni din străinătate cu caracteristici de risc similare, sau (c) doar pentru acoperirea portofoliului împotriva riscului ratei dobânzii, o porțiune a portofoliului de active financiare sau datorii financiare care sunt expuse aceluiași risc împotriva căruia sunt acoperite.
88. [Eliminat]

89. În sensul contabilității de acoperire împotriva riscurilor, doar activele, datoriile, angajamentele ferme sau tranzacțiile prognozate foarte probabile care implică o parte externă entității pot fi desemnate ca elemente acoperite împotriva riscurilor. Prin urmare, contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor poate fi aplicată tranzacțiilor dintre entități din aceeași entitate economică doar în situațiile financiare separate sau individuale ale acelor entități, nu și în situațiile financiare consolidate ale entității economice, cu excepția situațiilor financiare consolidate ale unei entități de investiții, conform definiției din IPSAS 35, în care tranzacțiile dintre o entitate de investiții și entitățile sale controlate evaluate la valoarea justă prin surplus sau deficit nu vor fi eliminate din situațiile financiare consolidate. Ca excepție, riscul valutar pentru un element monetar din cadrul unei entități economice (de exemplu, o creanță/datorie dintre două entități controlate) poate îndeplini condițiile unui element acoperit împotriva riscurilor în situațiile financiare consolidate dacă are drept rezultat expunerea la pierderi sau câștiguri din cursul de schimb valutar care nu sunt eliminate pe deplin la consolidare conform IPSAS 4, *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*. În conformitate cu IPSAS 4, pierderile și câștigurile din cursul de schimb valutar pentru elemente monetare din cadrul entității economice nu sunt pe deplin eliminate la consolidare atunci când elementul monetar este tranzacționat între două entități din cadrul entității economice care au monede funcționale diferite. În plus, riscul valutar al unei tranzacții prognozate foarte probabile din cadrul entității economice poate îndeplini condițiile unui element acoperit împotriva riscurilor în situațiile financiare consolidate cu condiția ca tranzacția să fie exprimată în altă monedă decât moneda funcțională a entității care inițiază tranzacția, iar riscul valutar va afecta surplusul sau deficitul consolidat.

Desemnarea elementelor financiare drept elemente acoperite împotriva riscurilor

90. Dacă elementul acoperit împotriva riscurilor este un activ financiar sau o datorie financiară, el poate fi un element acoperit împotriva riscurilor în ceea ce privește riscurile asociate doar cu o porțiune a fluxurilor sale de trezorerie sau a valorii sale juste (cum ar fi unul sau mai multe fluxuri de trezorerie contractuale selectate sau porțiuni ale lor sau un procent din valoarea justă), cu condiția ca eficacitatea să poată fi evaluată. De exemplu, o porțiune care poate fi identificată și evaluată separat din expunerea la rata dobânzii a unui activ purtător de dobândă sau a unei datorii purtătoare de dobândă poate fi clasificată drept riscul acoperit (cum ar fi componenta ratei dobânzii fără risc sau o rată a dobânzii de referință din expunerea totală la rata dobânzii a unui instrument financiar acoperit împotriva riscurilor).
91. Într-o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor aferente expunerii la riscul ratei dobânzii pentru un portofoliu de active financiare sau de datorii financiare (și doar în cazul unei astfel de acoperiri), porțiunea acoperită poate fi desemnată mai degrabă ca o sumă într-o monedă dată (de exemplu, o sumă în dolari, euro, lire sau ranzi) decât ca o sumă de active individuale (sau datorii). Deși este

posibil ca portofoliul să includă, în scopuri de gestionare a riscului, active și datorii, valoarea desemnată este o valoare a activelor sau o valoare a datoriilor. Desemnarea unei valori nete care să includă active și datorii nu este permisă. Entitatea poate acoperi o porțiune din riscul privind rata dobânzii asociată cu această sumă desemnată. De exemplu, în cazul unei acoperiri a unui portofoliu care conține active care pot fi plătite în avans, entitatea poate acoperi împotriva riscurilor modificarea valorii juste care poate fi atribuită unei modificări a ratei dobânzii acoperite pe baza datelor preconizate de reevaluare mai degrabă decât pe baza celor contractuale. Atunci când porțiunea acoperită împotriva riscurilor se bazează pe datele de reevaluare preconizate, efectul pe care modificările ratei dobânzii acoperite împotriva riscurilor îl au asupra acelor date de reevaluare preconizate este inclus în determinarea modificării valorii juste a elementului acoperit împotriva riscurilor. În consecință, dacă un portofoliu care conține elemente plătite în avans este acoperit împotriva riscurilor cu un instrument derivat care nu este plătibil în avans, ineficacitatea apare dacă datele la care se așteaptă ca elementele din portofoliul acoperit împotriva riscurilor să fie plătite în avans sunt revizuite sau dacă datele reale de plată în avans diferă de cele preconizate.

Desemnarea elementelor nefinanciare drept elemente acoperite împotriva riscurilor

92. **Dacă elementul acoperit împotriva riscurilor este un activ nefinanciar sau o datorie nefinanciară, el trebuie desemnat ca element acoperit împotriva riscurilor (a) pentru riscurile valutare sau (b) în întregime, pentru toate riscurile, din cauza dificultății de a izola și de a evalua porțiunea corespunzătoare din modificările fluxurilor de trezorerie sau ale valorii juste care pot fi atribuite riscurilor specifice, altele decât riscurile valutare.**

Desemnarea grupurilor de elemente drept elemente acoperite împotriva riscurilor

93. Activele similare sau datoriile similare trebuie agregate și acoperite împotriva riscurilor ca grup doar dacă activele individuale sau datoriile individuale din grup sunt expuse aceluiași risc care este desemnat drept acoperit. Mai mult, modificarea valorii juste care poate fi atribuită riscului acoperit pentru fiecare element individual din grup trebuie preconizată drept aproximativ proporțională cu modificarea generală a valorii juste care poate fi atribuită riscului acoperit al grupului de elemente.
94. Deoarece o entitate evaluează eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor prin compararea modificării valorii juste sau a fluxurilor de trezorerie ale unui instrument de acoperire împotriva riscurilor (sau grup de instrumente similare de acoperire împotriva riscurilor) cu a unui element acoperit împotriva riscurilor (sau grup de elemente similare acoperite împotriva riscurilor), compararea unui instrument de acoperire împotriva riscurilor cu o poziție generală netă (de exemplu, suma netă a tuturor activelor cu rată fixă și a datoriilor cu rată fixă cu scadențe similare), mai degrabă decât cu un element specific acoperit împotriva riscurilor, nu îndeplinește condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor.

Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor

95. Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor recunoaște efectele compensatoare asupra surplusului sau deficitului aferente modificărilor valorii juste a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor și a elementului acoperit împotriva riscurilor.
96. **Relațiile de acoperire împotriva riscurilor sunt de trei tipuri:**
- (a) **De acoperire a valorii juste împotriva riscurilor: o acoperire a expunerii la modificările valorii juste a unui activ sau a unei datorii recunoscut(e) sau a unui angajament ferm nerecunoscut, sau a unei porțiuni identificate a unui astfel de activ, a unei astfel de datorii sau a unui astfel de angajament ferm, care poate fi atribuită unui risc specific și care ar putea afecta surplusul sau deficitul.**
 - (b) **De acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor: o acoperire a expunerii la variația fluxurilor de trezorerie care (i) poate fi atribuită unui risc specific asociat cu un activ sau cu o datorie recunoscut(ă) (cum ar fi toate sau unele dintre plățile de dobândă viitoare aferente datoriiilor cu dobândă variabilă) sau cu o tranzacție prognozată foarte probabilă și care (ii) ar putea afecta surplusul sau deficitul.**
 - (c) **De acoperire împotriva riscurilor a unei investiții nete într-o operațiune din străinătate conform definiției din IPSAS 4.**
97. O acoperire împotriva riscului valutar a unui angajament ferm poate fi contabilizată drept o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor sau o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor.
98. **O relație de acoperire împotriva riscurilor îndeplinește condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, în conformitate cu punctele 99-113, dacă și numai dacă sunt îndeplinite toate condițiile de mai jos:**
- (a) **La inițierea operațiunii de acoperire împotriva riscurilor există o desemnare și o documentație oficială privind relația de acoperire împotriva riscurilor, precum și obiectivul și strategia entității de gestionare a riscului pentru a întreprinde operațiunea de acoperire împotriva riscurilor. Documentația respectivă trebuie să includă identificarea instrumentului de acoperire împotriva riscurilor, elementul acoperit sau tranzacția acoperită, natura riscului care se acoperă și modul în care entitatea va efectua evaluarea eficacității instrumentului de acoperire împotriva riscurilor în compensarea expunerii la modificările valorii juste sau a fluxurilor de trezorerie ale elementului acoperit care pot fi atribuite riscului acoperit.**
 - (b) **Acoperirea împotriva riscurilor se preconizează a fi foarte eficace (a se vedea Anexa A punctele AG145-AG156) în procesul de compensare**

a modificărilor valorii juste sau fluxurilor de trezorerie care pot fi atribuite riscului acoperit, de o manieră consecventă cu strategia de gestionare a riscului documentată inițial pentru relația de acoperire respectivă.

- (c) Pentru acoperirile fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor, o tranzacție prognozată care face obiectul acoperirii împotriva riscurilor trebuie să aibă un grad ridicat de probabilitate și trebuie să prezinte o expunere la variații ale fluxurilor de trezorerie care ar putea în final să afecteze surplusul sau deficitul.
- (d) Eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor poate fi evaluată în mod fiabil, adică valoarea justă sau fluxurile de trezorerie aferente elementului acoperit care pot fi atribuite riscului acoperit și valoarea justă a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor pot fi evaluate în mod fiabil.
- (e) Acoperirea împotriva riscurilor este evaluată pe principiul continuității și este determinată ca și când ar fi avut în mod real un grad înalt de eficacitate pe parcursul perioadelor de raportare financiară pentru care a fost desemnată acoperirea împotriva riscurilor.

Acoperirea valorii juste împotriva riscurilor

99. Dacă o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor îndeplinește condițiile prevăzute la punctul 98 pe parcursul perioadei, ea trebuie contabilizată după cum urmează:
- (a) Câștigul sau pierderea rezultat(ă) din reevaluarea instrumentului de acoperire împotriva riscurilor la valoarea justă (pentru un instrument derivat de acoperire împotriva riscurilor) sau componenta valutară a valorii sale contabile evaluată în conformitate cu IPSAS 4 (pentru un instrument nederivat de acoperire împotriva riscurilor) trebuie recunoscut(ă) în surplus sau deficit; și
 - (b) Câștigul sau pierderea aferent(ă) elementului acoperit împotriva riscurilor care poate fi atribuit(ă) riscului acoperit trebuie să ajusteze valoarea contabilă a elementului acoperit și trebuie recunoscut(ă) în surplus sau deficit. Acest principiu se aplică dacă un element acoperit este, altfel, evaluat la cost. Recunoașterea câștigului sau pierderii atribuibil(e) riscurilor acoperite în surplus sau deficit se aplică dacă elementul acoperit împotriva riscurilor este un activ financiar evaluat la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii în conformitate cu punctul 41 din IPSAS 41.
100. Pentru o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor la expunerea unei porțiuni dintr-un portofoliu de active financiare sau datorii financiare la riscul de rată a dobânzii (și doar într-o astfel de acoperire), dispoziția de la punctul 99

litera (b) poate fi îndeplinită prin prezentarea câștigului sau pierderii care poate fi atribuit(ă) elementului acoperit împotriva riscurilor fie:

- (a) Într-un singur element-rând separat în cadrul activelor, pentru acele perioade de timp în care se realizează reevaluarea și în care elementul acoperit împotriva riscurilor este un activ; fie
- (b) Într-un singur element-rând separat în cadrul datoriilor, pentru acele perioade de timp în care se realizează reevaluarea și în care elementul acoperit împotriva riscurilor este o datorie.

Elementele-rând separate la care se face referire la literele (a) și (b) de mai sus trebuie prezentate alături de activele financiare sau de datoriile financiare. Valorile incluse în aceste elemente-rând trebuie să fie înlăturate din situația poziției financiare atunci când activele sau datoriile de care sunt legate sunt derecunoscute.

101. Dacă doar anumite riscuri care pot fi atribuite unui element acoperit împotriva riscurilor sunt acoperite, modificările recunoscute ale valorii juste a elementului acoperit împotriva riscurilor care nu sunt legate de riscul acoperit sunt recunoscute după cum se arată la punctul 101 din IPSAS 41.

102. **O entitate trebuie să întrerupă prospectiv contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor specificată la punctul 99 dacă:**

- (a) **Instrumentul de acoperire împotriva riscurilor expiră sau este vândut, reziliat ori exercitat. În acest sens, înlocuirea sau convertirea unui instrument de acoperire împotriva riscurilor în alt instrument de acoperire împotriva riscurilor nu constituie o expirare sau o reziliere dacă o astfel de înlocuire sau convertire face parte din strategia documentată de acoperire împotriva riscurilor a entității. Suplimentar, în acest sens nu există o expirare sau o reziliere a instrumentului acoperit dacă:**

- (i) **Drept consecință a legilor sau reglementărilor ori a introducerii de legi sau reglementări, părțile instrumentului de acoperire sunt de acord ca unul sau mai mulți parteneri de compensare să înlocuiască partenerul inițial pentru a deveni noul partener al fiecăreia dintre părți. În acest scop, un partener de compensare este un partener central (uneori numit „organizație de compensare” sau „agenție de compensare”) sau o entitate sau entități, de exemplu, un membru de compensare al unei organizații de compensare sau un client al unui membru de compensare al unei organizații de compensare care acționează în calitate de partener pentru a compensa printr-un partener central. Cu toate acestea, atunci când părțile instrumentului de acoperire împotriva riscurilor înlocuiesc partenerii inițiali cu alți parteneri, prezentul punct**

se va aplica doar dacă fiecare dintre acele părți realizează compensări cu același partener central.

- (ii) **În cazul în care există alte modificări la instrumentul de acoperire împotriva riscurilor, acestea sunt limitate la cele necesare pentru a efectua o astfel de înlocuire a partenerului. Astfel de modificări sunt limitate la cele care sunt consecvente cu termenele preconizate dacă instrumentul de acoperire împotriva riscurilor ar fi fost inițial compensat cu partenerul de compensare. Aceste modificări includ modificările în dispozițiile privind garanțiile reale, drepturile de a compensa soldurile de creanțe și datorii și taxele percepute.**
 - (b) **Acoperirea împotriva riscurilor nu mai îndeplinește criteriile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor de la punctul 98; sau**
 - (c) **Entitatea revocă desemnarea făcută.**
103. **Orice ajustare a valorii contabile a unui instrument financiar acoperit împotriva riscurilor conform punctului 99 litera (b) pentru care este utilizată metoda dobânzii efective (sau, în cazul unei acoperiri a portofoliului împotriva riscului ratei dobânzii, orice ajustare a elementului-rând separat din situația poziției financiare descrisă la punctul 100) trebuie amortizată în surplus sau deficit. Amortizarea poate începe imediat ce există o ajustare și nu trebuie să înceapă mai târziu de data la care elementul acoperit împotriva riscurilor încetează a fi ajustat pentru modificările valorii sale juste care pot fi atribuite riscului acoperit. Ajustarea este bazată pe o rată a dobânzii efective recalculată la data la care începe amortizarea. Totuși, dacă în cazul unei acoperiri a valorii juste împotriva riscurilor pentru expunerea la rata dobânzii a unui portofoliu de active financiare sau datorii financiare (și doar pentru o astfel de acoperire) amortizarea utilizând o rată a dobânzii efective recalculată nu este posibilă, ajustarea trebuie amortizată folosind metoda liniară. Ajustarea trebuie amortizată în totalitate până la scadența instrumentului financiar sau, în cazul unei acoperiri a unui portofoliu împotriva riscului ratei dobânzii, până la expirarea perioadei relevante în care se realizează reevaluarea.**
104. Atunci când un angajament ferm nerecunoscut este desemnat drept element acoperit împotriva riscului, modificarea ulterioară cumulată a valorii juste a angajamentului ferm care poate fi atribuită riscului acoperit este recunoscută ca activ sau datorie, cu un câștig corespunzător sau o pierdere corespunzătoare recunoscut(ă) în surplus sau deficit (a se vedea punctul 99 litera (b)). Modificările valorii juste a instrumentului de acoperire împotriva riscului sunt, de asemenea, recunoscute în surplus sau deficit.
105. Atunci când o entitate încheie un angajament ferm de a dobândi un activ sau de a-și asuma o datorie care este un element acoperit împotriva riscurilor

într-o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor, valoarea contabilă inițială a activului sau a datoriei care rezultă din faptul că entitatea și-a onorat angajamentul ferm este ajustată pentru a include și modificarea cumulată a valorii juste a angajamentului ferm care poate fi atribuită riscului acoperit care a fost recunoscut în situația poziției financiare.

Acoperirea fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor

106. **Dacă o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor îndeplinește condițiile prevăzute la punctul 98 pe parcursul perioadei, ea trebuie contabilizată după cum urmează:**
- (a) **Partea din câștig sau pierdere atribuită instrumentului de acoperire împotriva riscurilor care este determinată ca acoperire eficace (a se vedea punctul 98) trebuie recunoscută direct în active nete / capitaluri proprii prin situația modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii; și**
 - (b) **Partea ineficace din câștig sau pierdere atribuită instrumentului de acoperire împotriva riscurilor trebuie să fie recunoscută în surplus sau deficit.**
107. Mai exact, o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor este contabilizată după cum urmează:
- (a) Componenta distinctă a activelor nete / capitalurilor proprii asociată elementului acoperit împotriva riscurilor este ajustată la cea mai mică valoare dintre următoarele (în valori absolute):
 - (i) Câștigul cumulată sau pierderea cumulată aferent(ă) elementului acoperit împotriva riscurilor de la inițierea operațiunii de acoperire; și
 - (ii) Modificarea cumulată a valorii juste (valoarea actualizată) a fluxurilor de trezorerie viitoare preconizate aferente elementului acoperit de la inițierea acoperirii împotriva riscurilor;
 - (b) Orice câștig sau pierdere rămas(ă) aferent(ă) instrumentului de acoperire împotriva riscurilor sau unei componente desemnate a acestuia (care nu reprezintă o acoperire eficace) este recunoscut(ă) în surplus sau deficit; și
 - (c) Dacă strategia documentată de gestionare a riscului a unei entități pentru o anumită relație de acoperire împotriva riscurilor exclude din evaluarea eficacității acoperirii împotriva riscurilor o componentă distinctă a câștigului sau pierderii sau a fluxurilor de trezorerie aferente instrumentului de acoperire (a se vedea punctele 83, 84 și 98 litera (a)), atunci acea componentă a câștigului sau pierderii care a fost exclusă este recunoscută în conformitate cu punctul 101 din IPSAS 41.

108. Dacă o acoperire a unei tranzacții prognozate împotriva riscurilor are drept rezultat ulterior recunoașterea unui activ financiar sau a unei datorii financiare, câștigurile sau pierderile asociate care au fost recunoscute direct în active nete / capitaluri proprii în conformitate cu punctul 106 trebuie să fie reclasificate în surplus sau deficit drept ajustare din reclasificare în aceeași perioadă sau în aceeași perioade în care activul dobândit sau datoria asumată afectează surplusul sau deficitul (cum ar fi în perioadele în care se recunoaște venitul sau cheltuiala cu dobânda). Totuși, dacă o entitate preconizează că o parte din sau toată pierderea recunoscută direct în active nete / capitaluri proprii nu va fi recuperată în una sau mai multe perioade viitoare, ea trebuie să reclasifice în surplus sau deficit drept ajustare din reclasificare valoarea care nu se preconizează că va fi recuperată.
109. Dacă o acoperire a unei tranzacții prognozate împotriva riscurilor conduce ulterior la recunoașterea unui activ nefinanciar ori a unei datorii nefinanciare sau dacă o tranzacție prognozată pentru un activ nefinanciar sau o datorie nefinanciară devine un angajament ferm pentru care se aplică contabilitatea de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor, entitatea trebuie să adopte litera (a) sau (b) de mai jos:
- (a) Reclasifică pierderile și câștigurile asociate care au fost recunoscute direct în active nete / capitaluri proprii în conformitate cu punctul 106 în surplus sau deficit drept ajustare din reclasificare în aceeași perioadă sau în aceeași perioade în timpul căreia/căroră activul dobândit sau datoria asumată afectează surplusul sau deficitul (cum ar fi perioadele în care deprecierea sau stocurile sunt recunoscute drept cheltuială). Totuși, dacă o entitate preconizează că o parte din sau toată pierderea recunoscută direct în active nete / capitaluri proprii nu va fi recuperată în una sau mai multe perioade viitoare, ea trebuie să reclasifice din active nete / capitaluri proprii în surplus sau deficit drept ajustare din reclasificare valoarea care nu se preconizează că va fi recuperată.
 - (b) Îndepărtează câștigurile și pierderile asociate care au fost recunoscute direct în active nete / capitaluri proprii în conformitate cu punctul 106 și le include în costul inițial sau în altă valoare contabilă a activului sau datoriei.
110. O entitate trebuie să adopte fie litera (a), fie litera (b) de la punctul 109 drept politica sa contabilă și trebuie să o aplice consecvent tuturor acoperirilor împotriva riscurilor la care se referă punctul 109.
111. Pentru operațiunile de acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor, altele decât cele la care se referă punctele 108 și 109, valorile care au fost recunoscute direct în active nete / capitaluri proprii trebuie recunoscute în surplus sau deficit drept ajustare din reclasificare în aceeași

perioadă sau în aceleași perioade în care fluxurile de trezorerie prognozate acoperite afectează surplusul sau deficitul (de exemplu, atunci când are loc o vânzare prognozată).

112. **În oricare dintre următoarele circumstanțe o entitate trebuie să întrerupă prospectiv contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor specificată la punctele 106-111:**

(a) **Instrumentul de acoperire împotriva riscurilor expiră sau este vândut, reziliat ori exercitat. În acest caz, câștigul sau pierderea cumulat(ă) aferent(ă) instrumentului de acoperire împotriva riscurilor care rămâne recunoscut(ă) direct în active nete / capitaluri proprii din perioada în care acoperirea era în vigoare (a se vedea punctul 106 litera (a)) trebuie să rămână recunoscut(ă) separat în active nete / capitaluri proprii până la momentul la care are loc tranzacția prognozată. Atunci când aceasta are loc, se va aplica punctul 108, 109 sau 111. În sensul prezentului subpunct, înlocuirea sau convertirea unui instrument de acoperire împotriva riscurilor în alt instrument de acoperire împotriva riscurilor nu constituie o expirare sau o reziliere dacă o astfel de înlocuire sau convertire face parte din strategia documentată de acoperire împotriva riscurilor a entității. Suplimentar, în scopul prezentului subpunct nu există o expirare sau o reziliere a instrumentului acoperit dacă:**

(i) **Drept consecință a legilor sau reglementărilor ori a introducerii de legi sau reglementări, părțile instrumentului de acoperire sunt de acord ca unul sau mai mulți parteneri de compensare să înlocuiască partenerul inițial pentru a deveni noul partener al fiecăreia dintre părți. În acest scop, un partener de compensare este un partener central (uneori numit „organizație de compensare” sau „agenție de compensare”) sau o entitate sau entități, de exemplu, un membru de compensare al unei organizații de compensare sau un client al unui membru de compensare al unei organizații de compensare care acționează în calitate de partener pentru a compensa printr-un partener central. Cu toate acestea, atunci când părțile instrumentului de acoperire împotriva riscurilor înlocuiesc partenerii inițiali cu alți parteneri, prezentul punct se va aplica doar dacă fiecare dintre acele părți realizează compensări cu același partener central.**

(ii) **În cazul în care există alte modificări la instrumentul de acoperire împotriva riscurilor, acestea sunt limitate la cele necesare pentru a efectua o astfel de înlocuire a partenerului. Astfel de modificări sunt limitate la cele care sunt consecvente cu termenele preconizate dacă instrumentul de acoperire**

împotriva riscurilor ar fi fost inițial compensat cu partenerul de compensare. Aceste modificări includ modificările în dispozițiile privind garanțiile reale, drepturile de a compensa soldurile de creanțe și datorii și taxele percepute.

- (b) Acoperirea împotriva riscurilor nu mai îndeplinește criteriile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor de la punctul 98. În acest caz, câștigul sau pierderea cumulat(ă) aferent(ă) instrumentului de acoperire împotriva riscurilor care rămâne recunoscut(ă) direct în active nete / capitaluri proprii din perioada în care acoperirea era în vigoare (a se vedea punctul 106 litera (a)) trebuie să rămână recunoscut(ă) separat în active nete / capitaluri proprii până la momentul la care are loc tranzacția prognozată. Atunci când aceasta are loc, se va aplica punctul 108, 109 sau 111.
- (c) Nu se mai preconizează că tranzacția prognozată va avea loc, caz în care orice câștig sau pierdere cumulat(ă) aferent(ă) instrumentului de acoperire împotriva riscurilor care rămâne recunoscut(ă) direct în active nete / capitaluri proprii din perioada în care acoperirea era în vigoare (a se vedea punctul 106 litera (a)) trebuie recunoscut(ă) în surplus sau deficit drept ajustare din reclasificare. Se poate preconiza în continuare că o tranzacție prognozată care nu mai este foarte probabilă (a se vedea punctul 98 litera (c)) va avea loc.
- (d) Entitatea revocă desemnarea făcută. Pentru acoperirile unei tranzacții prognozate, câștigul sau pierderea cumulat(ă) aferent(ă) instrumentului de acoperire împotriva riscurilor care rămâne recunoscut(ă) direct în active nete / capitaluri proprii din perioada în care acoperirea era în vigoare (a se vedea punctul 106 litera (a)) trebuie să rămână recunoscut(ă) separat în active nete / capitaluri proprii până la momentul la care are loc tranzacția prognozată sau până când nu se mai preconizează că aceasta va avea loc. Atunci când aceasta are loc, se va aplica punctul 108, 109 sau 111. Dacă nu se mai preconizează că tranzacția va avea loc, câștigul sau pierderea cumulat(ă) care a fost recunoscut(ă) direct în active nete / capitaluri proprii trebuie recunoscut(ă) în surplus sau deficit drept ajustare din reclasificare.

Acoperirea unei investiții nete împotriva riscurilor

113. Acoperirile împotriva riscurilor ale unei investiții nete într-o operațiune din străinătate, inclusiv o acoperire împotriva riscurilor a unui element monetar care este contabilizat ca parte a unei investiții nete (a se vedea IPSAS 4), trebuie contabilizate similar acoperirilor fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor:

- (a) **Partea din câștig sau pierdere atribuită instrumentului de acoperire împotriva riscurilor care este determinată drept o acoperire eficace (a se vedea punctul 98) trebuie recunoscută direct în active nete / capitaluri proprii prin situația modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii (a se vedea IPSAS 1); și**
- (b) **Partea ineficace trebuie recunoscută în surplus sau deficit.**

Câștigul sau pierderea atribuit(ă) instrumentului de acoperire împotriva riscurilor în legătură cu partea eficace a acoperirii care a fost recunoscută direct în active nete / capitaluri proprii trebuie recunoscut(ă) în surplus sau deficit drept ajustare din reclasificare în conformitate cu punctele 56-57 din IPSAS 4 privind cedarea operațiunii din străinătate.

Tranziție

- 114. [Eliminat]
- 115. [Eliminat]
- 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 1 ianuarie 2013 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 2013, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 125. **O entitate nu trebuie să aplice prezentul standard înainte de 1 ianuarie 2013 decât dacă aplică și IPSAS 28 și IPSAS 30.**
- 125A. **Punctul 2 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, atunci 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 5, 7 și 107C din IPSAS 17 și amendamentele la punctele 6 și 132A din IPSAS 31.
- 125B. Punctele 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 124 și 126 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.
- 125C. IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, și IPSAS 37, *Angajamente comune*, emise în ianuarie 2015, au modificat punctele 2 litera (a), 17, 89, AG2, AG14, AG51-AG53 și C2. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente atunci când aplică IPSAS 35 și IPSAS 37.
- 125D. Punctul AG8 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.
- 125E. 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.
- 125F. 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.

- 125G. **Punctele 2, AG35, AG131 și B4 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.**
- 125H. **Punctele 2, 9, 10, 80, 98, 99, 101, 102, 107, 108, 109, 111, 112, 113, AG128, AG157 și AG161 au fost modificate, punctul AG156A a fost adăugat, iar punctele 1, 3, 4, 5, 6, 11-79, 88, AG1-AG126 și AG129 au fost eliminate 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.**
126. 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 29.

Domeniu de aplicare (punctele 2-8)

AG1-AG126. [Eliminate]

Acoperirea împotriva riscurilor (punctele 80-113)

Instrumente de acoperire împotriva riscurilor (punctele 81-86)

Instrumente care intră în această categorie (punctele 81 și 82)

AG127. Pierderea potențială dintr-o opțiune emisă de către entitate ar putea fi mult mai mare decât câștigul potențial din valoarea unui element conex acoperit împotriva riscurilor. Cu alte cuvinte, o opțiune emisă nu este eficace în reducerea expunerii surplusului sau deficitului aferent unui element acoperit împotriva riscurilor. Așadar, o opțiune emisă nu îndeplinește condițiile unui instrument de acoperire împotriva riscurilor decât dacă este desemnată ca o compensare a unei opțiuni cumpărate, inclusiv una încorporată într-un alt instrument financiar (de exemplu, o opțiune call emisă utilizată pentru a acoperi împotriva riscurilor o datorie răscumpărabilă înainte de scadență). Pe de altă parte, o opțiune cumpărată are câștiguri potențiale egale cu sau mai mari decât pierderile și, prin urmare, are potențialul de a reduce expunerea surplusului sau deficitului la modificările valorilor juste sau fluxurilor de trezorerie. În consecință, ea poate îndeplini condițiile unui instrument de acoperire împotriva riscurilor.

AG128. Un activ financiar evaluat la costul amortizat poate fi desemnat drept instrument de acoperire împotriva riscurilor într-o acoperire împotriva riscului de schimb valutar.

AG129. [Eliminat]

AG130. Propriile instrumente de capitaluri proprii ale unei entități nu sunt active financiare sau datorii financiare ale entității și de aceea nu pot fi desemnate ca instrumente de acoperire împotriva riscurilor.

Elemente acoperite împotriva riscurilor (punctele 87-94)

Elemente care intră în această categorie (punctele 87-89)

AG131. Un angajament ferm de a dobândi o entitate sau un set integrat de activități dintr-o combinație de operațiuni din sectorul public nu poate fi un element acoperit împotriva riscurilor, cu excepția riscului de schimb valutar, deoarece celelalte riscuri de acoperit nu pot fi identificate și evaluate în mod specific. Aceste alte riscuri sunt riscuri operaționale generale.

- AG132. O investiție contabilizată prin metoda punerii în echivalență nu poate fi un element acoperit într-o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor deoarece metoda punerii în echivalență recunoaște în surplus sau deficit mai degrabă partea investitorului din surplusul sau deficitul entității asociate, decât modificările valorii juste a investiției. Dintr-un motiv similar, o investiție într-o entitate controlată consolidată nu poate fi un element acoperit într-o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor deoarece consolidarea recunoaște în surplus sau deficit mai degrabă surplusul sau deficitul entității controlate, decât modificările valorii juste a investiției. O acoperire împotriva riscurilor a unei investiții nete într-o operațiune din străinătate este diferită deoarece este o acoperire a unei expuneri la risc valutar, nu o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor aferente modificării valorii investiției.
- AG133. Punctul 89 stipulează că, în situațiile financiare consolidate, riscul valutar aferent unei tranzacții prognozate foarte probabile din cadrul entității economice ar putea îndeplini condițiile pentru un element acoperit împotriva riscurilor într-o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor, cu condiția ca tranzacția să fie exprimată într-o altă monedă decât moneda funcțională a entității care inițiază acea tranzacție, iar riscul valutar va afecta surplusul sau deficitul consolidat. În acest scop, o entitate poate fi o entitate care controlează, o entitate controlată, o entitate asociată, o asocierie în participație sau o sucursală. Dacă riscul valutar al unei tranzacții prognozate din cadrul entității economice nu afectează surplusul sau deficitul consolidat, tranzacția nu îndeplinește condițiile unui element acoperit împotriva riscurilor. Acesta este, de obicei, cazul plății redevențelor, plății dobânzilor sau cheltuielilor de gestiune între membrii aceleiași entități economice, dacă nu există o tranzacție externă aferentă. Totuși, atunci când riscul valutar al unei tranzacții prognozate din cadrul entității economice va afecta surplusul sau deficitul consolidat, tranzacția poate îndeplini condițiile unui element acoperit împotriva riscurilor. Un exemplu îl constituie vânzările sau achizițiile prognozate de stocuri dintre membrii aceleiași entități economice, dacă există o vânzare în curs a stocului către o parte din afara entității economice. În mod similar, o vânzare prognozată de imobilizări corporale din cadrul unei entități economice de la entitatea care le-a construit către entitatea care va utiliza imobilizările corporale în operațiunile sale poate afecta surplusul sau deficitul consolidat. Acest lucru se poate întâmpla, de exemplu, deoarece imobilizările corporale vor fi depreciate de către entitatea care le cumpără, iar valoarea recunoscută inițial pentru imobilizările corporale se poate modifica dacă tranzacția prognozată din cadrul entității economice este exprimată în altă monedă decât moneda funcțională a entității care le cumpără.
- AG134. Dacă acoperirea împotriva riscului a unei tranzacții prognozate din cadrul entității economice îndeplinește condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, orice câștig sau pierdere recunoscut(ă) direct în active nete / capitaluri proprii în conformitate cu punctul 106 litera (a) trebuie reclasificat(ă) în surplus sau deficit drept ajustare din reclasificare în aceeași

perioadă sau în aceleași perioade în care riscul valutar al tranzacției acoperite împotriva riscurilor afectează surplusul sau deficitul consolidat.

AG135. O entitate poate desemna toate modificările fluxurilor de trezorerie sau ale valorii juste a unui element acoperit împotriva riscurilor într-o relație de acoperire împotriva riscurilor. O entitate poate desemna, de asemenea, numai modificările fluxurilor de trezorerie sau ale valorii juste a unui element acoperit împotriva riscurilor peste sau sub un preț specificat sau o altă variabilă (un risc parțial). Valoarea intrinsecă a unui instrument de acoperire împotriva riscurilor a opțiunii cumpărate (presupunând că are aceleași termene de bază ca riscul desemnat), dar nu valoarea sa timp, reflectă un risc parțial într-un element acoperit împotriva riscurilor. De exemplu, o entitate poate desemna variabilitatea rezultatelor viitoare ale fluxurilor de trezorerie generate de o creștere a prețului unei achiziții de mărfuri prognozate. Într-o asemenea situație, sunt desemnate numai pierderile aferente fluxurilor de trezorerie rezultate dintr-o creștere a prețului peste nivelul specificat. Riscul acoperit nu include valoarea-timp a unei opțiuni cumpărate, deoarece valoarea-timp nu este o componentă a tranzacției prognozate care afectează surplusul sau deficitul (punctul 96 litera (b)).

Desemnarea elementelor financiare ca elemente acoperite împotriva riscurilor (punctele 90 și 91)

AG136. Dacă o parte a fluxurilor de trezorerie ale unui activ financiar sau ale unei datorii financiare este desemnată drept element acoperit împotriva riscurilor, acea parte desemnată trebuie să fie mai mică decât fluxurile de trezorerie totale ale activului sau datoriei. De exemplu, în cazul unei datorii a cărei rată a dobânzii efective este sub o rată a dobânzii aferentă pieței, o entitate nu poate desemna (a) o parte a datoriei egală cu valoarea principalului plus dobânda la o rată aferentă pieței și (b) o parte reziduală negativă. Totuși, entitatea poate desemna toate fluxurile de trezorerie ale întregului activ financiar sau ale întregii datorii financiare drept element acoperit și să le acopere doar pentru un risc anume (de exemplu, doar pentru modificările care se pot atribui modificărilor ratei pieței). De exemplu, în cazul unei datorii financiare a cărei rată a dobânzii efective este de 100 de puncte de bază sub rata pieței, o entitate poate desemna ca element acoperit întreaga datorie (adică principalul plus dobânda la rata pieței minus 100 de puncte de bază) și să acopere modificarea valorii juste sau a fluxurilor de trezorerie pentru întreaga datorie care se atribuie modificărilor ratei pieței. Entitatea poate să aleagă, de asemenea, un indice de acoperire, altul decât unu la unu, pentru a îmbunătăți eficacitatea acoperirii, după cum este descris la punctul AG140.

AG137. În plus, dacă un instrument financiar cu rată fixă este acoperit la un moment ulterior emiterii sale și ratele dobânzii s-au modificat între timp, entitatea poate desemna o parte egală cu o rată de referință care este mai mare decât rata contractuală plătită pentru elementul respectiv. Entitatea poate face acest lucru cu condiția ca rata de referință să fie mai mică decât rata dobânzii efective

calculată presupunând că entitatea a cumpărat instrumentul în ziua în care a desemnat pentru prima dată elementul acoperit împotriva riscurilor. De exemplu, să presupunem că entitatea emite un activ financiar cu rată fixă în valoare de 100 u.m. care are o rată a dobânzii efective de 6% în momentul în care rata pieței este de 4%. Entitatea începe să acopere acel activ la un moment ulterior, când rata pieței a crescut la 8% și valoarea justă a activului a scăzut la 90 u.m. Entitatea calculează că dacă ar fi cumpărat activul la data la care l-a desemnat pentru prima dată ca element acoperit pentru valoarea sa justă de 90 u.m., randamentul efectiv ar fi fost de 9,5%. Deoarece rata pieței este mai mică decât acest randament efectiv, entitatea poate desemna o parte a ratei pieței de 8% care constă parțial în fluxuri de trezorerie din dobânda contractuală și parțial în diferența dintre valoarea justă curentă (adică 90 u.m.) și valoarea rambursabilă la scadență (adică 100 u.m.).

AG138. Punctul 90 îi permite unei entități să desemneze altceva decât modificarea întregii valori juste sau variabilitatea fluxurilor de trezorerie aferente unui instrument financiar. De exemplu:

- (a) Toate fluxurile de trezorerie aferente unui instrument financiar pot fi desemnate pentru modificări ale fluxurilor de trezorerie sau ale valorii juste atribuibile unor riscuri (dar nu tuturor riscurilor); sau
- (b) Unele fluxuri de trezorerie (dar nu toate) aferente unui instrument financiar pot fi desemnate pentru modificări ale fluxurilor de trezorerie sau ale valorii juste atribuibile tuturor sau numai unora dintre riscuri (adică o „parte” a fluxurilor de trezorerie aferente instrumentului financiar poate fi desemnată pentru modificări atribuibile tuturor sau numai unora dintre riscuri).

AG139. Pentru a îndeplini condițiile contabilității de acoperire împotriva riscurilor, riscurile și părțile desemnate trebuie să fie componente identificabile în mod distinct ale instrumentului financiar, iar modificările fluxurilor de trezorerie sau ale valorii juste aferente întregului instrument financiar care rezultă din modificările riscurilor și părților desemnate trebuie să poată fi evaluate fiabil. De exemplu:

- (a) Pentru un instrument financiar cu rată fixă acoperit împotriva modificărilor valorii juste atribuibile modificărilor ratei de referință sau fără riscuri a dobânzii, rata de referință sau fără riscuri este considerată în mod normal atât o componentă identificabilă în mod distinct a instrumentului financiar, cât și evaluabilă în mod fiabil.
- (b) Inflația nu este identificabilă în mod distinct și evaluabilă în mod fiabil și nu poate fi desemnată drept un risc sau o parte a unui instrument financiar dacă nu sunt îndeplinite condițiile de la litera (c).

- (c) O parte a inflației specificate în contract aferentă fluxurilor de trezorerie ale unei obligațiuni recunoscute legate de inflație (presupunând că nu există nicio dispoziție de contabilizare separată a unui instrument derivat încorporat) este identificabilă în mod distinct și evaluabilă în mod fiabil atâta timp cât alte fluxuri de trezorerie aferente instrumentului nu sunt afectate de partea de inflație.

Desemnarea elementelor nefinanciare ca elemente acoperite împotriva riscurilor (punctul 92)

- AG140. Modificările prețului unui element sau al unei componente a unui activ nefinanciar sau a unei datorii nefinanciare nu au, în general, un efect previzibil, evaluabil separat asupra prețului elementului care să fie comparabil cu efectul unei modificări a ratelor dobânzii pe piață asupra prețului unei obligațiuni, de exemplu. Astfel, un activ nefinanciar sau o datorie nefinanciară este un element acoperit doar în totalitatea sa sau doar pentru riscul de schimb valutar. Dacă există o diferență între condițiile instrumentului de acoperire împotriva riscurilor și ale elementului acoperit (cum ar fi pentru o acoperire a unei achiziții prognozate de țitei Brent utilizând un contract forward pentru a achiziționa țitei ușor nesulfuros în condiții de altfel similare), relația de acoperire împotriva riscurilor poate îndeplini, totuși, condițiile unei relații acoperite, cu condiția să fie îndeplinite toate dispozițiile de la punctul 98, inclusiv aceea că se precizează că acoperirea va fi foarte eficace. În acest scop, valoarea instrumentului de acoperire împotriva riscurilor poate fi mai mare sau mai mică decât cea a elementului acoperit dacă aceasta îmbunătățește eficacitatea relației de acoperire împotriva riscurilor. De exemplu, o analiză de regresie poate fi efectuată pentru a determina o relație statistică între elementul acoperit (de exemplu, o tranzacție cu țitei Brent) și instrumentul de acoperire împotriva riscurilor (de exemplu, o tranzacție cu țitei ușor nesulfuros). Dacă există o relație statistică validă între cele două variabile (adică între prețul unitar al țiteiului Brent și cel al țiteiului ușor nesulfuros), panta dreptei de regresie poate fi utilizată pentru a stabili indicele de acoperire care va maximiza eficacitatea așteptată. De exemplu, dacă panta dreptei de regresie este 1,02, un indice de acoperire pe baza a 0,98 unități de elemente acoperite la 1,00 unități de instrument de acoperire împotriva riscurilor maximizează eficacitatea așteptată. Cu toate acestea, relația de acoperire împotriva riscurilor poate duce la ineficacitate, care este recunoscută în surplus sau deficit pe durata relației de acoperire împotriva riscurilor.

Desemnarea grupurilor de elemente ca elemente acoperite împotriva riscurilor (punctele 93 și 94)

- AG141. O acoperire a unei poziții nete generale (de exemplu, valoarea netă a tuturor activelor cu rată fixă și datoriilor cu rată fixă cu scadențe similare), mai degrabă decât a unui element acoperit specific, nu îndeplinește condițiile pentru contabilizarea de acoperire împotriva riscurilor. Cu toate acestea, aproape același efect asupra surplusului sau deficitului contabilității de acoperire împotriva riscurilor

pentru acest tip de relație de acoperire împotriva riscurilor poate fi realizat prin desemnarea ca o parte a elementului acoperit din elementele de bază. De exemplu, dacă o bancă are active în valoare de 100 u.m. și datorii în valoare de 90 u.m., cu riscuri și termene de natură similară, și acoperă expunerea netă de 10 u.m., ea poate desemna ca element acoperit împotriva riscurilor 10 u.m. din acele active. Această desemnare poate fi utilizată dacă astfel de active și datorii sunt instrumente cu rată fixă, caz în care aceasta reprezintă acoperirea valorii juste împotriva riscurilor, sau dacă sunt instrumente cu rate variabile, caz în care aceasta reprezintă acoperirea împotriva riscului asociat fluxurilor de trezorerie. În mod similar, dacă o entitate are un angajament ferm de a face o achiziție în valută de 100 u.m. și un angajament ferm de a face o vânzare în valută de 90 u.m., aceasta poate acoperi împotriva riscurilor valoarea netă de 10 u.m. prin dobândirea unui instrument derivat și prin desemnarea acestuia ca instrument de acoperire împotriva riscurilor asociat cu 10 u.m. din angajamentul ferm de achiziționare a 100 u.m.

Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor (punctele 95-113)

- AG142. Un exemplu de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor este o acoperire a expunerii la modificările valorii juste a unui instrument de datorie cu rată fixă ca rezultat al modificărilor ratelor dobânzii. O astfel de acoperire împotriva riscurilor poate fi inițiată de către emitent sau de către deținător.
- AG143. Un exemplu de acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor este utilizarea unui swap pentru a modifica datoria cu rată fluctuantă într-o datorie cu rată fixă (adică o acoperire a unei tranzacții viitoare în care fluxurile de trezorerie viitoare acoperite reprezintă plăți viitoare ale dobânzii).
- AG144. O acoperire împotriva riscurilor a unui angajament ferm (de exemplu, o acoperire a modificării prețului carburantului aferentă unui angajament contractual nerecunoscut de către o rețea publică de distribuție a energiei electrice de a cumpăra carburant la un preț fix) reprezintă o acoperire a unei expunerii la o modificare a valorii juste. În consecință, o astfel de acoperire reprezintă o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor. Cu toate acestea, în conformitate cu punctul 97, o acoperire a riscului valutar al unui angajament ferm poate fi contabilizată în mod alternativ ca o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor.

Evaluarea eficacității acoperirii împotriva riscurilor

- AG145. O acoperire este considerată a fi foarte eficace numai dacă sunt îndeplinite ambele condiții de mai jos:
- (a) La inițierea acoperirii împotriva riscurilor și în perioadele ulterioare se preconizează că acoperirea va fi foarte eficace în realizarea compensării modificărilor valorii juste sau ale fluxurilor de trezorerie atribuibile riscului acoperit în decursul perioadei pentru care este desemnată acoperirea. O astfel de preconizare poate fi demonstrată prin metode diferite,

inclusiv o comparare a modificărilor anterioare ale valorii juste sau ale fluxurilor de trezorerie ale elementului acoperit atribuibile riscului acoperit cu modificările anterioare ale valorii juste sau ale fluxurilor de trezorerie ale instrumentului de acoperire împotriva riscurilor, sau prin demonstrarea unei corelări statistice pronunțate între valoarea justă sau fluxurile de trezorerie ale elementului acoperit și cele ale instrumentului de acoperire împotriva riscurilor. Entitatea poate să aleagă un indice de acoperire, altul decât unu la unu, pentru a îmbunătăți eficacitatea acoperirii, după cum este descris la punctul AG140.

- (b) Rezultatele reale ale acoperirii sunt în intervalul de 80-125%. De exemplu, dacă rezultatele reale sunt de așa natură încât pierderea aferentă instrumentului de acoperire împotriva riscurilor este de 120 u.m. și câștigul aferent instrumentului de numerar este de 100 u.m., compensarea poate fi evaluată prin $120/100$, care reprezintă 120%, sau prin $100/120$, care reprezintă 83%. În acest exemplu, presupunând că acoperirea îndeplinește condițiile de la litera (a), entitatea ar ajunge la concluzia că acoperirea a fost foarte eficace.

AG146. Eficacitatea este evaluată cel puțin la momentul la care entitatea întocmește situațiile sale financiare anuale.

AG147. Prezentul standard nu specifică o metodă unică pentru evaluarea eficacității acoperirii împotriva riscurilor. Metoda pe care o entitate o adoptă pentru evaluarea eficacității acoperirii împotriva riscurilor depinde de strategia sa de gestionare a riscului. De exemplu, dacă strategia unei entități de gestionare a riscului este de a ajusta valoarea instrumentului de acoperire împotriva riscurilor periodic pentru a reflecta modificările poziției acoperite împotriva riscurilor, entitatea trebuie să demonstreze că se așteaptă ca acoperirea împotriva riscurilor să fie foarte eficace doar pentru perioada până când valoarea instrumentului de acoperire împotriva riscului este ajustată data următoare. În anumite cazuri, entitatea adoptă diferite metode pentru diferite tipuri de acoperiri împotriva riscurilor. Documentația unei entități cu privire la strategia sa de acoperire împotriva riscurilor cuprinde procedurile sale pentru evaluarea eficacității. Aceste proceduri stipulează dacă evaluarea include toate câștigurile sau pierderile aferente unui instrument de acoperire împotriva riscurilor sau dacă valoarea-timp a instrumentului este exclusă.

AG148. Dacă o entitate acoperă mai puțin de 100% din expunerea unui element, cum ar fi 85%, ea trebuie să desemneze elementul acoperit drept 85% din expunere și trebuie să evalueze ineficacitatea pe baza modificării acelei expuneri desemnate de 85%. Totuși, atunci când acoperă împotriva riscurilor expunerea desemnată de 85%, entitatea poate utiliza un alt indice de acoperire decât unu la unu dacă acesta îmbunătățește eficacitatea preconizată a acoperirii împotriva riscurilor, așa cum s-a explicat la punctul AG140.

AG149. În cazul în care condițiile principale ale instrumentului de acoperire împotriva

riscurilor și ale activului, datoriei, angajamentului ferm sau tranzacției prognozate foarte probabile care este acoperit(ă) împotriva riscurilor sunt aceleași, modificările valorii juste și ale fluxurilor de trezorerie care se pot atribui riscului acoperit s-ar putea să se compenseze pe deplin și atunci când începe acoperirea împotriva riscului, și după aceea. De exemplu, este probabil ca un swap pe rata dobânzii să fie o acoperire eficace împotriva riscurilor dacă valorile de referință și ale principalului, termenele, datele de reevaluare, datele primirii și plății dobânzii și ale principalului și baza pentru evaluarea ratelor dobânzii sunt aceleași pentru instrumentul de acoperire împotriva riscurilor și pentru elementul acoperit. În plus, o acoperire a unei cumpărări prognozate foarte probabile a unei mărfi cu un contract forward poate fi foarte eficace dacă:

- (a) Contractul forward este pentru cumpărarea aceleiași cantități din aceeași marfă la același moment și aceeași locație ca și cumpărarea prognozată acoperită;
- (b) Valoarea justă a contractului forward la inițiere este zero; și
- (c) Fie modificarea reducerii sau primei contractului forward este exclusă din evaluarea eficacității și este recunoscută în surplus sau deficit, fie modificarea fluxurilor de trezorerie așteptate din tranzacția prognozată foarte probabilă este bazată pe prețul forward al mărfii.

AG150. Uneori, instrumentul de acoperire împotriva riscurilor compensează doar o parte din riscul acoperit. De exemplu, o acoperire nu este pe deplin eficace dacă instrumentul de acoperire și elementul acoperit sunt exprimate în monezi diferite care nu evoluează în tandem. De asemenea, o acoperire împotriva riscului ratei dobânzii utilizând un instrument derivat nu ar fi pe deplin eficace dacă o parte din modificarea valorii juste a instrumentului derivat s-ar putea atribui riscului de credit al partenerului.

AG151. Pentru a îndeplini condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, acoperirea trebuie să fie aferentă unui risc specific identificat și desemnat, și nu numai riscurilor operaționale generale ale entității, și trebuie, în cele din urmă, să afecteze surplusul sau deficitul entității. O acoperire împotriva riscurilor de uzură morală a unui activ fizic sau a riscurilor modificărilor legislative legate de reabilitarea mediului înconjurător nu este eligibilă pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor; eficacitatea nu poate fi evaluată deoarece aceste riscuri nu pot fi evaluate în mod fiabil.

AG152. Punctul 83 litera (a) îi permite unei entități să separe valoarea intrinsecă și valoarea-timp a unui contract pe opțiuni și să desemneze drept instrument de acoperire împotriva riscurilor numai modificarea valorii intrinsece a contractului pe opțiuni. O astfel de desemnare poate avea drept rezultat o relație de acoperire împotriva riscurilor care este perfect eficace în realizarea modificărilor de compensare a fluxurilor de trezorerie atribuibile unui risc acoperit parțial

aferent unei tranzacții prognozate, dacă termenele principale ale tranzacției prognozate și ale instrumentului de acoperire împotriva riscurilor sunt aceleași.

- AG153. Dacă o entitate desemnează în totalitate o opțiune cumpărată drept instrument de acoperire împotriva unui risc unilateral care rezultă dintr-o tranzacție prognozată, relația de acoperire nu va fi perfect eficace. Aceasta deoarece prima plătită pentru opțiune cuprinde valoarea-timp și, așa cum se arată la punctul AG135, un risc unilateral desemnat nu cuprinde valoarea-timp a unei opțiuni. Prin urmare, în această situație nu va exista nicio compensare între fluxurile de trezorerie cu privire la valoarea-timp a primei plătite pentru opțiune și riscul desemnat acoperit.
- AG154. În cazul riscului ratei dobânzii, eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor poate fi evaluată prin întocmirea unui scadențar pentru activele financiare și datoriile financiare care să prezinte expunerea netă la rata dobânzii pentru fiecare perioadă de timp, cu condiția ca expunerea netă să fie asociată cu un activ sau cu o datorie specific(ă) (sau un grup specific de active sau datorii ori o parte specifică a acestora), rezultând expunerea netă, și eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor este evaluată în funcție de acel activ sau acea datorie.
- AG155. La evaluarea eficacității unei acoperiri, o entitate ia în considerare în general valoarea-timp a banilor. Rata fixă a dobânzii a unui element acoperit nu trebuie să corespundă exact ratei fixe a dobânzii a unui swap desemnat ca acoperire a valorii juste împotriva riscurilor. Nici rata variabilă a dobânzii a unui activ sau a unei datorii purtătoare de dobândă nu trebuie să fie aceeași cu rata variabilă a dobânzii a unui swap desemnat ca acoperire împotriva riscului asociat fluxurilor de trezorerie. Valoarea justă a unui swap derivă din suma netă a decontărilor sale. Ratele fixe și variabile ale unui swap pot fi modificate fără a afecta decontarea netă dacă ambele sunt modificate cu aceeași valoare.
- AG156. Dacă o entitate nu îndeplinește criteriile de eficacitate a acoperirii împotriva riscurilor, entitatea întrerupe contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor de la ultima dată la care a fost demonstrată eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor. Cu toate acestea, dacă entitatea identifică evenimentul sau modificarea circumstanțelor care a făcut ca relația de acoperire împotriva riscurilor să nu îndeplinească criteriile de eficacitate și demonstrează că acoperirea a fost eficace înainte ca evenimentul sau modificarea circumstanțelor să fi apărut, entitatea întrerupe contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor de la data evenimentului sau modificării circumstanțelor.
- AG156A. Pentru a evita orice incertitudine, efectele înlocuirii partenerului inițial cu un partener de compensare și efectuarea modificărilor aferente descrise la punctele 102 litera (a) subpunctul (ii) și 112 litera (a) subpunctul (ii) trebuie reflectate în evaluarea instrumentului de acoperire împotriva riscurilor și, prin urmare, în estimarea și evaluarea eficacității acoperirii împotriva riscurilor.

Contabilitatea de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor în cazul acoperirii unui portofoliu împotriva riscului ratei dobânzii

- AG157. Pentru acoperirea valorii juste împotriva riscului de rată a dobânzii asociat unui portofoliu de active financiare sau datorii financiare, o entitate îndeplinește dispozițiile prezentului standard dacă se conformează procedurilor stabilite la literele (a)-(i) și la punctele AG158-AG175 de mai jos.
- (a) Ca parte a procesului de gestionare a riscului, entitatea identifică un portofoliu de elemente al căror risc al ratei dobânzii dorește să fie acoperit. Portofoliul poate cuprinde doar active, doar datorii sau atât active, cât și datorii. Entitatea poate identifica două sau mai multe portofolii, caz în care aplică îndrumările de mai jos fiecărui portofoliu separat.
 - (b) Entitatea analizează portofoliul în perioadele de reevaluare mai degrabă pe baza datelor de reevaluare prognozate decât pe baza datelor contractuale. Analiza în perioadele de reevaluare poate fi efectuată în diferite moduri, inclusiv programarea fluxurilor de trezorerie în perioadele în care acestea se preconizează să survină sau programarea valorilor principalului de referință în toate perioadele până la momentul la care se preconizează reevaluarea.
 - (c) Pe baza acestei analize, entitatea decide valoarea pe care dorește să o acopere împotriva riscurilor. Entitatea desemnează ca element acoperit împotriva riscurilor o valoare a activelor sau a datoriilor (dar nu o valoare netă) din portofoliul identificat egală cu valoarea pe care dorește să o desemneze drept acoperită. Această valoare determină, de asemenea, evaluarea procentuală care este utilizată pentru testarea eficacității în conformitate cu punctul AG169 litera (b).
 - (d) Entitatea desemnează riscul ratei dobânzii care este acoperit. Acest risc poate fi o parte a riscului ratei dobânzii în fiecare dintre elementele de acoperit, cum ar fi rata dobânzii de referință (de exemplu, o rată de swap).
 - (e) Entitatea desemnează unul sau mai multe instrumente de acoperire împotriva riscurilor pentru fiecare perioadă de reevaluare.
 - (f) Utilizând desemnările făcute la literele (c)-(e) de mai sus, entitatea evaluează la inițiere și în perioadele ulterioare măsura în care se așteaptă ca acoperirea să fie foarte eficace în decursul perioadei pentru care este desemnată acoperirea.
 - (g) Periodic, entitatea evaluează modificarea valorii juste a elementului acoperit (așa cum a fost desemnat la litera (c)) care se poate atribui riscului acoperit (așa cum a fost desemnat la litera (d)), pe baza datelor de reevaluare preconizate determinate la litera (b). Cu condiția să se

determine că acoperirea a fost, în mod real, foarte eficace atunci când se evaluează prin metoda documentată a entității pentru evaluarea eficacității, entitatea recunoaște modificarea valorii juste a elementului acoperit drept câștig sau pierdere în surplus sau deficit și în unul dintre cele două elemente-rând din situația poziției financiare, după cum s-a descris la punctul 100. Modificarea valorii juste nu trebuie alocată activelor sau datorii individuale.

- (h) Entitatea evaluează modificarea valorii juste a instrumentului (instrumentelor) de acoperire împotriva riscurilor (așa cum a fost desemnat la litera (e)) și o recunoaște drept câștig sau pierdere în surplus sau deficit. Valoarea justă a instrumentului (instrumentelor) de acoperire împotriva riscurilor este recunoscută drept activ sau datorie în situația poziției financiare.
- (i) Orice ineficacitate va fi recunoscută în surplus sau deficit ca diferență între modificarea valorii juste la care se face referire la litera (g) și cea la care se face referire la litera (h) (eficacitatea este evaluată utilizând aceleași considerente privind pragul de semnificație ca în alte IPSAS-uri).

AG158. Această abordare este descrisă în detaliu mai jos. Abordarea trebuie aplicată doar acoperirii valorii juste împotriva riscului ratei dobânzii asociat unui portofoliu de active financiare sau datorii financiare.

AG159. Portofoliul identificat la punctul AG157 litera (a) poate conține active și datorii. În mod alternativ, ar putea fi un portofoliu care conține numai active sau numai datorii. Portofoliul este utilizat pentru determinarea valorii activelor sau datoriiilor pe care entitatea dorește să le acopere împotriva riscurilor. Cu toate acestea, portofoliul în sine nu este desemnat ca un element acoperit.

AG160. La aplicarea punctului AG157 litera (b), entitatea determină data de reevaluare preconizată a unui element ca prima dintre datele la care elementul se preconizează să ajungă la scadență sau să se reevalueze la nivelul pieței. Datele de reevaluare preconizate sunt estimate la inițierea acoperirii și pe parcursul perioadei de acoperire, pe baza experienței istorice și a altor informații disponibile, inclusiv informații și așteptări cu privire la ratele de plată în avans, ratele dobânzii și interacțiunea dintre acestea. Entitățile care nu dețin o experiență specifică sau nu dețin suficientă experiență utilizează experiența grupurilor similare pentru instrumentele financiare comparabile. Aceste estimări sunt revizuite în mod periodic și actualizate pe baza experienței. În cazul unui element cu rată fixă cu plată în avans, data de reevaluare estimată este data la care elementul se așteaptă să fie plătit în avans, cu excepția cazului când se reevaluează la nivelul pieței la o dată anterioară. Pentru un grup de elemente similare, analiza pe perioade de timp pe baza datelor de reevaluare așteptate poate lua forma alocării unui procent al unui grup, mai degrabă decât a elementelor individuale, fiecărei perioade de timp. O entitate poate aplica alte metodologii în scopul realizării acestor alocări. De exemplu, ea poate utiliza un multiplicator al ratelor

de plată în avans pentru alocarea amortizării împrumutului pe perioade pe baza datelor preconizate de reevaluare. Cu toate acestea, metodologia pentru o astfel de alocare trebuie să fie în conformitate cu procedurile și obiectivele entității pentru gestionarea riscurilor.

AG161. Ca un exemplu pentru desemnarea stabilită la punctul AG157 litera (c), dacă într-o anumită perioadă de reevaluare o entitate are active cu rate fixe de 100 u.m. și datorii cu rate fixe de 80 u.m. și decide să acopere întreaga poziție netă de 20 u.m., aceasta desemnează ca element acoperit active în valoare de 20 u.m. (o parte a activelor este desemnată deoarece standardul îi permite unei entități să desemneze orice valoare a activelor sau datoriilor disponibile care intră în această categorie, adică, în acest exemplu, orice valoare a activelor între 0 u.m. și 100 u.m.). Desemnarea este exprimată ca „o sumă într-o monedă dată” (de exemplu, o sumă în dolari, euro, lire sau ranzi) mai degrabă decât ca active individuale. Rezultă că toate activele (sau datoriile) din care derivă valoarea acoperită împotriva riscurilor – adică toate cele 100 u.m. ale activelor din exemplul de mai sus – trebuie să fie:

- (a) Elemente a căror valoare justă se modifică în urma modificării ratei dobânzii care este acoperită împotriva riscurilor; și
- (b) Elemente care ar fi putut îndeplini condițiile contabilității de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor dacă ar fi fost desemnate individual drept acoperite împotriva riscurilor. În special, deoarece IPSAS 41 specifică faptul că valoarea justă a unei datorii financiare cu o caracteristică „la vedere” (cum ar fi depozitele la vedere și unele tipuri de depozite cu termen fix) nu este mai mică decât suma plătită la vedere, actualizată de la prima dată la care s-ar putea impune plata sumei, un astfel de element nu îndeplinește condițiile contabilității de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor pentru nicio perioadă de timp care depășește cea mai scurtă perioadă în care deținătorul poate solicita plata. În exemplul de mai sus, poziția acoperită împotriva riscurilor este o valoare a activelor. Prin urmare, astfel de datorii nu fac parte din elementul desemnat acoperit împotriva riscurilor, dar sunt utilizate de către entitate pentru a determina valoarea activului care este desemnat ca fiind acoperit împotriva riscurilor. Dacă poziția pe care entitatea a dorit să o acopere a fost o valoare a datoriilor, valoarea care reprezintă elementul desemnat acoperit împotriva riscurilor trebuie să fie extrasă din datoriile cu rată fixă, altele decât datoriile pe care entitatea ar putea fi obligată să le ramburseze într-o perioadă anterioară, iar evaluarea procentuală utilizată pentru evaluarea eficacității acoperirii împotriva riscurilor în conformitate cu punctul AG169 litera (b) ar fi calculată ca procent al acestor alte datorii. De exemplu, să presupunem că o entitate estimează că într-o anumită perioadă de reevaluare are datorii cu rată fixă de 100 u.m., care cuprind 40 u.m. din depozite la vedere și 60 u.m. din datorii fără caracteristică la vedere, și 70 u.m. din active cu rată fixă. Dacă entitatea

decide să acopere împotriva riscurilor întreaga poziție netă de 30 u.m., ea desemnează ca element acoperit împotriva riscurilor datoriei de 30 u.m. sau 50% ($30 \text{ u.m.} / (100 \text{ u.m.} - 40 \text{ u.m.}) = 50\%$) din datoriile fără caracteristică la vedere.

AG162. Entitatea se conformează, de asemenea, altor dispoziții de desemnare și documentare stabilite la punctul 98 litera (a). Pentru acoperirea unui portofoliu împotriva riscului ratei dobânzii, această desemnare și această documentare specifică politica entității pentru toate variabilele care sunt utilizate pentru a identifica valoarea care este acoperită împotriva riscurilor și modul în care este evaluată eficacitatea, inclusiv următoarele:

- (a) Care active și datorii trebuie incluse în acoperirea portofoliului și baza de utilizat pentru înlăturarea acestora din portofoliu.
- (b) Modul în care entitatea estimează datele de reevaluare, inclusiv ipotezele privind rata dobânzii care susțin estimările ratelor de plată în avans și baza pentru modificarea acelor estimări. Aceeași metodă este utilizată atât pentru estimările inițiale făcute la momentul în care un activ sau o datorie este inclus(ă) în portofoliul acoperit, cât și pentru orice revizuire ulterioare ale acelor estimări.
- (c) Numărul și durata perioadelor de reevaluare.
- (d) Cât de des va testa entitatea eficacitatea și pe care dintre cele două metode de la punctul AG169 o va folosi.
- (e) Metodologia utilizată de entitate pentru determinarea valorii activelor sau datoriilor care sunt desemnate drept element acoperit împotriva riscurilor și, prin urmare, evaluarea procentuală utilizată atunci când entitatea testează eficacitatea utilizând metoda descrisă la punctul AG169 litera (b).
- (f) Atunci când entitatea testează eficacitatea prin utilizarea metodei descrise la punctul AG169 litera (b), dacă entitatea va testa eficacitatea pentru fiecare perioadă de reevaluare individual, pentru toate perioadele agregate sau prin utilizarea unei combinații a celor două.

Politicile specificate în desemnarea și documentarea relației de acoperire împotriva riscurilor trebuie să fie în conformitate cu procedurile și obiectivele de gestionare a riscului ale entității. Modificările politicilor nu trebuie făcute arbitrar. Acestea vor fi justificate pe baza modificărilor condițiilor de piață și a altor factori și trebuie fundamentate pe procedurile și obiectivele de gestionare a riscului ale entității și să fie consecvente cu acestea.

AG163. Instrumentul de acoperire împotriva riscurilor menționat la punctul AG157 litera (e) poate fi un instrument derivat unic sau un portofoliu de instrumente derivate, toate conținând expunerea la risc acoperit al ratei dobânzii desemnat

la punctul AG157 litera (d). Un astfel de portofoliu de instrumente derivate poate conține poziții de compensare a riscului. Totuși, acesta poate să nu includă opțiuni emise sau opțiuni nete emise, deoarece punctul 86 din standard și punctul AG127 nu permit ca astfel de opțiuni să fie desemnate ca instrumente de acoperire împotriva riscurilor (cu excepția cazului când o opțiune emisă este desemnată drept compensarea unei opțiuni cumpărate). Dacă instrumentul de acoperire împotriva riscurilor acoperă valoarea desemnată la punctul AG157 litera (c) pentru mai mult de o perioadă de reevaluare, acesta se alocă tuturor perioadelor pe care le acoperă. Totuși, întregul instrument de acoperire împotriva riscurilor trebuie alocat acelor perioade de reevaluare deoarece punctul 84 din standard nu permite ca o relație de acoperire împotriva riscurilor să fie desemnată doar pentru o parte din perioada pe parcursul căreia rămâne valabil un instrument de acoperire.

AG164. Atunci când entitatea evaluează modificarea valorii juste a unui element care poate fi plătit în avans în conformitate cu punctul AG157 litera (g), o modificare a ratelor dobânzii afectează valoarea justă a elementului care poate fi plătit în avans în două moduri: afectează valoarea justă a fluxurilor de trezorerie contractuale și valoarea justă a opțiunii de plată în avans care este cuprinsă în elementul care poate fi plătit în avans. Punctul 90 din standard permite ca o entitate să desemneze o parte din activul financiar sau din datoria financiară, care împarte aceeași expunere la risc, ca element acoperit împotriva riscurilor, cu condiția ca eficacitatea să poată fi evaluată. Pentru elementele care pot fi plătite în avans, punctul 91 permite ca acest lucru să se realizeze prin desemnarea elementului acoperit împotriva riscurilor conform modificării valorii juste care poate fi atribuită modificărilor ratei dobânzii desemnate, pe baza datelor de reevaluare preconizate, mai degrabă decât pe baza celor contractuale. Totuși, efectul acelor modificări ale ratei dobânzii acoperite împotriva riscurilor pentru acele date de reevaluare preconizate trebuie inclus la determinarea modificării valorii juste a elementului acoperit împotriva riscurilor. În consecință, dacă datele de reevaluare preconizate sunt revizuite (de exemplu, pentru a reflecta o modificare a plăților în avans preconizate) sau dacă datele reale de reevaluare diferă de cele preconizate, ineficacitatea va rezulta conform descrierii de la punctul AG169. În schimb, modificările datelor de reevaluare preconizate care (a) rezultă clar din alți factori în afara modificărilor ratei dobânzii acoperite împotriva riscurilor, (b) nu sunt corelate cu modificările ratei dobânzii acoperite împotriva riscurilor și (c) pot fi separate în mod fiabil de modificările care pot fi atribuite ratei dobânzii acoperite împotriva riscurilor (de exemplu, modificările în ratele de plată în avans care rezultă clar dintr-o modificare a factorilor demografici sau a reglementărilor fiscale, mai degrabă decât din modificările ratei dobânzii) sunt excluse la determinarea modificării valorii juste a elementului acoperit împotriva riscurilor, deoarece nu se pot atribui riscului acoperit. Dacă există incertitudine asupra factorului care generează modificarea datelor de reevaluare preconizate sau dacă entitatea nu poate să separe în mod fiabil modificările care rezultă din rata dobânzii acoperite împotriva riscurilor de cele care rezultă din

alți factori, se presupune că modificarea rezultă din modificările ratei dobânzii acoperite împotriva riscurilor.

- AG165. Standardul nu specifică tehnicile utilizate pentru determinarea valorii la care se face referire la punctul AG157 litera (g), adică modificarea valorii juste a elementului acoperit împotriva riscurilor care este atribuită riscului acoperit. Dacă pentru o astfel de evaluare se utilizează tehnici statistice sau alte tehnici de estimare, conducerea trebuie să se aștepte ca rezultatul să îl aproximeze îndeaproape pe cel care ar fi fost obținut din evaluarea tuturor activelor sau datoriilor individuale care constituie elementul acoperit împotriva riscurilor. Nu este adecvat să se presupună că modificările valorii juste a elementului acoperit împotriva riscurilor sunt egale cu modificările valorii instrumentului de acoperire împotriva riscurilor.
- AG166. Punctul 100 prevede ca, în cazul în care elementul acoperit împotriva riscurilor pentru o anumită perioadă de reevaluare este un activ, modificarea valorii sale să fie prezentată într-un element-rând separat în cadrul activelor. Invers, dacă elementul acoperit împotriva riscurilor pentru o anumită perioadă de reevaluare este o datorie, modificarea valorii sale este prezentată într-un element-rând separat din cadrul datoriilor. Acestea sunt elementele-rând individuale la care se face referire la punctul AG157 litera (g). Alocarea specifică în activele (sau datoriile) individuale nu este impusă.
- AG167. Punctul AG157 litera (i) arată că ineficacitatea rezultă în măsura în care modificarea valorii juste a elementului acoperit împotriva riscurilor care se poate atribui riscului acoperit diferă de modificarea valorii juste a instrumentului derivat de acoperire împotriva riscurilor. O astfel de diferență poate apărea din mai multe motive, care includ:
- (a) Date de reevaluare reale diferite de cele preconizate sau date de reevaluare preconizate revizuite;
 - (b) Elemente din portofoliul acoperit împotriva riscurilor care s-au depreciat sau au fost derecunoscute;
 - (c) Date de plată a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor și a elementului acoperit împotriva riscurilor care sunt diferite; și
 - (d) Alte cauze (de exemplu, atunci când câteva elemente acoperite împotriva riscurilor sunt purtătoare de dobândă la o rată sub rata de referință pentru care sunt desemnate drept acoperite împotriva riscurilor și ineficacitatea care rezultă nu este atât de mare încât întregul portofoliu să nu îndeplinească condițiile contabilității de acoperire împotriva riscurilor).

O astfel de ineficacitate (aplicând aceleași considerente privind pragul de semnificație ca în alte IPSAS-uri) trebuie identificată și recunoscută în surplus sau deficit.

AG168. În general, eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor va fi îmbunătățită:

- (a) Dacă entitatea își planifică elementele cu caracteristici diferite de plată în avans într-un mod care ia în considerare diferențele din procedura de plată în avans.
- (b) Atunci când numărul elementelor din portofoliu este mai mare. Atunci când numai câteva elemente sunt cuprinse în portofoliu, este probabilă o ineficacitate relativ mare dacă unul dintre elemente este plătit mai devreme sau mai târziu decât s-a prevăzut. Dimpotrivă, atunci când portofoliul conține multe elemente, procedura de plată în avans poate fi preconizată cu mai multă precizie.
- (c) Atunci când perioadele de reevaluare sunt mai mici (de exemplu, o perioadă de o lună față de o perioadă de reevaluare de trei luni). Micșorarea perioadelor de reevaluare reduce efectul oricărei nepotriviri dintre datele de reevaluare și cele de plată (din perioada de reevaluare) a elementului acoperit împotriva riscurilor și cele ale instrumentului de acoperire împotriva riscurilor.
- (d) Cu cât este mai mare frecvența cu care valoarea instrumentului de acoperire împotriva riscurilor este ajustată pentru a reflecta modificările elementului acoperit împotriva riscurilor (de exemplu, din cauza modificărilor preconizărilor plăților în avans).

AG169. O entitate își testează periodic eficacitatea. Dacă estimările datelor de reevaluare se schimbă de la o dată la care entitatea își evaluează eficacitatea la alta, ea trebuie să calculeze valoarea eficacității fie:

- (a) Ca diferență între modificarea valorii juste a elementului de acoperire împotriva riscurilor (a se vedea punctul AG157 litera (h)) și modificarea valorii juste a întregului element acoperit împotriva riscurilor atribuibilă ratei dobânzii acoperite împotriva riscurilor (inclusiv efectul pe care îl au modificările ratei dobânzii acoperite împotriva riscurilor asupra valorii juste sau a oricărei opțiuni de plată anticipată încorporată); fie
- (b) Utilizând următoarea aproximare. Entitatea:
 - (i) Calculează procentul activelor (sau datoriilor) din fiecare perioadă de reevaluare care a fost acoperit împotriva riscurilor, pe baza datelor de reevaluare estimate la ultima dată la care s-a testat eficacitatea.
 - (ii) Aplică procentul estimării sale revizuite a valorii din acea perioadă de reevaluare pentru a calcula valoarea elementului acoperit împotriva riscurilor pe baza estimării sale revizuite.

- (iii) Calculează modificarea valorii juste a estimării sale revizuite a elementului acoperit împotriva riscurilor care poate fi atribuită riscului acoperit și o prezintă conform punctului AG157 litera (g).
- (iv) Recunoaște ineficacitatea egală cu diferența dintre valoarea determinată la subpunctul (iii) și modificarea valorii juste a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor (a se vedea punctul AG157 litera (h)).

AG170. La evaluarea eficacității, entitatea delimitează revizuirile datelor de reevaluare a activelor (sau datoriilor) existente de la inițierea noilor active (sau datorii), din care numai primele generează ineficacitate. Toate revizuirile datelor de reevaluare estimate (altele decât cele excluse în conformitate cu punctul AG164), inclusiv orice realocare a elementelor existente între perioade, sunt incluse la revizuirea valorii estimate într-o perioadă în conformitate cu punctul AG169 litera (b) subpunctul (ii) și de aici la evaluarea eficacității. Odată ce ineficacitatea a fost recunoscută așa cum s-a stabilit mai sus, entitatea stabilește o nouă estimare a activelor (sau datoriilor) totale din fiecare perioadă de reevaluare, inclusiv noile active (sau datorii) care au fost inițiate de la ultima testare a eficacității, și desemnează o nouă valoare drept elementul acoperit împotriva riscurilor și un nou procent drept procentul acoperit împotriva riscurilor. Procedurile prezentate la punctul AG169 litera (b) sunt apoi repetate la următoarea dată când se testează eficacitatea.

AG171. Elementele care au fost inițial programate într-o perioadă de reevaluare pot fi derecunoscute din cauza unei plăți în avans care a avut loc mai devreme decât se preconizase sau din cauza eliminărilor determinate de depreciere sau vânzare. Atunci când se întâmplă acest lucru, valoarea modificării valorii juste incluse într-un element-rând separat la care se face referire la punctul AG157 litera (g) care are legătură cu elementul derecunoscut trebuie să fie eliminată din situația poziției financiare și inclusă în câștigul sau pierderea care apare la derecunoașterea elementului. În acest scop, este necesar să se cunoască perioadele (perioadele) de reevaluare în care a fost programat elementul derecunoscut, deoarece aceasta determină perioada (perioadele) de reevaluare din care să fie eliminat și, prin urmare, valoarea de eliminat dintr-un element-rând separat la care se face referire la punctul AG157 litera (g). Atunci când un element este derecunoscut, dacă se poate determina în ce perioadă a fost inclus, el este eliminat din perioada respectivă. Dacă nu, el este eliminat din perioada inițială, dacă derecunoașterea a rezultat din plăți în avans mai mari decât cele preconizate, sau este alocat tuturor perioadelor care conțin elementul derecunoscut, pe o bază sistematică și rațională, dacă elementul a fost vândut sau s-a depreciat.

AG172. De asemenea, orice valoare legată de o anumită perioadă de timp care nu a fost derecunoscută la expirarea perioadei este recunoscută în surplusul sau deficitul din acea perioadă (a se vedea punctul 100). De exemplu, să presupunem că o entitate își programează elementele în trei perioade de reevaluare. La redeseemnarea

anterioară, modificarea valorii juste raportate într-un singur element-rând din situația poziției financiare a fost un activ de 25 u.m. Valoarea reprezintă valorile atribuibile perioadelor 1, 2 și 3 de 7 u.m., 8 u.m. și, respectiv, 10 u.m. La următoarea redeseinare, activele atribuibile perioadei 1 au fost fie realizate, fie reprogramate în alte perioade. Prin urmare, 7 u.m. sunt derecunoscute din situația poziției financiare și recunoscute în surplus sau deficit. 8 u.m. și 10 u.m. sunt acum atribuibile perioadei 1 și, respectiv, perioadei 2. Aceste perioade rămase sunt apoi ajustate, după caz, pentru modificările valorii juste conform descrierii de la punctul AG157 litera (g).

- AG173. Ca o ilustrare a dispozițiilor de la cele două puncte anterioare, să presupunem că o entitate a programat active prin alocarea unui procent din portofoliu în fiecare perioadă de reevaluare. Să presupunem că aceasta a programat 100 u.m. în fiecare dintre cele două perioade. La expirarea primei perioade de reevaluare, 110 u.m. din active sunt derecunoscute din cauza plăților anticipate preconizate și nepreconizate. În acest caz, toată valoarea cuprinsă în elementul-rând separat prezentat la punctul AG157 litera (g) care se referă la prima perioadă de timp este eliminată din situația poziției financiare, plus 10% din valoarea aferentă celei de-a doua perioade.
- AG174. Dacă valoarea acoperită împotriva riscurilor dintr-o perioadă de reevaluare se reduce fără ca activele (sau datoriile) aferente să fie derecunoscute, valoarea inclusă în elementul-rând separat prezentat la punctul AG157 litera (g) care se referă la reducere trebuie să fie amortizată în conformitate cu punctul 104.
- AG175. O entitate poate dori să aplice abordarea stabilită la punctele AG157-AG174 pentru o acoperire împotriva riscurilor a unui portofoliu care a fost anterior contabilizată ca o acoperire împotriva riscului în conformitate cu IPSAS 29. O astfel de entitate va revoca desemnarea anterioară a acoperirii împotriva riscurilor aferente fluxurilor de trezorerie, în conformitate cu punctul 112 litera (d), și va aplica dispozițiile stabilite la acel punct. De asemenea, ea va redeseina acoperirea împotriva riscurilor ca o acoperire a valorii juste și va aplica abordarea stabilită la punctele AG157-AG174 prospectiv perioadelor contabile ulterioare.

Anexa B

Reevaluarea instrumentelor derivate încorporate

B1-B7. [Eliminate]

Acoperirea împotriva riscurilor a unei investiții nete într-o operațiune din străinătate

Prezenta anexă este parte integrantă din IPSAS 29.

Introducere

- C1. Multe entități raportoare dețin investiții în operațiuni din străinătate (așa cum sunt definite în IPSAS 4 punctul 10). Astfel de operațiuni din străinătate pot fi entități controlate, entități asociate, asocieri în participație sau sucursale. IPSAS 4 impune unei entități să determine moneda funcțională a fiecăreia dintre operațiunile sale din străinătate ca monedă a mediului economic principal al operațiunii respective. În cazul convertirii rezultatelor și poziției financiare a unei operațiuni din străinătate într-o monedă de prezentare, entității i se impune să recunoască diferențele de schimb valutar direct în activele nete / capitalurile proprii până când operațiunea din străinătate este cedată.
- C2. Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor pentru riscul valutar rezultat dintr-o investiție netă într-o operațiune din străinătate se va aplica doar dacă activele nete ale operațiunii din străinătate sunt incluse în situațiile financiare. Acest lucru este valabil pentru situațiile financiare consolidate, situațiile financiare în care investiții cum ar fi entitățile asociate sau asocierile în participație sunt contabilizate pe baza metodei punerii în echivalență, precum și pentru situațiile financiare care includ o sucursală sau o operațiune în participație, așa cum sunt definite în IPSAS 37. În operațiunea de acoperire a riscurilor valutare rezultate dintr-o investiție netă într-o operațiune din străinătate, elementul acoperit poate fi o valoare a activelor nete egală cu sau mai mică decât valoarea contabilă a activelor nete ale operațiunii din străinătate.
- C3. IPSAS 29 impune desemnarea unui element acoperit eligibil și a instrumentelor de acoperire eligibile împotriva riscului într-o relație contabilă de acoperire împotriva riscurilor. Dacă există o relație stabilită de acoperire împotriva riscurilor, în cazul unei acoperiri împotriva riscurilor unei investiții nete, câștigul sau pierderea aferent(ă) instrumentului de acoperire care este determinat(ă) drept o operațiune de acoperire eficace a investiției nete este recunoscut(ă) direct în activele nete / capitalurile proprii și este inclus(ă) cu diferențele de conversie valutară rezultate în urma conversiei rezultatelor și a poziției financiare ale operațiunii din străinătate.
- C4. Prezenta anexă se aplică unei entități care acoperă riscul valutar rezultat din investițiile sale nete în operațiunile din străinătate și dorește să îndeplinească condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în conformitate cu IPSAS 29. Ea nu trebuie aplicată prin analogie altor tipuri de contabilitate de acoperire împotriva riscurilor. Prezenta anexă se referă la o astfel de entitate drept entitate care controlează și la situațiile financiare în care sunt incluse activele nete ale operațiunilor din străinătate drept situații financiare consolidate. Toate referirile

la o entitate care controlează se aplică în egală măsură unei entități care are o investiție netă într-o operațiune din străinătate ce este o asociere în participație, o entitate asociată sau o sucursală.

C5. Prezenta anexă cuprinde îndrumări cu privire la:

- (a) Identificarea riscurilor valutare care se califică drept risc acoperit într-o acoperire împotriva riscurilor dintr-o investiție netă într-o operațiune din străinătate, având în vedere că o entitate cu mai multe operațiuni în străinătate poate fi expusă mai multor riscuri valutare. Anexa tratează în mod specific:
 - (i) Dacă entitatea care controlează poate desemna ca risc acoperit doar diferențele de conversie valutară rezultate dintr-o diferență între moneda funcțională a entității care controlează și operațiunile sale din străinătate sau dacă poate, de asemenea, desemna ca risc acoperit diferențele de conversie valutară rezultate din diferențele între moneda de prezentare a situațiilor financiare consolidate ale entității care controlează și moneda funcțională a operațiunii din străinătate; și
 - (ii) În cazul în care entitatea care controlează deține indirect operațiunea din străinătate, dacă riscul acoperit poate include sau nu doar diferențele de conversie valutară rezultate din diferențele în moneda funcțională între operațiunea din străinătate și entitatea care controlează imediată, sau dacă riscul acoperit poate include, de asemenea, orice diferențe de conversie valutară între moneda funcțională a operațiunii din străinătate și orice entitate care controlează intermediară sau finală (adică dacă faptul că investiția netă în operațiunea din străinătate este deținută printr-o entitate care controlează intermediară afectează riscul economic pentru entitatea care controlează finală).
- (b) Situațiile în care instrumentul de acoperire împotriva riscului poate fi deținut într-o entitate economică. Anexa tratează în mod specific:
 - (i) IPSAS 29 permite ca o entitate să desemneze fie un instrument financiar derivat, fie un instrument financiar nederivat (sau o combinație de instrumente financiare derivate și nederivate) drept instrumente de acoperire împotriva riscului pentru riscul valutar. Prezenta anexă analizează dacă natura instrumentului de acoperire împotriva riscului (derivat sau nederivat) sau metoda de consolidare afectează evaluarea eficacității acoperirii împotriva riscurilor.
 - (ii) De asemenea, prezenta anexă tratează dacă, într-o entitate economică, instrumentele de acoperire împotriva riscurilor care sunt acoperiri împotriva riscurilor unei investiții nete într-o operațiune din străinătate pot fi considerate ca îndeplinind condițiile contabilității de acoperire împotriva riscurilor, adică dacă se poate stabili o relație de contabilitate

de acoperire împotriva riscurilor doar dacă entitatea care acoperă împotriva riscurilor investiția sa netă este o parte a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor sau dacă orice entitate din cadrul entității economice, indiferent de moneda sa funcțională, poate deține instrumentul de acoperire împotriva riscurilor.

- (c) Modul în care o entitate trebuie să determine valoarea câștigului sau a pierderii recunoscut(e) în activele nete / capitalurile proprii care trebuie recunoscută direct în surplus sau deficit atât pentru instrumentul de acoperire împotriva riscurilor, cât și pentru elementul acoperit împotriva riscurilor deoarece IPSAS 4 și IPSAS 29 impun ca valorile cumulate recunoscute direct în activele nete / capitalurile proprii aferente atât diferențelor de schimb valutar apărute din conversia rezultatelor și a poziției financiare a operațiunii din străinătate, cât și câștigului sau pierderii aferent(e) instrumentului de acoperire împotriva riscurilor care este considerat a fi o acoperire eficace a investiției nete să fie recunoscute direct atunci când entitatea care controlează cedează operațiunea din străinătate. Anexa tratează în mod specific:
- (i) În cazul în care o operațiune din străinătate care a fost acoperită împotriva riscurilor este cedată, ce valori din rezerva de conversie valutară a entității care controlează aferente instrumentului de acoperire împotriva riscurilor și operațiunii din străinătate trebuie recunoscute în surplus sau deficit în situațiile financiare consolidate ale entității care controlează; și
- (ii) Dacă metoda de consolidare afectează determinarea valorilor care trebuie recunoscute în surplus sau deficit.

Aplicarea IPSAS 29 la acoperirea împotriva riscurilor a unei investiții nete într-o operațiune din străinătate

Natura riscului acoperit și valoarea elementului acoperit pentru care poate fi desemnată o relație de acoperire împotriva riscului

- C6. Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor poate fi aplicată numai diferențelor de schimb valutar apărute între moneda funcțională a operațiunii din străinătate și moneda funcțională a entității care controlează.
- C7. În operațiunea de acoperire a riscurilor valutare rezultate dintr-o investiție netă într-o operațiune din străinătate, elementul acoperit poate fi o valoare a activelor nete egală cu sau mai mică decât valoarea contabilă a activelor nete ale operațiunii din străinătate în situațiile financiare consolidate ale entității care controlează. Valoarea contabilă a activelor nete ale unei operațiuni din străinătate care poate fi desemnată ca element acoperit în situațiile financiare consolidate ale unei entități care controlează depinde de măsura în care o entitate de la un nivel inferior care controlează operațiunea din străinătate a aplicat contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor pentru toate sau pentru o parte dintre activele nete ale respectivei

operațiuni din străinătate și respectiva contabilitate a fost menținută în situațiile financiare consolidate ale entității care controlează.

- C8. Riscul acoperit poate fi desemnat ca expunerea la riscul valutar apărută între moneda funcțională a operațiunii din străinătate și moneda funcțională a oricărei entități care controlează (entitatea care controlează imediată, intermediară sau finală) a respectivei operațiuni din străinătate. Faptul că investiția netă este deținută printr-o entitate care controlează intermediară nu afectează natura riscului economic rezultat din expunerea la riscul valutar pentru entitatea care controlează finală.
- C9. Expunerea la riscul valutar rezultată dintr-o investiție netă într-o operațiune din străinătate poate îndeplini condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor o singură dată în situațiile financiare consolidate. Prin urmare, dacă aceleași active nete ale unei operațiuni din străinătate sunt acoperite împotriva riscurilor de mai multe entități care controlează din cadrul entității economice (de exemplu, atât o entitate care controlează directă, cât și o entitate care controlează indirectă) pentru același risc, doar o singură relație de acoperire împotriva riscurilor va îndeplini condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în situațiile financiare consolidate ale entității care controlează finale. O relație de acoperire împotriva riscurilor desemnată de o entitate care controlează în situațiile sale financiare consolidate nu trebuie menținută de o altă entitate care controlează de nivel superior. Totuși, dacă nu este menținută de entitatea care controlează de nivel superior, contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor aplicată de entitatea care controlează de nivel inferior trebuie reluată înainte de a fi recunoscută contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor a entității care controlează de nivel superior.

Condițiile în care poate fi deținut instrumentul de acoperire împotriva riscurilor

- C10. Un instrument derivat sau nederivat (sau o combinație de instrumente derivate și nederivate) poate fi desemnat ca instrument de acoperire împotriva riscului în acoperirea unei investiții nete într-o operațiune din străinătate. Instrumentul (instrumentele) de acoperire împotriva riscului poate (pot) fi deținut(e) de orice entitate sau entități din cadrul entității economice (cu excepția operațiunii din străinătate care este chiar ea acoperită împotriva riscurilor), atâta timp cât sunt îndeplinite dispozițiile de desemnare, documentare și eficacitate din IPSAS 29 punctul 98 care se referă la acoperirea împotriva riscurilor a unei investiții nete. În special, strategia de acoperire împotriva riscurilor a entității economice trebuie documentată în mod clar deoarece este posibil să existe desemnări diferite la diverse niveluri din cadrul entității economice.
- C11. Pentru a evalua eficacitatea, modificarea valorii instrumentului de acoperire împotriva riscului în raport cu riscul de schimb valutar este calculată prin referire la moneda funcțională a entității care controlează în raport cu care este evaluat riscul acoperit al monedei funcționale, în concordanță cu documentația contabilității

de acoperire împotriva riscurilor. În funcție de condițiile în care este deținut instrumentul de acoperire împotriva riscului, în absența contabilității de acoperire împotriva riscurilor, modificarea totală a valorii poate fi recunoscută în surplus sau deficit, direct în activele nete / capitalurile proprii, sau în ambele. Cu toate acestea, evaluarea eficacității nu este afectată de faptul că modificarea valorii instrumentului de acoperire împotriva riscului este recunoscută în surplus sau deficit sau direct în activele nete / capitalurile proprii. Ca parte a aplicării contabilității de acoperire împotriva riscurilor, întreaga parte eficace a modificării este inclusă direct în activele nete / capitalurile proprii. Evaluarea eficacității nu este afectată de faptul dacă instrumentul de acoperire împotriva riscurilor este sau nu un instrument derivat sau nederivat sau de metoda de consolidare.

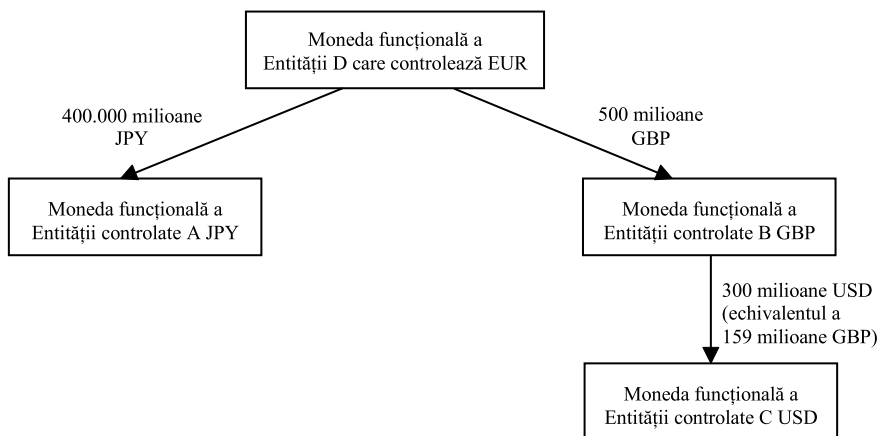
Cedarea unei operațiuni din străinătate acoperite împotriva riscurilor

- C12. Atunci când o operațiune din străinătate care a fost acoperită împotriva riscurilor este cedată, valoarea reclasificată în surplus sau deficit din rezerva de conversie valutară în situațiile financiare consolidate ale entității care controlează, în raport cu instrumentul de acoperire împotriva riscului, este valoarea pentru care punctul 113 din IPSAS 29 prevede identificarea. Acea valoare este câștigul sau pierderea cumulată(ă) aferent(ă) instrumentului de acoperire împotriva riscurilor care a fost determinat drept o acoperire eficace împotriva riscurilor.
- C13. Valoarea recunoscută în surplus sau deficit la transferul din rezerva de conversie valutară în situațiile financiare consolidate ale unei entități care controlează cu privire la investiția netă în operațiunea respectivă din străinătate, în conformitate cu IPSAS 4 punctul 57, reprezintă valoarea inclusă în rezerva de conversie valutară a entității care controlează în raport cu operațiunea respectivă din străinătate. În situațiile financiare consolidate ale entității care controlează finale, valoarea netă agregată recunoscută în rezerva de conversie valutară aferentă tuturor operațiunilor din străinătate nu este afectată de metoda de consolidare. Cu toate acestea, dacă entitatea finală care controlează utilizează pentru consolidare metoda directă sau metoda pas cu pas, valoarea inclusă în rezerva sa de conversie valutară aferentă unei operațiuni din străinătate individuale poate fi afectată.
- C14. Metoda directă este metoda de consolidare în care situațiile financiare ale operațiunii din străinătate sunt convertite direct în moneda funcțională a entității care controlează finale. Metoda pas cu pas este metoda de consolidare în care situațiile financiare ale operațiunii din străinătate sunt convertite mai întâi în moneda funcțională a oricăreia dintre entitățile care controlează intermediare și apoi sunt convertite în moneda funcțională a entității care controlează finale (sau moneda de prezentare este diferită).
- C15. Folosirea metodei de consolidare pas cu pas poate avea ca rezultat recunoașterea în surplus sau deficit a unei valori diferite de cea folosită pentru determinarea eficacității acoperirii împotriva riscurilor. Această diferență poate fi eliminată prin determinarea valorii legate de operațiunea din străinătate care ar apărea dacă ar fi

folosită metoda directă de consolidare. Efectuarea acestei ajustări nu este impusă de IPSAS 4. Cu toate acestea, alegerea politicii contabile trebuie urmată în mod consecvent pentru toate investițiile nete.

Exemplu

- C16. Următorul exemplu ilustrează aplicarea punctelor anterioare folosind structura entității ilustrată mai jos. În toate situațiile, relația de acoperire împotriva riscurilor prezentată va fi testată în ceea ce privește eficacitatea, în conformitate cu IPSAS 29, deși această testare nu este discutată aici. Entitatea D care controlează, fiind entitatea care controlează finală, își prezintă situațiile financiare consolidate în moneda sa funcțională, euro (EUR). Fiecare dintre entitățile controlate, adică Entitatea controlată A, Entitatea controlată B și Entitatea controlată C, este deținută în totalitate. Investiția netă de 500 milioane lire sterline a Entității D care controlează în Entitatea controlată B (moneda funcțională, lira sterlină (GBP)) include 159 milioane lire sterline, echivalentul sumei de 300 milioane dolari americani, investiția netă a Entității controlate B în Entitatea controlată C (moneda funcțională, dolarul american (USD)). Cu alte cuvinte, activele nete ale Entității controlate B, altele decât investiția sa în Entitatea controlată C, sunt de 341 milioane lire sterline.



Natura riscului acoperit pentru care poate fi desemnată o relație de acoperire împotriva riscului (punctele C6-C9)

- C17. Entitatea D care controlează își poate acoperi împotriva riscului investiția sa netă în fiecare dintre Entitățile controlate A, B și C pentru riscul de schimb valutar între monedele funcționale respective (yen japonez (JPY), liră sterlină și dolar american) și euro. În plus, Entitatea D care controlează poate acoperi riscul de schimb valutar USD/GBP dintre monedele funcționale ale Entității controlate B și Entității controlate C. În situațiile sale financiare consolidate, Entitatea controlată B își poate acoperi împotriva riscului investiția netă în Entitatea controlată C pentru riscul de schimb valutar dintre monedele lor funcționale, dolari

americani și lire sterline. În următoarele exemple, riscul desemnat este riscul de schimb valutar la vedere deoarece instrumentele de acoperire împotriva riscului nu sunt instrumente derivate. Dacă instrumentele de acoperire împotriva riscului sunt contracte forward, Entitatea D care controlează poate desemna riscul de schimb valutar asociat contractelor forward.

Valoarea elementului acoperit împotriva riscului pentru care poate fi desemnată o relație de acoperire împotriva riscului (punctele C6-C9)

- C18. Entitatea D care controlează dorește să acopere riscul de schimb valutar asociat investiției sale nete în Entitatea controlată C. Se presupune că Entitatea controlată A are un împrumut extern de 300 milioane dolari americani. Activele nete ale Entității controlate A la începutul perioadei de raportare sunt de 400.000 milioane yenii japonezi, incluzând încasările împrumutului extern de 300 milioane dolari americani.
- C19. Elementul acoperit poate fi o valoare a activelor nete egală cu sau mai mică decât valoarea contabilă a investiției nete a Entității D care controlează în Entitatea controlată C (300 milioane dolari americani) în situațiile sale financiare consolidate. În situațiile sale financiare consolidate, Entitatea D care controlează poate desemna împrumutul extern de 300 milioane dolari americani în Entitatea controlată A ca acoperire a riscului de schimb valutar la vedere EUR/USD asociat cu investiția sa netă în activele nete de 300 milioane dolari americani ale Entității controlate C. În acest caz, atât diferența de schimb valutar EUR/USD pentru împrumutul extern de 300 milioane dolari americani în Entitatea controlată A, cât și diferența de schimb valutar EUR/USD pentru investiția netă de 300 milioane dolari americani în Entitatea controlată C sunt incluse în rezerva de conversie valutară în situațiile financiare consolidate ale Entității D care controlează, după aplicarea contabilității de acoperire împotriva riscului.
- C20. În absența contabilității de acoperire împotriva riscurilor, diferența totală de schimb valutar USD/EUR pentru împrumutul extern de 300 milioane dolari americani în Entitatea controlată A va fi recunoscută în situațiile financiare consolidate ale Entității D care controlează după cum urmează:
- Cursul de schimb valutar la vedere USD/JPY, convertit în euro, în surplus sau deficit; și
 - Cursul de schimb valutar la vedere JPY/EUR direct în activele nete / capitalurile proprii.

În schimbul desemnării de la punctul C19, în cadrul situațiilor sale financiare consolidate, Entitatea D care controlează poate desemna împrumutul extern de 300 milioane dolari americani pentru Entitatea controlată A ca acoperire pentru riscul de schimb valutar la vedere GBP/USD între Entitatea controlată C și Entitatea controlată B. În acest caz, diferența totală de schimb valutar USD/EUR pentru împrumutul extern de 300 milioane dolari americani pentru Entitatea controlată A

va fi recunoscută în schimb în situațiile financiare consolidate ale Entității D care controlează după cum urmează:

- Cursul de schimb valutar la vedere GBP/USD în rezerva de conversie valutară aferentă Entității controlate C;
- Cursul de schimb valutar la vedere GBP/JPY, convertit în euro, în surplus sau deficit; și
- Cursul de schimb valutar la vedere JPY/EUR direct în activele nete / capitalurile proprii.

C21. Entitatea D care controlează nu poate desemna împrumutul extern de 300 milioane dolari americani pentru Entitatea controlată A ca acoperire atât a riscului de schimb valutar la vedere EUR/USD, cât și a riscului de schimb valutar la vedere GBP/USD în situațiile sale financiare consolidate. Un singur instrument de acoperire împotriva riscului poate acoperi același risc desemnat o singură dată. Entitatea controlată B nu poate să aplice contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în situațiile sale financiare consolidate deoarece instrumentul de acoperire împotriva riscului este deținut în afara entității economice care cuprinde Entitatea controlată B și Entitatea controlată C.

În ce situații poate fi deținut instrumentul de acoperire împotriva riscului într-o entitate economică (punctele C10 și C11)?

C22. După cum s-a menționat la punctul C20, modificarea totală a valorii cu privire la riscul de schimb valutar a împrumutului extern de 300 milioane dolari americani pentru Entitatea controlată A va fi înregistrată atât în surplus sau deficit (risc de schimb valutar la vedere USD/JPY), cât și direct în activele nete / capitalurile proprii (risc de schimb valutar la vedere EUR/JPY) în situațiile financiare consolidate ale Entității D care controlează, în absența contabilității de acoperire împotriva riscurilor. Ambele valori sunt incluse pentru a evalua eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor desemnate la punctul C19, deoarece modificarea valorii instrumentului de acoperire împotriva riscului și a elementului acoperit este calculată în raport cu moneda funcțională euro a Entității D care controlează față de moneda funcțională dolar american a Entității controlate C, în conformitate cu documentația de acoperire împotriva riscurilor. Metoda de consolidare (adică metoda directă sau metoda pas cu pas) nu afectează evaluarea eficacității acoperirii împotriva riscurilor.

Valorile recunoscute în surplus sau deficit la cedarea unei operațiuni din străinătate (punctele C12 și C13)

C23. La cedarea Entității controlate C, valorile care sunt recunoscute în surplus sau deficit în situațiile financiare consolidate ale Entității D care controlează la transferul din rezerva sa de conversie valutară (FCTR) sunt:

- (a) În ceea ce privește împrumutul extern de 300 milioane dolari americani al Entității controlate A, valoarea care trebuie identificată conform IPSAS 29,

adică modificarea totală a valorii aferente riscului de schimb valutar care a fost recunoscută direct în activele nete / capitalurile proprii, ca parte eficace a acoperirii împotriva riscului; și

- (b) Referitor la investiția netă în valoare de 300 milioane dolari americani a Entității controlate C, valoarea determinată prin metoda de consolidare a entității. Dacă Entitatea D care controlează folosește metoda directă, rezerva sa de conversie valutară aferentă Entității controlate C va fi determinată direct prin rata de schimb valutar EUR/USD. Dacă Entitatea D care controlează folosește metoda pas cu pas, rezerva sa de conversie valutară aferentă Entității controlate C va fi determinată de rezerva de conversie valutară recunoscută de Entitatea controlată B care reflectă rata de schimb valutar GBP/USD, convertită în moneda funcțională a Entității D care controlează, folosind rata de schimb valutar EUR/GBP. Folosirea de către Entitatea D care controlează, în perioadele anterioare, a metodei de consolidare pas cu pas nu îi impune acesteia, dar nici nu îi interzice să determine valoarea rezervei de conversie valutară care trebuie recunoscută în surplus sau deficit atunci când cedează Entitatea controlată C drept valoarea pe care ar fi recunoscut-o dacă ar fi folosit întotdeauna metoda directă, în funcție de politicile sale contabile.

Acoperirea mai multor operațiuni din străinătate (punctele C7, C9 și C11)

- C24. Următoarele exemple ilustrează faptul că în situațiile financiare consolidate ale Entității D care controlează, riscul care poate fi acoperit este întotdeauna riscul dintre moneda sa funcțională (euro) și monedele funcționale ale Entităților controlate B și C. Indiferent de modul în care sunt desemnate acoperirile împotriva riscului, valorile maxime care pot fi acoperiri eficace împotriva riscurilor incluse în rezerva de conversie valutară în situațiile financiare consolidate ale Entității D care controlează, când ambele operațiuni din străinătate sunt acoperite, sunt de 300 milioane dolari americani pentru riscul EUR/USD și de 341 milioane lire sterline pentru riscul EUR/GBP. Alte modificări ale valorii datorate fluctuațiilor cursurilor de schimb valutar sunt incluse în surplusul sau deficitul consolidat al Entității D care controlează. Bineînțeles, există posibilitatea ca Entitatea D care controlează să desemneze 300 milioane dolari americani doar pentru fluctuațiile în rata de schimb valutar la vedere USD/GBP sau 500 milioane lire sterline doar pentru fluctuațiile în rata de schimb valutar la vedere GBP/EUR.

Entitatea D deține instrumente de acoperire atât pentru USD, cât și pentru GBP

- C25. Entitatea D care controlează poate dori să acopere riscul de schimb valutar corelat cu investiția sa netă în Entitatea controlată B, precum și pe cel corelat cu Entitatea controlată C. Se presupune că Entitatea D care controlează deține instrumentele

de acoperire adecvate exprimate în dolari americani și lire sterline care pot fi desemnate drept operațiuni de acoperire a investiției nete în Entitățile controlate B și C. Entitatea D care controlează, care efectuează desemnarea, poate realiza includerea în cadrul situațiilor sale financiare consolidate, dar fără a se limita doar la acestea, a următoarelor:

- (a) Instrumentul de acoperire împotriva riscului de 300 milioane dolari americani desemnat ca acoperire pentru investiția netă de 300 milioane dolari americani în Entitatea controlată C, riscul fiind reprezentat de expunerea la schimbul valutar la vedere (EUR/USD) dintre Entitatea D care controlează și Entitatea controlată C și instrumentul de acoperire împotriva riscurilor de a până la 341 milioane lire sterline desemnat ca acoperire a investiției nete de 341 milioane lire sterline în Entitatea controlată B, riscul fiind reprezentat de expunerea la schimbul valutar la vedere (EUR/GBP) dintre Entitatea D care controlează și Entitatea controlată B.
 - (b) Instrumentul de acoperire împotriva riscului de 300 milioane dolari americani desemnat ca acoperire pentru investiția netă de 300 milioane dolari americani în Entitatea controlată C, riscul fiind reprezentat de expunerea la schimbul valutar la vedere (GBP/USD) dintre Entitatea controlată B și Entitatea controlată C, și instrumentul de acoperire împotriva riscurilor de până la 500 milioane lire sterline desemnat ca acoperire a investiției nete de 500 milioane lire sterline în Entitatea controlată B, riscul fiind reprezentat de expunerea la schimbul valutar la vedere (EUR/GBP) dintre Entitatea D care controlează și Entitatea controlată B.
- C26. Riscul EUR/USD al investiției nete a Entității D care controlează în Entitatea controlată C este un risc diferit față de riscul EUR/GBP al investiției nete a Entității D care controlează în Entitatea controlată B. Cu toate acestea, în situația descrisă la punctul C25 litera (a), prin desemnarea instrumentului de acoperire USD pe care îl deține, Entitatea D care controlează a acoperit deja complet împotriva riscurilor riscul EUR/USD al investiției sale nete în Entitatea controlată C. Dacă Entitatea D care controlează desemnează, de asemenea, și un instrument GBP pe care îl deține ca element de acoperire a investiției sale nete în valoare de 500 milioane lire sterline în Entitatea controlată B, 159 milioane lire sterline din acea investiție netă, reprezentând echivalentul în GBP al investiției sale nete în USD în Entitatea controlată C, ar fi acoperite de două ori pentru riscul GBP/EUR în situațiile financiare consolidate ale Entității D care controlează.
- C27. În situația descrisă la punctul C25 litera (b), dacă Entitatea D care controlează desemnează ca risc acoperit expunerea la riscul valutar aferent cursului la vedere (GBP/USD) între Entitatea controlată B și Entitatea controlată C, doar partea GBP/USD a modificării valorii instrumentului de acoperire în valoare de 300 milioane dolari americani este inclusă în rezerva de conversie valutară constituită de Entitatea D care controlează pentru Entitatea controlată C. Suma rămasă în urma schimbului (echivalentă schimbului GBP/EUR de 159 milioane

lire sterline) este inclusă în surplusul sau deficitul consolidat(ă) al (a) Entității D care controlează, așa cum se ilustrează la punctul C20. Deoarece desemnarea riscului USD/GBP dintre Entitățile controlate B și C nu include riscul GBP/EUR, Entitatea D care controlează poate, de asemenea, să desemneze până la 500 milioane lire sterline din investiția sa netă în Entitatea controlată B, riscul fiind expunerea la schimbul valutar la vedere (GBP/EUR) dintre Entitatea D care controlează și Entitatea controlată B.

Entitatea B deține instrumentul de acoperire în USD

- C28. Se presupune că Entitatea controlată B deține 300 milioane dolari americani din datoria externă, încasările acesteia fiind transferate către Entitatea D care controlează printr-un împrumut efectuat între entități, exprimat în lire sterline. Deoarece atât activele, cât și datoriile au crescut cu 159 milioane lire sterline, activele nete ale Entității controlate B rămân neschimbate. Entitatea controlată B poate desemna datoria externă ca acoperire a riscului GBP/USD pentru investiția sa netă în Entitatea controlată C în situațiile sale financiare consolidate. Entitatea D care controlează poate menține desemnarea Entității controlate B a instrumentului respectiv de acoperire drept acoperire a investiției sale nete în valoare de 300 milioane dolari americani în Entitatea controlată C pentru riscul GBP/USD (a se vedea punctul C9) și Entitatea D care controlează poate desemna instrumentul de acoperire împotriva riscului GBP pe care îl deține drept element de acoperire a întregii investiții nete de 500 milioane lire sterline în Entitatea controlată B. Prima acoperire împotriva riscurilor, desemnată de Entitatea controlată B, trebuie evaluată în funcție de moneda funcțională a Entității controlate B (lire sterline) și cea de-a doua acoperire, desemnată de Entitatea D care controlează, trebuie evaluată în funcție de moneda funcțională a Entității D care controlează (euro). În acest caz, doar riscul GBP/USD din investiția netă a Entității D care controlează în Entitatea controlată C a fost acoperit în situațiile financiare consolidate ale Entității D care controlează prin instrumentul de acoperire împotriva riscului USD, nu a întregului risc EUR/USD. Prin urmare, întregul risc EUR/GBP din investiția netă de 500 milioane lire sterline a Entității D care controlează în Entitatea controlată B poate fi acoperit în situațiile financiare consolidate ale Entității D care controlează.
- C29. Cu toate acestea, trebuie luată în considerare și contabilizarea împrumutului în valoare de 159 milioane lire sterline de plătit Entității controlate B. Dacă împrumutul de plată al Entității D care controlează nu este considerat drept parte a investiției sale nete în Entitatea controlată B deoarece nu îndeplinește condițiile menționate în IPSAS 4 punctul 18, diferența de schimb valutar GBP/EUR rezultată din conversie trebuie inclusă în surplusul sau deficitul consolidat al Entității D care controlează. Dacă împrumutul de plată către Entitatea controlată B în valoare de 159 milioane lire sterline este considerat parte a investiției nete a Entității D care controlează, acea investiție netă este de doar 341 milioane lire sterline, iar

valoarea pe care o poate desemna Entitatea D care controlează drept element acoperit pentru riscul GBP/EUR este redusă, în consecință, de la 500 milioane lire sterline la 341 milioane lire sterline.

- C30. Dacă Entitatea D care controlează a reluat relația de acoperire împotriva riscurilor desemnată de Entitatea controlată B, Entitatea D care controlează poate desemna împrumutul extern în valoare de 300 milioane dolari americani deținut de Entitatea controlată B drept o acoperire a investiției sale nete de 300 milioane dolari americani în Entitatea controlată C pentru riscul EUR/USD și poate desemna instrumentul de acoperire GBP pe care îl deține drept acoperire până la 341 milioane lire sterline din investiția netă în Entitatea controlată B. În acest caz, eficacitatea ambelor acoperiri împotriva riscurilor este calculată în raport cu moneda funcțională a Entității D care controlează (euro). În consecință, atât modificarea valorii USD/GBP a împrumutului extern deținut de Entitatea controlată B, cât și modificarea valorii GBP/EUR a împrumutului Entității D care controlează de plată către Entitatea controlată B (echivalent în USD/EUR în total) trebuie incluse în rezerva de conversie valutară în situațiile financiare consolidate ale Entității D care controlează. Deoarece Entitatea D care controlează a acoperit deja complet riscul EUR/USD din investiția sa netă în Entitatea controlată C, aceasta poate acoperi doar până la 341 milioane lire sterline împotriva riscului EUR/GBP din investiția sa netă în Entitatea controlată B.

Amendamente la alte IPSAS-uri

[Eliminată]

Bază pentru concluzii

Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 29.

Introducere

- BC1. Prezenta Bază pentru concluzii rezumă considerentele în baza cărora IPSASB și-a formulat concluziile din IPSAS 29, *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*. Deoarece prezentul standard se bazează pe IAS 39, *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*, emis de IASB, Baza pentru concluzii subliniază doar acele domenii în care IPSAS 29 se abate de la dispozițiile din IAS 39.
- BC2. Acest proiect cu privire la instrumentele financiare face parte din programul de convergență al IPSASB care are ca scop convergența IPSAS-urilor cu IFRS-urile. IPSASB recunoaște că există alte aspecte aferente instrumentelor financiare, care au legătură într-o anumită măsură cu sectorul public, care nu sunt tratate în IAS 39. Aceste aspecte vor fi tratate în proiecte viitoare ale IPSASB. În special, IPSASB recunoaște faptul că este necesar ca proiectele viitoare să trateze:
- Anumite tranzacții desfășurate de băncile centrale; și
 - Creanțele și datoriile care derivă din angajamente ce sunt, în fond, similare cu instrumentele financiare și au același efect economic ca acestea, dar care nu au o natură contractuală.
- BC3. La elaborarea prezentului standard, IPSASB a convenit să păstreze textul existent al IAS 39 ori de câte ori acesta este consecvent cu IPSAS-urile existente și să trateze anumite aspecte specifice sectorului public prin intermediul unor îndrumări suplimentare de aplicare.
- BC4. În septembrie 2007, IASB a emis modificări la IAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, prin care s-a introdus „rezultatul global” în prezentarea situațiilor financiare. Deoarece IPSASB nu a analizat încă rezultatul global, împreună cu o parte din celelalte modificări propuse în IAS 1, aceste modificări nu au fost incluse în IPSAS 29. Textul IAS 39, așa cum a fost publicat la 31 decembrie 2008, inclusiv anumite amendamente efectuate de IASB la IAS 39 în aprilie 2009, ca parte a proiectului de îmbunătățiri, a fost inclus în textul IPSAS 29. IPSASB a admis că IFRS 9, *Instrumente financiare*, a fost emis în noiembrie 2009. De asemenea, IPSASB a menționat că IASB planifică și alte modificări semnificative la IAS 39. IPSASB a decis, prin urmare, să analizeze ca parte a unui proiect ulterior orice modificări ale dispozițiilor IASB cu privire la instrumentele financiare.¹

¹ În ianuarie 2015, IPSASB a introdus conceptul de entități de investiții în IPSAS 35 și a impus entităților de investiții, conform definiției din prezentul standard, să își evalueze investițiile în alte entități controlate decât cele care oferă servicii sau activități aferente investițiilor la valoarea justă prin surplus sau deficit.

Domeniu de aplicare

- BC5. Activele și datoriile pot decurge din alte tranzacții contractuale decât cele de schimb care generează venituri. Recunoașterea și evaluarea inițiale ale activelor și datoriilor care rezultă din alte tranzacții decât cele de schimb care generează venituri sunt tratate de IPSAS 23, *Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (impozite și transferuri)*. IPSAS 23 nu prevede dispoziții și îndrumări pentru evaluarea ulterioară sau derecunoașterea acestor active și datorii. IPSASB a analizat interacțiunea dintre prezentul standard și IPSAS 23 în cazul activelor și datoriilor generate de alte tranzacții decât cele de schimb care generează venituri care îndeplinesc definiția activelor financiare și a datoriilor financiare.
- BC6. IPSASB a convenit ca, atunci când un activ dobândit într-o altă tranzacție decât una de schimb este un activ financiar, o entitate:
- Să recunoască inițial activul conform IPSAS 23; și
 - Să evalueze inițial activul conform IPSAS 23 și să ia în considerare dispozițiile din prezentul standard pentru a stabili tratamentul adecvat pentru orice costuri ale tranzacției suportate pentru a dobândi activul respectiv.

Deoarece IPSAS 23 nu prescrie dispoziții privind evaluarea ulterioară sau derecunoașterea activelor dobândite într-o altă tranzacție decât una de schimb, prezentul standard se aplică acelor active dacă ele sunt active financiare.

- BC7. În cazul datoriilor, IPSASB a convenit ca datoriile care rezultă din condițiile impuse asupra unui transfer de resurse în conformitate cu IPSAS 23 să fie recunoscute și evaluate inițial în baza aceluși IPSAS, deoarece aceste datorii nu corespund, de obicei, definiției unei datorii financiare la recunoașterea inițială (a se vedea IPSAS 28). Ulterior recunoașterii inițiale, dacă circumstanțele indică faptul că datoria este o datorie financiară, o entitate evaluează dacă datoria recunoscută în conformitate cu IPSAS 23 trebuie derecunoscută și dacă trebuie recunoscută o datorie financiară în conformitate cu prezentul standard.
- BC8. IPSASB a convenit că alte datorii care derivă din alte tranzacții decât cele de schimb care generează venituri, de exemplu, rezultatul resurselor pe baza unei restricții asupra utilizării unui activ, sunt recunoscute și evaluate în conformitate cu prezentul standard dacă ele corespund definiției unei datorii financiare.

Evaluarea inițială

- BC9. IPSASB a recunoscut că există o interacțiune între IPSAS 23 și prezentul standard în cazul activelor dobândite printr-o altă tranzacție decât una de schimb care corespund, de asemenea, definiției unui activ financiar. IPSAS 23 prevede ca activele dobândite într-o altă tranzacție decât una de schimb care generează venituri să fie evaluate inițial la valoarea justă. Prezentul standard prevede ca activele financiare să fie evaluate inițial la valoarea justă, plus costurile

tranzacției, dacă activul nu este evaluat ulterior la valoarea justă prin surplus sau deficit. Cele două tipuri de evaluare sunt în mare parte consecvente, cu excepția tratamentului costurilor tranzacției.

- BC10. IPSASB a concluzionat că nu ar fi adecvat ca activele financiare generate de alte tranzacții decât cele de schimb să fie evaluate diferit de cele generate de tranzacții de schimb. Prin urmare, IPSASB a convenit ca activele dobândite într-o altă tranzacție decât una de schimb să fie evaluate inițial la valoarea justă în baza dispozițiilor din IPSAS 23, dar că prezentul standard trebuie luat, de asemenea, în considerare în situațiile în care sunt suportate costuri ale tranzacției pentru a dobândi activul respectiv.

Împrumuturi de concesiune

- BC11. Împrumuturile de concesiune pot fi acordate sau primite de către o entitate. Aceste împrumuturi prezintă probleme contabile particulare deoarece termenele lor nu au legătură cu piața. Prin urmare, IPSASB a analizat modul în care trebuie contabilizată partea din afara pieței dintr-un împrumut de concesiune. În ED 38, IPSASB propunea ca o entitate să contabilizeze împrumuturile de concesiune prin analizarea fondului tranzacției, pe părți componente, și să contabilizeze separat fiecare componentă și, prin urmare, IPSASB a determinat că partea din afara pieței dintr-un împrumut de concesiune trebuie contabilizată după cum urmează:
- Emitentul unui împrumut de concesiune contabilizează partea din afara pieței a împrumutului drept cheltuială în anul în care este emis împrumutul; și
 - Beneficiarul unui împrumut de concesiune contabilizează partea din afara pieței dintr-un împrumut de concesiune în conformitate cu IPSAS 23.
- BC12. O parte dintre respondenții la ED 38 nu au fost de acord cu tratamentul propus al împrumuturilor de concesiune deoarece nu considerau că valoarea justă reprezintă o bază adecvată de evaluare, în timp ce alți respondenți nu au fost de acord cu propunerea de a trata partea din afara pieței din împrumuturile de concesiune drept cheltuială.
- BC13. Respondenții care au respins valoarea justă ca bază de evaluare au făcut trimitere atât la dificultățile conceptuale, cât și la cele practice în evaluarea împrumuturilor de concesiune la valoarea justă. La nivel conceptual, s-a menționat că unele împrumuturi de concesiune emise de entitățile din sectorul public este posibil să nu fie disponibile pe o piață reglementată din cauza profilurilor de risc ale debitorilor, de exemplu, împrumuturile pentru micile întreprinderi sau împrumuturile acordate de guverne în calitatea lor de creditori în caz extrem. Pentru împrumuturile care nu s-ar regăsi, în mod normal, pe o piață reglementată, respondenții au argumentat că, deși ar putea fi posibil să se obțină o valoare justă, acea valoare justă nu oferă o reprezentare exactă a respectivei tranzacții.

Aceștia au argumentat că, în lipsa unei piețe reglementate pentru astfel de tranzacții, prețul tranzacției la evaluarea inițială reprezintă valoarea justă a împrumutului. Respondenții care au făcut trimitere la dificultățile practice în determinarea valorii juste au observat că, din cauza acestor dificultăți, valorile juste sunt, de multe ori, determinate pe baza estimărilor. În opinia lor, utilizarea unor astfel de estimări ar putea face ca informațiile să nu fie fiabile. Ca o soluție la aceste dificultăți practice, respondenții au sugerat, ca alternativă la valoarea justă, să se utilizeze ca bază de evaluare costul nominal sau rata de îndatorare a creditorului.

- BC14. IPSASB este de părere că utilizarea valorii juste permite determinarea cu cel mai exact grad de reprezentativitate a elementului de concesiune al unui împrumut de concesiune. De asemenea, având în vedere că împrumuturile acordate cu dobândă zero sau cu dobândă scăzută nu sunt o caracteristică unică a sectorului public, IPSASB nu a fost convins că există o motivație specifică sectorului public pentru o abatere de la principiile valorii juste din IAS 39. IPSASB a menționat și că IPSAS 30 prevede prezentări de informații specifice cu privire la evaluarea instrumentelor financiare, inclusiv acele situații în care au fost utilizate date de intrare neobservabile pe piață. Prin urmare, IPSASB a decis să păstreze valoarea justă ca bază de evaluare pentru împrumuturile de concesiune.
- BC15. Respondenții care au respins tratarea drept cheltuială a părții din afara pieței din împrumutul de concesiune au menționat că, deoarece partea din afara pieței reprezintă un subsidiu, ar putea fi mai adecvat să se recunoască inițial un activ și să se recunoască ulterior o cheltuială prin reducerea acestui activ pe măsură ce și atunci când sunt îndeplinite condițiile subsidiului sau proporțional cu trecerea timpului. Totuși, IPSASB a considerat că acordarea inițială a împrumutului are ca rezultat angajarea resurselor, sub forma unui împrumut și a unui subsidiu, începând cu prima zi. IPSASB a considerat că recunoașterea inițială a acestui subsidiu drept cheltuială la recunoașterea tranzacției furnizează cele mai utile informații din punct de vedere contabil.

Garanții financiare emise printr-o altă tranzacție decât una de schimb

- BC16. IPSASB a recunoscut că în sectorul public contractele de garanție financiară sunt emise, în mod frecvent, printr-o altă tranzacție decât una de schimb, adică sunt emise fără nicio contravaloare sau la o contravaloare nominală, adesea mai degrabă pentru a promova obiectivele generale de politică socială ale emitentului decât pentru scopuri comerciale. Deși entitățile pot emite garanții sub valoarea justă în sectorul privat, această practică nu este una obișnuită și are motivații comerciale, ca atunci când o entitate care controlează emite o garanție pentru un deținător în numele unei entități controlate. În sectorul public, expunerea maximă la riscul de credit pentru astfel de garanții poate fi extrem de mare. În general, astfel de garanții sunt emise deoarece nu există o piață activă și, în

unele situații, ar fi imposibil ca garanția să fie furnizată de un emitent din sectorul privat din cauza amplitudinii maxime a expunerii la riscul de credit. IPSASB a analizat abordarea evaluării la recunoașterea inițială și ulterior recunoașterii inițiale în cazul unor astfel de contracte de garanție financiară.

- BC17. Atunci când se încheie un contract de garanție financiară la o contravaloare, IPSASB a analizat dacă valoarea unei astfel de contravalori trebuie considerată a fi o valoare justă. Îndrumările de aplicare din IAS 39 menționează că „valoarea justă a unui instrument financiar la recunoașterea inițială este, în mod normal, prețul tranzacției”. În sectorul public, IPSASB a considerat că, în multe cazuri, prețul tranzacției aferent unui contract de garanție financiară nu va reflecta valoarea justă și că recunoașterea la o astfel de valoare ar reprezenta o reflectare inexactă și care induce în eroare a expunerii emitentului la riscul financiar. IPSASB a concluzionat că, atunci când există o contravaloare pentru o garanție financiară, o entitate trebuie să determine dacă acea contravaloare este sau nu generată de o tranzacție de schimb și reprezintă, prin urmare, o valoare justă. Dacă această contravaloare nu reprezintă o valoare justă, IPSASB a concluzionat că entitățile trebuie să recunoască garanția financiară la valoarea contravalorii și că evaluarea ulterioară trebuie să se facă la valoarea cea mai mare dintre cea determinată în conformitate cu IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, și cea recunoscută inițial, minus, dacă este cazul, amortizarea cumulată recunoscută în conformitate cu IPSAS 9, *Venituri din tranzacții de schimb*. Atunci când prețul tranzacției nu este o valoare justă, trebuie să i se impună unei entități să determine evaluarea la recunoașterea inițială în același mod în care ar fi determinat-o dacă nu s-ar fi plătit nicio contravaloare.
- BC18. Prin urmare, IPSASB a analizat abordarea determinării evaluării la recunoașterea inițială pentru contractele de garanție financiară furnizate fără nicio contravaloare sau pentru o contravaloare care nu este o valoare justă. IPSASB a identificat o ierarhie a evaluării care ar putea fi utilizată la evaluarea inițială a unui contract de garanție financiară furnizat fără nicio contravaloare sau pentru o contravaloare care nu este o valoare justă:
- O entitate evaluează dacă valoarea justă a contractului de garanție financiară poate fi determinată prin observarea unui preț de pe o piață activă;
 - Atunci când nu poate fi determinat un preț prin observarea unui preț de pe o piață activă, o entitate utilizează o tehnică de evaluare; și
 - Dacă valoarea justă nu poate fi determinată pentru un contract de garanție financiară, o entitate evaluează un contract de garanție financiară la recunoașterea inițială și ulterior în conformitate cu IPSAS 19.
- BC19. Pot exista situații în care există o piață activă pentru contractele de garanție financiară echivalente sau similare cu cele emise. În astfel de cazuri trebuie

estimată o valoare justă prin observarea acelei piețe active. Acolo unde nu există o piață activă, IPSASB a analizat dacă trebuie să i se impună unei entități să treacă imediat la o abordare bazată pe IPSAS 19. IPSASB a observat că numeroase tehnici de evaluare sunt foarte complexe și, așa cum se menționează la punctele AG107 și AG108, pot genera o multitudine de rezultate. Măsura în care beneficiile pentru utilizatorii informațiilor furnizate sunt mai mici decât costul dezvoltării unor astfel de tehnici este un aspect discutabil. O abordare bazată pe IPSAS 19 poate furniza o evaluare mai fiabilă și mai inteligibilă a expunerii la risc a unui emitent ca urmare a încheierii unui contract de garanție financiară. De asemenea, IPSASB a recunoscut că, atunci când o entitate nu recunoaște o datorie în conformitate cu IPSAS 19, entitatea realizează prezentările de informații impuse în IPSAS 19 pentru datoriile contingente, cu excepția cazului în care este puțin probabilă o ieșire de resurse. Informațiile furnizate utilizatorilor cu privire la expunerea la risc aferentă garanțiilor financiare oferite fără nicio contravaloare sau la o contravaloare nominală includ, de asemenea, prezentarea informațiilor cu privire la riscul de credit din IPSAS 30, *Instrumente financiare: prezentarea informațiilor*. Invers, IPSASB a recunoscut că există IPSAS-uri actuale care impun utilizarea unor experți, cum ar fi statisticienii, pentru a dezvolta tehnici de evaluare care au o complexitate inerentă, cum ar fi IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*. În final, IPSASB a concluzionat că, în lipsa unei piețe active, entităților trebuie să li se permită să utilizeze o tehnică de evaluare care nu se bazează pe o piață observabilă atunci când sunt convinse că o astfel de tehnică furnizează o metodă fiabilă și inteligibilă de determinare a valorii juste pentru un contract de garanție financiară încheiat de un emitent printr-o altă tranzacție decât una de schimb. Acesta este cazul altor garanții decât cele standard, unde există puține date disponibile despre neîndeplinirea obligațiilor și riscul de credit.

Revizuirea IPSAS 29 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) Înclocuiește 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 29.

Secțiunile A-G

[Eliminate]

Exemple ilustrative

Prezentele exemple însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 29.

Acoperirea riscului ratei dobânzii pentru un portofoliu de active și datorii

- IE1. La 1 ianuarie 20X1, Entitatea A identifică un portofoliu care conține active și datorii al căror risc al ratei dobânzii se dorește a fi acoperit. Datoriile includ datorii aferente depunerilor la vedere pe care depunătorul le poate retrage în orice moment fără preaviz. În scopul gestionării riscului, entitatea ia în considerare toate termenele din portofoliu ca elemente cu rată fixă.
- IE2. În scopul gestionării riscului, Entitatea A analizează activele și datoriile din portofoliu pe perioade de timp de reevaluare pe baza datelor cu privire la reevaluare preconizate. Entitatea utilizează perioade de timp lunare și programează elementele pentru următorii cinci ani (adică are 60 de perioade de timp lunare separate).² Activele din portofoliu sunt active plătibile în avans pe care Entitatea A le alocă pe perioade de timp pe baza datelor de plată așteptate, prin alocarea unui procentaj din totalul activelor, mai degrabă decât pe elemente individuale, în fiecare perioadă. Portofoliul include, de asemenea, datorii la vedere, pe care entitatea se așteaptă, pe baza unui portofoliu, să le ramburseze în decursul unei perioade între o lună și cinci ani și care, în scopul gestionării riscului, sunt programate pe perioade de timp pe această bază. Pe baza acestei analize, Entitatea A decide ce sumă dorește să acopere împotriva riscului în fiecare perioadă de timp.
- IE3. Acest exemplu tratează doar perioade de timp de reevaluare care expiră în trei luni, adică perioada care are scadență la data de 31 martie 20X1 (o procedură similară ar fi aplicată pentru fiecare dintre celelalte 59 de perioade de timp). Entitatea A a programat active de 100 milioane u.m. și datorii de 80 milioane u.m. în decursul acestei perioade. Toate datoriile sunt rambursabile la vedere.
- IE4. Entitatea A decide, în scopul gestionării riscului, să acopere împotriva riscurilor poziția netă de 20 milioane u.m. și încheie, prin urmare, un swap pe rata dobânzii³ la 1 ianuarie 20X1 pentru a plăti o rată fixă și a primi LIBOR, cu o valoare a principalului de referință de 20 milioane u.m. și o durată de viață fixă de trei luni.
- IE5. Acest exemplu emite următoarele ipoteze de simplificare:

² În acest exemplu, fluxurile de trezorerie ale principalului au fost programate în perioade de timp, dar fluxurile de trezorerie din dobândă aferente au fost incluse la calcularea modificării valorii juste a elementului acoperit. Sunt posibile și alte metode de programare a activelor și datoriilor. De asemenea, în acest exemplu, au fost utilizate perioade lunare de reevaluare. O entitate poate alege perioade mai scurte sau mai lungi.

³ Acest exemplu utilizează swapul ca instrument de acoperire împotriva riscurilor. O entitate poate utiliza acorduri privind ratele forward sau alte instrumente derivate ca instrumente de acoperire împotriva riscurilor.

- (a) Cuponul părții fixe („fixed leg”) din contractul swap este egal cu cuponul fix al activului;
- (b) Cuponul părții fixe („fixed leg”) din contractul swap devine plătit la aceleași date ca și plățile dobânzilor din activ; și
- (c) Dobânda aferentă părții variabile din contractul swap este rata LIBOR de la o zi la alta. Ca urmare, întreaga modificare a valorii juste din contractul swap rezultă numai din partea fixă, deoarece partea variabilă nu este expusă la modificările valorii juste datorate modificărilor ratelor dobânzii.

În cazurile când aceste ipoteze de simplificare nu sunt viabile, avem de-a face cu un nivel mai mare de ineficacitate. (Această ineficacitate rezultată la litera (a) poate fi eliminată prin desemnarea ca element acoperit împotriva riscului a unei părți din fluxurile de trezorerie ale activului care sunt echivalente părții fixe a contractului swap.)

IE6. Se presupune, de asemenea, că Entitatea A testează eficacitatea pe o bază lunară.

IE7. Valoarea justă a unui activ echivalent de 20 milioane u.m. care nu se plătește în avans, ignorând modificările valorii care nu se pot atribui modificărilor ratei dobânzii, la momente diferite în decursul perioadei de acoperire împotriva riscurilor este următoarea:

	1 ianuarie 20X1	31 ianuarie 20X1	1 februarie 20X1	28 februarie 20X1	31 martie 20X1
Valoarea justă (activ) (u.m.)	20.000.000	20.047.408	20.047.408	20.023.795	zero

IE8. Valoarea justă a swapului la momente diferite de timp în decursul perioadei de acoperire împotriva riscurilor este următoarea:

	1 ianuarie 20X1	31 ianuarie 20X1	1 februarie 20X1	28 februarie 20X1	31 martie 20X1
Valoarea justă (datorie) (u.m.)	zero	(47.408)	(47.408)	(23.795)	zero

Tratament contabil

IE9. La 1 ianuarie 20X1, Entitatea A desemnează ca element acoperit o valoare de 20 milioane u.m. a activelor în decursul perioadei de trei luni. Entitatea desemnează ca element acoperit modificarea valorii elementului acoperit (adică active de 20 milioane u.m.) care se poate atribui modificărilor LIBOR. Entitatea respectă și alte dispoziții de desemnare stabilite la punctele 98 litera (d) și AG162 din standard.

IE10. Entitatea A desemnează ca instrument de acoperire împotriva riscurilor swapul pe rata dobânzii descris la punctul IE4.

Sfârșitul lunii 1 (31 ianuarie 20X1)

- IE11. La 31 ianuarie 20X1 (la sfârșitul lunii 1), când Entitatea A testează eficacitatea, LIBOR a scăzut. Pe baza experienței istorice privind plățile anticipate, Entitatea A estimează că, în consecință, plățile anticipate vor fi efectuate mai repede decât se estimase anterior. Ca rezultat, se reestimează valoarea activelor programate în această perioadă (cu excepția activelor noi care au apărut în decursul lunii) la 96 milioane u.m.
- IE12. Valoarea justă a swapului desemnat pe rata dobânzii cu o valoare a principalului de referință de 20 milioane u.m. este (47.408 u.m.)⁴ (swapul este o datorie).
- IE13. Entitatea A calculează modificarea valorii juste a elementului acoperit, luând în considerare modificarea cheltuielilor în avans estimate, după cum urmează.
- În primul rând, calculează procentajul estimării inițiale a activelor în decursul perioadei care a fost acoperită. Aceasta înseamnă 20% (20 milioane u.m. ÷ 100 milioane u.m.).
 - În al doilea rând, aplică acest procent (20%) estimării revizuite a valorii în acea perioadă (96 milioane u.m.) pentru a calcula valoarea care reprezintă elementul acoperit pe baza estimării revizuite. Aceasta reprezintă 19,2 milioane u.m.
 - În al treilea rând, calculează modificarea valorii juste a estimării revizuite a elementului acoperit (19,2 milioane u.m.) care se poate atribui modificărilor LIBOR. Aceasta reprezintă 45.511 u.m. (47.408 u.m.⁵ × (19,2 milioane u.m. ÷ 20 milioane u.m.)).

- IE14. Entitatea A înregistrează următoarele intrări aferente acestei perioade:

D	Numerar	172.097 u.m.	
C	Surplus sau deficit (venituri din dobândă) ⁶		172.097 u.m.

Pentru a recunoaște dobânda primită din valoarea acoperită (19,2 milioane u.m.).

D	Surplus sau deficit (cheltuială cu dobânda)	179.268 u.m.	
C	Surplus sau deficit (venituri din dobândă)		179.268 u.m.
C	Numerar		zero

Pentru a recunoaște dobânda primită și plătită în contractul swap desemnat ca instrument de acoperire împotriva riscurilor.

D	Surplus sau deficit (pierdere)	47.408 u.m.	
C	Datorie derivată		47.408 u.m.

Pentru a recunoaște modificarea valorii juste a contractului swap.

⁴ A se vedea punctul IE8.

⁵ Adică 20.047.408 u.m. – 20.000.000 u.m., a se vedea punctul IE7.

⁶ Acest exemplu nu prezintă modul în care sunt calculate valorile veniturilor din dobândă și ale cheltuielii cu dobânda.

D	Elementul-rând separat din situația poziției financiare	45.511 u.m.	
C	Surplus sau deficit (câștig)		45.511 u.m.

Pentru a recunoaște modificarea valorii juste a valorii acoperite împotriva riscurilor.

- IE15. Rezultatul net al surplusului sau deficitului (exclusiv veniturile din dobândă și cheltuiala cu dobânda) înseamnă recunoașterea unei pierderi de (1.897 u.m.). Acesta reprezintă ineficacitatea relației de acoperire împotriva riscurilor care rezultă din modificarea datelor de plată anticipată estimate.

Începutul lunii 2

- IE16. La 1 februarie 20X1, Entitatea A vinde o parte a activelor în diferite perioade de timp. Entitatea A calculează că a vândut 8½% din întregul portofoliu de active. Deoarece activele au fost alocate în perioade de timp prin alocarea unui procentaj al activelor (mai degrabă decât activele individuale) în fiecare perioadă de timp, Entitatea A determină că nu poate stabili în care perioade de timp specifice au fost programate activele vândute. Prin urmare, se utilizează o bază de alocare sistematică și rațională. Pe baza faptului că a vândut o selecție reprezentativă a activelor din portofoliu, Entitatea A alocă vânzarea proporțional pe parcursul tuturor perioadelor.

- IE17. Pe această bază, Entitatea A calculează că a vândut 8½% din activele alocate perioadei de trei luni, adică 8 milioane u.m. (8½% din 96 milioane u.m.). Încasările primite sunt de 8.018.400 u.m., egale cu valoarea justă a activelor⁷. La derecunoașterea activelor, Entitatea A înlătură din elementul-rând separat al bilanțului și o valoare care reprezintă modificarea valorii juste a activului acoperit care a fost vândut. Acesta este de 8½% din totalul soldului elementului-rând de 45.511 u.m., adică 3.793 u.m.

- IE18. Entitatea A face următoarele înregistrări contabile pentru a recunoaște vânzarea activului și înlăturarea unei părți a soldului în elementul-rând separat din situația poziției financiare:

D	Numerar	8.018.400 u.m.	
C	Activ		8.000.000 u.m.
C	Elementul-rând separat din situația poziției financiare		3.793 u.m.
C	Surplus sau deficit (câștig)		14.607 u.m.

Pentru a recunoaște vânzarea activului la valoarea justă și pentru a recunoaște un câștig din vânzare.

Nu va rezulta nicio ineficacitate deoarece modificarea valorii activelor nu se poate atribui unei modificări a ratei dobânzii acoperite împotriva riscului.

⁷ Valoarea realizată prin vânzarea activului este valoarea justă a activului cu plata anticipată, ceea ce reprezintă mai puțin decât valoarea justă a unui activ echivalent fără plată anticipată descris la punctul IE7.

- IE19. Entitatea A are acum 88 milioane u.m. active și 80 milioane u.m. datorii în decursul acestei perioade. Prin urmare, valoarea netă pe care Entitatea A dorește să o acopere împotriva riscurilor este acum de 8 milioane u.m. și, în consecință, desemnează 8 milioane u.m. ca valoare acoperită.
- IE20. Entitatea A decide să ajusteze instrumentele de acoperire împotriva riscurilor prin desemnarea unei singure părți a swapului original ca instrument de acoperire împotriva riscurilor. În consecință, ea desemnează ca instrument de acoperire împotriva riscurilor 8 milioane u.m. sau 40% din valoarea de referință a swapului inițial cu o durată de viață rămasă de două luni și o valoare justă de 18.963 u.m.⁸ Entitatea respectă și alte dispoziții privind desemnarea stabilite la punctele 98 litera (a) și AG162 din standard. Partea de 12 milioane u.m. a valorii de referință a swapului care nu mai este desemnată ca instrument de acoperire împotriva riscurilor fie este clasificată ca deținută în vederea tranzacționării cu modificările valorii juste recunoscute în surplus sau deficit, fie este desemnată ca instrument de acoperire împotriva riscurilor în cazul unei acoperiri diferite.⁹
- IE21. La 1 februarie 20X1 și după contabilizarea vânzărilor de active, elementul-rând separat din situația poziției financiare este de 41.718 u.m. (45.511 u.m. – 3.793 u.m.), care reprezintă modificarea cumulată a valorii juste de 17,6 milioane u.m.¹⁰ active. Cu toate acestea, la 1 februarie 20X1, Entitatea A acoperă împotriva riscurilor doar 8 milioane u.m. din active, care au o modificare cumulată a valorii juste de 18.963 u.m.¹¹ Elementul-rând separat al situației poziției financiare care rămâne, în valoare de 22.755 u.m.¹², este aferent valorii activelor pe care Entitatea A le deține încă, dar nu le mai acoperă împotriva riscurilor. În consecință, Entitatea A amortizează această valoare pe parcursul duratei de viață rămase a perioadei de timp, adică amortizează 22.755 u.m. pe parcursul a două luni.
- IE22. Entitatea A stabilește că nu este posibil să se utilizeze o metodă de amortizare bazată pe randamentul efectiv recalculat și, prin urmare, utilizează o metodă liniară.

Sfârșitul lunii 2 (28 februarie 20X1)

- IE23. La 28 februarie 20X1, când Entitatea A va testa următoarea dată eficacitatea, LIBOR este neschimbat. Entitatea A nu revizuieste așteptările sale privind plățile anticipate. Valoarea justă a swapului desemnat pe rata dobânzii cu un

⁸ $47.408 \text{ u.m.} \times 40\%$.

⁹ În schimb, entitatea ar putea încheia un swap de decontare cu un principal de referință de 12 milioane u.m. pentru a-și ajusta poziția și a desemna drept instrument de acoperire toate cele 20 milioane u.m. din swapul existent și toate cele 12 milioane u.m. din noul swap de compensare.

¹⁰ $19,2 \text{ milioane u.m.} - (8\frac{1}{2}\% \times 19,2 \text{ milioane u.m.})$.

¹¹ $41.718 \text{ u.m.} \times (8 \text{ milioane u.m.} / 17,6 \text{ milioane u.m.})$.

¹² $41.718 \text{ u.m.} - 18.963 \text{ u.m.}$

principal de referință de 8 milioane u.m. este de (9.518 u.m.)¹³ (swapul este o datorie). De asemenea, Entitatea A calculează valoarea justă a celor 8 milioane u.m. ale activelor acoperite împotriva riscurilor la 28 februarie 20X1 ca fiind de 8.009.518 u.m.¹⁴

IE24. Entitatea A înregistrează următoarele intrări contabile aferente acoperirii împotriva riscurilor în decursul acestei perioade de timp:

D	Numerar	71.707 u.m.	
	C	Surplus sau deficit (venituri din dobândă)	71.707 u.m.

Pentru a recunoaște dobânda primită din valoarea acoperită (8 milioane u.m.).

D	Surplus sau deficit (cheltuială cu dobânda)	71.707 u.m.	
	C	Surplus sau deficit (venituri din dobândă)	62.115 u.m.
	C	Numerar	9.592 u.m.

Pentru a recunoaște dobânda primită și plătită aferentă părții din swap desemnate ca instrument de acoperire împotriva riscurilor (8 milioane u.m.).

D	Datorie derivată	9.445 u.m.	
	C	Surplus sau deficit (câștig)	9.445 u.m.

Pentru a recunoaște modificarea valorii juste a părții din swap desemnate ca instrument de acoperire împotriva riscurilor (8 milioane u.m.) (9.518 u.m. – 18.963 u.m.).

D	Surplus sau deficit (pierdere)	9.445 u.m.	
	C	Elementul-rând separat din situația poziției financiare	9.445 u.m.

Pentru a recunoaște modificarea valorii juste a valorii acoperite (8.009.518 u.m. – 8.018.963 u.m.).

IE25. Efectul net asupra surplusului sau deficitului (exclusiv veniturile din dobândă și cheltuiala cu dobânda) este zero, reflectând faptul că acoperirea împotriva riscului este complet eficace.

IE26. Entitatea A înregistrează următoarele intrări pentru a amortiza soldul elementului-rând pentru această perioadă de timp:

D	Surplus sau deficit (pierdere)	11.378 u.m.	
	C	Elementul-rând separat din situația poziției financiare	11.378 u.m. ^(a)

Pentru a recunoaște cheltuiala cu amortizarea aferentă perioadei.

(a) 22.755 u.m. ÷ 2

Sfârșitul lunii 3

IE27. În decursul lunii a treia nu există alte modificări ale valorii activelor sau datoriilor în decursul perioadei de trei luni. La 31 martie 20X1, activele și swapul ajung la scadență și toate soldurile sunt recunoscute în surplus sau deficit.

¹³ 23.795 u.m. (a se vedea punctul IE8) × (8 milioane u.m. / 20 milioane u.m.).

¹⁴ 20.023.795 u.m. (a se vedea punctul IE7) × (8 milioane u.m. / 20 milioane u.m.).

IE28. Entitatea A înregistrează următoarele intrări aferente acestei perioade:

D	Numerar	8.071.707 u.m.	
C	Activ (situația poziției financiare)		8.000.000 u.m.
C	Surplus sau deficit (venituri din dobândă)		71.707 u.m.

Pentru a recunoaște dobânda și numerarul primit la scadența valorii acoperite (8 milioane u.m.).

D	Surplus sau deficit (cheltuială cu dobânda)	71.707 u.m.	
C	Surplus sau deficit (venituri din dobândă)		62.115 u.m.
C	Numerar		9.592 u.m.

Pentru a recunoaște dobânda primită și plătită aferentă părții din swap desemnate ca instrument de acoperire împotriva riscurilor (8 milioane u.m.).

D	Datorie derivată	9.518 u.m.	
C	Surplus sau deficit (câștig)		9.518 u.m.

Pentru a recunoaște expirarea părții din swap desemnate ca instrument de acoperire împotriva riscurilor (8 milioane u.m.).

D	Surplus sau deficit (pierdere)	9.518 u.m.	
C	Elementul-rând separat din situația poziției financiare		9.518 u.m.

Pentru a înlătura soldul elementului-rând rămas la expirarea perioadei.

IE29. Efectul net asupra surplusului sau deficitului (exclusiv veniturile din dobândă și cheltuiala cu dobânda) este zero, reflectând faptul că acoperirea împotriva riscului este complet eficace.

IE30. Entitatea A înregistrează următoarele intrări pentru a amortiza soldul elementului-rând pentru această perioadă:

D	Surplus sau deficit (pierdere)	11.377 u.m.	
C	Elementul-rând separat din situația poziției financiare		11.377 u.m. ^(a)

Pentru a recunoaște cheltuiala cu amortizarea aferentă perioadei.

(a) 22.755 u.m. ÷ 2

Rezumat

IE31. Tabelele de mai jos rezumă:

- Modificările elementelor-rând separate din situația poziției financiare;
- Valoarea justă a instrumentului derivat;
- Efectul asupra surplusului sau deficitului al acoperirii împotriva riscurilor pentru întreaga perioadă de trei luni a acoperirii împotriva riscurilor; și
- Veniturile din dobândă și cheltuiala cu dobânda aferente valorii desemnate ca acoperită.

INSTRUMENTE FINANCIARE: RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

Descriere	1 ianuarie	31 ianuarie	1 februarie	28 februarie	31 martie
	20X1	20X1	20X1	20X1	20X1
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
Valoarea activului acoperit	20.000.000	19.200.000	8.000.000	8.000.000	8.000.000

(a) Modificări ale elementului-rând separat din situația poziției financiare

Reportat:

Soldul de amortizat	zero	zero	zero	22.755	11.377
Soldul rămas	zero	zero	45.511	18.963	9.518
Minus: ajustarea la vânzarea activului	zero	zero	(3.793)	zero	zero
Ajustarea la modificarea valorii juste a activului acoperit	zero	45.511	zero	(9.445)	(9.518)
Amortizare	zero	zero	zero	(11.378)	(11.377)

Reportat:

Soldul de amortizat	zero	zero	22.755	11.377	zero
Soldul rămas	zero	45.511	18.963	9.518	zero

(b) Valoarea justă a instrumentului derivat

20.000.000 u.m.	zero	47.408	–	–	–
12.000.000 u.m.	zero	–	28.445	Nu mai este desemnat ca instrument de acoperire împotriva riscurilor.	
8.000.000 u.m.	zero	–	18.963	9.518	zero
Total	zero	47.408	47.408	9.518	zero

(c) Efectul acoperirii asupra surplusului sau deficitului

Modificarea elementului-rând: activ	zero	45.511	N/A	(9.445)	(9.518)
Modificarea valorii juste derivate	zero	(47.408)	N/A	9.445	9.518
Efectul net	zero	(1.897)	N/A	zero	zero
Amortizare	zero	zero	N/A	(11.378)	(11.377)

În plus, există un câștig din vânzarea activelor de 14.607 u.m. la 1 februarie 20X1.

(d) Veniturile din dobândă și cheltuiala cu dobânda aferente valorii desemnate ca acoperită

Venituri din dobândă

– aferente activului	zero	172.097	N/A	71.707	71.707
– aferente swap-ului	zero	179.268	N/A	62.115	62.115

Cheltuială cu dobânda

– aferentă swap-ului	zero	(179.268)	N/A	(71.707)	(71.707)
----------------------	------	-----------	-----	----------	----------

IE32-IE50. [Eliminate]

Comparație cu IAS 39

IPSAS 29, *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*, se bazează în principal pe IAS 39, *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* (inclusiv modificările emise până la 31 decembrie 2008, precum și modificările efectuate de IASB la IAS 39 în cadrul documentului său *Îmbunătățiri la IFRS-uri* din aprilie 2009). Principalele diferențe dintre IPSAS 29 și IAS 39 sunt următoarele:

- IPSAS 29 conține îndrumări suplimentare de aplicare care tratează împrumu- turile de concesiune și contractele de garanție financiară încheiate la zero sau la o contravaloare nominală. IAS 39 nu tratează aceste aspecte.
- În anumite situații, IPSAS 29 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 39. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „situația performanței financiare” și „active nete / capitaluri proprii”. Termenii echivalenți din IAS 39 sunt „situația rezultatului global sau situația individuală a veniturilor și cheltuielilor (dacă aceasta este prezentată)” și „capitaluri pro- prii”.
- IPSAS 29 nu face distincție între „venituri” (*revenue*) și „venit” (*income*). IAS 39 face distincție între „venituri” (*revenue*) și „venit” (*income*), termenul „venit” având un sens mai larg decât „venituri”.
- Principiile din IFRIC 9, *Reevaluarea instrumentelor derivate încorporate*, și IFRIC 16, *Acoperirea împotriva riscurilor a unei investiții nete într-o operațiune din străinătate*, au fost incluse ca anexe oficiale la IPSAS 29. IASB publică IFRIC-urile ca documente separate.

IPSAS 30 – INSTRUMENTE FINANCIARE: PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

Recunoaștere

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 7, *Instrumente financiare: prezentarea informațiilor*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IFRS 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

Internet: 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 30 – INSTRUMENTE FINANCIARE: PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

Istoricul IPSAS

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

IPSAS 30, *Instrumente financiare: prezentarea informațiilor*, a fost emis în ianuarie 2010.

De la această dată, IPSAS 30 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 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 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)

Tabelul punctelor modificate în IPSAS 30

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
Secțiunea Introducere	Eliminată	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011
2	Modificat	IPSAS 41 august 2018

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
3	Modificat	IPSAS 35 ianuarie 2015 IPSAS 37 ianuarie 2015 IPSAS 39 iulie 2016 IPSAS 41 august 2018
4	Modificat	IPSAS 41 august 2018
5	Modificat	IPSAS 41 august 2018
5A	Nou	IPSAS 41 august 2018
6	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
7	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
8	Modificat	IPSAS 41 august 2018
11	Modificat	IPSAS 41 august 2018
12	Modificat	IPSAS 41 august 2018
13	Modificat	IPSAS 41 august 2018
13A	Nou	IPSAS 41 august 2018
14	Modificat	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului 14A	Nou	IPSAS 41 august 2018
14A	Nou	IPSAS 41 august 2018
14B	Nou	IPSAS 41 august 2018
15	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
15A	Nou	IPSAS 41 august 2018
15B	Nou	IPSAS 41 august 2018
15C	Nou	IPSAS 41 august 2018
16	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului 17	Eliminat	IPSAS 41 august 2018

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
17	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului 17A	Nou	IPSAS 41 august 2018
17A	Nou	IPSAS 41 august 2018
17B	Nou	IPSAS 41 august 2018
17C	Nou	IPSAS 41 august 2018
17D	Nou	IPSAS 41 august 2018
17E	Nou	IPSAS 41 august 2018
17F	Nou	IPSAS 41 august 2018
18	Modificat	IPSAS 41 august 2018
20	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
20A	Nou	IPSAS 41 august 2018
24	Modificat	IPSAS 41 august 2018
24A	Nou	IPSAS 41 august 2018
25A	Nou	IPSAS 41 august 2018
25B	Nou	IPSAS 41 august 2018
25C	Nou	IPSAS 41 august 2018
25D	Nou	IPSAS 41 august 2018
26	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului 26A	Nou	IPSAS 41 august 2018
26A	Nou	IPSAS 41 august 2018
26B	Nou	IPSAS 41 august 2018
26C	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului 27	Nou	IPSAS 41 august 2018
27	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
27A	Nou	IPSAS 41 august 2018

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
27B	Nou	IPSAS 41 august 2018
27C	Nou	IPSAS 41 august 2018
27D	Nou	IPSAS 41 august 2018
27E	Nou	IPSAS 41 august 2018
27F	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului 28	Nou	IPSAS 41 august 2018
28	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
28A	Nou	IPSAS 41 august 2018
28B	Nou	IPSAS 41 august 2018
28C	Nou	IPSAS 41 august 2018
28D	Nou	IPSAS 41 august 2018
28E	Nou	IPSAS 41 august 2018
28F	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului 28G	Nou	IPSAS 41 august 2018
28G	Nou	IPSAS 41 august 2018
34	Modificat	IPSAS 41 august 2018
35	Modificat	IPSAS 41 august 2018
36	Modificat	IPSAS 41 august 2018
37	Modificat	IPSAS 41 august 2018
37A	Nou	IPSAS 41 august 2018
39A	Nou	IPSAS 41 august 2018
41	Modificat	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului 42A	Nou	IPSAS 41 august 2018
42A	Nou	IPSAS 41 august 2018
42B	Nou	IPSAS 41 august 2018

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
42C	Nou	IPSAS 41 august 2018
42D	Nou	IPSAS 41 august 2018
42E	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului 42F	Nou	IPSAS 41 august 2018
42F	Nou	IPSAS 41 august 2018
42G	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului 42H	Nou	IPSAS 41 august 2018
42H	Nou	IPSAS 41 august 2018
42I	Nou	IPSAS 41 august 2018
42J	Nou	IPSAS 41 august 2018
42K	Nou	IPSAS 41 august 2018
42L	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului 42M	Nou	IPSAS 41 august 2018
42M	Nou	IPSAS 41 august 2018
42N	Nou	IPSAS 41 august 2018
43	Modificat	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului 44	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
44	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
45	Modificat	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului 49A	Nou	IPSAS 41 august 2018
49A	Nou	IPSAS 41 august 2018
49B	Nou	IPSAS 41 august 2018
49C	Nou	IPSAS 41 august 2018

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
Titlul dinaintea punctului 49D	Nou	IPSAS 41 august 2018
49D	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului 49E	Nou	IPSAS 41 august 2018
49E	Nou	IPSAS 41 august 2018
49F	Nou	IPSAS 41 august 2018
49G	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului 49H	Nou	IPSAS 41 august 2018
49H	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului 49I	Nou	IPSAS 41 august 2018
49I	Nou	IPSAS 41 august 2018
49J	Nou	IPSAS 41 august 2018
49K	Nou	IPSAS 41 august 2018
49L	Nou	IPSAS 41 august 2018
49M	Nou	IPSAS 41 august 2018
49N	Nou	IPSAS 41 august 2018
49O	Nou	IPSAS 41 august 2018
49P	Nou	IPSAS 41 august 2018
49Q	Nou	IPSAS 41 august 2018
49R	Nou	IPSAS 41 august 2018
49S	Nou	IPSAS 41 august 2018
52A	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
52B	Nou	IPSAS 38 ianuarie 2015 IPSAS 37 ianuarie 2015 IPSAS 35 ianuarie 2015

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
52C	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
52D	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
52E	Nou	IPSAS 39 iulie 2016
52F	Nou	IPSAS 41 august 2018
52G	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020
53	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015
AG1	Modificat	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului AG4	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
AG4	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
AG5	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020 IPSAS 41 august 2018
AG6	Modificat	IPSAS 38 ianuarie 2015
Titlul dinaintea punctului AG8A	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG8A	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG8B	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG8C	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului AG8D	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG8D	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG8E	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului AG8F	Nou	IPSAS 41 august 2018

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
AG8F	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG8G	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului AG8H	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG8H	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG8I	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG8J	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG9	Modificat	IPSAS 41 august 2018
AG10	Modificat	IPSAS 41 august 2018
AG24	Modificat	IPSAS 41 august 2018
AG29	Modificat	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului AG31	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG31	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG32	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG32A	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG33	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului AG34	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG34	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului AG35	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG35	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului AG36	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG36	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG37	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG38	Nou	IPSAS 41 august 2018

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
Titlul dinaintea punctului AG39	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG39	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului AG40	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG40	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului AG41	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG41	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului AG42	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG42	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG43	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului AG44	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG44	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului AG45	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG45	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului AG46	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG46	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului AG47	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG47	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG48	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului AG49	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG49	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG50	Nou	IPSAS 41 august 2018

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
Titlul dinaintea punctului AG51	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG51	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului AG52	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG52	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului AG53	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG53	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG54	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului AG55	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG55	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului IG3	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
IG3	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
IG4	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului IG7	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
IG7	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
IG8	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
IG9	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
IG10	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
IG11	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului IG13A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020
IG13A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
IG13B	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020
IG13C	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020
IG14	Modificat	IPSAS 41 august 2018
IG15	Modificat	IPSAS 41 august 2018
IG16	Modificat	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului IG22A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020
IG22A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020
Titlul dinaintea punctului IG22B	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020
IG22B	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020
Titlul dinaintea punctului IG22C	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020
IG22C	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020
IG22D	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020
IG23	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
Titlul dinaintea punctului IG25	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
IG25	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
IG26	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
IG27	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului IG28	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
IG28	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
IG29	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
IG30	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
IG31	Eliminat	IPSAS 41 august 2018
IG36	Modificat	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului IG41	Nou	IPSAS 41 august 2018
IG41	Nou	IPSAS 41 august 2018
IG42	Nou	IPSAS 41 august 2018
IG43	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului IG44	Nou	IPSAS 41 august 2018
IG44	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului IG45	Nou	IPSAS 41 august 2018
IG45	Nou	IPSAS 41 august 2018

IPSAS 30 – INSTRUMENTE FINANCIARE: PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

CUPRINS

	Punctul
Obiectiv	1-2
Domeniu de aplicare	3-7
Definiții	8
Clase de instrumente financiare și nivelul de prezentare a informațiilor	9
Importanța instrumentelor financiare pentru poziția financiară și performanța financiară	10-37
Situția poziției financiare	11-23
Categoriile de active financiare și de datorii financiare	11
Active financiare sau datorii financiare la valoarea justă prin surplus sau deficit	12-14
Investiții în instrumente de capitaluri proprii desemnate ca fiind la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii	14A-14B
Reclasificare	15-17
Compensarea activelor financiare și a datoriilor financiare	17A-17F
Garanții reale	18-19
Contul de provizioane pentru pierderile din creditare	20-20A
Instrumente financiare compuse cu instrumente derivate încorporate cu caracteristici multiple	21
Neexecuții și încălcări ale obligațiilor	22-23
Situția performanței financiare	24
Elemente de venit, cheltuielă, câștiguri sau pierderi	24
Alte prezentări de informații	25-37
Politici contabile	25
Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor	25A-26
Strategia de gestionare a riscului financiar	26A-26C
Valoarea, plasarea în timp și incertitudinea fluxurilor de trezorerie viitoare	27-27F

Efectele contabilității de acoperire împotriva riscurilor asupra poziției și performanței financiare	28-28F
Opțiunea de a desemna o expunere la riscul de credit evaluată la valoarea justă prin surplus sau deficit	28G
Valoarea justă	29-36
Împrumuturi de concesiune	37
Natura și amploarea riscurilor generate de instrumentele financiare	38-49S
Prezentări de informații calitative	40
Prezentări de informații cantitative	41-49
Riscul de credit	42A-45
Domeniu de aplicare și obiective	42A-42E
Practicile de gestionare a riscului de credit	42F-42G
Informații cantitative și calitative despre valori generate de pierderile din creditare preconizate	42H-42L
Expunerea la riscul de credit	42M-44
Garanții reale și alte ameliorări ale condițiilor de credit obținute	45
Riscul de lichiditate	46
Riscul de piață	47-49
Analiza sensibilității	47-48
Prezentarea altor informații privind riscul de piață	49
Transferuri de active financiare	49A-49C
Active financiare transferate care nu sunt derecunoscute în întregime	49D
Active financiare transferate care sunt derecunoscute în întregime	49E-49G
Informații suplimentare	49H
Aplicarea inițială a IPSAS 41	49I-49S
Data intrării în vigoare și tranziția	50-53
Retragerea și înlocuirea IPSAS 15 (2001)	54
Anexa A: Îndrumări de aplicare	
Anexa B: Amendamente la alte IPSAS-uri	
Bază pentru concluzii	
Îndrumări de implementare	
Comparație cu IFRS 7	

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 30, *Instrumente financiare: prezentarea informațiilor*, este prezentat la punctele 1-54. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 30 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 le impune entităților să prezinte în situațiile lor financiare informații care să permită evaluarea de către utilizatori a:
 - (a) Importanței instrumentelor financiare pentru poziția financiară și performanța financiară ale entităților; și
 - (b) Naturii și extinderii riscurilor generate de instrumentele financiare la care este expusă entitatea în decursul perioadei și la finalul perioadei de raportare, precum și a modului în care entitatea gestionează riscurile respective.
2. Principiile din prezentul standard completează principiile de recunoaștere, evaluare și prezentare ale activelor financiare și ale datoriilor financiare din IPSAS 28, *Instrumente financiare: prezentare*, și IPSAS 41, *Instrumente financiare*.

Domeniu de aplicare

3. **Prezentul standard trebuie aplicat de către toate entitățile pentru toate tipurile de instrumente financiare, cu excepția:**
 - (a) **Acelor participații în entități controlate, entități asociate sau asocieri în participație care sunt contabilizate în conformitate cu IPSAS 34, *Situații financiare individuale*, IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, sau IPSAS 36, *Investiții în entități asociate și în asocierile în participație*. Totuși, în unele cazuri, IPSAS 34, IPSAS 35 sau IPSAS 36 impune sau permite unei entități să contabilizeze o participație într-o entitate controlată, entitate asociată sau asocierie în participație în conformitate cu IPSAS 41; în aceste cazuri, entitățile trebuie să aplice dispozițiile prezentului standard. Entitățile trebuie să aplice, de asemenea, prezentul standard tuturor instrumentelor derivate aferente intereselor în entități controlate, entități asociate sau asocieri în participație, cu excepția cazului în care instrumentul derivat corespunde definiției din IPSAS 28 a unui instrument de capitaluri proprii.**
 - (b) **Drepturilor și obligațiilor angajatorilor rezultate din planurile de beneficii ale angajaților, cărora li se aplică IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*.**
 - (c) **Drepturilor și obligațiilor generate de contractele de asigurare. Totuși, prezentul standard se aplică:**
 - (i) **Instrumentelor derivate care sunt încorporate în contractele de asigurare dacă IPSAS 41 îi impune entității să le contabilizeze separat; și**
 - (ii) **Unui emitent de contracte de garanție financiară dacă emitentul aplică IPSAS 41 la recunoașterea și evaluarea contractelor, dar trebuie să aplice standardul de contabilitate național sau**

internațional relevant care tratează contractele de asigurare dacă emitentul alege să aplice acel standard la recunoașterea și evaluarea lor.

Suplimentar față de subpunctele (i) și (ii) de mai sus, o entitate poate aplica prezentul standard pentru contracte de asigurare care implică transferul de risc financiar.

- (d) **Instrumentelor financiare, contractelor și obligațiilor din cadrul tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni pentru care se aplică standardul de contabilitate național sau internațional relevant care tratează plata pe bază de acțiuni, cu excepția contractelor care intră sub incidența punctelor 6-8 din IPSAS 41, cărora li se aplică prezentul standard.**
 - (e) **Instrumentelor care trebuie clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 15 și 16 sau cu punctele 17 și 18 din IPSAS 28.**
4. Prezentul standard se aplică instrumentelor financiare recunoscute și nerecunoscute. Instrumentele financiare recunoscute includ active financiare și datorii financiare care intră sub incidența IPSAS 41. Instrumentele financiare nerecunoscute includ unele instrumente financiare care, chiar dacă nu sunt sub incidența IPSAS 41, intră sub incidența prezentului standard (cum ar fi unele angajamente de creditare).
 5. Prezentul standard se aplică în cazul contractelor de cumpărare sau de vânzare a unui element nefinanciar care intră sub incidența IPSAS 41 (a se vedea punctele 6-8 din IPSAS 41).
 - 5A. Dispozițiile de prezentare a informațiilor privind riscul de credit de la punctele 42A-42N trebuie aplicate acelor drepturi pentru creanțe care rezultă din tranzacțiile de schimb care intră sub incidența IPSAS 9 și altor tranzacții decât cele de schimb care intră sub incidența IPSAS 23 care generează instrumente financiare în sensul recunoașterii câștigurilor sau pierderilor din depreciere în conformitate cu punctul 3 din IPSAS 41. Orice referință la active financiare sau instrumente financiare din aceste puncte trebuie să includă acele drepturi, cu excepția cazului în care este prevăzut altfel.
 6. [Eliminat]
 7. [Eliminat]

Definiții

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

Riscul de credit este riscul ca una dintre părțile implicate într-un instrument financiar să genereze o pierdere financiară pentru cealaltă parte prin neîndeplinirea unei obligații.

Categoriile de rating al riscului de credit reprezintă un rating al riscului de credit bazat pe riscul nerespectării obligațiilor în cazul instrumentului financiar.

Riscul valutar este riscul ca valoarea justă sau fluxurile de trezorerie viitoare a (ale) unui instrument financiar să fluctueze din cauza modificărilor cursurilor de schimb valutar.

Riscul ratei dobânzii este riscul ca valoarea justă sau fluxurile de trezorerie viitoare a (ale) unui instrument financiar să fluctueze din cauza modificărilor ratelor dobânzii pe piață.

Riscul de lichiditate este riscul ca o entitate să întâmpine dificultăți în îndeplinirea obligațiilor asociate datoriilor financiare care sunt decontate prin livrarea de numerar sau livrarea unui alt activ financiar.

Împrumuturile de plată sunt datoriile financiare, altele decât datoriile comerciale pe termen scurt în condiții normale de creditare.

Riscul de piață este riscul ca valoarea justă sau fluxurile de trezorerie viitoare a (ale) unui instrument financiar să fluctueze din cauza modificărilor prețurilor pieței. Riscul de piață cuprinde trei tipuri de risc: riscul valutar, riscul ratei dobânzii și alte riscuri de preț.

Alte riscuri de preț reprezintă riscul ca valoarea justă sau fluxurile de trezorerie viitoare a (ale) unui instrument financiar să fluctueze din cauza modificărilor prețurilor pe piață (altele decât cele care provin din riscul ratei dobânzii sau din riscul valutar), fie că aceste modificări sunt generate de factori specifici instrumentului financiar individual sau emitentului său, fie că sunt generate de factori care afectează toate instrumentele financiare similare tranzacționate pe piață.

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.

Clase de instrumente financiare și nivelul de prezentare a informațiilor

9. În cazurile în care prezentul standard prevede prezentarea informațiilor pe clase de instrumente financiare, o entitate trebuie să grupeze instrumentele financiare în clase corespunzătoare naturii informațiilor prezentate și care țin seama de caracteristicile respectivelor instrumente financiare. O entitate trebuie să ofere suficiente informații pentru a permite reconcilierea cu elementele-rând prezentate în situația poziției financiare.

Importanța instrumentelor financiare pentru poziția financiară și performanța financiară

10. **O entitate trebuie să prezinte informații care să permită utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze importanța instrumentelor financiare pentru poziția sa financiară și performanța sa financiară.**

Situația poziției financiare

Categorii de active financiare și de datorii financiare

11. Valorile contabile ale fiecăreia dintre următoarele categorii, așa cum se specifică în IPSAS 41, trebuie prezentate fie în situația poziției financiare, fie în note:
- (a) Activele financiare evaluate la valoarea justă prin surplus sau deficit, indicându-le separat (i) pe cele desemnate ca atare la recunoașterea inițială sau ulterior în conformitate cu punctul 152 din IPSAS 41 și (ii) pe cele evaluate în mod obligatoriu la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 41;
 - (b) [Eliminată]
 - (c) [Eliminată]
 - (d) [Eliminată]
 - (e) Datoriile financiare la valoarea justă prin surplus sau deficit, indicându-le separat (i) pe cele desemnate ca atare la recunoașterea inițială sau ulterior în conformitate cu punctul 152 din IPSAS 41 și (ii) pe cele care corespund definiției pentru „deținut în vederea tranzacționării” din IPSAS 41;
 - (f) Activele financiare evaluate la costul amortizat;
 - (g) Datoriile financiare evaluate la costul amortizat; și
 - (h) Activele financiare evaluate la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii, indicând separat (i) activele financiare care sunt evaluate la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii în conformitate cu punctul 41 din IPSAS 41; și (ii) investițiile în instrumente de capitaluri proprii desemnate astfel la recunoașterea inițială în conformitate cu punctul 106 din IPSAS 41.

Active financiare sau datorii financiare la valoarea justă prin surplus sau deficit

12. Dacă o entitate a desemnat drept evaluat la valoarea justă prin surplus sau deficit un activ financiar (sau un grup de active financiare) care, altfel, ar fi evaluat la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii sau la costul amortizat, aceasta trebuie să prezinte:

- (a) Expunerea maximă la riscul de credit (a se vedea punctul 43 litera (a)) a activului financiar (sau a grupului de active financiare) la finalul perioadei de raportare.
- (b) Valoarea cu care orice instrumente derivate de credit conexe sau orice instrumente similare diminuează acea expunere maximă la riscul de credit (a se vedea punctul 43 litera (b)).
- (c) Valoarea modificării, în decursul perioadei și cumulată, a valorii juste a activului financiar (sau a grupului de active financiare) care poate fi atribuită modificărilor riscului de credit al activului financiar, determinată fie:
 - (i) Ca valoarea modificării valorii sale juste care nu poate fi atribuită modificărilor unor condiții de piață care generează risc de piață; fie
 - (ii) Utilizând o metodă alternativă considerată de entitate ca reprezentând mai exact valoarea modificării valorii sale juste care poate fi atribuită modificărilor riscului de credit al activului.

Modificările condițiilor de piață care generează risc de piață includ modificările privind o rată a dobânzii observabilă (de referință), un preț al mărfurilor, o rată de schimb valutar sau un indice de preț sau de rată.

- (d) Valoarea modificării valorii juste a oricăror instrumente derivate de credit conexe sau a unor instrumente similare care a avut loc în decursul perioadei și cumulată de la desemnarea activului financiar.
13. Dacă o entitate a desemnat o datorie financiară la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu punctul 46 din IPSAS 41 și trebuie să prezinte efectele modificărilor riscului de credit al acelei datorii în active nete / capitaluri proprii (a se vedea punctul 108 din IPSAS 41), aceasta trebuie să prezinte:
- (a) Cumulativ, nivelul modificării valorii juste a datoriei financiare care poate fi atribuit modificărilor riscului de credit al datoriei respective (a se vedea punctele AG236-AG243 din IPSAS 41 pentru îndrumări cu privire la determinarea efectelor modificărilor riscului de credit al datoriei).
 - (b) Diferența dintre valoarea contabilă a datoriei financiare și valoarea pe care entitatea, conform contractului, ar trebui să o plătească la scadența deținătorului obligației.
 - (c) Orice transferuri ale câștigului sau pierderii cumulată(e) din activele nete / capitalurile proprii pe parcursul perioadei, inclusiv motivele care stau la baza acestor transferuri.

- (d) Dacă o datorie este derecunoscută pe parcursul perioadei, valoarea (dacă există) prezentată în active nete / capitaluri proprii care era realizată la momentul derecunoașterii.
- 13A. Dacă o entitate a desemnat o datorie financiară la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu punctul 46 din IPSAS 41 și trebuie să prezinte toate modificările în valoarea justă a acelei datorii (inclusiv efectele modificărilor în riscul de credit al acelei datorii) prin surplus sau deficit (a se vedea punctele 108 și 109 din IPSAS 41), aceasta trebuie să prezinte:
- (a) Nivelul modificării, pe parcursul perioadei și cumulativ, în valoarea justă a datoriei financiare care poate fi atribuit modificărilor riscului de credit al datoriei respective (a se vedea punctele AG236-AG243 din IPSAS 41 pentru îndrumări cu privire la determinarea efectelor modificărilor în riscul de credit al datoriei); și
 - (b) Diferența dintre valoarea contabilă a datoriei financiare și valoarea pe care entitatea, conform contractului, ar trebui să o plătească la scadență deținătorului obligației.
14. Entitatea trebuie să prezinte, de asemenea:
- (a) O descriere detaliată a metodelor utilizate pentru a se conforma dispozițiilor de la punctele 12 litera (c), 13 litera (a) și 13A litera (a) și de la punctul 108 litera (a) din IPSAS 41, inclusiv o explicație privind caracterul adecvat al metodei.
 - (b) Dacă entitatea consideră că informațiile prezentate, în cadrul situației poziției financiare sau în note, pentru a se conforma dispozițiilor de la punctul 12 litera (c), 13 litera (a) sau 13A litera (a) sau de la punctul 108 litera (a) din IPSAS 41 nu reprezintă exact modificarea valorii juste a activului financiar sau a datoriei financiare care poate fi atribuită modificărilor riscului său de credit, motivele care au dus la această concluzie și factorii pe care entitatea îi consideră relevanți.
 - (c) O descriere detaliată a metodologiei sau metodologiilor utilizate pentru a determina dacă prezentarea efectelor modificărilor în riscul de credit al datoriei în cadrul activelor nete / capitalurilor proprii ar genera sau ar amplifica necorelarea contabilă în surplus sau deficit (a se vedea punctele 108 și 109 din IPSAS 41). Dacă o entitate trebuie să prezinte efectele modificărilor în riscul de credit al unei datorii în surplus sau deficit (a se vedea punctul 109 din IPSAS 41), prezentarea informațiilor trebuie să cuprindă o descriere detaliată a relației economice prezentate la punctul AG229 din IPSAS 41.

Investiții în instrumente de capitaluri proprii desemnate ca fiind la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii

- 14A. Dacă o entitate a desemnat investițiile în instrumente de capitaluri proprii pentru a fi evaluate la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii, așa cum permite punctul 106 din IPSAS 41, aceasta trebuie să prezinte:
- (a) Care investiții în instrumente de capitaluri proprii au fost desemnate pentru a fi evaluate la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii.
 - (b) Motivele care stau la baza utilizării acestei prezentări alternative.
 - (c) Valoarea justă a fiecărei investiții de acest tip la finalul perioadei de raportare.
 - (d) Dividendele recunoscute pe parcursul perioadei, indicându-le separat pe cele aferente investițiilor derecunoscute pe parcursul perioadei de raportare și pe cele aferente investițiilor deținute la finalul perioadei de raportare.
 - (e) Orice transferuri ale câștigului sau pierderii cumulată(e) din activele nete / capitalurile proprii pe parcursul perioadei, inclusiv motivele care stau la baza acestor transferuri.
- 14B. Dacă o entitate a derecunoscut investiții în instrumente de capitaluri proprii evaluate la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii pe parcursul perioadei de raportare, aceasta trebuie să prezinte:
- (a) Motivele care stau la baza cedării investițiilor.
 - (b) Valoarea justă a investițiilor la data derecunoașterii.
 - (c) Câștigul sau pierderea cumulată(ă) în urma cedării.

Reclasificare

15. [Eliminat]
- 15A. O entitate trebuie să prezinte dacă, pe parcursul perioadelor de raportare curente sau anterioare, a reclasificat toate activele financiare în conformitate cu punctul 54 din IPSAS 41. Pentru fiecare eveniment de acest tip, o entitate trebuie să prezinte:
- (a) Data reclasificării.
 - (b) O explicație detaliată a modificării modelului de conducere și o descriere calitativă a efectului pe care acesta îl are asupra situațiilor financiare ale entității.
 - (c) Valoarea reclasificată în și din fiecare categorie.

- 15B. Pentru fiecare perioadă de raportare ulterioară reclasificării și până în momentul în care are loc derecunoașterea, o entitate trebuie să prezinte pentru activele reclasificate în afara categoriei la valoarea justă prin surplus sau deficit astfel încât acestea să fie evaluate la costul amortizat sau la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii în conformitate cu punctul 54 din IPSAS 41:
- (a) Rata dobânzii efective determinată la data reclasificării; și
 - (b) Veniturile din dobândă recunoscute.
- 15C. Dacă, de la ultima dată de raportare, o entitate a reclasificat activele financiare în afara categoriei la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii astfel încât acestea să fie evaluate la costul amortizat sau în afara categoriei la valoarea justă prin surplus sau deficit astfel încât să fie evaluate la costul amortizat sau la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii, entitatea trebuie să prezinte:
- (a) Valoarea justă a activelor financiare la finalul perioadei de raportare; și
 - (b) Valoarea justă a câștigului sau pierderii care ar fi fost recunoscut(ă) în surplus sau deficit sau în active nete / capitaluri proprii pe parcursul perioadei de raportare dacă activele financiare nu ar fi fost reclasificate.
16. [Eliminat]
17. [Eliminat]

Compensarea activelor financiare și a datoriilor financiare

- 17A. Prezentările de informații de la punctele 17B-17E se adaugă la celelalte dispoziții de prezentare a informațiilor din prezentul standard și se impun pentru toate instrumentele financiare recunoscute care sunt compensate în conformitate cu punctul 47 din IPSAS 28. Aceste prezentări de informații se aplică de asemenea pentru instrumentele financiare recunoscute care fac obiectul unui angajament executoriu de compensare globală sau al unui acord similar, indiferent dacă sunt sau nu compensate în conformitate cu punctul 47 din IPSAS 28.
- 17B. O entitate trebuie să prezinte informații care să permită utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze efectul sau potențialul efect al angajamentelor exercitabile asupra poziției financiare a entității. Acest lucru include efectul sau potențialul efect al drepturilor de compensare asociat activelor financiare recunoscute și datoriilor financiare recunoscute ale entității care intră sub incidența punctului 17A.
- 17C. Pentru a îndeplini obiectivul de la punctul 17B, o entitate va prezenta la finalul perioadei de raportare următoarele informații cantitative separat pentru activele financiare recunoscute și pentru datoriile financiare recunoscute care intră sub incidența punctului 17A:
- (a) Valorile brute ale acelor active financiare recunoscute și datorii financiare recunoscute;

- (b) Valorile care sunt compensate în conformitate cu criteriile de la punctul 47 din IPSAS 28 atunci când se determină valorile nete prezentate în situația poziției financiare;
- (c) Valorile nete prezentate în situația poziției financiare;
- (d) Valorile ce fac obiectul unui angajament executoriu de compensare globală sau al unui acord similar care nu sunt altfel incluse la punctul 17C litera (b), inclusiv:
 - (i) Valorile aferente instrumentelor financiare recunoscute care nu întrunesc o parte din sau toate criteriile de compensare de la punctul 47 din IPSAS 28; și
 - (ii) Valorile aferente garanțiilor reale financiare (inclusiv garanțiile reale în numerar); și
- (e) Valoarea netă după deducerea din valorile de la litera (c) a valorilor de la litera (d) de mai sus.

Informațiile prevăzute la acest punct vor fi prezentate sub forma unui tabel, separat pentru activele financiare și pentru datoriile financiare, exceptând cazul în care este mai adecvat un alt format.

- 17D. Valoarea totală prezentată în conformitate cu punctul 17C litera (d) pentru un instrument va fi limitată la valoarea de la punctul 17C litera (c) pentru respectivul instrument.
- 17E. O entitate va include o descriere în prezentările de informații privind drepturile de compensare asociate cu activele financiare recunoscute și datoriile financiare recunoscute ale entității care fac obiectul angajamentelor de compensare globală și acordurilor similare care sunt prezentate în conformitate cu punctul 17C litera (d), incluzând natura acelor drepturi.
- 17F. Dacă informația prevăzută la punctele 17B-17E este prezentată în mai multe note la situațiile financiare, entitatea va realiza referințe încrucișate între aceste note.

Garanții reale

- 18. O entitate trebuie să prezinte:
 - (a) Valoarea contabilă a activelor financiare pe care le-a depus drept gaj pentru datorii sau datorii contingente, inclusiv valorile care au fost reclassificate în conformitate cu punctul 34 litera (a) din IPSAS 41; și
 - (b) Termenele și condițiile aferente gajării sale.
- 19. Atunci când o entitate deține garanții reale (din active financiare sau nefinanciare) și are dreptul de a le vinde sau de a le regaja în absența nerespectării obligațiilor de către proprietarul garanțiilor reale, aceasta trebuie să prezinte:

- (a) Valoarea justă a garanțiilor reale deținute;
- (b) Valoarea justă a oricăror astfel de garanții reale vândute sau regajate și evaluarea măsurii în care entitatea are sau nu o obligație de a le returna; și
- (c) Termenele și condițiile asociate cu utilizarea garanțiilor reale.

Contul de provizioane pentru pierderile din creditare

20. [Eliminat]

20A. Valoarea contabilă a activelor financiare evaluate la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii în conformitate cu punctul 41 din IPSAS 41 nu este redusă de o ajustare pentru pierderi și o entitate nu trebuie să prezinte separat ajustarea pentru pierderi în situația poziției financiare drept o reducere a valorii contabile a activului financiar. Totuși, o entitate trebuie să prezinte ajustarea pentru pierderi în notele la situațiile financiare.

Instrumente financiare compuse cu instrumente derivate încorporate cu caracteristici multiple

21. Dacă o entitate a emis un instrument care conține atât o componentă de datorie, cât și una de capitaluri proprii (a se vedea punctul 33 din IPSAS 28), iar instrumentul are instrumente derivate încorporate cu caracteristici multiple ale căror valori sunt interdependente (cum ar fi un instrument de datorie convertibilă răscumpărabil înainte de scadență), entitatea trebuie să prezinte existența acestor caracteristici.

Neexecutări și încălcări ale obligațiilor

22. Pentru împrumuturile de plată recunoscute la finalul perioadei de raportare, o entitate trebuie să prezinte:

- (a) Detaliile oricăror neexecutări ale obligațiilor privind principalul, dobânda, fondul de amortizare sau termenele de rambursare a împrumuturilor de plată respective în decursul perioadei;
- (b) Valoarea contabilă a împrumuturilor de plată neonorate la finalul perioadei de raportare; și
- (c) Dacă obligația neexecutată a fost remediată sau dacă termenele împrumuturilor de plată au fost renegociate înainte ca situațiile financiare să fie aprobate în vederea emiterii.

23. Dacă în decursul perioadei au existat încălcări ale termenelor acordului de împrumut, altele decât cele descrise la punctul 22, o entitate trebuie să prezinte aceleași informații ca cele prevăzute la punctul 22 dacă acele încălcări îi permit creditorului să solicite rambursarea accelerată (cu excepția cazului în care încălcările au fost remediate sau termenele împrumutului au fost renegociate la finalul perioadei de raportare sau anterior acestuia).

Situația performanței financiare*Elemente de venit, cheltuială, câștiguri sau pierderi*

24. O entitate trebuie să prezinte următoarele elemente de venit, cheltuială, câștiguri sau pierderi fie în situația performanței financiare, fie în note:
- (a) Câștigurile nete sau pierderile nete din:
- (i) Activele financiare sau datoriile financiare evaluate la valoarea justă prin surplus sau deficit, indicându-le separat pe cele aferente activelor financiare sau datoriilor financiare desemnate ca atare la recunoașterea inițială sau ulterior în conformitate cu punctul 152 din IPSAS 41 și pe cele aferente activelor financiare sau datoriilor financiare care sunt evaluate în mod obligatoriu la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 41 (de exemplu, datoriile financiare care corespund definiției pentru „deținut în vederea tranzacționării” din IPSAS 41). Pentru datoriile financiare desemnate la valoarea justă prin surplus sau deficit, o entitate trebuie să prezinte separat valoarea câștigului sau pierderii recunoscut(e) în active nete / capitaluri proprii și valoarea recunoscut(ă) în surplus sau deficit;
 - (ii) [Eliminată]
 - (iii) [Eliminată]
 - (iv) [Eliminată]
 - (v) Datoriile financiare evaluate la costul amortizat;
 - (vi) Activele financiare evaluate la costul amortizat;
 - (vii) Investițiile în instrumente de capitaluri proprii desemnate la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii în conformitate cu punctul 106 din IPSAS 41; și
 - (viii) Activele financiare evaluate la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii în conformitate cu punctul 41 din IPSAS 41, prezentând separat valoarea câștigului sau pierderii recunoscut(e) în active nete / capitaluri proprii pe parcursul perioadei și valoarea reclasificată la derecunoaștere din activele nete / capitalurile proprii acumulate în surplusul sau deficitul pentru perioada respectivă.
- (b) Veniturile și cheltuielile totale din dobândă (calculate prin metoda dobânzii efective) pentru activele financiare sau datoriile financiare care sunt evaluate la costul amortizat sau la valoarea justă prin active nete / capitaluri

propriu în conformitate cu punctul 41 din IPSAS 41 (indicând aceste valori separat); sau datoriile financiare care nu sunt evaluate la valoarea justă prin surplus sau deficit.

- (c) Veniturile din onorarii și cheltuielile cu onorariile (altele decât valorile incluse în determinarea ratei dobânzii efective) generate de:
 - (i) Activele financiare sau datoriile financiare care nu sunt la valoarea justă prin surplus sau deficit; și
 - (ii) Activitățile de administrare a activelor și alte activități fiduciare care au drept rezultat deținerea sau investirea de active în numele unor persoane, fonduri de investiții, planuri de pensii și al altor instituții.
- (d) [Eliminată]
- (e) [Eliminată]

24A. O entitate trebuie să prezinte o analiză a câștigului sau a pierderii recunoscut(e) în situația performanței financiare apărut(ă) din derecunoașterea activelor financiare evaluate la costul amortizat, indicând separat câștigurile și pierderile care apar din derecunoașterea acestor active financiare. Această prezentare de informații trebuie să cuprindă toate motivele care stau la baza derecunoașterii acestor active financiare.

Alte prezentări de informații

Politici contabile

25. În conformitate cu punctul 132 din IPSAS 1, o entitate prezintă, în rezumatul principalelor politici contabile, baza (sau bazele) de evaluare utilizată (utilizate) la întocmirea situațiilor financiare, precum și celelalte politici contabile utilizate care sunt relevante pentru înțelegerea situațiilor financiare.

Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor

25A. O entitate trebuie să aplice dispozițiile de prezentare a informațiilor de la punctele 25B-28F pentru expunerile la risc pe care o entitate le acoperă și pentru care alege să aplice contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor. Prezentarea informațiilor pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor trebuie să furnizeze informații cu privire la:

- (a) Strategia entității de gestionare a riscului și cum este aplicată pentru a gestiona riscul;
- (b) Modul în care activitățile entității de acoperire împotriva riscurilor pot afecta valoarea, plasarea în timp și incertitudinea fluxurilor sale de trezorerie viitoare; și

- (c) Efectul pe care contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor l-a avut asupra situației poziției financiare, a situației performanței financiare și a situației modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii ale entității.
- 25B. O entitate trebuie să prezinte informațiile necesare într-o singură notă sau într-o secțiune separată în situațiile sale financiare. Totuși, nu este necesar ca o entitate să dubleze informațiile care au fost deja prezentate în altă parte, cu condiția ca informațiile să fie încorporate prin referințe încrucișate din situațiile financiare în alte situații, cum ar fi comentariile conducerii sau un raport de risc, care se află la dispoziția utilizatorilor situațiilor financiare în aceleași condiții ca situațiile financiare și în același timp. Fără informațiile încorporate prin referințe încrucișate, situațiile financiare sunt incomplete.
- 25C. Atunci când punctele 26A-28F impun unei entități să separe informațiile prezentate pe categorii de risc, entitatea trebuie să stabilească fiecare categorie de risc pe baza expunerilor la risc pe care entitatea alege să le acopere împotriva riscurilor și pentru care aplică contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor. O entitate trebuie să stabilească categoriile de risc consecvent pentru toate prezentările de informații cu privire la contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor.
- 25D. Pentru a îndeplini obiectivele de la punctul 25A, o entitate trebuie (cu excepția cazurilor specificate mai jos) să stabilească nivelul de detaliu pe care să îl prezinte, cât de mult să pună accentul pe diferite aspecte din dispozițiile de prezentare a informațiilor, nivelul adecvat de agregare sau de dezagregare și dacă utilizatorii situațiilor financiare au nevoie de explicații suplimentare pentru a evalua informațiile cantitative prezentate. Totuși, o entitate trebuie să folosească același nivel de agregare sau de dezagregare pe care îl folosește pentru dispozițiile de prezentare a informațiilor aferente din prezentul standard.

26. [Eliminat]

Strategia de gestionare a riscului financiar

- 26A. O entitate trebuie să explice strategia sa de gestionare a riscului pentru fiecare categorie de expunere la risc pe care decide să o acopere împotriva riscurilor și pentru care se aplică contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor. Această explicație trebuie să permită utilizatorilor situațiilor financiare să evalueze (de exemplu):
- (a) Cum apare fiecare risc.
- (b) Modul în care entitatea gestionează fiecare risc; această evaluare include și dacă o entitate acoperă împotriva riscului un element în întregime și împotriva tuturor riscurilor sau acoperă o componentă (sau componente) de risc ale unui element și de ce.
- (c) Gradul expunerii la risc pe care îl gestionează entitatea.

- 26B. Pentru a îndeplini dispozițiile de la punctul 26A, informațiile trebuie să includă (fără a se limita la) o descriere a:
- (a) Instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor care sunt folosite (și a modului în care sunt folosite) pentru a acoperi expunerile la risc;
 - (b) Modalității prin care entitatea stabilește relația economică dintre elementul acoperit împotriva riscurilor și instrumentul de acoperire împotriva riscurilor, în sensul evaluării eficacității acoperirii împotriva riscurilor; și
 - (c) Modalității prin care entitatea stabilește rata de acoperire și care sunt sursele ineficacității acoperirii împotriva riscurilor.
- 26C. Atunci când o entitate desemnează o componentă de risc specifică drept element acoperit împotriva riscurilor (a se vedea punctul 128 din IPSAS 41), aceasta trebuie să furnizeze, pe lângă prezentările de informații impuse de punctele 26A și 26B, informații calitative sau cantitative despre:
- (a) Modalitatea prin care entitatea a determinat componenta de risc care este desemnată ca element acoperit împotriva riscurilor (inclusiv o descriere a naturii relației dintre componenta de risc și element în ansamblul său); și
 - (b) Legătura dintre componenta de risc și element în ansamblul său (de exemplu, componenta de risc desemnată a acoperit istoric o medie de 80% din schimbările în valoarea justă a elementului în ansamblul său).

Valoarea, plasarea în timp și incertitudinea fluxurilor de trezorerie viitoare

27. [Eliminat]
- 27A. Cu excepția derogării de la punctul 27C, o entitate trebuie să prezinte informații calitative, pe categorii de risc, pentru a permite utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze termenii și condițiile instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor și modul în care acestea afectează valoarea, plasarea în timp și incertitudinea fluxurilor de trezorerie viitoare ale entității.
- 27B. Pentru a îndeplini dispoziția de la punctul 27A, o entitate trebuie să furnizeze o defalcare care să prezinte:
- (a) Un profil al plasării în timp a valorii nominale a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor; și
 - (b) Dacă este cazul, prețul mediu sau rata medie (prețuri fixe sau forward, de exemplu) a(l) instrumentului de acoperire împotriva riscurilor.
- 27C. În situațiile în care o entitate resetează frecvent (adică întrerupe și reia) relațiile de acoperire împotriva riscurilor deoarece atât instrumentul de acoperire, cât

și elementul acoperit împotriva riscurilor se schimbă frecvent (adică entitatea folosește un proces dinamic în care nici expunerea, nici instrumentele de acoperire împotriva riscurilor folosite la gestionarea expunerii nu rămân la fel pentru mult timp – un astfel de exemplu se regăsește la punctul AG317 litera (b) din IPSAS 41), entitatea:

- (a) Este scutită de la furnizarea informațiilor impuse prin punctele 27A și 27B.
 - (b) Trebuie să prezinte:
 - (i) Informații cu privire la relația dintre strategia finală de gestionare a riscului și acele relații de acoperire împotriva riscurilor;
 - (ii) O descriere a modului în care strategia sa de gestionare a riscului este reflectată prin utilizarea contabilității de acoperire împotriva riscurilor și desemnarea relațiilor de acoperire împotriva riscurilor specifice; și
 - (iii) O indicație cu privire la frecvența cu care sunt întrerupte și reluate relațiile de acoperire împotriva riscurilor în cadrul procesului entității legat de acele relații de acoperire împotriva riscurilor.
- 27D. O entitate trebuie să prezinte, pe categorii de risc, o descriere a surselor ineficienței acoperirii împotriva riscurilor care se preconizează să afecteze relația de acoperire împotriva riscurilor pe parcursul termenului acesteia.
- 27E. Dacă alte surse ale ineficienței acoperirii împotriva riscurilor apar într-o relație de acoperire împotriva riscurilor, o entitate trebuie să prezinte acele surse pe categorii de risc și să explice ineficiența acoperirii împotriva riscurilor rezultată.
- 27F. Pentru acoperirile fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor, o entitate trebuie să prezinte o descriere a oricărei tranzacții prognozate pentru care a fost folosită contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în perioada anterioară, dar care se preconizează că nu va mai apărea.

Efectele contabilității de acoperire împotriva riscurilor asupra poziției și performanței financiare

28. [Eliminat]
- 28A. O entitate trebuie să prezinte, în format de tabel, următoarele valori aferente elementelor desemnate ca instrumente de acoperire împotriva riscurilor separat, pe categorii de risc, pentru fiecare tip de acoperire (acoperirea valorii juste împotriva riscurilor, acoperirea fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor sau acoperirea împotriva riscurilor a unei investiții nete într-o operațiune din străinătate):

- (a) Valoarea contabilă a instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor (activele financiare separat de datoriile financiare);
 - (b) Elementul-rând din situația poziției financiare care include instrumentul de acoperire împotriva riscurilor;
 - (c) Schimbarea valorii juste a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor folosit ca bază pentru recunoașterea ineficacității acoperirii împotriva riscurilor pentru perioada respectivă; și
 - (d) Valorile nominale (inclusiv cantități, precum tone sau metri cubi) ale instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor.
- 28B. O entitate trebuie să prezinte, în format de tabel, următoarele valori aferente elementelor acoperite împotriva riscurilor separat, pe categorii de risc, pentru tipurile de acoperiri după cum urmează:
- (a) Pentru acoperirile valorii juste împotriva riscurilor:
 - (i) Valoarea contabilă a elementului acoperit împotriva riscurilor recunoscut în situația poziției financiare (prezentând activele separat de datorii);
 - (ii) Valoarea acumulată a ajustărilor acoperirii valorii juste împotriva riscurilor aferentă elementului acoperit inclus în valoarea contabilă a elementului acoperit împotriva riscurilor recunoscut în situația poziției financiare (prezentând separat activele de datorii);
 - (iii) Elementul-rând din situația poziției financiare care include instrumentul de acoperire împotriva riscurilor;
 - (iv) Schimbarea valorii instrumentului de acoperire împotriva riscurilor folosite ca bază pentru recunoașterea ineficacității acoperirii împotriva riscurilor pentru perioada respectivă; și
 - (v) Valoarea acumulată a ajustărilor acoperirilor valorii juste împotriva riscurilor rămase în situația poziției financiare pentru orice elemente acoperite împotriva riscurilor care au încetat a mai fi ajustate în raport cu câștigurile și pierderile de acoperire împotriva riscurilor în conformitate cu punctul 139 din IPSAS 41.
 - (b) Pentru acoperirile fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor și acoperirile împotriva riscurilor ale unei investiții nete într-o operațiune din străinătate:
 - (i) Modificarea valorii elementului acoperit împotriva riscurilor folosite ca bază pentru recunoașterea ineficacității acoperirii împotriva riscurilor pentru perioada respectivă (adică pentru acoperiri ale fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor, modificarea valorii folosite pentru a stabili ineficacitatea acoperirii împotriva riscurilor în conformitate cu punctul 140 litera (c) din IPSAS 41);

- (ii) Soldurile din rezerva pentru acoperirea fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor și rezerva pentru diferențe din conversie valutară pentru acoperiri continue împotriva riscurilor care sunt contabilizate în conformitate cu punctele 140 și 142 litera (a) din IPSAS 41; și
 - (iii) Soldurile rămase în rezerva pentru acoperirea fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor și rezerva pentru diferențe din conversia valutară din orice relații de acoperire împotriva riscurilor pentru care nu se mai aplică contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor.
- 28C. O entitate trebuie să prezinte, în format de tabel, următoarele valori separat, pe categorii de risc, pentru tipurile de acoperiri după cum urmează:
- (a) Pentru acoperirile valorii juste împotriva riscurilor:
 - (i) Ineficacitatea acoperirii împotriva riscurilor – adică diferența dintre câștigurile sau pierderile din acoperirea împotriva riscurilor ale instrumentului de acoperire, pe de o parte, și elementul acoperit, pe de altă parte – recunoscută în surplus sau deficit (sau în active nete / capitaluri proprii dacă instrumentul de acoperire împotriva riscurilor acoperă un instrument de capitaluri proprii pentru care o entitate a ales să prezinte modificările valorii juste în active nete / capitaluri proprii în conformitate cu punctul 106 din IPSAS 41); și
 - (ii) Elementul-rând din situația performanței financiare care include recunoașterea ineficacității acoperirii împotriva riscurilor.
 - (b) Pentru acoperirile fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor și acoperirile împotriva riscurilor ale unei investiții nete într-o operațiune din străinătate:
 - (i) Câștigurile sau pierderile din acoperirea împotriva riscurilor, aferente perioadei de raportare, care au fost recunoscute în active nete / capitaluri proprii;
 - (ii) Ineficacitatea acoperirii împotriva riscurilor trebuie recunoscută în surplus sau deficit;
 - (iii) Elementul-rând din situația performanței financiare care include recunoașterea ineficacității acoperirii împotriva riscurilor;
 - (iv) Valoarea reclasificată din rezerva pentru acoperirea fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor sau rezerva pentru diferențele de conversie valutară în surplus sau deficit ca ajustare din reclasificare (a se vedea IPSAS 1) (făcând diferență între valorile pentru care a fost folosită anterior contabilitatea de acoperire împotriva

riscurilor, dar pentru care nu se mai preconizează că vor apărea fluxuri de trezorerie acoperite împotriva riscurilor, pe de o parte, și valorile ce au fost transferate pentru că elementul acoperit împotriva riscurilor a afectat surplusul sau deficitul, pe de altă parte);

- (v) Elementul-rând din situația performanței financiare care include ajustarea din reclasificare (a se vedea IPSAS 1); și
- (vi) Pentru acoperirile pozițiilor nete împotriva riscurilor, câștigurile sau pierderile din acoperirea împotriva riscurilor recunoscute într-un element-rând separat în situația performanței financiare (a se vedea punctul 149 din IPSAS 41).

28D. Atunci când volumul relațiilor de acoperire împotriva riscurilor cărora li se aplică derogarea de la punctul 27C este nereprezentativ pentru volumul normal pe parcursul perioadei (adică volumul la data de raportare nu reflectă volumele pe parcursul perioadei), o entitate trebuie să prezinte acest fapt și motivul pentru care consideră că volumele nu sunt reprezentative.

28E. O entitate trebuie să furnizeze o reconciliere a fiecărei componente a activelor nete / capitalurilor proprii și o analiză a activelor nete / capitalurilor proprii în conformitate cu IPSAS 1, care împreună:

- (a) Fac, cel puțin, diferența între valorile aferente prezentărilor de informații de la punctul 28C litera (b) subpunctul (i) și litera (b) subpunctul (iv), precum și valorile contabilizate în conformitate cu punctul 140 litera (d) subpunctul (i) și litera (d) subpunctul (iii) din IPSAS 41;
- (b) Fac diferența între valorile asociate valorii-timp a opțiunilor care acoperă împotriva riscurilor elemente acoperite aferente tranzacțiilor, pe de o parte, și valorile asociate valorii-timp a opțiunilor care acoperă elemente aferente perioadei de timp acoperite împotriva riscurilor, atunci când o entitate contabilizează valoarea-timp a opțiunii în conformitate cu punctul 144 din IPSAS 41; și
- (c) Fac diferența între valorile asociate elementelor forward ale contractelor forward și marjele cu baze valutare ale instrumentelor financiare care acoperă elemente acoperite aferente tranzacțiilor, pe de o parte, și valorile asociate cu elemente forward ale contractelor forward și marjele cu baze valutare ale instrumentelor financiare care acoperă elemente aferente perioadei de timp acoperite împotriva riscurilor, atunci când o entitate contabilizează acele valori în conformitate cu punctul 145 din IPSAS 41.

28F. O entitate trebuie să prezinte separat, pe categorii de risc, informațiile impuse de punctul 28E. Această dezagregare în funcție de risc poate fi furnizată în notele la situațiile financiare.

Opțiunea de a desemna o expunere la riscul de credit evaluată la valoarea justă prin surplus sau deficit

- 28G. Dacă o entitate a desemnat un instrument financiar, sau o parte a acestuia, ca fiind evaluat la valoarea justă prin surplus sau deficit pentru că folosește un instrument derivat de credit pentru a gestiona riscul de credit al respectivului instrument financiar, atunci entitatea trebuie să prezinte:
- (a) Pentru instrumentele derivate de credit care au fost folosite pentru a gestiona riscul de credit al instrumentelor financiare desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu punctul 152 din IPSAS 41, o reconciliere între fiecare valoare nominală și valoarea justă la începutul și la sfârșitul perioadei;
 - (b) Câștigul sau pierderea recunoscut(ă) în surplus sau deficit la desemnarea instrumentului financiar, sau a unei părți a acestuia, ca fiind evaluat(ă) la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu punctul 152 din IPSAS 41; și
 - (c) La întreruperea evaluării instrumentului financiar, sau a unei părți a acestuia, la valoarea justă prin surplus sau deficit, valoarea justă a respectivului instrument financiar care a devenit noua valoare contabilă în conformitate cu punctul 155 din IPSAS 41, precum și valoarea nominală sau a principalului aferentă (cu excepția furnizării de informații comparative în conformitate cu IPSAS 1, o entitate nu trebuie să continue această prezentare de informații în perioadele ulterioare).

Valoarea justă

29. Cu excepția situației prezentate la punctul 35, pentru fiecare clasă de active financiare și de datorii financiare (a se vedea punctul 9), o entitate trebuie să prezinte valoarea justă a respectivei clase de active și de datorii într-un mod care să permită compararea acesteia cu valoarea sa contabilă.
30. Atunci când prezintă valorile juste, o entitate trebuie să grupeze activele financiare și datoriile financiare în clase, dar trebuie să le compenseze numai în măsura în care valorile lor contabile sunt compensate în situația poziției financiare.
31. O entitate trebuie să prezinte pentru fiecare clasă de instrumente financiare metodele și, atunci când este utilizată o tehnică de evaluare, ipotezele aplicate pentru determinarea valorilor juste ale fiecărei clase de active financiare sau de datorii financiare. De exemplu, dacă este cazul, o entitate prezintă informații referitoare la ipotezele privind ratele de plăți în avans, ratele de pierderi estimate din credite și ratele dobânzii sau de actualizare. Dacă a avut loc o modificare în tehnica de evaluare, entitatea trebuie să prezinte acea modificare și motivele pentru care a fost făcută.

32. Pentru prezentările de informații prevăzute la punctul 33, o entitate trebuie să clasifice evaluările valorii juste utilizând o ierarhie a valorii juste care reflectă importanța intrărilor utilizate în realizarea evaluărilor. Ierarhia valorii juste trebuie să cuprindă următoarele niveluri:
- (a) Prețurile cotate (neajustate) pe piețele active pentru active sau datorii identice (Nivelul 1);
 - (b) Alte intrări decât prețurile cotate incluse în Nivelul 1 care pot fi observate pentru activul sau datoria respectiv(ă), fie direct (adică prețuri), fie indirect (adică derivate din prețuri) (Nivelul 2); și
 - (c) Intrările pentru activ sau datorie care nu se bazează pe date de piață observabile (intrări neobservabile) (Nivelul 3).

Nivelul din ierarhia valorii juste în care este clasificată evaluarea valorii juste per ansamblu trebuie determinat pe baza celui mai mic nivel al intrării care este semnificativ pentru evaluarea valorii juste per ansamblu. În acest sens, importanța unei intrări este determinată în raport cu evaluarea valorii juste per ansamblu. Dacă o evaluare a valorii juste utilizează intrări observabile care impun ajustări semnificative bazate pe intrări neobservabile, această evaluare este o evaluare de Nivelul 3. Evaluarea importanței unei anumite intrări în evaluarea valorii juste per ansamblu impune aplicarea raționamentului profesional având în vedere factorii specifici activului sau datoriei.

33. Pentru evaluările valorilor juste recunoscute în situația poziției financiare, o entitate trebuie să prezinte, pentru fiecare clasă de instrumente financiare, următoarele informații:
- (a) Nivelul din ierarhia valorii juste în care sunt clasificate evaluările valorilor juste per ansamblu, separând evaluările valorilor juste în conformitate cu nivelurile definite la punctul 32.
 - (b) Orice transferuri semnificative între Nivelul 1 și Nivelul 2 ale ierarhiei valorii juste și motivele acestor transferuri. Transferurile către fiecare nivel trebuie prezentate și discutate separat de transferurile de la fiecare nivel. În acest sens, importanța trebuie determinată în raport cu surplusul sau deficitul și cu activele totale sau datoriile totale.
 - (c) Pentru evaluările valorilor juste de la Nivelul 3 din ierarhia valorii juste, o reconciliere de la soldurile inițiale la soldurile finale, prezentând separat modificările de pe parcursul perioadei care pot fi atribuite:
 - (i) Câștigurilor sau pierderilor totale ale perioadei recunoscute în surplus sau deficit și o descriere privind locul în care sunt prezentate în situația performanței financiare;
 - (ii) Câștigurilor sau pierderilor totale recunoscute în active nete / capitaluri proprii;

- (iii) Cumpărărilor, vânzărilor, emiterilor și decontărilor (fiecare tip de tranzacție prezentat separat); și
 - (iv) Transferurilor către sau de la Nivelul 3 (de exemplu, transferuri care pot fi atribuite modificărilor caracterului observabil al datelor de piață) și motivele efectuării acestor transferuri. Pentru transferurile semnificative, transferurile către Nivelul 3 trebuie prezentate și discutate separat de transferurile de la Nivelul 3.
- (d) Valoarea câștigurilor sau pierderilor totale ale perioadei de la litera (c) subpunctul (i) de mai sus incluse în surplus sau deficit care pot fi atribuite câștigurilor sau pierderilor aferente acelor active și datorii deținute la finalul perioadei de raportare și o descriere privind locul în care acele câștiguri sau pierderi sunt prezentate în situația performanței financiare.
- (e) Pentru evaluările valorilor juste de la Nivelul 3, dacă prin înlocuirea uneia sau mai multora dintre intrările ipotezelor alternative posibile în mod rezonabil se modifică semnificativ valoarea justă, entitatea trebuie să declare acest fapt și să prezinte efectul respectivelor modificări. Entitatea trebuie să prezinte modul în care a fost calculat efectul unei modificări a unei alternative posibile în mod rezonabil. În acest sens, importanța trebuie apreciată în raport cu surplusul sau deficitul și în raport cu activele sau datoriile totale sau, atunci când modificările valorii juste sunt recunoscute în active nete / capitaluri proprii, capitalurile proprii totale.

O entitate trebuie să prezinte informațiile cantitative prevăzute la acest punct sub formă de tabel, cu excepția cazului în care un alt format este mai potrivit.

34. Dacă piața unui instrument financiar nu este activă, entitatea stabilește valoarea justă a acestuia utilizând o tehnică de evaluare (a se vedea punctele AG149-AG154 din IPSAS 41). Cu toate acestea, cea mai bună dovadă a valorii juste la recunoașterea inițială este prețul tranzacției (adică valoarea justă a contraprestației plătite sau primite), cu excepția cazului în care sunt îndeplinite condițiile descrise la punctul AG151 din IPSAS 41. Rezultă că ar putea exista o diferență între valoarea justă la recunoașterea inițială și valoarea care ar fi determinată la data respectivă prin utilizarea unei tehnici de evaluare. Dacă există o astfel de diferență, o entitate trebuie să prezinte, pentru fiecare clasă de instrumente financiare:
- (a) Politica sa contabilă privind recunoașterea respectivei diferențe în surplus sau deficit pentru a reflecta o modificare a factorilor (inclusiv timpul) pe care participanții pe piață i-ar lua în considerare la stabilirea unui preț (a se vedea punctul AG117 litera (b) din IPSAS 41); și
 - (b) Diferența agregată care rămâne de recunoscut în surplus sau deficit la începutul și la finalul perioadei și o reconciliere a modificărilor din soldul acestei diferențe.

35. Nu sunt prevăzute prezentări ale valorii juste:
- (a) Atunci când valoarea contabilă reprezintă o aproximare rezonabilă a valorii juste, de exemplu, pentru instrumentele financiare cum sunt creanțele și datoriile comerciale pe termen scurt; și
 - (b) [Eliminată]
 - (c) Pentru un contract care conține o caracteristică de participare discreționară dacă valoarea justă a respectivei caracteristici nu poate fi evaluată în mod fiabil.
36. În cazul descris la punctul 35 litera (c), o entitate trebuie să prezinte informații pentru a ajuta utilizatorii situațiilor financiare să-și folosească raționamentul cu privire la amploarea diferențelor posibile dintre valoarea contabilă a respectivelor contracte și valoarea lor justă, inclusiv:
- (a) Faptul că informațiile privind valoarea justă nu au fost prezentate pentru aceste instrumente deoarece valoarea lor justă nu poate fi evaluată în mod fiabil;
 - (b) O descriere a instrumentelor financiare, a valorii lor contabile și o explicație a motivului pentru care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil;
 - (c) Informații privind piața respectivelor instrumente;
 - (d) Informații referitoare la intenția entității de a ceda sau nu instrumentele financiare și la modul în care intenționează să le cedeze; și
 - (e) Dacă instrumentele financiare a căror valoare justă nu a putut fi evaluată anterior în mod fiabil sunt derecunoscute, acest fapt, valoarea lor contabilă la momentul derecunoașterii și valoarea câștigului sau a pierderii recunoscut(e).

Împrumuturi de concesiune

37. Împrumuturile de concesiune sunt acordate de entități sub termenele pieței. Exemplele de împrumuturi de concesiune care de obicei au termene sub cele ale pieței includ împrumuturile pentru țările în curs de dezvoltare, pentru fermele mici, împrumuturile pentru studenți acordate studenților care îndeplinesc condițiile pentru accesul la universitate sau la facultate și împrumuturile pentru locuințe acordate familiilor cu venituri mici. Pentru împrumuturile de concesiune acordate și evaluate la costul amortizat în conformitate cu punctul 40 din IPSAS 41, o entitate trebuie să prezinte:
- (a) O reconciliere între valorile contabile de deschidere și cele de închidere ale împrumuturilor, inclusiv:

- (i) Valoarea nominală a noilor împrumuturi acordate în decursul perioadei;
 - (ii) Ajustarea valorii juste la recunoașterea inițială;
 - (iii) Împrumuturile achitate în decursul perioadei;
 - (iv) Pierderile din depreciere recunoscute;
 - (v) Orice creștere în decursul perioadei a valorii actualizate datorată trecerii timpului; și
 - (vi) Alte modificări;
- (b) Valoarea nominală a împrumuturilor la sfârșitul perioadei;
 - (c) Scopul și condițiile diferitelor tipuri de împrumuturi; și
 - (d) Ipoteze de evaluare.
- 37A. Pentru împrumuturile de concesiune evaluate la valoarea justă în conformitate cu punctul 41 sau punctul 43 din IPSAS 41, o entitate trebuie să prezinte:
- (a) O reconciliere între valorile contabile de deschidere și cele de închidere ale împrumuturilor, inclusiv:
 - (i) Valoarea nominală a noilor împrumuturi acordate în decursul perioadei;
 - (ii) Ajustarea valorii juste la recunoașterea inițială;
 - (iii) Împrumuturile achitate în decursul perioadei;
 - (iv) Ajustarea valorii juste în decursul perioadei (separat de recunoașterea inițială); și
 - (v) Alte modificări.
 - (b) Valoarea nominală a împrumuturilor la sfârșitul perioadei;
 - (c) Scopul și condițiile diferitelor tipuri de împrumuturi, inclusiv natura concesiunii; și
 - (d) Ipoteze de evaluare.

Natura și amploarea riscurilor generate de instrumentele financiare

38. **O entitate trebuie să prezinte informații care să le permită utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze natura și amploarea riscurilor generate de instrumentele financiare la care entitatea este expusă la finalul perioadei de raportare.**

39. Prezentările de informații prevăzute la punctele 40-49 se concentrează asupra riscurilor generate de instrumentele financiare și a modului în care acestea au fost gestionate. Aceste riscuri includ de obicei riscul de credit, riscul de lichiditate și riscul de piață, dar fără a se limita la acestea.
- 39A. Prin furnizarea prezentărilor de informații calitative în contextul prezentărilor de informații cantitative, utilizatorii pot face legătură între prezentările de informații aferente și, prin urmare, își pot forma o imagine de ansamblu asupra naturii și mărimii riscurilor rezultate din instrumentele financiare. Interacțiunea dintre prezentările de informații calitative și cele cantitative contribuie la prezentarea informațiilor într-un mod care să le permită utilizatorilor să evalueze expunerea entității la riscuri.

Prezentări de informații calitative

40. Pentru fiecare tip de risc generat de instrumentele financiare, o entitate trebuie să prezinte:
- (a) Expunerile la risc și modul în care au apărut acestea;
 - (b) Obiectivele, politicile și procesele sale pentru gestionarea riscului și metodele utilizate pentru evaluarea riscului; și
 - (c) Orice modificări apărute în ceea ce privește informațiile menționate la litera (a) sau (b) față de perioada anterioară.

Prezentări de informații cantitative

41. Pentru fiecare tip de risc generat de instrumentele financiare, o entitate trebuie să prezinte:
- (a) Un rezumat al datelor cantitative privind expunerile sale la respectivul risc la finalul perioadei de raportare. Această prezentare trebuie să aibă la bază informațiile furnizate la nivel intern personalului-cheie din conducerea entității (așa cum este definit în IPSAS 20, *Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate*), de exemplu, organismul de conducere al entității sau directorul executiv.
 - (b) Prezentările de informații prevăzute la punctele 43-49, în măsura în care nu sunt furnizate în conformitate cu litera (a).
 - (c) Concentrările riscului dacă acestea nu rezultă din prezentările de informații făcute în conformitate cu literele (a) și (b).
42. Dacă datele cantitative prezentate la finalul perioadei de raportare nu sunt reprezentative pentru expunerea la risc a unei entități în decursul perioadei, entitatea trebuie să ofere informații suplimentare care să fie reprezentative.

Riscul de credit

Domeniu de aplicare și obiective

- 42A. O entitate trebuie să aplice dispozițiile de prezentare a informațiilor de la punctele 42F-42N instrumentelor financiare cărora li se aplică dispozițiile privind deprecierea din IPSAS 41. Totuși:
- (a) Pentru creanțele care rezultă din tranzacțiile de schimb care intră sub incidența IPSAS 9 și alte tranzacții decât cele de schimb care intră sub incidența IPSAS 23 și creanțele care decurg din contracte de leasing, punctul 42J litera (a) se aplică acelor creanțe și creanțe care decurg din contracte de leasing pentru care pierderile din creditare preconizate pe toată durata de viață sunt recunoscute în conformitate cu punctul 87 din IPSAS 41, dacă acele active financiare sunt modificate atunci când și-au depășit scadența cu mai mult de 30 de zile; și
 - (b) Punctul 42K litera (b) nu se aplică creanțelor care decurg din contracte de leasing.
- 42B. Prezentarea informațiilor privind riscul de credit în conformitate cu punctele 42F-42N va permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă efectul riscului de credit asupra valorii, plasării în timp și incertitudinii fluxurilor de trezorerie viitoare. Pentru a îndeplini acest obiectiv, prezentarea informațiilor privind riscul de credit trebuie să furnizeze:
- (a) Informații cu privire la practicile entității de gestionare a riscului și modul în care acestea sunt corelate cu recunoașterea și evaluarea pierderilor din creditare preconizate, inclusiv metodele, ipotezele și datele folosite pentru a evalua pierderile din creditare preconizate;
 - (b) Informații cantitative și calitative care permit utilizatorilor situațiilor financiare să evalueze valorile din situațiile financiare apărute din pierderile din creditare preconizate, inclusiv modificările valorii pierderilor din creditare preconizate și motivele acestor modificări; și
 - (c) Informații cu privire la expunerea entității la riscul de credit (adică riscul de credit inerent activelor financiare ale entității și angajamentelor de acordare a creditelor), inclusiv concentrările semnificative ale riscului de credit.
- 42C. Nu este necesar ca o entitate să dubleze informațiile care au fost deja prezentate în altă parte, cu condiția ca informațiile să fie încorporate prin referințe încrucișate de la situațiile financiare la alte situații, cum ar fi comentariile conducerii sau un raport de risc, care se află la dispoziția utilizatorilor situațiilor financiare în aceleași condiții ca situațiile financiare și în același timp. Fără informațiile încorporate prin referințe încrucișate, situațiile financiare sunt incomplete.

- 42D. Pentru a îndeplini obiectivele de la punctul 42B, o entitate trebuie (doar dacă nu se specifică în alt fel) să stabilească nivelul de detaliu pe care să îl furnizeze, cât de mult să pună accentul pe diferite aspecte din dispozițiile de prezentare a informațiilor, nivelul adecvat de agregare sau de dezagregare și dacă utilizatorii situațiilor financiare au nevoie de explicații suplimentare pentru a evalua informațiile cantitative prezentate.
- 42E. Dacă informațiile prezentate în conformitate cu punctele 42F-42N nu sunt suficiente pentru a întruni obiectivele de la punctul 42B, o entitate trebuie să prezinte orice informații suplimentare necesare pentru a îndeplini obiectivele respective.

Practicile de gestionare a riscului de credit

- 42F. O entitate trebuie să explice practicile sale de gestionare a riscului de credit și modul în care sunt corelate cu recunoașterea și evaluarea pierderilor din creditare preconizate. Pentru a îndeplini acest obiectiv, o entitate trebuie să prezinte informații care să permită utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă și să evalueze:
- (a) Modalitatea prin care o entitate a stabilit dacă riscul de credit al instrumentelor financiare a crescut semnificativ de la recunoașterea inițială, inclusiv dacă și cum:
 - (i) Instrumentele financiare sunt considerate ca având un risc de credit scăzut în conformitate cu punctul 82 din IPSAS 41, inclusiv clasele de instrumente financiare cărora se aplică; și
 - (ii) Prezumția de la punctul 83 din IPSAS 41, conform căreia au existat creșteri semnificative ale riscului de credit de la recunoașterea inițială atunci când activele financiare sunt restante de mai mult de 30 de zile, a fost respinsă;
 - (b) Cum definește o entitate nerespectarea obligațiilor, inclusiv motivele pentru selectarea acelor definiții;
 - (c) Cum au fost grupate instrumentele financiare dacă pierderile din creditare preconizate au fost evaluate pe o bază colectivă;
 - (d) Cum a stabilit o entitate că activele financiare sunt active financiare depreciate ca urmare a riscului de credit;
 - (e) Politica de eliminare a unei entități, inclusiv indicatori că nu există nicio estimare rezonabilă a unei recuperări, precum și informații cu privire la politica pentru activele financiare care sunt eliminate, dar care fac încă obiectul activității de aplicare; și
 - (f) Cum au fost aplicate dispozițiile de la punctul 84 din IPSAS 41 pentru modificarea fluxurilor de trezorerie contractuale ale activelor financiare, inclusiv modul în care o entitate:

- (i) Stabilește dacă riscul de credit pentru un activ financiar care a fost modificat în timp ce ajustarea pentru pierderi era evaluată la o valoare egală cu pierderile din creditare preconizate pe toată durata de viață s-a îmbunătățit în măsura în care ajustarea pentru pierderi este din nou evaluată la o valoare egală cu pierderile din creditare preconizate pe 12 luni în conformitate cu punctul 77 din IPSAS 41; și
- (ii) Monitorizează măsura în care ajustarea pentru pierderi aferente activelor financiare care îndeplinesc criteriile de la subpunctul (i) este reevaluată ulterior la o valoare egală cu pierderile din creditare preconizate pe toată durata de viață în conformitate cu punctul 75 din IPSAS 41.

42G. O entitate trebuie să explice intrările de date, ipotezele și tehnicile de estimare utilizate la aplicarea dispozițiilor de la punctele 73-93 din IPSAS 41. În acest sens, o entitate trebuie să prezinte:

- (a) Baza intrărilor de date, a ipotezelor și tehnicilor de estimare folosite pentru:
 - (i) A evalua pierderile din creditare preconizate pe 12 luni și pe toată durata de viață;
 - (ii) A stabili dacă riscul de credit al instrumentelor financiare a crescut semnificativ de la recunoașterea inițială; și
 - (iii) A stabili dacă un activ financiar este un activ financiar depreciat ca urmare a riscului de credit.
- (b) Cum au fost încorporate informații cu caracter previzional la stabilirea pierderilor din creditare preconizate, inclusiv utilizarea informațiilor macroeconomice; și
- (c) Modificările tehnicilor de estimare sau ipotezele semnificative emise în timpul perioadei de raportare și motivele acestor modificări.

Informații cantitative și calitative despre valori generate de pierderile din creditare preconizate

42H. Pentru a explica modificările în ajustarea pentru pierderi și motivele acestor modificări, o entitate trebuie să furnizeze, pe clase de instrumente financiare, o reconciliere de la soldul de deschidere la soldul de închidere al ajustării pentru pierderi, într-un tabel, indicând separat modificările pe parcursul perioadei pentru:

- (a) Ajustarea pentru pierderi evaluată la o valoare egală cu pierderile din creditare preconizate pe 12 luni;

- (b) Ajustarea pentru pierderi evaluată la o valoare egală cu pierderile din creditare preconizate pe toată durata de viață pentru:
 - (i) Instrumentele financiare pentru care riscul de credit a crescut semnificativ de la recunoașterea inițială, dar care nu sunt active financiare depreciate ca urmare a riscului de credit;
 - (ii) Activele financiare care sunt depreciate ca urmare a riscului de credit la data de raportare (dar care nu sunt achiziționate sau emise depreciate ca urmare a riscului de credit); și
 - (iii) Creanțele care rezultă din tranzacțiile de schimb care intră sub incidența IPSAS 9 și alte tranzacții decât cele de schimb care intră sub incidența IPSAS 23 sau creanțele care decurg din contracte de leasing pentru care ajustările pentru depreciere sunt evaluate în conformitate cu punctul 87 din IPSAS 41.
- (c) Activele financiare care sunt achiziționate sau emise depreciate ca urmare a riscului de credit. Pe lângă reconciliere, o entitate trebuie să prezinte valoarea totală a pierderilor din creditare preconizate neactualizate la recunoașterea inițială pentru activele financiare recunoscute inițial pe parcursul perioadei de raportare.

42I. Pentru a permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă modificările în ajustarea pentru pierderi prezentate în conformitate cu punctul 42H, o entitate trebuie să furnizeze o explicație cu privire la modul în care modificările semnificative ale valorii contabile brute a instrumentelor financiare din timpul perioadei au contribuit la modificările ajustării pentru pierderi. Informațiile trebuie furnizate separat pentru instrumentele financiare care reprezintă ajustarea pentru pierderi așa cum este aceasta prezentată la punctul 42H literele (a)-(c) și trebuie să includă informații calitative și cantitative relevante. Exemplele de modificări semnificative ale valorii contabile brute a instrumentelor financiare care au contribuit la modificările ajustării pentru pierderi pot include:

- (a) Modificări generate de instrumente financiare achiziționate sau emise pe parcursul perioadei de raportare;
- (b) Modificarea fluxurilor de trezorerie contractuale aferente activelor financiare care nu conduc la derecunoașterea acelor active financiare în conformitate cu IPSAS 41;
- (c) Modificări generate de instrumente financiare care au fost derecunoscute pe parcursul perioadei de raportare (inclusiv cele care au fost eliminate); și
- (d) Modificări generate indiferent dacă ajustarea pentru pierderi este evaluată la o valoare egală cu pierderile din creditare preconizate pe 12 luni sau pe toată durata de viață.

- 42J. Pentru a permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă natura și efectul modificărilor fluxurilor de trezorerie contractuale aferente activelor financiare care nu au condus la derecunoaștere, precum și efectul unor astfel de modificări asupra evaluării pierderilor din creditare preconizate, o entitate trebuie să prezinte:
- (a) Costul amortizat înainte de modificare și câștigurile sau pierderile nete din modificare recunoscute pentru activele financiare pentru care fluxurile de trezorerie contractuale au fost modificate în timpul perioadei de raportare, în timp ce ajustarea pentru pierderi fusese evaluată la o valoare egală cu pierderile din creditare preconizate pe toată durata de viață; și
 - (b) Valoarea contabilă brută la finalul perioadei de raportare a activelor financiare care au fost modificate de la recunoașterea inițială într-un moment în care ajustarea pentru pierderi era evaluată la o valoare egală cu pierderile din creditare preconizate pe toată durata de viață și pentru care ajustarea pentru pierderi s-a modificat pe parcursul perioadei de raportare la o valoare egală cu pierderile din creditare preconizate pe 12 luni.
- 42K. Pentru a ajuta utilizatorii situațiilor financiare să înțeleagă efectul garanțiilor reale și al altor ameliorări ale condițiilor de credit asupra valorilor rezultate din pierderile preconizate din creditare, o entitate trebuie să prezinte, pe clase de instrumente financiare:
- (a) Valoarea care reprezintă cel mai bine expunerea sa maximă la riscul de credit la finalul perioadei de raportare, fără a lua în considerare niciun fel de garanție reală deținută sau orice ameliorări ale condițiilor de credit (de exemplu, acorduri de compensare care nu îndeplinesc condițiile pentru compensare în conformitate cu IPSAS 28).
 - (b) O descriere narativă a garanției reale deținute drept asigurare și alte ameliorări ale condițiilor de credit, inclusiv:
 - (i) O descriere a naturii și calității garanției reale deținute;
 - (ii) O explicație privind orice modificări semnificative ale calității acelei garanții reale sau a ameliorărilor condițiilor de credit ca urmare a deteriorării sau schimbării politicilor privind garanțiile reale ale entității în timpul perioadei de raportare; și
 - (iii) Informații despre instrumentele financiare pentru care o entitate nu a recunoscut o ajustare pentru pierderi din cauza garanției reale.
 - (c) Informații cantitative despre garanțiile reale deținute drept asigurare și alte ameliorări ale condițiilor de credit (de exemplu, cuantificarea măsurii în care garanțiile reale și alte ameliorări ale condițiilor de credit

diminuează riscul de credit) pentru activele financiare care sunt depreciate ca urmare a riscului de credit la data de raportare.

- 42L. O entitate trebuie să prezinte valoarea contractuală restantă pentru activele financiare care au fost eliminate în timpul perioadei de raportare și care fac încă obiectul activității de aplicare.

Expunerea la riscul de credit

- 42M. Pentru a permite utilizatorilor situațiilor financiare să evalueze expunerea la riscul de credit a unei entități și să îi înțeleagă concentrările semnificative ale riscului de credit, o entitate trebuie să prezinte, pe categorii ale ratingului riscului de credit, valoarea contabilă brută a activelor financiare și expunerea la riscul de credit aferentă angajamentelor de creditare și contractelor de garanție financiară. Aceste informații trebuie furnizate separat pentru instrumentele financiare:

- (a) Pentru care ajustarea pentru pierderi este evaluată la o valoare egală cu pierderile din creditare preconizate pe 12 luni;
- (b) Pentru care ajustarea pentru pierderi este evaluată la o valoare egală cu pierderile din creditare preconizate pe toată durata de viață și care sunt:
 - (i) Instrumente financiare pentru care riscul de credit a crescut semnificativ de la recunoașterea inițială, dar care nu sunt active financiare depreciate ca urmare a riscului de credit;
 - (ii) Active financiare care sunt depreciate ca urmare a riscului de credit la data de raportare (dar care nu sunt achiziționate sau emise depreciate ca urmare a riscului de credit); și
 - (iii) Creanțe care rezultă din tranzacțiile de schimb care intră sub incidența IPSAS 9 și alte tranzacții decât cele de schimb care intră sub incidența IPSAS 23 sau creanțe care decurg din contracte de leasing pentru care ajustările pentru depreciere sunt evaluate în conformitate cu punctul 87 din IPSAS 41.
- (c) Care sunt active financiare achiziționate sau emise depreciate ca urmare a riscului de credit.

- 42N. Pentru creanțele care rezultă din tranzacțiile de schimb care intră sub incidența IPSAS 9 și alte tranzacții decât cele de schimb care intră sub incidența IPSAS 23 sau creanțe care decurg din contracte de leasing pentru care o entitate aplică punctul 87 din IPSAS 41, informațiile furnizate în conformitate cu punctul 42M pot fi bazate pe o matrice a provizioanelor (a se vedea punctul AG199 din IPSAS 41).

43. Pentru toate instrumentele financiare care intră sub incidența prezentului standard, dar nu și a dispozițiilor privind deprecierea din IPSAS 41, o entitate trebuie să prezinte, pe clase de instrumente financiare:

- (a) Valoarea care reprezintă cel mai bine expunerea sa maximă la riscul de credit la finalul perioadei de raportare, fără a lua în considerare niciun fel de garanție reală deținută sau orice ameliorări ale condițiilor de credit (de exemplu, acorduri de compensare care nu îndeplinesc condițiile pentru compensare în conformitate cu IPSAS 28); această prezentare nu este obligatorie pentru instrumentele financiare a căror valoare contabilă reprezintă cel mai bine expunerea maximă la riscul de credit;
- (b) O descriere a garanțiilor reale deținute drept asigurare și a altor ameliorări ale condițiilor de credit, precum și efectul lor financiar (de exemplu, cuantificarea măsurii în care garanțiile reale și alte ameliorări ale condițiilor de credit diminuează riscul de credit) cu privire la valoarea care reprezintă cel mai bine expunerea maximă la riscul de credit (fie că este prezentată în conformitate cu litera (a), fie reprezentată prin valoarea contabilă a instrumentului financiar);
- (c) [Eliminată]
- (d) [Eliminată]

44. [Eliminat]

Garanții reale și alte ameliorări ale condițiilor de credit obținute

45. Atunci când o entitate obține active financiare sau nefinanciare în decursul perioadei prin intrarea în posesia garanțiilor reale pe care le deține ca asigurare sau prin solicitarea altor ameliorări ale condițiilor de credit (de exemplu, garanții), iar acest tip de active îndeplinește criteriile de recunoaștere din alte standarde, o entitate trebuie să prezinte pentru astfel de active deținute la data de raportare:
- (a) Natura și valoarea contabilă a activelor; și
 - (b) Atunci când activele nu sunt convertibile în numerar fără dificultăți, politicile sale privind cedarea unor astfel de active sau utilizarea lor în activitățile sale.

Riscul de lichiditate

46. O entitate trebuie să prezinte:
- (a) O analiză a scadențelor pentru datoriile financiare aferente instrumentelor nederivate (inclusiv contractele de garanție financiară emise) care să indice scadențele contractuale rămase.
 - (b) O analiză a scadențelor pentru datoriile financiare aferente instrumentelor derivate. Analiza scadențelor trebuie să includă scadențele contractuale rămase pentru acele datorii financiare aferente instrumentelor derivate pentru care scadențele contractuale sunt esențiale pentru înțelegerea plasării în timp a fluxurilor de trezorerie (a se vedea punctul AG14).

- (c) O descriere a modului în care gestionează riscul de lichiditate inerent celor prezentate la literele (a) și (b).

Riscul de piață

Analiza sensibilității

47. Cu excepția cazului în care o entitate se conformează dispozițiilor de la punctul 48, aceasta trebuie să prezinte:
- (a) O analiză a sensibilității pentru fiecare tip de risc de piață la care este expusă entitatea la finalul perioadei de raportare, indicând modul în care surplusul sau deficitul și activele nete / capitalurile proprii ar fi fost afectate de modificările variabilei relevante a riscului care ar fi fost posibile în mod rezonabil la data respectivă;
 - (b) Metodele și ipotezele utilizate la întocmirea analizei sensibilității; și
 - (c) Modificările față de perioada anterioară ale metodelor și ipotezelor utilizate și motivele care stau la baza acestor modificări.
48. Dacă o entitate întocmește o analiză a sensibilității, cum ar fi evaluarea în funcție de risc, care reflectă interdependențele dintre variabilele de risc (de exemplu, ratele dobânzii și ratele de schimb valutar) și utilizează această analiză pentru a gestiona riscurile financiare, entitatea poate utiliza respectiva analiză a sensibilității în locul analizei menționate la punctul 47. Entitatea trebuie să prezinte, de asemenea:
- (a) O explicație privind metoda utilizată la întocmirea unei astfel de analize a sensibilității, precum și principalii parametri și principalele ipoteze care stau la baza datelor furnizate; și
 - (b) O explicație privind obiectivul metodei utilizate și limitările care ar putea avea drept rezultat faptul că informațiile nu reflectă integral valoarea justă a activelor și datoriilor implicate.

Prezentarea altor informații privind riscul de piață

49. Atunci când analizele sensibilității prezentate în conformitate cu punctul 47 sau 48 nu sunt reprezentative pentru un risc inerent unui instrument financiar (de exemplu, din cauză că expunerea de la sfârșitul anului nu reflectă expunerea din decursul anului), entitatea trebuie să prezinte acest fapt, precum și motivul pentru care consideră că analizele sensibilității nu sunt reprezentative.

Transferuri de active financiare

- 49A. Dispozițiile de prezentare a informațiilor de la punctele 42B-49H cu privire la transferurile de active financiare suplimentează alte dispoziții de prezentare a informațiilor din prezentul standard. O entitate trebuie să prezinte informațiile prevăzute la punctele 42B-49H în cadrul unei singure note la situațiile sale

financiare. O entitate trebuie să prezinte informațiile prevăzute pentru toate activele financiare transferate care nu sunt derecunoscute și pentru orice implicare continuă într-un activ transferat existent la data de raportare, indiferent de momentul în care a avut loc tranzacția de transfer aferentă. În sensul aplicării dispozițiilor de prezentare a informațiilor de la aceste puncte, o entitate transferă în întregime sau parțial un activ financiar (activul financiar transferat) dacă, și numai dacă, aceasta:

- (a) Transferă drepturile contractuale de a primi fluxurile de trezorerie aferente aceluși activ financiar; sau
- (b) Reține drepturile contractuale de a primi fluxurile de trezorerie aferente activului financiar, dar își asumă o obligație contractuală de a plăti fluxurile de trezorerie unuia sau mai multor destinatari dintr-un contract.

49B. O entitate trebuie să prezinte informații care permit utilizatorilor situațiilor sale financiare:

- (a) Să înțeleagă relația dintre activele financiare transferate care nu sunt derecunoscute în întregime și datoriile asociate; și
- (b) Să evalueze natura și riscurile asociate implicării continue a entității în activele financiare derecunoscute.

49C. În sensul aplicării dispozițiilor de prezentare a informațiilor de la punctele 49E-49H, o entitate se implică în mod continuu într-un activ financiar transferat dacă, în cadrul transferului, entitatea păstrează oricare dintre drepturile sau obligațiile contractuale inerente activului financiar transferat sau obține orice drepturi sau obligații contractuale noi aferente activului financiar transferat. În sensul aplicării dispozițiilor de prezentare a informațiilor de la punctele 49E-49H, următoarele nu reprezintă o implicare continuă:

- (a) Reprezentările normale și garanțiile aferente transferului fraudulos și conceptele de caracter rezonabil, onestitate și obiectivitate care pot duce la anularea unui transfer în urma unei acțiuni legale;
- (b) Contractele forward, contractele pe opțiuni și alte contracte pentru a reacționa la activul financiar transferat pentru care prețul contractului (sau prețul de exercitare) este valoarea justă a activului financiar transferat; sau
- (c) Un angajament prin care o entitate păstrează drepturile contractuale de a primi fluxurile de trezorerie ale unui activ financiar, dar își asumă o obligație contractuală de a plăti fluxurile de trezorerie uneia sau mai multor entități, iar condițiile de la punctul 16 literele (a)-(c) din IPSAS 41 sunt îndeplinite.

Active financiare transferate care nu sunt derecunoscute în întregime

49D. Este posibil ca o entitate să fi transferat active financiare în așa fel încât o parte a activelor financiare transferate sau toate activele financiare transferate să nu îndeplinească condițiile pentru derecunoaștere. Pentru a îndeplini obiectivele prezentate la punctul 49B litera (a), entitatea trebuie să prezinte următoarele informații la fiecare dată de raportare, pentru fiecare clasă de active financiare transferate care nu sunt derecunoscute în întregime:

- (a) Natura activelor transferate.
- (b) Natura riscurilor și recompenselor aferente dreptului de proprietate la care este expusă entitatea.
- (c) O descriere a naturii relației dintre activele transferate și datoriile asociate, inclusiv restricțiile generate de transferul către entitatea raportoare al utilizării activelor transferate.
- (d) Atunci când partenerul (partenerii) din datoriile asociate a (au) apelat doar la active transferate, un tabel care să prezinte valoarea justă a activelor transferate, valoarea justă a datoriilor asociate și poziția netă (diferența dintre valoarea justă a activelor transferate și datoriile asociate).
- (e) Atunci când entitatea continuă să recunoască toate activele transferate, valorile contabile ale activelor transferate și ale datoriilor asociate.
- (f) Atunci când entitatea continuă să recunoască activele în măsura implicării sale continue (a se vedea punctele 17 litera (c) subpunctul (ii) și 27 din IPSAS 41), valoarea contabilă totală a activelor inițiale înainte de transfer, valoarea contabilă a activelor pe care entitatea continuă să le recunoască și valoarea contabilă a datoriilor asociate.

Active financiare transferate care sunt derecunoscute în întregime

49E. Pentru a îndeplini obiectivele prezentate la punctul 49B litera (b), atunci când o entitate derecunoaște activele financiare transferate în întregime (a se vedea punctul 17 litera (a) și litera (c) subpunctul (i) din IPSAS 41), însă se implică în mod continuu în acestea, entitatea trebuie să prezinte cel puțin următoarele informații, pentru fiecare tip de implicare continuă, la fiecare dată de raportare:

- (a) Valoarea contabilă a activelor și datoriilor care sunt recunoscute în situația poziției financiare a entității și reprezintă implicarea continuă a entității în activele financiare derecunoscute și elementele-rând în care valorile contabile ale acestor active și datorii sunt recunoscute.
- (b) Valoarea justă a activelor și datoriilor care reprezintă implicarea continuă a entității în activele financiare derecunoscute.

- (c) Valoarea care reprezintă cel mai bine expunerea maximă a entității la pierderea din implicarea continuă în activele financiare derecunoscute și informațiile care indică modalitatea de determinare a expunerii maxime la pierdere.
 - (d) Ieșirile de numerar neactualizate care vor fi sau ar putea fi necesare pentru a reachiziționa activele financiare derecunoscute (de exemplu, prețul de exercitare dintr-un contract pe opțiuni) sau alte valori privind activele transferate de plătit către entitatea a căreia i se transferă. Dacă ieșirea de numerar variază, valoarea prezentată trebuie să se bazeze pe condițiile existente la fiecare dată de raportare.
 - (e) O analiză a scadenței ieșirilor de numerar neactualizate care vor fi sau ar putea fi necesare pentru a reachiziționa activele financiare derecunoscute sau alte valori privind activele transferate de plătit către entitatea a căreia i se transferă, indicând restul de scadențe contractuale din implicarea continuă a entității.
 - (f) Informații calitative care explică și susțin prezentările de informații cantitative prevăzute la literele (a)-(e).
- 49F. O entitate poate agrega informațiile prevăzute la punctul 49E cu privire la un anumit activ dacă entitatea are mai mult decât un tip de implicare continuă în acel activ financiar derecunoscut și îl raportează conform unui singur tip de implicare continuă.
- 49G. În plus, o entitate trebuie să prezinte pentru fiecare tip de implicare continuă:
- (a) Câștigul sau pierderea recunoscut(ă) la data transferului activelor.
 - (b) Veniturile și cheltuielile recunoscute, atât în perioada de raportare, cât și cumulativ, din implicarea continuă a entității în activele financiare derecunoscute (de exemplu, modificările în valoarea justă a instrumentelor derivate).
 - (c) Dacă valoarea totală a încasărilor din activitatea de transfer (care se califică pentru derecunoaștere) dintr-o perioadă de raportare nu este distribuită în mod egal pe parcursul perioadei de raportare (de exemplu, dacă o parte importantă din valoarea totală a activității de transfer se înregistrează în ultimele zile ale unei perioade de raportare):
 - (i) Când cea mai importantă activitate de transfer a avut loc în acea perioadă de raportare (de exemplu, pe parcursul ultimelor cinci zile înainte de finalul perioadei de raportare),
 - (ii) Valoarea (de exemplu, câștigurile sau pierderile) recunoscută din activitatea de transfer în acea parte a perioadei de raportare și

- (iii) Valoarea totală a încasărilor din activitatea de transfer în cea parte a perioadei de raportare.

O entitate trebuie să prezinte aceste informații pentru fiecare perioadă pentru care se prezintă o situație a activelor nete / capitalurilor proprii.

Informații suplimentare

- 49H. O entitate trebuie să prezinte orice informații suplimentare care sunt considerate necesare pentru a îndeplini obiectivele de la punctul 49B.

Aplicarea inițială a IPSAS 41

- 49I. În perioada de raportare care include data aplicării inițiale a IPSAS 41, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare clasă de active financiare și datorii financiare de la data aplicării inițiale:
- Categoria de evaluare inițială și valoarea contabilă determinate în conformitate cu IPSAS 29;
 - Noua categorie de evaluare și valoarea contabilă determinate în conformitate cu IPSAS 41;
 - Valoarea oricăror active și datorii financiare din situația poziției financiare care au fost desemnate anterior ca fiind evaluate la valoarea justă prin surplus sau deficit, dar care nu mai sunt desemnate astfel, făcând deosebire între cele pe care o entitate trebuie să le reclasifice conform IPSAS 41 și cele pe care o entitate alege să le reclasifice la data aplicării inițiale.
- 49J. În perioada de raportare care include data aplicării inițiale a IPSAS 41, o entitate trebuie să prezinte informații calitative pentru a le permite utilizatorilor să înțeleagă:
- Modul în care a aplicat dispozițiile de clasificare din IPSAS 41 pentru acele active financiare a căror clasificare s-a modificat în urma aplicării IPSAS 41.
 - Motivele pentru orice desemnare sau de-desemnare a activelor financiare sau a datoriilor financiare ca fiind evaluate la valoarea justă prin surplus sau deficit la data aplicării inițiale.
- 49K. În perioada de raportare în care entitatea aplică pentru prima dată dispozițiile de clasificare și evaluare pentru activele financiare din IPSAS 41 (adică atunci când entitatea face tranziția de la IPSAS 29 la IPSAS 41 pentru activele financiare), aceasta trebuie să prezinte informațiile stabilite la punctele 49L-49O din prezentul standard conform celor impuse de punctul 173 din IPSAS 41.

49L. Conform celor stipulate la punctul 49K, o entitate trebuie să prezinte informații privind modificările în clasificările activelor și datoriilor financiare de la data aplicării inițiale a IPSAS 41, indicând separat:

- (a) Modificările în valorile contabile pe baza categoriilor de evaluare ale acestora, în conformitate cu IPSAS 29 (adică cele care nu rezultă din modificarea atributului de evaluare atunci când se face tranziția la IPSAS 41); și
- (b) Modificările în valorile contabile care rezultă dintr-o modificare a atributului de evaluare atunci când se face tranziția la IPSAS 41.

Nu este necesar ca prezentările de informații prevăzute de acest punct să se facă după perioada de raportare anuală în care entitatea aplică inițial dispozițiile de clasificare și evaluare a activelor financiare din IPSAS 41.

49M. Conform celor stipulate la punctul 42K, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații despre activele și datoriile financiare care au fost reclasificate astfel încât să fie evaluate la costul amortizat și, în cazul activelor financiare, care au fost reclasificate în afara categoriei valorii juste prin surplus sau deficit ori au fost evaluate la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii ca urmare a trecerii la IPSAS 41:

- (a) Valoarea justă a activelor financiare sau a datoriilor financiare la finalul perioadei de raportare; și
- (b) Valoarea justă a câștigului sau pierderii care ar fi fost recunoscut(ă) în surplus sau deficit sau în active nete / capitaluri proprii pe parcursul perioadei de raportare dacă activele financiare sau datoriile financiare nu ar fi fost reclasificate.

Nu este necesar ca prezentările de informații prevăzute la acest punct să se facă după perioada de raportare anuală în care entitatea aplică inițial dispozițiile de clasificare și evaluare ale activelor financiare din IPSAS 41.

49N. Conform celor stipulate la punctul 49K, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații despre activele și datoriile financiare care au fost reclasificate în afara categoriei la valoarea justă prin surplus sau deficit ca urmare a trecerii la IPSAS 41:

- (a) Rata dobânzii efective determinată la data aplicării inițiale; și
- (b) Venitul sau cheltuiala din dobândă recunoscut(ă).

Dacă o entitate tratează valoarea justă a unui activ financiar sau a unei datorii financiare drept valoarea contabilă brută la data aplicării inițiale (a se vedea punctul 168 din IPSAS 41), atunci prezentările de informații de la acest punct se vor face pentru fiecare perioadă de raportare până în momentul în care are loc

derecunoașterea. Altfel, nu este necesar ca prezentările de informații prevăzute de acest punct să se facă după perioada de raportare anuală în care entitatea aplică inițial dispozițiile de clasificare și evaluare ale activelor financiare din IPSAS 41.

49O. Atunci când o entitate prezintă informațiile stipulate la punctele 49K-49N, acele prezentări de informații, împreună cu prezentările de informații de la punctul 29 din prezentul standard, trebuie să permită reconcilierea între:

(a) Categoriile de evaluare prezentate în conformitate cu IPSAS 29 și IPSAS 41; și

(b) Clasele de instrumente financiare

de la data aplicării inițiale.

49P. La data aplicării inițiale a punctelor 73-93 din IPSAS 41, unei entități i se impune să prezinte informații care permit reconcilierea ajustărilor pentru depreciere de la final în conformitate cu IPSAS 29 și a provizioanelor în conformitate cu IPSAS 19 cu ajustările pentru pierderi de deschidere stabilite în conformitate cu IPSAS 41. Pentru activele financiare, prezentarea informațiilor trebuie furnizată prin categoriile de evaluare aferente activelor financiare în conformitate cu IPSAS 29 și IPSAS 41 și trebuie să prezinte separat efectul schimbărilor în categoria de evaluare la ajustarea pentru pierderi la data respectivă.

49Q. În perioada de raportare care include data aplicării inițiale a IPSAS 41, o entitate nu trebuie să prezinte valorile elementului-rând care ar fi fost raportate în conformitate cu dispozițiile de clasificare și evaluare (care includ dispozițiile aferente evaluării la costul amortizat a activelor financiare și pe cele aferente deprecierei de la punctele 69-72 și 73-93 din IPSAS 41) din:

(a) IPSAS 41 pentru perioade anterioare; și

(b) IPSAS 29 pentru perioada curentă.

49R. În conformitate cu punctul 161 din IPSAS 41, dacă este imposibil (conform definiției din IPSAS 3), la data aplicării inițiale a IPSAS 41, ca o entitate să evalueze valoarea-timp modificată a banilor în conformitate cu punctele AG68-AG70 din IPSAS 41 pe baza faptelor și circumstanțelor care existau la recunoașterea inițială a activului financiar, o entitate trebuie să evalueze caracteristicile fluxurilor de trezorerie contractuale specifice activului financiar pe baza faptelor și circumstanțelor care existau la data recunoașterii inițiale a activului financiar fără a lua în considerare dispozițiile legate de modificarea valorii-timp a banilor de la punctele AG68-AG70 din IPSAS 41. O entitate trebuie să prezinte valoarea contabilă la data de raportare a activelor financiare ale căror caracteristici ale fluxurilor de trezorerie contractuale au fost evaluate pe baza faptelor

și circumstanțelor care existau la data recunoașterii inițiale a activului financiar fără a lua în considerare dispozițiile legate de modificarea valorii-timp a banilor de la punctele AG68-AG70 din IPSAS 41 până când acele active financiare sunt derecunoscute.

- 49S. În conformitate cu punctul 162 din IPSAS 41, dacă este imposibil (conform definiției din IPSAS 3), la data aplicării inițiale, ca o entitate să determine dacă valoarea justă a unei caracteristici de plată în avans era nesemnificativă în conformitate cu punctul AG74 litera (c) din IPSAS 41 pe baza faptelor și circumstanțelor care existau la recunoașterea inițială a activului financiar, o entitate trebuie să evalueze caracteristicile fluxurilor de trezorerie contractuale specifice activului financiar pe baza faptelor și circumstanțelor care existau la data recunoașterii inițiale a activului financiar fără a lua în considerare excepția referitoare la caracteristicile de plată în avans de la punctul AG74 din IPSAS 41. O entitate trebuie să prezinte valoarea contabilă la data de raportare a activelor financiare ale căror caracteristici ale fluxurilor de trezorerie contractuale au fost evaluate pe baza faptelor și circumstanțelor care existau la data recunoașterii inițiale a activului financiar fără a lua în considerare excepția referitoare la caracteristicile de plată în avans de la punctul AG74 din IPSAS 41 până când acele active financiare sunt derecunoscute.

Data intrării în vigoare și tranziția

50. **O entitate trebuie să aplice prezentul standard 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 prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2013, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
51. **O entitate nu trebuie să aplice prezentul standard înainte de 1 ianuarie 2013 decât dacă aplică și IPSAS 28 și IPSAS 29.**
52. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru perioadele anuale care încep înainte de 1 ianuarie 2013, acestea nu i se impune să prezinte informații comparative pentru prezentările prevăzute la punctele 38-49 referitoare la natura și amploarea riscurilor generate de instrumentele financiare.
- 52A. **Punctul 53 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.**

- 52B. **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 3 litera (a) și AG6. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament atunci când aplică IPSAS 35, IPSAS 37 și IPSAS 38.
- 52C. **Punctul AG7 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.
- 52D. **Punctele 6 și 7 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.
- 52E. **Punctul 3 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.
- 52F. **Punctele 2, 3, 4, 5, 8, 11, 12, 13, 14, 18, 24, 34, 35, 36, 37, 41, 43, 45, AG1, AG5, AG9, AG10, AG24 și AG29 au fost modificate, punctele 16, 17, 20, 26, 27, 28 și 44 au fost eliminate, iar numeroase titluri și punctele 5A, 13A, 14A, 14B, 15A, 15B, 15C, 17A, 17B, 17C, 17D, 17E, 17F, 20A, 24A, 25A, 25B, 25C, 25D, 26A, 26B, 26C, 27A, 27B, 27C, 27D, 27E, 27F, 28A, 28B, 28C, 28D, 28E, 28F, 28G, 37A, 39A, 42A, 42B, 42C, 42D, 42E, 42F, 42G, 42H, 42I, 42J, 42K, 42L, 42M, 42N, 49A, 49B, 49C, 49D, 49E, 49F, 49G, 49H, 49I, 49J, 49K, 49L, 49M, 49N, 49O, 49P, 49Q, 49R, 49S, 52C, 52D, AG8A, AG8B, AG8C, AG8D, AG8E, AG8F, AG8G, AG8H, AG8I, AG8J, AG31, AG32, AG32A, AG33, AG34, AG35, AG36, AG37, AG38, AG39, AG40, AG41, AG42, AG43, AG44, AG45, AG46, AG47, AG48, AG49, AG50, AG51, AG52, AG53, AG54 și AG55 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.

- 52G. **Punctul AG5 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.**
53. 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 și înlocuirea IPSAS 15 (2001)

54. Prezentul standard și IPSAS 28 înlocuiesc IPSAS 15, *Instrumente financiare: prezentare și descriere*, emis în 2001. IPSAS 15 rămâne aplicabil până când IPSAS 28 și IPSAS 30 sunt aplicate sau intră în vigoare, oricare dintre cele două are loc mai devreme.

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din IPSAS 30.

Clase de instrumente financiare și nivelul de prezentare a informațiilor (punctul 9)

AG1. Punctul 9 îi impune unei entități să grupeze instrumentele financiare în clase care sunt corespunzătoare naturii informațiilor prezentate și care țin cont de caracteristicile respectivelor instrumente financiare. Clasele descrise la punctul 9 sunt determinate de entitate și, prin urmare, sunt distincte față de categoriile de instrumente financiare specificate în IPSAS 41 (care determină modul în care sunt evaluate instrumentele financiare și unde sunt recunoscute modificările valorii juste).

AG2. La determinarea claselor de instrumente financiare, o entitate trebuie cel puțin:

- (a) Să facă distincție între instrumentele evaluate la costul amortizat și cele evaluate la valoarea justă.
- (b) Să trateze drept clasă distinctă sau clase distincte acele instrumente financiare care nu intră sub incidența prezentului standard.

AG3. O entitate decide, în funcție de circumstanțele sale particulare, câte detalii oferă pentru a respecta dispozițiile prezentului standard, cât pune accentul pe diferitele aspecte ale dispozițiilor și modul în care agregă informațiile pentru a prezenta imaginea de ansamblu fără a combina informații care au caracteristici diferite. Este necesar să se obțină un echilibru între supraîncărcarea situațiilor financiare cu detalii excesive, care ar putea să nu îi ajute pe utilizatorii situațiilor financiare, și punerea în umbră a informațiilor importante printr-o agregare excesivă. De exemplu, o entitate nu trebuie să ascundă informațiile importante incluzându-le într-un volum mare de detalii ne semnificative. În mod similar, o entitate nu trebuie să prezinte informații cu un nivel de agregare care poate ascunde diferențe importante între tranzacții individuale sau riscuri asociate.

AG4. [Eliminat]

Alte prezentări de informații – Politici contabile (punctul 25)

AG5. Punctul 25 prevede prezentarea bazei (sau bazelor) de evaluare utilizată (utilizate) la întocmirea situațiilor financiare și a celorlalte politici contabile utilizate care sunt relevante pentru înțelegerea situațiilor financiare. Pentru instrumentele financiare, aceste prezentări de informații pot include:

- (a) Pentru datoriile financiare desemnate ca fiind la valoarea justă prin surplus sau deficit:
 - (i) Natura datoriilor financiare pe care entitatea le-a desemnat ca fiind la valoarea justă prin surplus sau deficit;

- (ii) Criteriile pentru desemnarea ca atare a acestor datorii financiare la recunoașterea inițială; și
 - (iii) Modalitatea prin care entitatea a îndeplinit condițiile de la punctul 46 din IPSAS 41 pentru această desemnare.
- (b) Pentru activele financiare desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin surplus sau deficit:
- (i) Natura activelor financiare pe care entitatea le-a desemnat ca fiind evaluate la valoarea justă prin surplus sau deficit; și
 - (ii) Modalitatea prin care entitatea a îndeplinit criteriile de la punctul 44 din IPSAS 41 pentru această desemnare.
- (c) Evaluarea măsurii în care cumpărările și vânzările normale de active financiare sunt contabilizate la data tranzacționării sau la data decontării (a se vedea punctul 11 din IPSAS 41).
- (d) [Eliminată]
- (e) Modul în care sunt determinate câștigurile nete sau pierderile nete pentru fiecare categorie de instrumente financiare (a se vedea punctul 24 litera (a)), de exemplu, evaluarea măsurii în care câștigurile nete sau pierderile nete aferente elementelor la valoarea justă prin surplus sau deficit includ dobânda sau veniturile din dividende sau din distribuiri similare.
- (f) [Eliminată]
- (g) [Eliminată]
- (h) Pentru contractele de garanție financiară emise printr-o altă tranzacție decât cea de schimb, atunci când valoarea justă nu poate fi determinată și la recunoașterea inițială contractul de garanție financiară este evaluat la valoarea ajustării pentru pierderi în conformitate cu punctul AG136 din IPSAS 41, prezentarea circumstanțelor care conduc la faptul că valoarea justă nu poate fi determinată.

Punctul 137 din IPSAS 1 le impune, de asemenea, entităților să prezinte în rezumatul principalelor politici contabile sau în alte note raționamentele profesionale, altele decât cele care implică estimări, pe care le-a realizat conducerea în procesul de aplicare a politicilor contabile ale entității și care au cel mai important efect asupra valorilor recunoscute în situațiile financiare.

Natura și amploarea riscurilor generate de instrumentele financiare (punctele 38-49)

AG6. Prezentările de informații prevăzute la punctele 38-49 trebuie fie incluse în situațiile financiare, fie încorporate prin referințe încrucișate de la situațiile

financiare la alte situații, cum ar fi comentariile conducerii sau un raport de risc, care se află la dispoziția utilizatorilor situațiilor financiare în aceleași condiții ca situațiile financiare și în același timp. Fără informațiile încorporate prin referințe încrucișate, situațiile financiare sunt incomplete. Utilizarea unor astfel de referințe încrucișate poate face obiectul unor restricții jurisdicționale.

Prezentări de informații cantitative (punctul 41)

AG7. Punctul 41 litera (a) prevede prezentarea unui rezumat al informațiilor cantitative cu privire la expunerea unei entități la riscuri, pe baza informațiilor furnizate la nivel intern personalului-cheie din conducerea entității. Atunci când o entitate utilizează mai multe metode de gestionare a expunerii la risc, entitatea trebuie să prezinte informațiile folosind metoda sau metodele care oferă cele mai relevante informații și care oferă o reprezentare exactă. IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, tratează noțiunile de relevanță și reprezentare exactă.

AG8. Punctul 41 litera (c) prevede prezentarea informațiilor cu privire la concentrările de risc. Concentrările de risc provin din instrumente financiare care au caracteristici similare și care sunt afectate în mod similar de modificările condițiilor economice sau ale altor condiții. Identificarea concentrărilor de risc necesită aplicarea raționamentului profesional ținându-se seama de circumstanțele entității. Prezentările privind concentrările de risc trebuie să includă:

- (a) O descriere a modului în care conducerea determină concentrările;
- (b) O descriere a caracteristicilor comune care identifică fiecare concentrare (de exemplu, partener, zonă geografică, monedă sau piață); și
- (c) Valoarea expunerii la risc asociată tuturor instrumentelor financiare care au în comun caracteristica respectivă.

Practici de gestionare a riscului de credit (punctele 42F-42G)

AG8A. Punctul 42F litera (b) impune prezentarea de informații cu privire la modul în care entitatea a definit nerespectarea obligațiilor pentru diferite instrumente financiare și motivele pentru alegerea acelor definiții. În conformitate cu punctul 81 din IPSAS 41, pentru a determina dacă pierderile din creditare preconizate pe toată durata de viață trebuie recunoscute, trebuie să ne bazăm pe creșterea riscului apariției nerespectării obligațiilor de la recunoașterea inițială. Informațiile cu privire la definițiile folosite de entitate pentru nerespectarea obligațiilor, definiții ce vor ajuta utilizatorii situațiilor financiare să înțeleagă cum a aplicat o entitate dispozițiile referitoare la pierderile din creditare preconizate din IPSAS 41, pot include:

- (a) Factorii calitativi și cantitativi luați în considerare la definirea nerespectării obligațiilor;

- (b) Dacă au fost aplicate definiții diferite pentru tipuri diferite de instrumente financiare; și
- (c) Prezumții cu privire la rata de recuperare (adică numărul activelor financiare care revin la un status de performanță) după apariția nerespectării obligațiilor pentru un activ financiar.

AG8B. Pentru a ajuta utilizatorii situațiilor financiare în evaluarea politicilor de restructurare și modificare ale entității, punctul 42F litera (f) subpunctul (ii) impune prezentarea de informații despre modul în care o entitate monitorizează măsura în care ajustarea pentru pierderi asociată activelor financiare prezentate anterior în conformitate cu punctul 42F litera (f) subpunctul (i) este evaluată ulterior la o valoare egală cu pierderile din creditare preconizate pe toată durata de viață în conformitate cu punctul 75 din IPSAS 41. Informațiile cantitative care vor ajuta utilizatorii să înțeleagă creșterea ulterioară a riscului de credit al activelor financiare modificate pot include informații despre activele financiare care îndeplinesc criteriile de la punctul 42F litera (f) subpunctul (i) pentru care s-a revenit la o evaluare a ajustării pentru pierderi la o valoare egală cu pierderile din creditare preconizate pe toată durata de viață (adică la o rată de deteriorare).

AG8C. Punctul 42G litera (a) impune prezentarea de informații despre baza intrărilor și ipotezelor, precum și despre tehnicile de estimare folosite pentru a aplica dispozițiile privind deprecierea din IPSAS 41. Ipotezele și intrările de date folosite de o entitate pentru a evalua pierderile din creditare preconizate sau pentru a stabili măsura creșterilor în riscul de credit de la recunoașterea inițială pot include informații obținute din informații istorice interne sau din rapoarte de rating și ipoteze cu privire la durata de viață preconizată a instrumentelor financiare și plasarea în timp a vânzării garanției reale.

Schimbări ale ajustării pentru pierderi (punctul 42H)

AG8D. În conformitate cu punctul 42H, o entitate trebuie să explice motivele modificărilor apărute în ajustarea pentru pierderi în timpul perioadei. Pe lângă reconcilierea soldului de deschidere cu soldul de închidere al ajustării pentru pierderi, poate fi necesară furnizarea unei explicații narative privind modificările. Această explicație narativă poate include o analiză a motivelor schimbărilor ajustării pentru pierderi în timpul perioadei, inclusiv:

- (a) Componența portofoliului;
- (b) Volumul instrumentelor financiare achiziționate sau emise; și
- (c) Severitatea pierderilor din creditare preconizate.

AG8E. Pentru angajamentele de creditare și contractele de garanție financiară, ajustarea pentru pierderi este recunoscută drept provizion. O entitate trebuie să prezinte informații despre modificările ajustării pentru pierderi în cazul activelor financiare separat de cele pentru angajamentele de creditare și contractele de garanție

financiară. Totuși, dacă un instrument financiar include atât o componentă de împrumut (adică un activ financiar), cât și un angajament neretras (adică un angajament de creditare) și entitatea nu poate identifica pierderile din creditare preconizate pentru componenta angajamentului de creditare separat de componenta activului financiar, pierderile din creditare preconizate pentru angajamentul de creditare trebuie recunoscute împreună cu provizionul pentru pierderi în cazul activului financiar. În măsura în care pierderile din creditare preconizate combinate depășesc valoarea contabilă brută a activului financiar, pierderile din creditare preconizate trebuie să fie recunoscute ca un provizion.

Garanții reale (punctul 42K)

AG8F. Punctul 42K impune prezentarea unor informații ce vor permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă efectul garanțiilor reale și al altor ameliorări ale condițiilor de credit asupra valorii pierderilor din creditare preconizate. O entitate nu trebuie nici să prezinte informații despre valoarea justă a garanțiilor reale și a altor ameliorări ale condițiilor de credit, nici să cuantifice valoarea exactă a garanțiilor reale care a fost inclusă în calculul pierderilor din creditare preconizate (adică rata de pierdere în cazul nerespectării obligațiilor).

AG8G. O descriere narativă a garanțiilor reale și a efectului acestora asupra valorilor pierderilor din creditare preconizate poate include informații despre:

- (a) Principalele tipuri de garanții reale deținute drept asigurare și alte ameliorări ale condițiilor de credit (exemple ale celor din urmă fiind garanțiile, instrumentele derivate de credit și acordurile de compensare care nu îndeplinesc condițiile de decontare în conformitate cu IPSAS 28);
- (b) Volumul garanțiilor reale deținute și alte ameliorări ale condițiilor de credit, precum și semnificația acestuia din punctul de vedere al ajustării pentru pierderi;
- (c) Politicile și procesele pentru evaluarea și gestionarea garanțiilor reale și altor ameliorări ale condițiilor de credit;
- (d) Principalele tipuri de parteneri la garanțiile reale și alte ameliorări ale condițiilor de credit, precum și bonitatea acestora; și
- (e) Informații cu privire la concentrările de risc în cadrul garanției reale și al altor ameliorări ale condițiilor de credit.

Expunerea la riscul de credit (punctele 42M-42N)

AG8H. Punctul 42M impune prezentarea de informații despre expunerea la riscul de credit al unei entități și despre concentrările semnificative ale riscului de credit la data de raportare. O concentrare a riscului de credit există atunci când mai mulți parteneri sunt localizați într-o zonă geografică sau sunt angajați în activități similare și au caracteristici economice similare care ar putea determina ca abilitatea lor de îndeplinire a obligațiilor contractuale să fie afectată

într-un mod similar de modificările condițiilor economice sau de altă natură. O entitate trebuie să furnizeze informații care să permită utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă dacă există grupuri sau portofolii de instrumente financiare cu anumite caracteristici ce ar putea afecta o mare parte a acelu grup de instrumente financiare, precum concentrarea de anumite riscuri. Printre acestea se pot număra, de exemplu, grupări în funcție de raportul împrumut-valoare, pe zone geografice, pe sectoare de activitate sau concentrări în funcție de tipul de emitent.

- AG8I. Numărul de categorii de rating al riscului de credit folosite pentru a prezenta informațiile în conformitate cu punctul 42M trebuie să fie consecvent cu numărul pe care entitatea îl folosește pentru a raporta personalului-cheie din conducere în scopuri legate de gestionarea internă a riscului de credit. Dacă informațiile despre restanțe sunt singurele informații disponibile despre debitor și o entitate folosește informațiile despre depășirea scadenței pentru a evalua dacă riscul de credit a crescut semnificativ de la recunoașterea inițială în conformitate cu punctul 82 din IPSAS 41, entitatea va furniza o analiză pe baza istoricului restanțelor pentru acele active financiare.
- AG8J. Atunci când o entitate a evaluat pierderile din creditare preconizate pe o bază colectivă, este posibil ca entitatea să nu poată alocă valoarea contabilă brută a activelor financiare individuale sau expunerea la riscul de credit aferentă angajamentelor de creditare sau contractelor de garanție financiară la categoriile de rating al riscului de credit pentru care sunt recunoscute pierderile din creditare preconizate pe toată durata de viață. În această situație, o entitate trebuie să aplice dispoziția de la punctul 42M acelor instrumente financiare ce pot fi alocate direct la o categorie de rating al riscului de credit și să prezinte separat valoarea contabilă brută a instrumentelor financiare pentru care pierderile din creditare preconizate pe toată durata de viață au fost evaluate pe o bază colectivă.

Expunerea maximă la riscul de credit (punctul 43 litera (a))

- AG9. Punctele 42K litera (a) și 43 litera (a) impun prezentarea valorii care reprezintă cel mai bine expunerea maximă a entității la riscul de credit. Pentru un activ financiar, aceasta este, de obicei, valoarea contabilă brută minus:
- (a) Orice valori compensate în conformitate cu IPSAS 28; și
 - (b) Orice ajustare pentru pierderi recunoscută în conformitate cu IPSAS 41.
- AG10. Activitățile care generează riscul de credit și expunerea maximă asociată riscului de credit includ următoarele, dar fără a se limita la acestea:
- (a) Acordarea de împrumuturi clienților și plasarea depozitelor în alte entități. În aceste cazuri, expunerea maximă la riscul de credit este valoarea contabilă a activelor financiare aferente.

- (b) Încheierea contractelor cu instrumente derivate (de exemplu, contracte de schimb valutar, swapuri pe rata dobânzii și instrumente derivate de credit). Atunci când activul rezultat este evaluat la valoarea justă, expunerea maximă la riscul de credit la finalul perioadei de raportare este egală cu valoarea contabilă.
- (c) Acordarea garanțiilor financiare. În acest caz, expunerea maximă la riscul de credit este valoarea maximă pe care entitatea s-ar putea să fie nevoită să o plătească dacă este executată garanția, valoare care ar putea fi semnificativ mai mare decât valoarea recunoscută ca datorie.
- (d) Încheierea unui angajament de creditare care este irevocabil pe durata de viață a facilității sau este revocabil numai ca urmare a unei modificări nefavorabile semnificative. Dacă emitentul nu poate deconta angajamentul de creditare net în numerar sau în alt instrument financiar, expunerea maximă la riscul de credit este egală cu întreaga valoare a angajamentului. Acest lucru se întâmplă pentru că nu se știe sigur dacă valoarea oricărei părți neutilizate ar putea fi utilizată în viitor. Aceasta poate fi semnificativ mai mare decât valoarea recunoscută drept datorie.

Prezentări de informații cantitative privind riscul de lichiditate (punctele 41 litera (a) și 46 literele (a) și (b))

AG11. În conformitate cu punctul 41 litera (a), o entitate prezintă un rezumat al datelor cantitative cu privire la expunerea sa la riscul de lichiditate, pe baza informațiilor furnizate la nivel intern personalului-cheie din conducere. O entitate trebuie să explice cum au fost determinate aceste date. Dacă ieșirile de numerar (sau de alte active financiare) incluse în acele date pot fi:

- (a) Să aibă loc semnificativ mai devreme decât se indica în date; fie
- (b) Să aibă valori semnificativ diferite față de cele indicate în date (de exemplu, pentru un instrument derivat inclus în date pe o bază de decontare netă, dar pentru care partenerul are opțiunea de a impune decontarea brută);

entitatea trebuie să specifice acest lucru și să furnizeze informații cantitative care să le permită utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze amploarea acestui risc, cu excepția cazului în care aceste informații sunt incluse în analizele scadenței contractuale prevăzute la punctul 46 litera (a) sau (b).

AG12. La întocmirea analizelor scadențelor contractuale prevăzute la punctul 46 literele (a) și (b), o entitate își utilizează raționamentul profesional pentru a determina un număr corespunzător de intervale temporale. De exemplu, o entitate poate stabili că sunt corespunzătoare următoarele intervale de timp:

- (a) Sub o lună;
- (b) Între o lună și trei luni;

- (c) Între trei luni și un an; și
- (d) Între un an și cinci ani.

AG13. În conformarea cu punctul 46 literele (a) și (b), o entitate nu trebuie să separe un instrument derivat încorporat de un instrument hibrid (combinat). Pentru un astfel de instrument, o entitate trebuie să aplice punctul 46 litera (a).

AG14. Punctul 46 litera (b) îi impune unei entități să prezinte o analiză cantitativă a scadențelor pentru datoriile financiare aferente instrumentelor derivate care indică scadențele contractuale rămase dacă scadențele contractuale sunt esențiale pentru înțelegerea plasării în timp a fluxurilor de trezorerie. De exemplu, acesta este cazul:

- (a) Unui swap pe rata dobânzii cu o scadență rămasă de cinci ani în cadrul unei acoperiri împotriva riscului asociat fluxurilor de trezorerie a unui activ sau a unei datorii financiar(e) cu rată variabilă.
- (b) Tuturor angajamentelor de creditare.

AG15. Punctul 46 literele (a) și (b) îi impune unei entități să prezinte analize ale scadențelor pentru datoriile financiare care să indice scadențele contractuale rămase pentru unele datorii financiare. În cadrul acestei prezentări de informații:

- (a) Atunci când un partener poate alege momentul în care se plătește o sumă, datoria este alocată primei perioade în care i se poate impune entității să plătească. De exemplu, datoriile financiare pe care o entitate ar putea fi obligată să le ramburseze la cerere (de exemplu, depozite la vedere) sunt incluse în intervalul de timp cel mai apropiat.
- (b) Atunci când o entitate s-a angajat să plătească anumite sume în tranșe, fiecare tranșă este alocată primei perioade în care ar putea să i se impună entității să plătească. De exemplu, un angajament de împrumut neutilizat este inclus în intervalul de timp care cuprinde și prima dată la care acesta poate fi utilizat.
- (c) Pentru contractele de garanție financiară emise, valoarea maximă a garanției este alocată primei perioade în care ar putea fi executată garanția.

AG16. Valorile contractuale prezentate în analizele scadențelor conform dispozițiilor de la punctul 46 literele (a) și (b) sunt fluxurile de trezorerie contractuale neactualizate, de exemplu:

- (a) Obligații brute asociate leasingului financiar (anterior deducerii cheltuielilor financiare);
- (b) Prețuri specificate în contracte forward pentru cumpărarea activelor financiare în schimbul numerarului;

- (c) Sume nete pentru swapuri pe rata dobânzii cu rata variabilă de plată / rata fixă de încasat pentru care se fac schimburi de fluxuri de trezorerie nete;
- (d) Valori contractuale care urmează a fi schimbate într-un instrument financiar derivat (de exemplu, un swap valutar) pentru care se fac schimburi de fluxuri de trezorerie brute; și
- (e) Angajamente privind împrumuturile brute.

Astfel de fluxuri de trezorerie neactualizate se deosebesc de suma inclusă în situația poziției financiare deoarece suma din situația poziției financiare se bazează pe fluxurile de trezorerie actualizate. Atunci când suma care trebuie plătită nu este fixă, valoarea prezentată este calculată pe baza condițiilor care existau la finalul perioadei de raportare. De exemplu, atunci când suma care trebuie plătită variază odată cu modificările unui indice, suma prezentată se poate baza pe nivelul indicelui de la finalul perioadei.

AG17. Punctul 46 litera (c) îi impune unei entități să descrie modalitatea de gestionare a riscului de lichiditate inerent în cadrul elementelor redată în prezentările de informații cantitative prevăzute la punctul 40 literele (a) și (b). O entitate trebuie să prezinte o analiză a scadențelor pentru activele financiare pe care le deține în vederea gestionării riscului de lichiditate (de exemplu, active financiare care pot fi vândute imediat sau care se preconizează că vor genera intrări de numerar pentru a compensa ieșirile de numerar aferente datoriilor financiare), dacă aceste informații sunt necesare pentru a le permite utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze natura și amploarea riscului de lichiditate.

AG18. Alți factori pe care o entitate i-ar putea lua în considerare la furnizarea prezentării de informații prevăzute la punctul 46 litera (c) includ, dar nu se limitează la faptul că entitatea:

- (a) A angajat facilități de împrumut (de exemplu, facilități cu efecte comerciale) sau alte linii de credit (de exemplu, facilități de creditare stand-by) pe care le poate accesa pentru a rezolva nevoile de lichiditate;
- (b) Deține depozite la băncile centrale pentru a răspunde nevoilor de lichiditate;
- (c) Are surse de finanțare foarte diverse;
- (d) Are concentrări importante de risc de lichiditate fie în activele sale, fie în sursele sale de finanțare;
- (e) Are procese de control intern și planuri de contingență pentru gestionarea riscului de lichiditate;
- (f) Are instrumente care includ termene de rambursare accelerată (de exemplu, pentru scăderea ratingului de credit al entității);

- (g) Are instrumente care ar putea impune furnizarea unei garanții reale (de exemplu, apeluri în marjă pentru instrumente derivate);
- (h) Are instrumente care îi permit entității să aleagă să își deconteze datoriile fie prin furnizarea de numerar (sau a unui alt activ financiar), fie prin furnizarea de acțiuni proprii; sau
- (i) Are instrumente care fac obiectul unor acorduri de compensare globală.

Riscul de piață – Analiza sensibilității (punctele 47 și 48)

AG19. Punctul 47 litera (a) prevede efectuarea unei analize a sensibilității pentru fiecare tip de risc de piață la care este expusă entitatea. În conformitate cu punctul AG3, o entitate decide cum să agreghe informațiile pentru a prezenta imaginea de ansamblu fără a combina informații care au caracteristici diferite privind expunerile la riscuri din medii economice care sunt foarte diferite. De exemplu:

- (a) O entitate care comercializează instrumente financiare ar putea prezenta această informație separat pentru instrumentele financiare deținute în vederea tranzacționării față de cele care nu sunt deținute în vederea tranzacționării.
- (b) O entitate nu va agrega expunerea sa la riscurile de piață din zone cu hiperinflație cu expunerea sa la aceleași riscuri de piață din zone cu inflație foarte mică.

Dacă o entitate este expusă doar la un singur tip de risc de piață într-un singur mediu economic, aceasta nu va prezenta informații dezagregate.

AG20. Punctul 47 litera (a) prevede ca analiza sensibilității să prezinte efectul modificărilor posibile în mod rezonabil ale variabilei relevante a riscului (de exemplu, ratele principale ale dobânzii pe piață, cursurile de schimb valutar, prețurile capitalului sau prețurile mărfurilor) asupra surplusului sau deficitului și asupra activelor nete / capitalurilor proprii. În acest sens:

- (a) Entitățile nu sunt obligate să determine care ar fi fost surplusul sau deficitul perioadei dacă variabilele relevante ale riscului ar fi fost diferite. În schimb, entitățile prezintă efectul asupra surplusului sau deficitului și asupra activelor nete / capitalurilor proprii la finalul perioadei de raportare presupunând că a avut loc o modificare posibilă în mod rezonabil a variabilei relevante a riscului la finalul perioadei de raportare și că aceasta a fost aplicată la expunerile la risc care existau la acea dată. De exemplu, dacă o entitate are o datorie cu rată fluctuantă la sfârșitul anului, entitatea prezintă efectul asupra surplusului sau deficitului (adică cheltuielile cu dobânda) pentru anul curent dacă ratele dobânzii au fluctuat cu valori posibile în mod rezonabil.
- (b) Entitățile nu sunt obligate să prezinte efectul asupra surplusului sau deficitului și asupra activelor nete / capitalurilor proprii în cazul fiecărei

modificări din cadrul unei game de modificări posibile în mod rezonabil ale variabilei relevante a riscului. Prezentarea efectelor modificărilor din extremele gamei de modificări posibile în mod rezonabil ar fi suficientă.

AG21. Atunci când determină ce înseamnă o modificare posibilă în mod rezonabil a variabilei relevante a riscului, o entitate trebuie să ia în considerare:

- (a) Mediile economice în care activează. O modificare posibilă în mod rezonabil nu ar trebui să includă scenarii puțin probabile sau „pesimiste” (*worst case scenarios*) ori „teste de stres” (*stress tests*). Mai mult, dacă rata modificărilor variabilei de bază a riscului este stabilă, entitatea nu trebuie să schimbe modificarea posibilă în mod rezonabil pe care a ales-o în ceea ce privește variabila riscului. De exemplu, să presupunem că ratele dobânzii sunt de 5% și că o entitate determină că o fluctuație a ratelor dobânzii de ± 50 de puncte de bază este posibilă în mod rezonabil. Entitatea ar prezenta efectul asupra surplusului sau deficitului și asupra activelor nete / capitalurilor proprii în cazul în care ratele dobânzii s-ar modifica la 4,5% sau la 5,5%. În următoarea perioadă, ratele dobânzii au crescut la 5,5%. Entitatea continuă să creadă că ratele dobânzii ar putea să fluctueze cu ± 50 de puncte de bază (adică faptul că rata de modificare a ratei dobânzii este stabilă). Entitatea ar prezenta efectul asupra surplusului sau deficitului și asupra activelor nete / capitalurilor proprii în cazul în care ratele dobânzii s-ar modifica la 5% sau la 6%. Entității nu i se va impune să își revizuiască evaluarea privind faptul că este posibil în mod rezonabil ca ratele dobânzii să fluctueze cu ± 50 de puncte de bază, cu excepția cazului în care există dovezi că ratele dobânzii au devenit semnificativ mai volatile.
- (b) Perioada de timp în care entitatea face evaluarea. Analiza sensibilității trebuie să indice efectele modificărilor care sunt considerate ca fiind posibile în mod rezonabil în perioada care durează până în momentul în care entitatea va prezenta din nou aceste informații, perioadă care este de obicei următoarea sa perioadă anuală de raportare.

AG22. Punctul 48 îi permite unei entități să utilizeze o analiză a sensibilității care reflectă interdependențele dintre variabilele riscului, cum ar fi o metodologie legată de evaluarea în funcție de risc, dacă utilizează această analiză pentru a-și gestiona expunerea la riscurile financiare. Acest caz este valabil chiar dacă o astfel de metodologie evaluează doar potențialul de pierdere și nu evaluează potențialul de câștig. O astfel de entitate ar putea să se conformeze punctului 48 litera (a) prin prezentarea tipului de model de evaluare în funcție de risc utilizat (de exemplu, dacă modelul se bazează pe simulări Monte Carlo), a unei explicații privind modul în care funcționează modelul și a principalelor ipoteze (de exemplu, perioada de deținere și nivelul de încredere). Entitățile ar putea, de asemenea, să prezinte perioada de observare istorică și ponderările aplicate observațiilor în cadrul acelei perioade, o explicație privind modul în care sunt

tratate opțiunile în cadrul calculelor și ce volatilități și corelări (sau, alternativ, simulări Monte Carlo de distribuire a probabilităților) sunt folosite.

- AG23. O entitate trebuie să furnizeze analize ale sensibilității pentru toate operațiunile sale, dar poate oferi tipuri diferite de analize ale sensibilității pentru clase diferite de instrumente financiare.

Riscul ratei dobânzii

- AG24. Riscul ratei dobânzii apare în cazul instrumentelor financiare purtătoare de dobândă recunoscute în situația poziției financiare (de exemplu, instrumente de datorii dobândite sau emise) și al anumitor instrumente financiare care nu sunt recunoscute în situația poziției financiare (de exemplu, anumite angajamente de creditare).

Riscul valutar

- AG25. Riscul valutar (sau riscul de schimb valutar) apare la instrumentele financiare care sunt exprimate într-o monedă străină (adică într-o altă monedă decât moneda funcțională în care sunt evaluate). În sensul prezentului standard, riscul valutar nu decurge din instrumente financiare care sunt elemente nemonetare sau din instrumente financiare exprimate în moneda funcțională.
- AG26. Se prezintă câte o analiză a sensibilității pentru fiecare monedă în cazul căreia o entitate are o expunere semnificativă.

Alte riscuri de preț

- AG27. Alte riscuri de preț apar la instrumentele financiare din cauza modificărilor prețurilor mărfurilor sau ale prețurilor capitalurilor proprii, de exemplu. Pentru a se conforma punctului 47, o entitate ar putea prezenta efectul scăderii unui anumit indice bursier, a unui anumit preț al mărfurilor sau a unei alte variabile a riscului. De exemplu, dacă o entitate oferă garanții pe valoarea reziduală care reprezintă instrumente financiare, entitatea prezintă o creștere sau o scădere a valorii activelor la care se aplică garanția.
- AG28. Două exemple de instrumente financiare care generează un risc de preț al capitalurilor proprii sunt (a) cazul în care se dețin capitaluri proprii într-o altă entitate și (b) cazul în care se fac investiții într-un fond care, la rândul său, deține investiții în instrumente de capitaluri proprii. Alte exemple includ contracte forward și opțiuni de cumpărare sau de vânzare a unor cantități specificate dintr-un instrument de capitaluri proprii și contracte swap care sunt indexate la prețurile capitalurilor proprii. Valorile juste ale unor astfel de instrumente financiare sunt afectate de modificările prețurilor pe piață ale instrumentelor de capitaluri proprii suport.
- AG29. În conformitate cu punctul 47 litera (a), sensibilitatea surplusului sau deficitului (care apare, de exemplu, din instrumentele evaluate la valoarea justă prin surplus

sau deficit) este prezentată separat de sensibilitatea altor active nete / capitaluri proprii (care apare, de exemplu, din investițiile în instrumentele de capitaluri proprii ale căror modificări în valoarea justă sunt prezentate în activele nete / capitalurile proprii).

AG30. Instrumentele financiare pe care o entitate le clasifică drept instrumente de capitaluri proprii nu sunt reevaluate. Nici surplusul sau deficitul și nici activele nete / capitalurile proprii nu vor fi afectate de riscul prețului capitalurilor proprii al acelor instrumente. Prin urmare, nu este necesară nicio analiză a sensibilității.

Derecunoaștere (punctele 49C-49H)

Implicarea continuă (punctul 49C)

AG31. Evaluarea implicării continue într-un activ financiar transferat în sensul dispozițiilor de prezentare a informațiilor de la punctele 49E-49H se face la nivelul entității raportoare. De exemplu, dacă o entitate controlată transferă unei terțe părți neafiliate un activ financiar în care entitatea care controlează a entității controlate se implică în mod continuu, entitatea controlată nu include implicarea entității care controlează în evaluarea existenței unei implicări continue în activul transferat și în situațiile sale financiare individuale sau separate (adică atunci când entitatea controlată este entitatea raportoare). Totuși, o entitate care controlează va include implicarea sa continuă (sau pe cea a unui alt membru al grupului) într-un activ financiar transferat de către entitatea sa care controlează pentru a determina dacă se implică în mod continuu în activul transferat în situațiile sale financiare consolidate (adică atunci când entitatea raportoare este grupul).

AG32. O entitate nu se implică în mod continuu într-un activ financiar transferat dacă, în cadrul transferului, entitatea nu păstrează nici drepturile și obligațiile contractuale inerente activului financiar transferat și nici nu obține drepturi sau obligații contractuale noi aferente activului financiar transferat. O entitate nu se implică în mod continuu într-un activ financiar transferat dacă nu are un interes în performanța viitoare a activului financiar transferat și nici responsabilitatea, indiferent de circumstanțe, de a efectua pe viitor plăți aferente activului financiar transferat. În acest context, termenul „plată” nu include fluxurile de trezorerie aferente activului financiar transferat pe care o entitate le colectează și este obligată să le remită entității căreia i se transferă activul.

AG32A. Atunci când o entitate transferă un activ financiar, entitatea poate păstra dreptul de a administra activul financiar respectiv în schimbul unui onorariu care este inclus, de exemplu, într-un contract de administrare. Entitatea evaluează contractul de administrare în conformitate cu îndrumările de la punctele 49C și AG32 pentru a decide dacă entitatea are o implicare continuă ca urmare a

contractului de administrare în sensul dispozițiilor de prezentare a informațiilor. De exemplu, un administrator va avea o implicare continuă în activul financiar transferat în sensul dispozițiilor de prezentare a informațiilor dacă onorariul de administrare depinde de valoarea sau plasarea în timp a fluxurilor de trezorerie colectate de la activul financiar transferat. Similar, un administrator are o implicare continuă în sensul dispozițiilor de prezentare a informațiilor dacă un onorariu fix nu ar fi plătit în întregime din cauza neperformanței activului financiar transferat. În aceste exemple, administratorul are un interes în performanța viitoare a activului financiar transferat. Evaluarea nu depinde de măsura în care se preconizează că onorariul de primit va compensa entitatea în mod corespunzător pentru realizarea administrării.

- AG33. Implicarea continuă într-un activ financiar transferat poate rezulta din prevederile contractuale din acordul de transfer sau dintr-un acord separat cu entitatea căreia i se face transferul sau de la o terță parte care a intrat în contact cu transferul.

Active financiare transferate care nu sunt derecunoscute în întregime (punctul 49D)

- AG34. Punctul 49D impune prezentări de informații atunci când o parte din sau toate activele financiare transferate nu îndeplinește (îndeplinesc) condițiile pentru derecunoaștere. Aceste prezentări de informații sunt impuse pentru fiecare dată de raportare la care entitatea continuă să recunoască activele financiare transferate, indiferent de momentul în care au avut loc transferurile.

Tipuri de implicare continuă (punctele 49E-49H)

- AG35. Punctele 49E-49H impun prezentări de informații calitative și cantitative pentru fiecare tip de implicare continuă în activele financiare derecunoscute. O entitate trebuie să își prezinte agregat implicarea continuă în tipurile care sunt reprezentative pentru expunerea entității la riscuri. De exemplu, o entitate își poate prezenta agregat implicarea continuă pe tipuri de instrumente financiare (de exemplu, garanții sau opțiuni call) sau pe tipuri de transferuri (de exemplu, descompunerea creanțelor, securizări și împrumuturi de titluri de valoare).

Analiza scadenței pentru ieșirile de numerar neactualizate pentru a reachiziționa activele transferate (punctul 49E litera (e))

- AG36. Punctul 49E litera (e) impune unei entități să prezinte o analiză a scadenței ieșirilor de numerar neactualizate pentru a reachiziționa activele financiare derecunoscute sau alte valori privind activele financiare derecunoscute care sunt de plătit către entitatea căreia i se transferă, indicând restul de scadențe contractuale din implicarea continuă a entității. Această analiză face deosebirea între fluxurile de trezorerie care trebuie plătite (de exemplu, contractele forward), fluxurile de trezorerie pe care este posibil ca entitatea să fie obligată

să le plătească (de exemplu, opțiunile put emise) și fluxurile de trezorerie pe care entitatea poate alege să le plătească (de exemplu, opțiunile call achiziționate).

AG37. O entitate trebuie să-și utilizeze raționamentul profesional pentru a stabili un număr adecvat de intervale de timp pentru a elabora analiza scadenței prevăzută la punctul 49E litera (e). De exemplu, o entitate poate stabili că sunt corespunzătoare următoarele intervale de scadență:

- (a) Sub o lună;
- (b) Între o lună și trei luni;
- (c) Între trei luni și șase luni;
- (d) Între șase luni și un an;
- (e) Între un an și trei ani;
- (f) Între trei ani și cinci ani; și
- (g) Peste cinci ani.

AG38. Atunci când există o serie de scadențe posibile, fluxurile de trezorerie sunt incluse pe baza primei date la care i se poate impune sau permite entității să plătească.

Informații calitative (punctul 49E litera (f))

AG39. Informațiile calitative prevăzute la punctul 49E litera (f) cuprind o descriere a activelor financiare derecunoscute, a naturii și a scopului implicării continue menținute după transferul acelor active. De asemenea, acestea cuprind o descriere a riscurilor la care este expusă entitatea, inclusiv:

- (a) O descriere a modului în care entitatea gestionează riscul inerent cu implicarea sa continuă în activele financiare derecunoscute.
- (b) Măsura în care entității i se impune să suporte pierderile înaintea altor părți și clasificarea și valorile pierderilor suportate de părțile ale căror interese sunt clasate inferior față de interesul entității în activ (adică implicarea sa continuă în activ).
- (c) O descriere a oricăror elemente declanșatoare asociate cu obligațiile de a acorda sprijin financiar sau de a reachiziționa un activ financiar transferat.

Câștig sau pierdere la derecunoaștere (punctul 49G litera (a))

AG40. Punctul 49G litera (a) impune unei entități să prezinte câștigul sau pierderea la derecunoaștere care este aferent(ă) activelor financiare în care entitatea are o

implicare continuă. Entitatea trebuie să prezinte dacă a apărut un câștig sau o pierdere la derecunoaștere deoarece valorile juste ale componentelor activului recunoscut anterior (adică interesul în activul derecunoscut și interesul păstrat de entitate) erau diferite de valoarea justă a activului financiar recunoscut anterior ca un întreg. În această situație, entitatea trebuie să prezinte și dacă evaluările la valoarea justă conțineau informații semnificative care nu se bazează pe informații privind piețele observabile, după cum se prezintă la punctul 32.

Informații suplimentare (punctul 49H)

AG41. Este posibil ca prezentările de informații prevăzute la punctele 49D-49G să nu fie suficiente pentru a îndeplini obiectivele privind prezentarea de informații de la punctul 49B. În acest caz, entitatea trebuie să prezinte toate informațiile suplimentare care sunt necesare pentru a îndeplini obiectivele de prezentare de informații. Entitatea trebuie să decidă, în funcție de circumstanțele sale particulare, care este nivelul de informații suplimentare care trebuie furnizat pentru a satisface nevoile de informații ale utilizatorilor și cât de mult se pune accentul pe diferite aspecte ale informațiilor suplimentare. Este necesară stabilirea unui echilibru între încărcarea situațiilor financiare cu un surplus de detalii care ar putea să nu ajute utilizatorii situațiilor financiare și mascarea informațiilor din cauza unei agregări excesive.

Compensarea unui activ financiar și a unei datorii financiare (punctele 17A-17F)

Domeniu de aplicare (punctul 17A)

AG42. Prezentarea informațiilor de la punctele 17B-17E se impune pentru toate instrumentele financiare recunoscute care sunt compensate în conformitate cu punctul 47 din IPSAS 28. În plus, instrumentele financiare intră sub incidența dispozițiilor de prezentare a informațiilor de la punctele 17B-17E dacă acestea fac obiectul unui angajament executoriu de compensare globală sau al unui acord similar care acoperă instrumente financiare și tranzacții similare, indiferent dacă instrumentele financiare sunt sau nu compensate în conformitate cu punctul 47 din IPSAS 28.

AG43. Acordurile similare la care se face referire la punctele 17A și AG42 includ acordurile de compensare derivată, acordurile de recumpărare globală, acordurile pentru împrumuturi de titluri de valoare cu răscumpărare globală, precum și alte drepturi aferente garanțiilor reale financiare. Instrumentele financiare și tranzacțiile similare la care se face referire la punctul AG31 includ instrumentele derivate, acordurile de vânzare și recumpărare, acordurile de reluare a vânzării și de recumpărare și acordurile pentru împrumuturi de titluri de valoare. Exemple de instrumente financiare care nu intră sub incidența punctului 17A sunt împrumuturile și depozitele clienților la aceeași instituție (cu excepția cazului în care sunt compensate în situația poziției financiare) și instrumentele financiare care fac obiectul doar al unui acord de garanții reale.

Prezentarea informațiilor cantitative pentru active financiare recunoscute și datorii financiare recunoscute care intră sub incidența punctului 17A (punctul 17C)

AG44. Instrumentele financiare prezentate în conformitate cu punctul 17C pot face obiectul unor dispoziții de evaluare diferite (de exemplu, o datorie aferentă unui acord de recumpărare poate fi evaluată la costul amortizat, în timp ce un instrument derivat poate fi evaluat la valoarea justă). O entitate trebuie să includă instrumentele la valoarea lor recunoscută și să descrie orice diferențe de evaluare rezultate în prezentările de informații aferente.

Prezentarea valorilor brute ale activelor financiare recunoscute și datoriilor financiare recunoscute care intră sub incidența punctului 17A (punctul 17C litera (a))

AG45. Valorile prevăzute la punctul 17C litera (a) se referă la instrumentele financiare recunoscute care sunt compensate în conformitate cu punctul 47 din IPSAS 28. Valorile prevăzute la punctul 17C litera (a) se referă, de asemenea, la instrumentele financiare recunoscute care fac obiectul unui angajament executoriu de compensare globală sau al unui acord similar, indiferent dacă sunt îndeplinite sau nu criteriile de compensare. Totuși, prezentările de informații prevăzute la punctul 17C litera (a) nu se referă la orice valoare recunoscută ca rezultat al unor acorduri de garanții reale care nu îndeplinesc criteriile de compensare de la punctul 47 din IPSAS 28. În schimb, se impune ca astfel de valori să fie prezentate în conformitate cu punctul 17C litera (d).

Prezentarea informațiilor privind valorile care sunt compensate în conformitate cu criteriile de la punctul 47 din IPSAS 28 (punctul 17C litera (b))

AG46. Punctul 17C litera (b) prevede ca entitățile să prezinte valorile compensate în conformitate cu punctul 47 din IPSAS 28 atunci când se determină valorile nete prezentate în situația poziției financiare. Valorile activelor financiare recunoscute și ale datoriilor financiare recunoscute care fac obiectul compensării în cadrul aceluiași angajament vor fi prezentate atât în informațiile privind activele financiare, cât și în informațiile privind datoriile financiare. Totuși, valorile prezentate (de exemplu, într-un tabel) sunt limitate la valorile care fac obiectul compensării. De exemplu, o entitate poate avea un activ recunoscut aferent instrumentelor derivate și o datorie recunoscută aferentă instrumentelor derivate care îndeplinesc criteriile de la punctul 47 din IPSAS 28. Dacă valoarea brută a activului aferent instrumentelor derivate este mai mare decât valoarea brută a datoriei aferente instrumentelor derivate, atunci tabelul cu prezentări de informații privind activele financiare va cuprinde valoarea totală a activului aferent instrumentelor derivate (în conformitate cu punctul 17C litera (a)) și valoarea totală a datoriei aferente instrumentelor derivate (în conformitate cu punctul 17C litera (b)). Totuși, deși tabelul cu prezentări de informații privind datoria aferentă instrumentelor derivate va cuprinde valoarea totală a datoriei aferente instrumentelor derivate

(în conformitate cu punctul 17C litera (a)), acesta va cuprinde doar valoarea activului aferent instrumentelor derivate (în conformitate cu punctul 17C litera (b)) care este egală cu valoarea datoriei aferente instrumentelor derivate.

Prezentarea informațiilor privind valorile nete prezentate în situația poziției financiare (punctul 17C litera (c))

- AG47. Dacă o entitate deține instrumente care intră sub incidența acestor prezentări de informații (așa cum este specificat la punctul 17A), dar nu îndeplinesc criteriile de compensare de la punctul 47 din IPSAS 28, valorile care trebuie prezentate în conformitate cu dispozițiile de la punctul 17C litera (c) vor fi egale cu valorile care trebuie prezentate în conformitate cu dispozițiile de la punctul 17C litera (a).
- AG48. Valorile care se impune a fi prezentate în conformitate cu punctul 17C litera (c) trebuie să fie reconciliate cu valorile de la fiecare element-rând prezentate în situația poziției financiare. De exemplu, dacă o entitate stabilește că agregarea sau dezagregarea valorilor elementului-rând din situațiile financiare individuale oferă informații mai relevante, atunci aceasta trebuie să reconcilieze valorile agregate sau dezagregate prezentate la punctul 17C litera (c) cu valorile elementului-rând individual prezentate în situația poziției financiare.

Prezentarea valorilor ce fac obiectul unui angajament executoriu de compensare globală sau al unui angajament similar care nu sunt altfel incluse la punctul 17C litera (b) (punctul 17C litera (d))

- AG49. Punctul 17C litera (d) impune entităților să prezinte valorile care fac obiectul unui angajament executoriu de compensare globală sau al unui acord similar și care nu sunt incluse altfel la punctul 17C litera (b). Punctul 17C litera (d) subpunctul (i) se referă la valorile aferente instrumentelor financiare recunoscute care nu îndeplinesc total sau parțial criteriile de compensare de la punctul 47 din IPSAS 28 (de exemplu, drepturile de compensare curente care nu îndeplinesc criteriul de la punctul 47 litera (b) din IPSAS 28 sau drepturile condiționale de compensare care sunt aplicabile și exercitabile doar în cazul nerespectării obligațiilor sau doar în cazul insolvenței sau falimentului unuia dintre parteneri).
- AG50. Punctul 17C litera (d) subpunctul (ii) se referă la valorile aferente garanțiilor reale financiare, inclusiv cele aferente garanțiilor reale în numerar, atât cele primite, cât și cele depuse drept gaj. O entitate trebuie să prezinte valoarea justă a acelor instrumente financiare care au fost depuse drept gaj sau primite drept garanții reale. Valorile prezentate în conformitate cu punctul 17C litera (d) subpunctul (ii) trebuie să se refere la garanțiile reale primite sau depuse drept gaj, și nu la orice datorii rezultate sau creanțe recunoscute ca rezultat sau primite înapoi drept garanții reale.

Limitări ale valorilor prezentate la punctul 17C litera (d) (punctul 17D)

AG51. Atunci când se prezintă valorile în conformitate cu punctul 17C litera (d), o entitate trebuie să țină cont de efectele supragarantării instrumentului financiar. Pentru a realiza acest lucru, o entitate trebuie mai întâi să deducă valorile prezentate în conformitate cu punctul 17C litera (d) subpunctul (i) din valoarea prezentată în conformitate cu punctul 17C litera (c). Entitatea trebuie apoi să limiteze valorile prezentate în conformitate cu punctul 17C litera (d) subpunctul (ii) la valoarea rămasă de la punctul 17C litera (c) pentru instrumentul financiar aferent. Cu toate acestea, dacă drepturile la garanții reale pot fi aplicate instrumentelor financiare, astfel de drepturi pot fi incluse în prezentarea informațiilor furnizată în conformitate cu punctul 17D.

Descrierea drepturilor de compensare care fac obiectul angajamentelor executorii de compensare globală și al acordurilor similare (punctul 17E)

AG52. O entitate va descrie tipurile de drepturi de compensare și de angajamente similare prezentate în conformitate cu punctul 17C litera (d), inclusiv natura acelor drepturi. De exemplu, o entitate va prezenta drepturile sale condiționale. Pentru instrumentele care fac obiectul drepturilor de compensare care nu depind de un eveniment viitor, dar care nu îndeplinesc criteriile rămase de la punctul 47 din IPSAS 28, entitatea trebuie să descrie motivul (motivele) pentru care nu sunt îndeplinite criteriile. Pentru orice garanție reală financiară primită sau depusă drept gaj, entitatea va descrie termenii acordului de garanții reale (de exemplu, atunci când garanțiile reale sunt restricționate).

Prezentarea informațiilor în funcție de tipul de instrument financiar sau de partener

AG53. Prezentările de informații cantitative prevăzute la punctul 17C literele (a)-(e) pot fi grupate conform tipului de instrument financiar sau de tranzacție (de exemplu, instrumente derivate, acorduri de recumpărare și de recumpărare inversă sau acorduri pentru împrumuturi de titluri de valoare).

AG54. Alternativ, o entitate poate grupa prezentările de informații cantitative impuse la punctul 17C literele (a)-(c) în funcție de tipul de instrument financiar și de prezentările de informații cantitative impuse la punctul 17C literele (c)-(e) de către partener. Dacă o entitate furnizează informația solicitată de partener, entității nu i se impune să identifice partenerii în funcție de nume. Totuși, numirea partenerilor (Partenerul A, Partenerul B, Partenerul C etc.) va rămâne consecventă de la un an la altul pentru anii prezentați în scopul menținerii comparabilității. Prezentările de informații calitative trebuie luate în considerare astfel încât să se prezinte mai multe informații cu privire la tipurile de parteneri. Atunci când partenerul prezintă valorile conform punctului 17C literele (c)-(e), valorile care sunt semnificative în mod individual în comparație cu valorile totale ale partenerului vor fi prezentate separat, iar valorile rămase

ne semnificative în mod individual ale partenerului vor fi agregate într-un singur element-rând.

Alte aspecte

AG55. Prezentarea informațiilor specifice prevăzute la punctele 17C-17E reprezintă dispoziții minime. În vederea îndeplinirii obiectivului de la punctul 17B, o entitate poate avea nevoie să adauge prezentări suplimentare de informații (calitative), în funcție de termenele angajamentelor executorii de compensare globală și ale acordurilor aferente, incluzând natura drepturilor de compensare și efectul sau potențialul efect al acestora asupra poziției financiare a entității.

Anexa B

Amendamente la alte IPSAS-uri

[Eliminată]

Bază pentru concluzii

Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 30.

Introducere

- BC1. Prezenta Bază pentru concluzii rezumă considerentele în baza cărora IPSASB și-a formulat concluziile din IPSAS 30, *Instrumente financiare: prezentarea informațiilor*. Deoarece prezentul standard se bazează pe IFRS 7, *Instrumente financiare: prezentarea informațiilor*, emis de IASB, Baza pentru concluzii subliniază doar acele domenii în care IPSAS 30 se abate de la dispozițiile principale din IFRS 7.
- BC2. Acest proiect cu privire la instrumentele financiare este considerat un element-cheie din programul de convergență al IPSASB care are ca scop convergența IPSAS-urilor cu IFRS-urile.
- BC3. La elaborarea prezentului standard, IPSASB a convenit să păstreze textul existent al IFRS 7 ori de câte ori acesta este consecvent cu IPSAS-urile existente, cu excepția tratării oricăror aspecte specifice sectorului public care rezultă din adăugarea sau ștergerea prezentărilor de informații.
- BC4. În septembrie 2007, IASB a emis amendamente la IAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, care au introdus o nouă componentă în prezentarea situațiilor financiare, numită „rezultatul global”. Deoarece IPSASB nu a analizat încă acest aspect, împreună cu o parte din amendamentele propuse în IAS 1, aceste amendamente nu au fost incluse în IPSAS 30.

Împrumuturi de concesiune

- BC5. Împrumuturile de concesiune sunt acordate unei entități sau primite de o entitate în condiții mai avantajoase decât termenele pieței. Exemplele de împrumuturi de concesiune acordate de entități includ împrumuturile pentru țările în curs de dezvoltare, pentru ferme mici, împrumuturile pentru studenți acordate studenților care îndeplinesc condițiile pentru accesul la universitate sau la facultate și împrumuturile pentru locuințe acordate familiilor cu venituri mici. Astfel de împrumuturi sunt caracteristice sectorului public și sunt adesea create pentru a implementa politicile sociale ale guvernului sau ale altei entități din sectorul public. Intenția unui împrumut de concesiune este de la bun început aceea de a se furniza sau de a se primi resurse în condiții mai avantajoase decât termenele pieței. Din acest motiv, IPSASB a ajuns la concluzia că pentru entitățile din sectorul public sunt necesare prezentări de informații mai detaliate pentru împrumuturile de concesiune și a inclus la punctul 37 dispoziții suplimentare de prezentare a informațiilor pentru aceste tipuri de împrumuturi.

Revizuirea IPSAS 30 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 30 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2019*

BC7. Amendamentele la punctul AG5 actualizează îndrumările legate de contabilizarea contractelor de garanție financiară 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 *Îmbunătățiri la IPSAS 2019*.

ÎNDRUMĂRI DE IMPLEMENTARE

CUPRINS

	Punctul
Introducere	IG1-IG4
Clase de instrumente financiare și nivelul de prezentare a informațiilor	IG5-IG6
Importanța instrumentelor financiare pentru poziția financiară și performanța financiară	IG7-IG13
Neexecutări și încălcări ale obligațiilor	IG12
Cheltuiala totală cu dobânzile	IG13
Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor	IG13A-IG16
Valoarea justă	IG14-IG16
Natura și amploarea riscurilor generate de instrumentele financiare	IG17-IG40
Prezentări de informații calitative	IG17-IG19
Prezentări de informații cantitative	IG20-IG40
Riscul de credit	IG22A-IG22D
Exemplificarea aplicării punctelor 42H și 42I.....	IG22B
Exemplificarea aplicării punctelor 42M și 42N.....	IG22C-IG22D
Riscul de credit	IG23-IG31
Garanții reale și alte ameliorări ale condițiilor de credit gajate	IG24-IG31
Riscul de piață.....	IG32-IG40
Prezentarea altor informații privind riscul de piață	IG37-IG40
Derecunoaștere	IG41-IG43
Prezentarea informațiilor	IG44
Tranziția de la IPSAS 29 la IPSAS 41	IG45

Îndrumări de implementare

Prezentele îndrumări însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 30.

Introducere

- IG1. Acest ghid sugerează modalitățile posibile de aplicare a dispozițiilor de prezentare a informațiilor din IPSAS 30. Aceste îndrumări nu conduc la dispoziții suplimentare.
- IG2. Pentru a facilita folosirea îndrumărilor, fiecare dispoziție de prezentare a informațiilor din prezentul standard este discutată separat. În practică, prezentările de informații ar trebui făcute în mod normal ca un singur pachet, iar prezentările de informații individuale pot satisface mai mult de o singură dispoziție. De exemplu, informațiile cu privire la concentrările de risc pot, de asemenea, să furnizeze informații cu privire la expunerea la riscul de credit sau la alte riscuri.
- IG3. [Eliminat]
- IG4. [Eliminat]

Clase de instrumente financiare și nivelul de prezentare a informațiilor (punctele 9 și AG1-AG3)

- IG5. Punctul AG3 specifică faptul că „o entitate decide, în funcție de circumstanțele sale particulare, câte detalii oferă pentru a respecta dispozițiile prezentului standard, cât pune accentul pe diferitele aspecte ale dispozițiilor și modul în care agregă informațiile pentru a prezenta imaginea de ansamblu fără a combina informații care au caracteristici diferite”. Pentru a respecta dispozițiile, este posibil ca o entitate să nu aibă nevoie să prezinte toate informațiile sugerate în aceste îndrumări.
- IG6. Punctul 29 litera (c) din IPSAS 1 îi impune unei entități 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”.

Importanța instrumentelor financiare pentru poziția financiară și performanța financiară (punctele 10-36, AG4 și AG5)¹

- IG7. [Eliminat]
- IG8. [Eliminat]
- IG9. [Eliminat]
- IG10. [Eliminat]

¹ IPSAS 41, *Instrumente financiare*, a eliminat punctul AG4 din IPSAS 30.

IG11. [Eliminat]

Neexecutări și încălcări ale obligațiilor (punctele 22 și 23)

IG12. Punctele 22 și 23 prevăd prezentări de informații atunci când există orice neexecutări sau încălcări ale obligațiilor aferente împrumuturilor de plată. Orice neexecutări sau încălcări ale obligațiilor pot afecta clasificarea datoriei drept curentă sau necurentă în conformitate cu IPSAS 1.

Cheltuiala totală cu dobânzile (punctul 24 litera (b))

IG13. Cheltuiala totală cu dobânzile prezentată în conformitate cu punctul 24 litera (b) reprezintă o componentă a costurilor de finanțare pe care punctul 102 litera (b) din IPSAS 1 le prevede a fi prezentate separat în situația performanței financiare. Elementul-rând pentru costurile de finanțare poate include, de asemenea, valori care apar la datoriile nefinanciare.

Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor (punctele 28A-28C)

IG13A. Punctul 28A din IPSAS 30 prevede ca o entitate să prezinte informațiile privind elementele desemnate drept instrumente de acoperire împotriva riscurilor în format de tabel. Următorul exemplu ilustrează modul în care pot fi prezentate informațiile.

	Valoarea nominală a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor	Valoarea contabilă a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor	Elementul-rând din situația poziției financiare în care se află instrumentul de acoperire împotriva riscurilor	Modificările valorii juste folosite pentru calcularea ineficienței acoperirii împotriva riscurilor pentru 20X1
			Active Datorii	
Acoperiri ale fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor				
Riscul aferent prețului mărfurilor				
- Contracte forward de vânzări	xx	xx	xx	Elementul-rând XX xx
Acoperiri ale valorii juste împotriva riscurilor				
Riscul ratei dobânzii				
- Swapuri pe rata dobânzii	xx	xx	xx	Elementul-rând XX xx
Riscul de schimb valutar				
- Împrumut în valută	xx	xx	xx	Elementul-rând XX xx

IG13B. Punctul 28B din IPSAS 30 prevede ca o entitate să prezinte informațiile privind elementele desemnate drept elemente acoperite împotriva riscurilor în format de tabel. Următorul exemplu ilustrează modul în care pot fi prezentate informațiile.

	Valoarea contabilă a elementului acoperit împotriva riscurilor		Valoarea cumulată a ajustărilor pentru acoperirea valorii juste împotriva riscurilor pentru elementul acoperit inclus în valoarea contabilă a elementului acoperit		Elementul-rând din situația poziției financiare în care este inclus elementul acoperit împotriva riscurilor	Modificarea valorii utilizate pentru calcularea ineficienței acoperirii împotriva riscurilor pentru 20X1	Rezerva aferentă acoperirii fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor
	Active	Datorii	Active	Datorii			
Acoperiri ale fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor							
Riscul aferent prețului mărfurilor							
- Vânzări prognozate	nu se aplică	nu se aplică	nu se aplică	nu se aplică	nu se aplică	xx	xx
- Acoperiri întrerupte (vânzări prognozate)	nu se aplică	nu se aplică	nu se aplică	nu se aplică	nu se aplică	nu se aplică	xx
Acoperiri ale valorii juste împotriva riscurilor							
Riscul ratei dobânzii							
- Împrumut de plată	-	xx	-	xx	Elementul-rând XX	xx	nu se aplică
- Acoperiri întrerupte (împrumut de plată)	-	xx	-	xx	Elementul-rând XX	nu se aplică	nu se aplică
Riscul de schimb valutar							
- Angajament ferm	xx	xx	xx	xx	Elementul-rând XX	xx	nu se aplică

IG13C. Punctul 28C din IPSAS 30 impune unei entități să prezinte valorile care au afectat situația performanței financiare ca urmare a aplicării contabilității de acoperire împotriva riscurilor în format de tabel. Următorul exemplu ilustrează modul în care pot fi prezentate informațiile.

Acoperiri ale fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor ^(a)	Elementul-rând separat recunoscut în surplus sau deficit drept rezultat al acoperirii împotriva riscurilor a poziției nete ^(b)	Modificarea valorii instrumentului de acoperire împotriva riscurilor recunoscut în active nete / capitaluri proprii	Ineficacitatea acoperirii împotriva riscurilor recunoscută în surplus sau deficit	Elementul-rând din surplus sau deficit (care conține ineficacitatea acoperirii împotriva riscurilor)	Valoarea reclasificată de la rezerva aferentă acoperirii fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor în surplus sau deficit	Elementul-rând afectat din surplus sau deficit din cauza reclasificării
--	---	---	---	--	---	---

Riscul aferent prețului mărfurilor

Marfa X	nu se aplică	xx	xx	Elementul-rând XX	xx	Elementul-rând XX
- Acoperire împotriva riscurilor întreruptă	nu se aplică	nu se aplică	nu se aplică	nu se aplică	xx	Elementul-rând XX

(a) Informațiile prezentate în situația modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii (rezerva aferentă acoperirii fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor) trebuie să aibă același nivel de detalii precum aceste prezentări de informații.

(b) Prezentarea informațiilor se aplică doar acoperirilor fluxurilor de trezorerie împotriva riscului valutar.

Acoperiri ale valorii juste împotriva riscurilor	Ineficacitatea acoperirii împotriva riscurilor recunoscută în surplus sau deficit	Element(e)-rând din surplus sau deficit (care conține (conțin) ineficacitatea acoperirii împotriva riscurilor)
Riscul ratei dobânzii	xx	Elementul-rând XX
Riscul de schimb valutar	xx	Elementul-rând XX

Valoarea justă (punctele 31-34)

IG14. IPSAS 30 prevede prezentări de informații privind nivelul din ierarhia valorii juste în care sunt clasificate evaluările valorilor juste pentru activele și datoriile evaluate în situația poziției financiare. Este prevăzută prezentarea sub formă de tabel, cu excepția situației în care un alt format este mai adecvat. O entitate poate să prezinte următoarele informații pentru active pentru a se conforma dispozițiilor de la punctul 33 litera (a). (Prezentarea informațiilor comparative este, de asemenea, prevăzută, însă nu este inclusă în exemplul următor.)

Active evaluate la valoarea justă		Evaluarea la valoarea justă la finalul perioadei de raportare utilizând:		
Descriere	31 decembrie 20X2	Nivelul 1	Nivelul 2	Nivelul 3
		milioane u.m.	milioane u.m.	milioane u.m.
Active financiare la valoarea justă prin surplus sau deficit				
Titluri de valoare tranzacționate	100	40	55	5
Instrumente derivate tranzacționate	39	17	20	2
Active financiare la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii				
Investiții de capitaluri proprii	75	30	40	5
Total	<u>214</u>	<u>87</u>	<u>115</u>	<u>12</u>

Notă: Se poate prezenta un tabel similar pentru datorii.

IG15. IPSAS 30 prevede o reconciliere între soldurile de deschidere și cele de închidere pentru acele active și datorii care sunt evaluate în situația poziției financiare la valoarea justă pe baza unei tehnici de evaluare în care nicio intrare semnificativă nu se bazează pe date de piață observabile (Nivelul 3). Este prevăzută prezentarea sub formă de tabel, cu excepția situației în care un alt format este mai adecvat. O entitate poate să prezinte următoarele informații pentru active pentru a se conforma dispozițiilor de la punctul 33 litera (b). (Prezentarea informațiilor comparative este, de asemenea, prevăzută, însă nu este inclusă în exemplul următor.)

Active evaluate la valoarea justă pe baza Nivelului 3				
Evaluarea la valoarea justă la finalul perioadei de raportare				
	Active financiare la valoarea justă prin surplus sau deficit		Active financiare la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii	Total
	Titluri de valoare tranzacționate	Instrumente derivate tranzacționate	Investiții de capitaluri proprii	
	milioane u.m.	milioane u.m.	milioane u.m.	milioane u.m.
Sold de deschidere	6	5	4	15
Câștiguri sau pierderi totale				
în surplus sau deficit	(2)	(2)	–	(4)
în active nete / capitaluri proprii	–	–	(1)	(1)
Achiziții	1	2	2	5
Emisiuni	–	–	–	–
Decontări	–	(1)	–	(1)
Transferuri de la Nivelul 3	–	(2)	–	(2)
Sold de închidere	5	2	5	12
Câștiguri sau pierderi totale pentru perioadă incluse în surplus sau deficit pentru activele deținute la finalul perioadei de raportare	(1)	(1)	–	(2)
(Notă: Se poate prezenta un tabel similar pentru datorii.)				
Câștigurile sau pierderile incluse în surplusul sau deficitul pentru perioadă (de mai sus) sunt prezentate în venituri după cum urmează:				
				Venituri
Câștiguri sau pierderi totale incluse în surplusul sau deficitul pentru perioadă				(4)
Câștiguri sau pierderi totale pentru perioadă incluse în surplus sau deficit pentru activele deținute la finalul perioadei de raportare				(2)
(Notă: Se poate prezenta un tabel similar pentru datorii.)				

IG16. Valoarea justă la recunoașterea inițială a instrumentelor financiare care nu sunt tranzacționate pe o piață activă este determinată în conformitate cu punctul AG151 din IPSAS 41. Cu toate acestea, atunci când, după recunoașterea inițială, o entitate va utiliza o tehnică de evaluare ce încorporează date care nu sunt obținute de pe

piețe observabile, poate exista o diferență între prețul tranzacției la recunoașterea inițială și valoarea determinată la recunoașterea inițială utilizând acea tehnică de evaluare. În aceste condiții, diferența va fi recunoscută în surplus sau deficit în perioadele ulterioare în conformitate cu IPSAS 41 și cu politicile contabile ale entității. O astfel de recunoaștere reflectă modificările factorilor (inclusiv ale factorului timp) pe care le-ar lua în considerare participanții pe piață la stabilirea unui preț (a se vedea punctul AG151 din IPSAS 41). Punctul 33 impune prezentarea informațiilor în aceste condiții. O entitate poate să prezinte următoarele informații pentru a respecta dispozițiile de la punctul 34:

Context		
<p>La 1 ianuarie 20X1, o entitate achiziționează pentru 15 milioane u.m. active financiare care nu sunt tranzacționate pe o piață activă. Entitatea deține doar o clasă de astfel de active financiare. Prețul tranzacției, de 15 milioane u.m., este valoarea justă la recunoașterea inițială.</p> <p>După recunoașterea inițială, entitatea va aplica o tehnică de evaluare pentru a stabili valoarea justă a activelor financiare. Această tehnică de evaluare include alte variabile decât datele de pe piețele observabile.</p> <p>La recunoașterea inițială, prin aceeași tehnică de evaluare ar fi rezultat o sumă de 14 milioane u.m., care diferă de valoarea justă cu 1 milion u.m.</p> <p>Entitatea are diferențe de 5 milioane u.m. la 1 ianuarie 20X1.</p>		
Aplicarea dispozițiilor		
Prezentările de informații ale entității în 20X2 vor include următoarele:		
<i>Politici contabile</i>		
Entitatea utilizează următoarele tehnici de evaluare pentru a determina valoarea justă a instrumentelor financiare care nu sunt tranzacționate pe o piață activă: [descrierea tehnicii nu este inclusă în acest exemplu]. Pot apărea diferențe între valoarea justă la recunoașterea inițială (care, în conformitate cu IPSAS 41, este în general prețul tranzacției) și valoarea determinată la recunoașterea inițială utilizând tehnica de evaluare. Orice astfel de diferențe sunt [descrierea politicii contabile a entității].		
<i>În notele la situațiile financiare</i>		
Așa cum s-a prezentat în nota X, entitatea utilizează [numele tehnicii de evaluare] pentru a evalua valoarea justă a următoarelor instrumente financiare care nu sunt tranzacționate pe o piață activă. Cu toate acestea, în conformitate cu IPSAS 41, valoarea justă a unui instrument la început este, în general, prețul tranzacției. Dacă prețul tranzacției diferă de valoarea determinată la început utilizând tehnica de evaluare, acea diferență este [descrierea politicii contabile a entității].		
Diferențele care nu au fost încă recunoscute în surplus sau deficit sunt următoarele:		
	31 dec. X2	31 dec. X1
	milioane u.m.	milioane u.m.
Sold la începutul anului	5,3	5,0
Tranzacții noi	–	1,0
Valori recunoscute în surplus sau deficit pe parcursul anului	(0,7)	(0,8)
Alte creșteri	–	0,2
Alte descreșteri	(0,1)	(0,1)
Sold la sfârșitul anului	<u>4,5</u>	<u>5,3</u>

Natura și amploarea riscurilor generate de instrumentele financiare (punctele 38-49 și AG6-AG30)

Prezentări de informații calitative (punctul 40)

IG17. Tipul de informații calitative pe care le poate prezenta o entitate pentru a îndeplini dispozițiile de la punctul 40 include, dar nu se limitează la o descriere narativă a:

- (a) Expunerilor entității la risc și a modului în care au apărut acestea. Informațiile cu privire la expunerile la risc pot descrie atât expunerile care includ, cât și pe cele care exclud transferul de risc și alte tranzacții care reduc riscul.
- (b) Politicilor și procedurilor entității de acceptare, evaluare, monitorizare și control al riscului, care pot include:
 - (i) Structura și organizarea funcției de gestionare a riscului entității, inclusiv o discuție privind independența și răspunderea;
 - (ii) Domeniul de aplicare și natura sistemelor entității pentru raportarea sau evaluarea riscului;
 - (iii) Politicile entității de acoperire împotriva riscurilor sau de reducere a riscurilor, inclusiv politicile și procedurile acestora de acceptare a unei garanții reale; și
 - (iv) Procesele entității pentru monitorizarea eficacității continue a unor astfel de instrumente de acoperire împotriva riscurilor sau a unor astfel de metode de atenuare a riscurilor.
- (c) Politicilor și procedurilor entității pentru evitarea concentrărilor excesive de risc.

IG18. Informațiile cu privire la natura și amploarea riscurilor generate de instrumentele financiare sunt mai utile dacă acestea accentuează orice relație dintre instrumentele financiare care poate afecta valoarea, plasarea în timp sau incertitudinea fluxurilor de trezorerie viitoare ale unei entități. Măsura în care o expunere la risc este afectată de astfel de relații poate fi evidentă pentru utilizatori din prezentările de informații prevăzute de prezentul standard, dar în unele cazuri pot fi utile prezentări de informații suplimentare.

IG19. În conformitate cu punctul 40 litera (c), entitățile prezintă informații cu privire la orice modificări ale informațiilor calitative față de perioada anterioară și explică motivele acestor modificări. Astfel de modificări pot fi generate de modificările expunerilor la risc sau de modificările modului în care sunt gestionate aceste expuneri.

Prezentări de informații cantitative (punctele 41-49 și AG7-AG30)

IG20. Punctul 41 prevede prezentarea de date cantitative cu privire la concentrările de risc. De exemplu, concentrările riscului de credit pot fi generate de:

- (a) Sectoarele de activitate. Astfel, dacă partenerii unei entități sunt concentrați în unul sau mai multe sectoare de activitate (cum ar fi comerțul cu amănuntul sau cu ridicata), entitatea va prezenta separat expunerile la risc care derivă din fiecare concentrare a partenerilor.
- (b) Ratingul de credit sau altă evaluare a calității creditului. Astfel, dacă partenerii entității sunt concentrați pe una sau mai multe calități ale creditului (cum ar fi împrumuturile garantate sau negarantate) sau pe unul sau mai multe ratinguri de credit (cum ar fi categoriile de investiții sau categoriile speculative), entitatea va furniza separat expunerile la risc care derivă din fiecare concentrare a partenerilor.
- (c) Distribuția geografică. Astfel, dacă partenerii entității sunt concentrați pe una sau mai multe piețe geografice (cum ar fi Asia sau Europa), entitatea va prezenta separat expunerile la risc care derivă din fiecare concentrare a partenerilor.
- (d) Un număr limitat de parteneri individuali sau de grupuri de parteneri strâns legați.

Se aplică principiile similare pentru identificarea concentrărilor altor riscuri, inclusiv riscul de lichiditate și riscul de piață. De exemplu, concentrările riscului de lichiditate pot fi generate de termenele de achitare a datoriilor financiare, de sursele de facilitare a împrumuturilor sau de încrederea într-o anumită piață pe care să se realizeze activele lichide. Concentrările de risc de schimb valutar pot apărea dacă o entitate deține o poziție deschisă netă semnificativă într-o valută unică sau o poziție deschisă netă agregată în mai multe monede care tind să evolueze împreună.

- IG21. În conformitate cu punctul AG8, prezentările de informații cu privire la concentrările de risc includ o descriere a caracteristicilor comune care identifică fiecare concentrare. De exemplu, caracteristicile comune se pot referi la distribuții geografice ale partenerilor pe grupe de țări, țări individuale sau regiuni în cadrul țărilor.
- IG22. Atunci când informațiile cantitative la finalul perioadei de raportare nu sunt reprezentative pentru expunerile la risc ale entității pe parcursul perioadei, punctul 42 prevede prezentarea de informații suplimentare. Pentru a respecta această dispoziție, o entitate poate prezenta cea mai mare valoare, cea mai mică valoare și valoarea medie a riscului la care aceasta a fost expusă pe parcursul perioadei. De exemplu, dacă o entitate are în mod tipic o expunere mare la o anumită monedă, dar la sfârșitul anului își descoperă poziția, entitatea poate să realizeze un grafic care să prezinte expunerea la anumite momente pe durata perioadei sau să prezinte cele mai mari expuneri, cele mai mici expuneri și expunerile medii.

Riscul de credit (punctele 42A-43, AG8A-AG10)

- IG22A. Următoarele exemple ilustrează posibile metode prin care o entitate poate furniza prezentările de informații impuse de punctele 42A-42N din IPSAS 30. Totuși,

aceste exemple nu tratează toate variantele posibile de aplicare a dispozițiilor de prezentare a informațiilor.

Exemplificarea aplicării punctelor 42H și 42I

IG22B. Următorul exemplu ilustrează o modalitate de a furniza informații privind modificările în ajustarea pentru pierderi și modificările semnificative din valoarea contabilă brută a activelor financiare în perioada care a contribuit la modificările în ajustarea pentru pierderi așa cum este prevăzut la punctele 42H-42I. Prezentul exemplu nu ilustrează dispozițiile privind activele financiare care sunt emise sau achiziționate depreciate ca urmare a riscului de credit.

Împrumuturi ipotecare – ajustare pentru pierderi	Pierderi din creditare preconizate pe pe 12 luni	Pierderi din creditare preconizate pe toată durata de viață (evaluate colectiv)	Pierderi din creditare preconizate pe toată durata de viață (evaluate individual)	Active financiare depreciate ca urmare a riscului de credit (pierderi din creditare preconizate pe toată durata de viață)
.000 u.m.				
Ajustare pentru pierderi la 1 ianuarie	X	X	X	X
Modificări generate de instrumentele financiare recunoscute la 1 ianuarie:				
- Transfer la pierderile din creditare preconizate pe toată durata de viață	(X)	X	X	–
- Transfer la activele financiare depreciate ca urmare a riscului de credit	(X)	–	(X)	X
- Transfer la pierderile din creditare preconizate pe o perioadă de 12 luni	X	(X)	(X)	–
- Active financiare care au fost derecunoscute pe parcursul perioadei	(X)	(X)	(X)	(X)
Noi active financiare emise sau achiziționate	X	–	–	–
Eliminări	–	–	(X)	(X)
Modificări în modelele/parametrii de risc	X	X	X	X
Schimb valutar și alte mișcări	X	X	X	X
Ajustare pentru pierderi la 31 decembrie	X	X	X	X

Următoarele modificări semnificative ale valorii contabile brute aferente împrumuturilor ipotecare au contribuit la modificările în ajustarea pentru pierderi:

- Achiziția portofoliului de împrumuturi ipotecare al Regiunii Y cu risc normal a crescut totalul de ipoteci aferente împrumuturilor rezidențiale cu x%, cu o creștere corespunzătoare a ajustărilor pentru pierderi evaluate la 12 luni.
- Eliminarea portofoliului Regiunii Z de XX u.m. ca urmare a colapsului pieței locale din regiune a redus ajustarea pentru pierderi pentru activele financiare cu X u.m. în urma unei dovezi obiective a depreciării.
- Creșterea preconizată a șomajului în Regiunea X a cauzat o creștere netă a activelor financiare pentru care ajustarea pentru pierderi este egală cu pierderile din creditare preconizate pe toată durata de viață și a cauzat o creștere netă de X u.m. a ajustărilor pentru pierderile din creditare preconizate pe toată durata de viață.

Modificările semnificative ale valorii contabile brute aferente împrumuturilor ipotecare sunt explicate mai jos:

Împrumuturi ipotecare – valoare contabilă brută	Pierderi din creditare preconizate pe 12 luni	Pierderi din creditare preconizate pe toată durata de viață (evaluate colectiv)	Pierderi din creditare preconizate pe toată durata de viață (evaluate individual)	Active financiare depreciate ca urmare a riscului de credit (pierderi din creditare preconizate pe toată durata de viață)
.000 u.m.				
Valoare contabilă brută la 1 ianuarie	X	X	X	X
Active financiare individuale transferate la pierderi din creditare preconizate pe toată durata de viață	(X)	–	X	–
Active financiare individuale transferate la active financiare depreciate ca urmare a riscului de credit	(X)	–	(X)	X
Active financiare individuale transferate de la active financiare depreciate ca urmare a riscului de credit	X	–	X	(X)
Active financiare evaluate pe o bază colectivă	(X)	X	–	–
Noi active financiare emise sau achiziționate	X	–	–	–
Eliminări	–	–	(X)	(X)

Împrumuturi ipotecare – valoare contabilă brută	Pierderi din creditare preconizate pe 12 luni	Pierderi din creditare preconizate pe toată durata de viață (evaluate colectiv)	Pierderi din creditare preconizate pe toată durata de viață (evaluate individual)	Active financiare depreciate ca urmare a riscului de credit (pierderi din creditare preconizate pe toată durata de viață)
Active financiare care au fost derecunoscute	(X)	(X)	(X)	(X)
Schimbări din cauza modificărilor care nu au avut ca rezultat o derecunoaștere	(X)	–	(X)	(X)
Alte modificări	X	X	X	X
Valoare contabilă brută la 31 decembrie	X	X	X	X

Exemplificarea aplicării punctelor 42M și 42N

IG22C. Următorul exemplu ilustrează câteva modalități de a furniza informații cu privire la expunerea unei entități la riscul de credit și concentrările semnificative ale riscului de credit în conformitate cu punctul 42M din IPSAS 30. Numărul de clase folosite pentru a prezenta informațiile în conformitate cu punctul 42M din IPSAS 30 va fi consecvent cu numărul pe care entitatea îl folosește pentru a raporta intern personalului-cheie din conducere în scopuri legate de gestionarea internă a riscului de credit. Totuși, dacă nu sunt disponibile informații referitoare la categoriile de rating al riscului de credit fără costuri sau eforturi nejustificate, iar o entitate folosește informațiile despre depășirea scadenței pentru a evalua dacă riscul de credit a crescut semnificativ de la recunoașterea inițială, în conformitate cu punctul 83 din IPSAS 41, entitatea va oferi o analiză în funcție de situațiile restante pentru acele active financiare.

Expunerea la riscul de credit în funcție de categoriile de rating interne

20XX .000 u.m.	Împrumuturi ipotecare		Împrumuturi agricole	
	Valoare contabilă brută	Valoare contabilă brută	Valoare contabilă brută	Valoare contabilă brută
	Pe toată durata de viață	12 luni	Pe toată durata de viață	12 luni
Categoria internă 1-2	X	X	X	X
Categoria internă 3-4	X	X	X	X
Categoria internă 5-6	X	X	X	X
Categoria internă 7	X	X	X	X
Total	X	X	X	X

Profilul riscului de credit în funcție de categoriile de rating externe

20XX .000 u.m.	Împrumuturi ipotecare		Împrumuturi agricole	
	Valoare contabilă brută		Valoare contabilă brută	
	Pe toată durata de viață	12 luni	Pe toată durata de viață	12 luni
AAA-AA	X	X	X	X
A	X	X	X	X
BBB-BB	X	X	X	X
B	X	X	X	X
CCC-CC	X	X	X	X
C	X	X	X	X
D	X	X	X	X
Total	X	X	X	X

Profilul riscului de credit în funcție de probabilitatea nerespectării obligațiilor

20XX CU'000	Împrumuturi ipotecare		Împrumuturi agricole	
	Valoare contabilă brută		Valoare contabilă brută	
	Pe toată durata de viață	12 luni	Pe toată durata de viață	12 luni
0,00-0,10	X	X	X	X
0,11-0,40	X	X	X	X
0,41-1,00	X	X	X	X
1,01-3,00	X	X	X	X
3,01-6,00	X	X	X	X
6,01-11,00	X	X	X	X
11,01-17,00	X	X	X	X
17,01-25,00	X	X	X	X
25,01-50,00	X	X	X	X
50,01+	X	X	X	X
Total	X	X	X	X

IG22D. Departamentul pentru Agricultură oferă finanțare pe termen scurt atât fermierilor mici, cât și celor mari. Scopul finanțării este acela de a achiziționa intrări precum fertilizatori, semințe și pesticide. Departamentul pentru Agricultură prezintă informații privind finanțarea fermierilor mici și finanțarea fermierilor mari în clase separate de instrumente financiare și aplică abordarea simplificată pentru creanțele comerciale astfel încât ajustarea pentru pierderi să fie mereu evaluată la o valoare egală cu pierderile din creditare preconizate pe toată durata de viață. Următorul

tabel ilustrează utilizarea matricei provizioanelor sub forma unei prezentări de informații privind profilul de risc conform abordării simplificată:

20XX .000 u.m.	Zile restante ale creanțelor comerciale				
	Curente	Peste 30 de zile	Peste 60 de zile	Peste 90 de zile	Total
Finanțarea fermierilor mici					
Rata pierderilor din creditare preconizate	0,10%	2%	5%	13%	
Valoarea contabilă brută totală estimată la nerespectarea obligațiilor	20.777 u.m.	1.416 u.m.	673 u.m.	235 u.m.	23.101 u.m.
Pierderi din creditare preconizate pe toată durata de viață – finanțarea fermierilor mici	21 u.m.	28 u.m.	34 u.m.	31 u.m.	114 u.m.
Finanțarea fermierilor mari					
Rata pierderilor din creditare preconizate	0,20%	3%	8%	15%	
Valoarea contabilă brută totală estimată la nerespectarea obligațiilor	19.222 u.m.	2.010 u.m.	301 u.m.	154 u.m.	21.687 u.m.
Pierderi din creditare preconizate pe toată durata de viață – finanțarea fermierilor mari	38 u.m.	60 u.m.	24 u.m.	23 u.m.	145 u.m.

Riscul de credit (punctele 43-45, AG9 și AG10)

IG23. Punctul 43 îi impune unei entități să prezinte informații cu privire la expunerea la riscul de credit pe clase de instrumente financiare. Instrumentele financiare din aceeași clasă au caracteristici economice comune în ceea ce privește riscul care este prezentat (în acest caz, riscul de credit). De exemplu, o entitate poate să determine faptul că ipotecile rezidențiale, împrumuturile agricole negarantate și împrumuturile pentru cercetare-dezvoltare prezintă fiecare caracteristici economice distincte.

Garanții reale și alte ameliorări ale condițiilor de credit gajate (punctul 43 litera (b))

IG24. Punctul 43 litera (b) îi impune unei entități să descrie garanțiile reale disponibile ca titluri de valoare pentru activele deținute și alte ameliorări ale condițiilor de credit obținute. O entitate poate îndeplini această dispoziție dacă prezintă:

- (a) Politicile și procedurile de evaluare și gestionare ale garanțiilor reale și ale altor ameliorări ale condițiilor de credit obținute;

- (b) O descriere a principalelor tipuri de garanții reale și a altor ameliorări ale condițiilor de credit (exemple ale celui de-al doilea tip fiind garanțiile, instrumentele derivate de credit și acordurile de compensare care nu îndeplinesc condițiile de decontare în conformitate cu IPSAS 28);
- (c) Principalele tipuri de parteneri la garanțiile reale și alte ameliorări ale condițiilor de credit, precum și bonitatea acestora; și
- (d) Informații cu privire la concentrările de risc în cadrul garanției reale și al altor ameliorări ale condițiilor de credit.

IG25. [Eliminat]

IG26. [Eliminat]

IG27. [Eliminat]

IG28. [Eliminat]

IG29. [Eliminat]

IG30. [Eliminat]

IG31. [Eliminat]

Riscul de piață (punctele 47-49 și AG19-AG30)

IG32. Punctul 47 litera (a) prevede efectuarea unei analize a sensibilității pentru fiecare tip de risc de piață la care este expusă entitatea. Există trei tipuri de risc de piață: riscul ratei dobânzii, riscul valutar și alte riscuri de preț. Alte riscuri de preț pot include riscuri cum ar fi cel aferent prețului capitalului propriu, riscul aferent prețului mărfurilor, riscul plăților în avans (adică riscul ca o parte la un activ financiar să suporte o pierdere financiară deoarece cealaltă parte achită mai devreme sau mai târziu decât se preconiza) și riscul aferent valorii reziduale (de exemplu, un locator de automobile care emite garanții pentru valoarea reziduală este expus la riscul aferent valorii reziduale). Variabilele de risc care sunt relevante pentru prezentarea informațiilor cu privire la riscul de piață includ, dar nu se limitează la:

- (a) Curba de randament a ratelor dobânzii pe piață. Poate fi necesar să se ia în considerare atât schimbările paralele, cât și cele care nu sunt paralele ale curbei randamentului.
- (b) Cursurile de schimb valutar.
- (c) Prețurile instrumentelor de capitaluri proprii.
- (d) Prețurile de piață pentru mărfuri.

IG33. Punctul 47 litera (a) prevede ca analiza sensibilității să prezinte efectul modificărilor posibile în mod rezonabil ale variabilei relevante a riscului asupra surplusului sau deficitului și asupra activelor nete / capitalurilor proprii. De exemplu, variabilele relevante ale riscului pot include:

- (a) Ratele de risc de piață preponderente, pentru instrumentele financiare sensibile la dobândă cum ar fi împrumutul cu rată variabilă; sau
- (b) Ratele de schimb valutar și ratele dobânzii, pentru instrumentele financiare în valută cum ar fi obligațiunile în valută.

IG34. În cazul riscului aferent ratei dobânzii, analiza sensibilității poate arăta separat care este efectul unei modificări a ratei dobânzii pe piață asupra:

- (a) Veniturilor din dobândă și cheltuielilor cu dobânda;
- (b) Altor elemente-rând din surplus sau deficit (cum ar fi câștigurile și pierderile din tranzacționare); și
- (c) Atunci când este aplicabil, activelor nete / capitalurilor proprii.

O entitate poate prezenta o analiză a sensibilității pentru riscul ratei dobânzii pentru fiecare valută în care entitatea prezintă expuneri semnificative la riscul ratei dobânzii.

IG35. Deoarece factorii care afectează riscul de piață variază în funcție de circumstanțele specifice fiecărei entități, seriile adecvate care pot fi luate în considerare în furnizarea unei analize a sensibilității pentru riscul de piață variază pentru fiecare entitate și pentru fiecare tip de risc de piață.

IG36. Următorul exemplu ilustrează aplicarea dispoziției de prezentare a informațiilor de la punctul 47 litera (a):

Riscul ratei dobânzii

La 31 decembrie 20X2, dacă ratele dobânzii la data respectivă ar fi fost cu 10 puncte de bază mai reduse, toate celelalte variabile rămânând constante, surplusul pentru anul respectiv ar fi fost cu 1,7 milioane u.m. (20X1 – 2,4 milioane u.m.) mai mare, fiind generat, în primul rând, de cheltuieli mai reduse cu dobânzile pentru împrumuturile variabile. Dacă ratele dobânzii ar fi fost cu 10 puncte de bază mai mari, toate celelalte variabile rămânând constante, surplusul ar fi fost cu 1,5 milioane u.m. (20X1 – 2,1 milioane u.m.) mai redus, apărând în primul rând ca rezultat al cheltuielilor mai ridicate cu dobânda pentru împrumuturile variabile. Surplusul este mai sensibil la reducerile ratei dobânzii decât la creșterile acesteia din cauza împrumuturilor cu rate ale dobânzii plafonate. Sensibilitatea este mai redusă în 20X2 decât în 20X1 din cauza unei reduceri a împrumuturilor existente care a apărut atunci când datoria entității a ajuns la scadență (a se vedea nota X).^(a)

Riscul cursului de schimb valutar

La 31 decembrie 20X2, dacă u.m. ar fi scăzut cu 10% în comparație cu dolarul american, toate celelalte variabile rămânând constante, surplusul pentru anul respectiv ar fi fost cu 2,8 milioane u.m. (20X1 – 6,4 milioane u.m.) mai redus, iar veniturile ar fi fost cu 1,2 milioane u.m. (20X1 – 1,1 milioane u.m.) mai mari. Invers, dacă u.m. ar fi crescut cu 10% în comparație cu dolarul american, toate celelalte variabile rămânând constante, surplusul ar fi fost cu 2,8 milioane u.m. (20X1 – 6,4 milioane u.m.) mai mare, iar veniturile ar fi fost cu 1,2 milioane u.m. (20X1 – 1,1 milioane u.m.) mai scăzute. Sensibilitatea mai redusă a cursului de schimb valutar în surplus în anul 20X2 în comparație cu anul 20X1 poate fi atribuită unei reduceri a datoriei exprimate în valută. Veniturile sunt mai sensibile în 20X2 decât în 20X1 din cauza unei utilizări mai frecvente a instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor a achizițiilor în valută, compensate prin reducerea datoriei în valută.

(a) Punctul 46 impune prezentarea unei analize a scadenței datoriilor.

Prezentarea altor informații privind riscul de piață (punctul 49)

IG37. Punctul 49 prevede prezentarea unor informații suplimentare atunci când analiza sensibilității prezentată nu este reprezentativă pentru riscul inerent al unui instrument financiar. De exemplu, această situație poate apărea atunci când:

- (a) Un instrument financiar cuprinde termene și condiții ale căror efecte nu sunt evidente în analiza sensibilității (de exemplu, opțiunile care rămân în afara banilor (sau în bani) pentru modificarea aleasă a variabilei riscului);
- (b) Activele financiare nu sunt lichide (de exemplu, atunci când există un volum mai redus de tranzacții în active similare și o entitate consideră că este dificil să găsească un partener); sau
- (c) O entitate deține un pachet mare de active financiare care, dacă ar fi vândut în întregime, ar fi vândut cu o reducere sau cu o primă față de prețul pe piață cotel pentru o parte mai redusă din pachet.

IG38. În situația de la punctul IG37 litera (a), prezentarea informațiilor suplimentare poate include:

- (a) Termenele și condițiile instrumentului financiar (de exemplu, opțiunile);
- (b) Efectul asupra surplusului sau deficitului dacă termenele și condițiile au fost respectate (adică dacă opțiunile au fost exercitate); și
- (c) O descriere a modului în care riscul este acoperit.

De exemplu, o entitate poate achiziționa un „collar” de rată a dobânzii cu cost zero care include o opțiune emisă în afara banilor, achiziționată printr-un contract de credit (de exemplu, entitatea plătește de zece ori valoarea diferenței dintre un plafon de rată a dobânzii specificat și prețul curent pe piață al ratei dobânzii).

Entitatea poate considera „collar”-ul ca fiind un instrument economic ieftin de acoperire împotriva riscurilor aferente unei creșteri posibile în mod rezonabil a ratelor dobânzii. Cu toate acestea, o descreștere neașteptat de mare a ratelor dobânzii poate conduce la plăți conform opțiunii emise care, din cauza ridicării, pot fi în mod semnificativ mai mari decât beneficiul din rate ale dobânzii mai reduse. Nici valoarea justă a „collar”-ului, nici o analiză a sensibilității pe baza unor modificări posibile în mod rezonabil ale variabilelor pe piață nu ar indica această expunere. În acest caz, entitatea poate prezenta informațiile suplimentare menționate mai sus.

- IG39. În situația descrisă la punctul IG38 litera (b), prezentarea informațiilor suplimentare poate cuprinde motivele lipsei de lichidități și modul în care entitatea acoperă riscul.
- IG40. În situația descrisă la punctul IG38 litera (c), prezentarea informațiilor suplimentare poate include:
- Natura titlului de valoare (de exemplu, numele entității);
 - Mărirea pachetului de acțiuni (de exemplu, 15% din acțiunile emise);
 - Efectul asupra surplusului sau deficitului; și
 - Modul în care entitatea acoperă riscul.

Derecunoaștere (punctele 49D și 49E)

- IG41. Următoarele exemple ilustrează câteva modalități posibile de a respecta dispozițiile de prezentare a informațiilor cantitative de la punctele 49D și 49E.
- IG42. Următoarele exemple ilustrează modul în care o entitate care a adoptat IPSAS 41 ar putea să respecte dispozițiile de prezentare a informațiilor cantitative de la punctele 49D și 49E.

Active financiare transferate care nu sunt derecunoscute în întregime

Ilustrarea aplicării punctului 49D literele (d) și (e)

	Active financiare la valoarea justă prin surplus sau deficit		Active financiare la cost amortizat		Active financiare la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii
	milioane u.m.		milioane u.m.		milioane u.m.
	Active de tranzacționare	Instrumente derivate	Ipoteci	Credite de consum	Investiții de capitaluri proprii
Valoarea contabilă a activelor	X	X	X	X	X
Valoarea contabilă a datoriilor asociate	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Pentru acele datorii care au drept garanție numai activele transferate:					
Valoarea justă a activelor	X	X	X	X	X
Valoarea justă a datoriilor asociate	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Poziție netă	X	X	X	X	X

Active financiare transferate care sunt derecunoscute în întregime

Ilustrarea aplicării punctului 49E literele (a)-(d)

Tipul implicării continue	ieșiri de numerar pentru reachiziționarea activelor transferate (derecunoscute)	Valoarea contabilă a implicării continue în situația poziției financiare			Valoarea justă a implicării continue		Expunerea maximă la pierdere
	milioane u.m.	milioane u.m.			milioane u.m.		milioane u.m.
		Active financiare la valoarea justă prin surplus sau deficit	Active financiare la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii	Datorii financiare la valoarea justă prin surplus sau deficit	Active	Datorii	
Opțiuni put emise	(X)			(X)		(X)	X
Opțiuni call cumpărate	(X)	X			X		X
Împrumuturi de titluri de valoare	(X)			(X)	X	(X)	X
Total		X		(X)	X	(X)	X

Ilustrarea aplicării punctului 49E litera (e)

Fluxuri de trezorerie neactualizate pentru reachiziționarea activelor transferate								
Tipul implicării continue	Scadența implicării continue milioane u.m.							
	Total	mai puțin de 1 lună	1-3 luni	3-6 luni	6 luni – 1 an	1-3 ani	3-5 ani	peste 5 ani
Opțiuni put emise	X		X	X	X	X		
Opțiuni call cumpărate	X			X	X	X		X
Împrumuturi de titluri de valoare	X	X	X					

IG43. Următoarele exemple ilustrează modul în care o entitate care nu a adoptat IPSAS 41 ar putea să îndeplinească dispozițiile de prezentare a informațiilor cantitative de la punctele 49D și 49E.

Active financiare transferate care nu sunt derecunoscute în întregime

Ilustrarea aplicării punctului 49D literele (d) și (e)

	Active financiare la valoarea justă prin surplus sau deficit		Împrumuturi și creanțe		Active financiare disponibile pentru vânzare
	milioane u.m.		milioane u.m.		milioane u.m.
	Titluri de valoare tranzacționate	Instrumente derivate	Ipoteci	Credite de consum	Investiții de capitaluri proprii
Valoarea contabilă a activelor	X	X	X	X	X
Valoarea contabilă a datoriilor asociate	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Pentru acele datorii care au drept garanție numai activele transferate:					
Valoarea justă a activelor	X	X	X	X	X
Valoarea justă a datoriilor asociate	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Poziție netă	X	X	X	X	X

Active financiare transferate care sunt derecunoscute în întregime

Ilustrarea aplicării punctului 49E literele (a)-(d)

Tipul implicării continue	Ieșiri de numerar pentru reachiziționarea activelor transferate (derecunoscute)	Valoarea contabilă a implicării continue în situația poziției financiare			Valoarea justă a implicării continue		Expunerea maximă la pierdere	
		milioane u.m.			milioane u.m.			milioane u.m.
		Deținute în vederea tranzacționării	Active financiare disponibile pentru vânzare	Datorii financiare la valoarea justă prin surplus sau deficit	Active	Datorii		milioane u.m.
Opțiuni put emise	(X)				(X)		X	
Opțiuni call cumpărate	(X)	X			X		X	
Împrumuturi de titluri de valoare	(X)		X	(X)	X	(X)	X	
Total		X	X	(X)	X	(X)	X	

Ilustrarea aplicării punctului 49E litera (e)

Fluxuri de trezorerie neactualizate pentru reachiziționarea activelor transferate								
Tipul implicării continue	Scadența implicării continue milioane u.m.							
	Total	mai puțin de 1 lună	1-3 luni	3-6 luni	6 luni – 1 an	1-3 ani	3-5 ani	peste 5 ani
Opțiuni put emise	X		X	X	X	X		
Opțiuni call cumpărate	X			X	X	X		X
Împrumuturi de titluri de valoare	X	X	X					

Prezentarea informațiilor (punctele 17A-17F și AG42-55)

IG44. Următoarele exemple ilustrează metodele prin care o entitate poate furniza prezentările de informații cantitative impuse de punctul 17C. Cu toate acestea, prezentele ilustrări nu tratează toate variantele posibile de aplicare a dispozițiilor de prezentare a informațiilor, așa cum sunt prezentate la punctele 17B-17E.

Context

O entitate a inițiat tranzacții care fac obiectul aplicării unui angajament de compensare globală sau a unui acord similar cu partenerii de mai jos. Entitatea are următoarele active financiare și datorii financiare recunoscute ca rezultat din aceste tranzacții care corespund domeniului de aplicare al dispozițiilor de prezentare a informațiilor de la punctul 17A.

Partenerul A:

Entitatea deține un activ derivat (valoare justă de 100 milioane u.m.) și o datorie derivată (valoare justă de 80 milioane u.m.) cu Partenerul A care corespund criteriilor de compensare de la punctul 47 din IPSAS 28. Prin urmare, datoria derivată brută este compensată cu activul derivat net care are drept rezultat prezentarea unui activ derivat net de 20 milioane u.m. în situația poziției financiare a entității. Au fost primite, de asemenea, garanții reale în numerar de la Partenerul A pentru o parte din activul derivat net (10 milioane u.m.). Garanțiile reale în numerar de 10 milioane u.m. nu îndeplinesc criteriile de compensare de la punctul 47 din IPSAS 28, dar pot fi compensate cu valoarea netă a activului derivat și a datoriei derivate în cazul nerespectării obligațiilor și al insolvenței sau falimentului, în conformitate cu un angajament de garanții reale asociat.

Partenerul B:

Entitatea are un activ derivat (valoare justă de 100 milioane u.m.) și o datorie derivată (valoare justă de 80 milioane u.m.) cu Partenerul B care nu corespund criteriilor de compensare de la punctul 47 din IPSAS 28, dar pe care entitatea are dreptul să le compenseze în cazul nerespectării obligațiilor și al insolvenței sau falimentului. În consecință, valoarea brută a activului derivat (100 milioane u.m.) și valoarea brută a datoriei derivate (80 milioane u.m.) sunt prezentate separat în situația poziției financiare a entității. Au fost primite, de asemenea, garanții reale în numerar de la Partenerul B pentru valoarea netă a activului derivat și a datoriei derivate (20 milioane u.m.). Garanțiile reale în numerar de 20 milioane u.m. nu îndeplinesc criteriile de compensare de la punctul 47 din IPSAS 28, dar pot fi compensate cu valoarea netă a activului derivat și a datoriei derivate în cazul nerespectării obligațiilor și al insolvenței sau falimentului, în conformitate cu un angajament de garanții reale asociat.

Context**Partenerul C:**

Entitatea a încheiat un acord de vânzare și recumpărare cu Partenerul C care este contabilizat drept împrumut cu garanții reale. Valoarea contabilă a activelor financiare (obligațiuni) folosită drept garanție reală și alocată de către entitate pentru tranzacție este de 79 milioane u.m., iar valoarea lor justă este de 85 milioane u.m. Valoarea contabilă a împrumutului cu garanții reale (operațiune repo) este de 80 milioane u.m.

Entitatea a încheiat, de asemenea, un acord de reluare a vânzării și de recumpărare cu Partenerul C care este contabilizat drept împrumut cu garanții reale acordat. Valoarea justă a activelor financiare (obligațiuni) primite drept garanții reale (și care nu sunt recunoscute în situația poziției financiare a entității) este de 105 milioane u.m. Valoarea contabilă a împrumutului cu garanții reale acordat (operațiune reverse repo) este de 90 milioane u.m.

Tranzacțiile fac obiectul unui acord de recumpărare global cu drept de compensare doar în cazul nerespectării obligațiilor și al insolvenței sau falimentului și prin urmare nu îndeplinesc criteriile de compensare de la punctul 47 din IPSAS 28. În consecință, datoria și creanța aferente operațiunii repo sunt prezentate separat în situația poziției financiare a entității.

Ilustrarea aplicării punctului 17C literele (a)-(e) în funcție de tipul de instrument financiar

Active financiare care fac obiectul compensării, al angajamentelor de compensare globală aplicabile și al altor acorduri similare

milioane u.m.

La 31 decembrie 20XX	(a)	(b)	(c) = (a) – (b)	(d)	(e) = (c) – (d)	
Descriere	Valori brute ale activelor financiare recunoscute	Valori brute ale datoriilor financiare recunoscute compensate în situația poziției financiare	Valori nete ale activelor financiare prezentate în situația poziției financiare	Valori aferente care nu sunt compensate în situația poziției financiare		Valoare netă
				litera (d) subpunctul (i), litera (d) subpunctul (ii) Instrumente financiare	litera (d) subpunctul (ii) Garanții reale primite	
Instrumente derivate	200	(80)	120	(80)	(30)	10
Reachiziție reluată, împrumut de titluri de valoare și acorduri similare	90	–	90	(90)	–	–
Alte instrumente financiare	–	–	–	–	–	–
Total	290	(80)	210	(170)	(30)	10

Datoriile financiare care fac obiectul compensării, al angajamentelor de compensare globală aplicabile și al altor acorduri similare

milioane u.m.

La 31 decembrie 20XX	(a)	(b)	(c) = (a) – (b)	(d)	(e) = (c) – (d)	
	Valori brute ale datoriilor financiare recunoscute	Valori brute ale activelor financiare recunoscute compensate în situația poziției financiare	Valori nete ale datoriilor financiare prezentate în situația poziției financiare	Valori aferente care nu sunt compensate în situația poziției financiare		Valoare netă
				litera (d) subpunctul (i), litera (d) subpunctul (ii) Instrumente financiare	litera (d) subpunctul (ii) Garanții reale primite	
Descriere						
Instrumente derivate	160	(80)	80	(80)	–	–
Reachiziție reluată, împrumut de titluri de valoare și acorduri similare	80	–	80	(80)	–	–
Alte instrumente financiare	–	–	–	–	–	–
Total	240	(80)	160	(160)	–	–

Ilustrarea aplicării punctului 17C literele (a)-(c) în funcție de tipul de instrument financiar și a punctului 17C literele (c)-(e) în funcție de tipul de partener

Active financiare care fac obiectul compensării, al angajamentelor de compensare globală aplicabile și al altor acorduri similare

milioane u.m.

La 31 decembrie 20XX	(a)	(b)	(c) = (a) – (b)
	Valori brute ale activelor financiare recunoscute	Valori brute ale datoriilor financiare recunoscute compensate în situația poziției financiare	Valori nete ale activelor financiare prezentate în situația poziției financiare
Descriere			
Instrumente derivate	200	(80)	120
Reachiziție reluată, împrumut de titluri de valoare și acorduri similare	90	–	90
Alte instrumente financiare	–	–	–
Total	290	(80)	210

Active financiare nete care fac obiectul angajamentelor de compensare globală aplicabile și al altor acorduri similare, în funcție de tipul de partener

milioane u.m.

La 31 decembrie 20XX	(c)	(d)		(e) = (c) – (d)
		Valori aferente care nu sunt compensate în situația poziției financiare		
	Valori nete ale activelor financiare prezentate în situația poziției financiare	litera (d) subpunctul (i), litera (d) subpunctul (ii) Instrumente financiare	litera (d) subpunctul (ii) Garanții reale primite	Valoare netă
Partenerul A	20	–	(10)	10
Partenerul B	100	(80)	(20)	–
Partenerul C	90	(90)	–	–
Alții	–	–	–	–
Total	210	(170)	(30)	10

Datorii financiare care fac obiectul compensării, al angajamentelor de compensare globală aplicabile și al altor acorduri similare

milioane u.m.

La 31 decembrie 20XX	(a)	(b)	(c) = (a) – (b)
	Valori brute ale datoriilor financiare recunoscute	Valori brute ale activelor financiare recunoscute compensate în situația poziției financiare	Valori nete ale datoriilor financiare prezentate în situația poziției financiare
Descriere			
Instrumente derivate	160	(80)	80
Reachiziție, împrumut de titluri de valoare și acorduri similare	80	–	80
Alte instrumente financiare	–	–	–
Total	240	(80)	160

Datorii financiare nete care fac obiectul angajamentelor de compensare globală aplicabile și al altor acorduri similare, în funcție de tipul de partener

milioane u.m.

La 31 decembrie 20XX	(c)	(d)		(e) = (c) – (d)
		Valori aferente care nu sunt compensate în situația poziției financiare		
	Valori nete ale datoriilor financiare prezentate în situația poziției financiare	litera (d) subpunctul (i), litera (d) subpunctul (ii) Instrumente financiare	litera (d) subpunctul (ii) Garanții reale primite	Valoare netă
Partenerul A	–	–	–	–
Partenerul B	80	(80)	–	–
Partenerul C	80	(80)	–	–
Alții	–	–	–	–
Total	160	(160)	–	–

Tranziția de la IPSAS 29 la IPSAS 41 (punctele 49K-49O)

IG45. Exemplul următor ilustrează una dintre variantele posibile pentru a îndeplini dispozițiile de prezentare a informațiilor cantitative de la punctele 49K-49O din IPSAS 30 la data aplicării inițiale a IPSAS 41. Totuși, acest exemplu nu tratează toate variantele posibile de aplicare a dispozițiilor de prezentare a informațiilor din prezentul standard.

Reconcilierea soldurilor din situația poziției financiare de la IPSAS 29 la IPSAS 41 la data de 1 ianuarie 2022

Active financiare	(i)	(ii)	(iii)	(iv) = (i) + (ii) + (iii)	(v) = (iii)
	Valoarea contabilă conform IPSAS 29 la 31 decembrie 2021 (1)	Reclasificări	Reevaluări	Valoarea contabilă conform IPSAS 41 la 1 ianuarie 2022	Efectul surplusului sau deficitului acumulat la 1 ianuarie 2022 (2), (3)
Valoare justă prin surplus sau deficit					
Adunări:					
De la disponibile pentru vânzare (IPSAS 29)	(a)			(c)	
De la costul amortizat (IPSAS 29) – reclasificare obligatorie	(b)				
De la costul amortizat (IPSAS 29) – opțiunea valorii juste aleasă la data de 1 ianuarie 2022					
Scăderi:					
La costul amortizat (IPSAS 41)					
La valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii – instrumente de datorie (IPSAS 41)					
La valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii – instrumente de capitaluri proprii (IPSAS 41)					
Total modificări în valoarea justă prin surplus sau deficit					
Valoare justă prin active nete / capitaluri proprii					
Adunări – instrumente de datorie:					
De la disponibile pentru vânzare (IPSAS 29)				(g)	
De la costul amortizat (IPSAS 29)				(h)	
De la valoarea justă prin surplus sau deficit (IPSAS 29) – reclasificare obligatorie pe baza criteriilor de clasificare				(i)	

INSTRUMENTE FINANCIARE: PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

Reconcilierea soldurilor din situația poziției financiare de la IPSAS 29 la IPSAS 41 la data de 1 ianuarie 2022

Active financiare	(i)	(ii)	(iii)	(iv) = (i) + (ii) + (iii)	(v) = (iii)
	Valoarea contabilă conform IPSAS 29 la 31 decembrie 2021 (1)	Reclasificări	Reevaluări	Valoarea contabilă conform IPSAS 41 la 1 ianuarie 2022	Efectul surplusului sau deficitului acumulat la 1 ianuarie 2022 (2), (3)
De la valoarea justă prin surplus sau deficit (opțiunea valorii juste conform IPSAS 29) – criteriile privind opțiunea valorii juste nu sunt îndeplinite la data de 1 ianuarie 2022				(j)	
De la valoarea justă prin surplus sau deficit (IPSAS 29) – opțiunea valorii juste revocată la data de 1 ianuarie 2022, la alegere				(k)	
Adunări – instrumente de capitaluri proprii:					
De la disponibile pentru vânzare (IPSAS 29)					
De la valoarea justă prin surplus sau deficit (opțiunea valorii juste conform IPSAS 29) – valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii aleasă la data de 1 ianuarie 2022					
De la cost (IPSAS 29)					
Scăderi – instrumente de capitaluri proprii și de datorie:					
Disponibile pentru vânzare (IPSAS 29) la valoarea justă prin surplus sau deficit (IPSAS 41) – reclasificare obligatorie pe baza criteriilor de clasificare				(d)	
Disponibile pentru vânzare (IPSAS 29) la valoarea justă prin surplus sau deficit (IPSAS 41) – opțiunea valorii juste aleasă la data de 1 ianuarie 2022					
Disponibile pentru vânzare (IPSAS 29) la costul amortizat (IPSAS 41)				(e)	
Total modificări în valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii					
Cost amortizat					
Adunări:					
De la disponibile pentru vânzare (IPSAS 29)				(f)	

INSTRUMENTE FINANCIARE: PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

Reconcilierea soldurilor din situația poziției financiare de la IPSAS 29 la IPSAS 41 la data de 1 ianuarie 2022

Active financiare	(i)	(ii)	(iii)	(iv) = (i) + (ii) + (iii)	(v) = (iii)
	Valoarea contabilă conform IPSAS 29 la 31 decembrie 2021 (1)	Reclasificări	Reevaluări	Valoarea contabilă conform IPSAS 41 la 1 ianuarie 2022	Efectul surplusului sau deficitului acumulat la 1 ianuarie 2022 (2), (3)

De la valoarea justă prin surplus sau deficit (IPSAS 29) – reclasificare obligatorie

De la valoarea justă prin surplus sau deficit (opțiunea valorii juste conform IPSAS 29) – criteriile privind opțiunea valorii juste nu sunt îndeplinite la data de 1 ianuarie 2022

De la valoarea justă prin surplus sau deficit (IPSAS 29) – opțiunea valorii juste revocată la data de 1 ianuarie 2022, la alegere

Scăderi:

La valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii (IPSAS 41)

(1)

La valoarea justă prin surplus sau deficit (IPSAS 41) – reclasificare obligatorie pe baza criteriilor de clasificare

La valoarea justă prin surplus sau deficit (IPSAS 41) – opțiunea valorii juste aleasă la data de 1 ianuarie 2022

Total modificări în costul amortizat

Total solduri active financiare, reclasificări și reevaluări la data de 1 ianuarie 2022

(i)	Total (ii) = 0	(iii)	(iv) = (i) + (ii) + (iii)
-----	----------------	-------	------------------------------

- 1 Include efectul reclasificării instrumentelor-hibrid care au fost scindate conform IPSAS 29 cu componentele de contract-gazdă ale (a), care aveau instrumente derivate încorporate asociate cu o valoare justă de X la 31 decembrie 2021, și (b), care aveau instrumente derivate încorporate asociate cu o valoare justă de Y la 31 decembrie 2021.
- 2 Include (c), (d), (e) și (f), care reprezintă sume reclasificate de la active nete / capitaluri proprii la surplusul sau deficitul acumulat la data aplicării inițiale.
- 3 Conține (g), (h), (i), (j), (k) și (l), care reprezintă valori reclasificate de la surplusul sau deficitul acumulat la active nete / capitaluri proprii la data aplicării inițiale.

Comparație cu IFRS 7

IPSAS 30, *Instrumente financiare: prezentarea informațiilor*, se bazează în principal pe IFRS 7, *Instrumente financiare: prezentarea informațiilor* (emis inițial în 2005, inclusiv amendamentele publicate până în aprilie 2009). Principalele diferențe dintre IPSAS 30 și IFRS 7 sunt următoarele:

- IPSAS 30 conține dispoziții referitoare la împrumuturile de concesiune. IFRS 7 nu impune prezentarea informațiilor cu privire la împrumuturile de concesiune.
- În anumite situații, IPSAS 30 utilizează o terminologie diferită față de cea din IFRS 7. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „venituri” (*revenue*), „situația performanței financiare” și „active nete / capitaluri proprii” în IPSAS 30. Termenii echivalenți din IFRS 7 sunt „venit” (*income*), „situația rezultatului global” și „capitaluri proprii”.

IPSAS 31 – IMOBILIZĂRI NECORPORALE

Recunoaștere

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 38, *Imobilizări necorporale*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Acesta conține, de asemenea, extrase din Interpretarea 32 (SIC 32), *Imobilizări necorporale – Costuri asociate creării de website-uri*, a Comitetului Permanent pentru Interpretarea Standardelor. Extrasele din IAS 38 și SIC 32 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

Internet: 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 31 – IMOBILIZĂRI NECORPORALE

Istoricul IPSAS

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

IPSAS 31, *Imobilizări necorporale*, a fost emis în ianuarie 2010.

De la această dată, IPSAS 31 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)
- 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 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)

Tabelul punctelor modificate în IPSAS 31

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
Secțiunea Introducere	Eliminată	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2011

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
3	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016 IPSAS 40 ianuarie 2017
4	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
5	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
6	Modificat	IPSAS 37 ianuarie 2015 IPSAS 35 ianuarie 2015 IPSAS 32 octombrie 2011 IPSAS 39 iulie 2016 IPSAS 40 ianuarie 2017
18	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
18A	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
24	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
26A	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
28	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
35	Modificat	IPSAS 39 iulie 2016
39A	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
39B	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
39C	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
39D	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
39E	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
40	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
41	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
64	Modificat	IPSAS 39 iulie 2016
66	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
67	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
79	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015
91	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015
93A	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
96	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
97	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015
97A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015
97B	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015
97C	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015
109	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
110	Modificat	Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016
114A	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
116	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
117	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016 IPSAS 40 ianuarie 2017
129	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
130	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
131	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
131A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015
132A	Nou	IPSAS 32 octombrie 2011
132B	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri ianuarie 2015
132C	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
132D	Nou	IPSAS 37 ianuarie 2015 IPSAS 35 ianuarie 2015
132E	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
132F	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
132G	Nou	Documentul Deprecierea activelor reevaluate iulie 2016
132H	Nou	IPSAS 39 iulie 2016
132I	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
132J	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
133	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015

IPSAS 31 – IMOBILIZĂRI NECORPORALE**CUPRINS**

	Punctul
Obiectiv	1
Domeniu de aplicare	2-15
Imobilizări necorporale de patrimoniu național.....	11-15
Definiții	16-25
Imobilizări necorporale	17-25
Caracterul identificabil	18-20
Control asupra unui activ	21-24
Beneficii economice viitoare sau potențial de servicii	25
Recunoaștere și evaluare.....	26-65
Achiziția separată.....	32-39
Achiziția unei imobilizări necorporale ca parte a unei achiziții (combinare de operațiuni din sectorul public).....	39A-39E
Imobilizări necorporale dobândite în cadrul unei achiziții (combinare de operațiuni din sectorul public).....	39C-39E
Costurile ulterioare aferente unui proiect de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare dobândit	40-41
Imobilizări necorporale dobândite prin intermediul altor tranzacții decât cele de schimb	42-43
Schimbul de active	44-45
Fondul comercial generat intern	46-48
Imobilizări necorporale generate intern	49-65
Faza de cercetare	52-54
Faza de dezvoltare	55-62
Costul unei imobilizări necorporale generate intern	63-65
Recunoașterea unei cheltuieli	66-70
Cheltuieli anterioare care nu trebuie recunoscute ca active.....	70
Evaluarea ulterioară	71-86

Modelul bazat pe cost	73
Modelul de reevaluare	74-86
Durata de viață utilă	87-95
Imobilizări necorporale cu durată de viață utilă determinată	96-105
Perioada de amortizare și metoda de amortizare	96-98
Valoarea reziduală	99-102
Revizuirea perioadei de amortizare și a metodei de amortizare	103-105
Imobilizări necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată	106-109
Revizuirea estimării duratei de viață utilă	108-109
Recuperabilitatea valorii contabile – pierderile din depreciere	110
Retrageri și cedări	111-116
Prezentarea informațiilor	117-127
Aspecte generale	117-122
Imobilizări necorporale evaluate după recunoaștere pe baza modelului de reevaluare	123-124
Costuri aferente cercetării și dezvoltării	125-126
Alte informații	127
Tranziția	128-131A
Data intrării în vigoare	132-133
Anexa A: Îndrumări de aplicare	
Anexa B: Amendamente la alte IPSAS-uri	
Bază pentru concluzii	
Exemple ilustrative	
Comparație cu IAS 38	

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 31, *Imobilizări necorporale*, este prezentat la punctele 1-133. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 31 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 necorporale care nu sunt reglementate în mod specific de un alt standard. Prezentul standard prevede ca o entitate să recunoască o imobilizare necorporală dacă, și numai dacă, sunt îndeplinite criteriile specifice. Standardul specifică, de asemenea, modul de evaluare a valorii contabile a imobilizărilor necorporale și prevede prezentarea de informații specifice privind imobilizările necorporale.

Domeniu de aplicare

2. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard la contabilizarea imobilizărilor necorporale.**
3. **Prezentul standard trebuie să se aplice la contabilizarea imobilizărilor necorporale, cu excepția:**
 - (a) **Imobilizărilor necorporale care intră sub incidența altui standard;**
 - (b) **Activelor financiare, așa cum sunt definite în IPSAS 28, *Instrumente financiare: prezentare*;**
 - (c) **Recunoașterii și evaluării activelor de explorare și evaluare (a se vedea standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează explorarea și evaluarea resurselor minerale);**
 - (d) **Cheltuielilor pentru valorificarea și extragerea minereurilor, petrolului, gazelor naturale și a altor resurse neregenerabile similare;**
 - (e) [Eliminată]
 - (f) [Eliminată]
 - (g) **Autorității și drepturilor conferite de legislație, o constituție sau prin alte mijloace similare;**
 - (h) **Creanțelor privind impozitul amânat (a se vedea standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează impozitele pe profit);**
 - (i) **Costurilor de achiziție amânate și a imobilizărilor necorporale care provin din drepturile contractuale ale unui asigurător deținute în temeiul unui contract de asigurare care intră sub incidența standardului internațional sau național de contabilitate relevant care tratează contractele de asigurare. În situațiile în care standardul internațional sau național de contabilitate relevant nu stabilește**

dispoziții specifice de prezentare a informațiilor pentru acele imobilizări necorporale, dispozițiile de prezentare a informațiilor din prezentul standard se aplică acelor imobilizări necorporale; și

- (j) [Eliminată]
 - (k) **Imobilizărilor necorporale de patrimoniu național. Cu toate acestea, dispozițiile de prezentare a informațiilor de la punctele 115-127 se aplică acelor active de patrimoniu care sunt recunoscute.**
4. [Eliminat]
 5. [Eliminat]
 6. Dacă un alt IPSAS prescrie contabilizarea unui anumit tip de imobilizări necorporale, o entitate va aplica IPSAS-ul respectiv în locul prezentului standard. De exemplu, prezentul standard nu se aplică:
 - (a) Imobilizărilor necorporale deținute de o entitate pentru vânzare pe parcursul desfășurării activităților obișnuite (a se vedea IPSAS 11, *Contracte de construcție*, și IPSAS 12, *Stocuri*);
 - (b) Contractelor de leasing care intră sub incidența IPSAS 13, *Contracte de leasing*;
 - (c) Activelor generate de beneficiile angajaților (a se vedea IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*);
 - (d) Activelor financiare așa cum sunt definite în IPSAS 28. Recunoașterea și evaluarea unor active financiare sunt tratate în IPSAS 34, *Situații financiare individuale*, IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, și IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participare*;
 - (e) La recunoașterea și evaluarea inițială a activelor utilizate în concesiunea de servicii care intră sub incidența IPSAS 32, *Angajamente de concesiune a serviciilor: concedenți*. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică evaluărilor și prezentărilor ulterioare ale acestor active; și
 - (f) Fondului comercial (a se vedea IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*).
 7. Anumite imobilizări necorporale pot fi conținute în sau pe suporturi fizice, cum ar fi compact-discul (în cazul programelor informatice), documentația legală (în cazul licențelor sau al brevetelor) sau filmul. Pentru a stabili dacă o imobilizare care încorporează atât elemente corporale, cât și necorporale trebuie tratată în conformitate cu IPSAS 17, *Imobilizări corporale*, sau ca imobilizare necorporală, în conformitate cu prezentul standard, o entitate își utilizează raționamentul pentru a evalua care element este mai semnificativ. De exemplu,

programele informatice de navigație pentru un avion de luptă sunt parte integrantă a avionului și sunt tratate drept immobilizări corporale. Același lucru este valabil și pentru sistemul de operare al unui computer. În cazul în care nu fac parte integrantă din echipamentul aferent, programele informatice sunt tratate ca immobilizări necorporale.

8. Prezentul standard se aplică, printre altele, costurilor aferente activităților de publicitate, de formare profesională, de constituire, de cercetare și dezvoltare. Activitățile de cercetare și dezvoltare sunt direcționate către dezvoltarea cunoștințelor. Prin urmare, chiar dacă aceste activități pot avea ca rezultat o immobilizare cu formă fizică (de exemplu, un prototip), elementul fizic al activului este secundar componente sale necorporale, adică pachetul de cunoștințe încorporat în aceasta.
9. În cazul unui contract de leasing financiar, activul-suport poate fi atât corporal, cât și necorporal. După recunoașterea inițială, locatarul contabilizează o immobilizare necorporală deținută în temeiul unui contract de leasing financiar în conformitate cu prezentul standard. Drepturile care decurg din acorduri pentru acordarea licenței pentru elemente precum producțiile cinematografice, înregistrările video, piesele de teatru, manuscrisele, brevetele și drepturile de autor nu intră sub incidența IPSAS 13 și intră sub incidența prezentului standard.
10. Excluderile din domeniul de aplicare al unui standard pot apărea atunci când anumite activități sau tranzacții sunt atât de specializate încât creează probleme contabile care pot necesita o abordare diferită. Astfel de probleme apar la contabilizarea costurilor de explorare, valorificare și extracție a petrolului, gazelor naturale și depozitelor de minereuri în industriile extractive, precum și în cazul contractelor de asigurare. Prin urmare, prezentul standard nu se aplică pentru costurile aferente acestor activități și contracte. Totuși, prezentul standard se aplică altor immobilizări necorporale utilizate (precum programele informatice) și altor costuri suportate (precum costurile de constituire) în industriile extractive sau în domeniul asigurărilor.

Immobilizări necorporale de patrimoniu național

11. Prezentul standard nu îi impune unei entități să recunoască immobilizările necorporale de patrimoniu național care altfel ar respecta definiția și criteriile de recunoaștere ale immobilizărilor necorporale. Dacă o entitate recunoaște immobilizări necorporale de patrimoniu național, 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.
12. Unele immobilizări necorporale sunt descrise drept immobilizări necorporale de patrimoniu național datorită semnificației lor culturale, istorice sau legate de mediu. Exemplele de immobilizări necorporale de patrimoniu național includ înregistrările unor evenimente istorice semnificative și drepturile de a utiliza înfățișarea unei persoane publice importante pe, de exemplu, timbre poștale

sau monede de colecție. Imobilizările necorporale de patrimoniu național 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, istorici și de mediu 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) Valoarea lor poate crește în timp; și
 - (d) Estimarea duratei lor de viață utilă poate fi dificilă, în anumite cazuri aceasta putând fi de câteva sute de ani.
13. Entitățile din sectorul public pot deține un număr mare de imobilizări necorporale de patrimoniu național care au fost dobândite pe parcursul unei perioade îndelungate și prin mijloace diferite, inclusiv prin cumpărare, donație, testament și sechestru. 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 aceste scopuri.
14. Unele imobilizări necorporale de patrimoniu național au beneficii economice viitoare sau potențial de servicii diferite de valoarea lor de patrimoniu, cum ar fi, de exemplu, redevențele plătite entității pentru utilizarea unei înregistrări istorice. În aceste cazuri, o imobilizare necorporală de patrimoniu național poate fi recunoscută și evaluată pe aceeași bază ca alte elemente ale imobilizărilor necorporale generatoare de numerar. În cazul altor imobilizări necorporale de patrimoniu național, beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii ale acestora sunt limitate la caracteristicile lor de patrimoniu. Existența atât a unor beneficii economice viitoare, cât și a unui potențial de servicii poate afecta alegerea bazei de evaluare.
15. Dispozițiile de prezentare a informațiilor de la punctele 117-124 prevăd ca entitățile să facă prezentări de informații referitoare la imobilizările necorporale recunoscute. Prin urmare, entitățile care recunosc imobilizări necorporale de patrimoniu național trebuie să prezinte pentru acele active informații precum:
- (a) Baza de evaluare utilizată;
 - (b) Metoda de amortizare utilizată, dacă există vreuna;
 - (c) Valoarea contabilă brută;
 - (d) Amortizarea cumulată la sfârșitul perioadei, dacă există vreuna; și
 - (e) O reconciliere a valorii contabile de la începutul și de la sfârșitul perioadei, arătând anumite componente ale acesteia.

Definiții

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

Amortizarea activelor necorporale este alocarea sistematică a valorii amortizabile a unei imobilizări necorporale pe întreaga sa durată de viață utilă.

Valoarea contabilă este valoarea la care este recunoscut un activ după ce se deduc amortizarea cumulată și pierderile cumulate din depreciere.

Dezvoltarea este aplicarea descoperirilor din cercetare sau a altor cunoștințe într-un plan sau proiect care vizează producția de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înainte de începerea producției sau utilizării comerciale.

O imobilizare necorporală este un activ nemonetar identificabil fără formă fizică.

Cercetarea este investigarea originală și planificată întreprinsă în scopul dobândirii unor cunoștințe sau înțelesuri științifice ori tehnice noi.

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.

Imobilizări necorporale

17. Entitățile cheltuiesc frecvent resurse sau suportă datorii pentru achiziția, dezvoltarea, întreținerea sau îmbunătățirea unor resurse necorporale precum cunoștințele științifice sau tehnice, proiectarea și implementarea unor noi procese sau sisteme, licențele, proprietatea intelectuală și mărcile comerciale (inclusiv numele de marcă și titlurile de publicații). Exemple uzuale de elemente cuprinse în aceste categorii largi sunt programele informatice, brevetele, drepturile de autor, producțiile cinematografice, listele cu utilizatorii unui serviciu, licențele de pescuit dobândite, cotele tarifare de import dobândite și relațiile cu utilizatorii unui serviciu.

Caracterul identificabil

18. Nu toate elementele descrise la punctul 17 corespund definiției unei imobilizări necorporale, respectiv caracterul identificabil, controlul asupra unei resurse și existența beneficiilor economice viitoare sau potențialului de servicii. Dacă un element care intră sub incidența prezentului standard nu corespunde definiției unei imobilizări necorporale, costul aferent achiziției sau realizării sale pe plan intern este recunoscut drept cheltuială în momentul în care este suportat. Totuși, dacă este dobândit în cadrul unei achiziții, elementul în cauză face parte din fondul comercial recunoscut la data achiziției (a se vedea punctul 66).

- 18A. Definiția unei imobilizări necorporale prevede ca imobilizarea necorporală să fie identificabilă pentru a fi diferențiată de fondul comercial. 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. Beneficiile economice viitoare pot rezulta din sinergia dintre activele identificabile dobândite sau din active care, individual, nu îndeplinesc condițiile pentru recunoașterea în situațiile financiare.
19. **Un activ este identificabil dacă fie:**
- (a) **Este separabil, adică poate fi separat sau desprins din entitate și vândut, transferat, cesionat printr-un contract de licență, închiriat sau schimbat, fie individual, fie împreună cu un alt contract, cu un activ identificabil sau cu o datorie identificabilă aferent(ă), indiferent dacă entitatea intenționează sau nu să facă acest lucru; fie**
 - (b) **Decurge din angajamente irevocabile (inclusiv drepturi contractuale sau alte drepturi legale), indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi și obligații.**
20. În sensul prezentului standard, un angajament irevocabil descrie un angajament care conferă drepturi și obligații similare părților implicate ca și cum ar fi sub forma unui contract.

Control asupra unui activ

21. O entitate controlează un activ dacă entitatea are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare sau potențial de servicii de pe urma resursei de bază și de a restricționa accesul altora la beneficiile sau potențialul de servicii respective. Capacitatea unei entități de a controla beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii generate de o imobilizare necorporală provine în mod normal din drepturile legale a căror aplicare poate fi susținută în instanță. În absența unor drepturi legale, controlul este mai dificil de demonstrat. Cu toate acestea, exercitarea legală a unui drept nu este o condiție necesară pentru control, întrucât entitatea poate fi capabilă să controleze beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii în alt mod.
22. Cunoștințele științifice sau tehnice pot genera beneficii economice viitoare sau potențial de servicii. O entitate controlează beneficiile sau potențialul de servicii în cauză dacă, de exemplu, cunoștințele respective sunt protejate de drepturi legale precum drepturile de autor, o restricție impusă de un contract comercial (dacă acest lucru este permis) sau obligația legală a angajaților de a păstra confidențialitatea.
23. O entitate poate avea o echipă alcătuită din personal calificat și poate fi capabilă să identifice la acest personal competențe suplimentare care, prin formare profesională, ar putea genera beneficii economice viitoare sau potențial de servicii.

De asemenea, entitatea poate să preconizeze că angajații săi îi vor pune în continuare la dispoziție competențele lor profesionale. Cu toate acestea, în general, o entitate nu are suficient control asupra beneficiilor economice viitoare sau asupra potențialului de servicii așteptate de la o echipă formată din personal calificat și de pe urma formării profesionale pentru ca aceste elemente să corespundă definiției unei immobilizări necorporale. Dintr-un motiv similar, este puțin probabil ca un talent specific în domeniul tehnic sau al gestionării afacerilor să corespundă definiției unei immobilizări necorporale, cu excepția cazului în care este protejat de drepturi legale de folosință și de obținere a beneficiilor economice viitoare sau a potențialului de servicii preconizate a fi generate de acesta și îndeplinește, de asemenea, și celelalte criterii din definiție.

24. O entitate poate avea un portofoliu de utilizatori ai serviciilor sale sau o rată de succes în atingerea numărului dorit de utilizatori ai serviciilor sale și poate preconiza că, datorită eforturilor sale pentru dezvoltarea relațiilor cu utilizatorii serviciilor sale, utilizatorii respectivi vor continua să le folosească. Cu toate acestea, în absența drepturilor legale care să protejeze sau a altor mijloace prin care să controleze relațiile cu utilizatorii sau loialitatea acestora, entitatea nu are, de obicei, suficient control asupra beneficiilor economice preconizate sau asupra potențialului de servicii preconizat din relațiile cu utilizatorii unui serviciu și asupra loialității acestora pentru astfel de elemente (de exemplu, portofoliul de utilizatori ai unui serviciu, cotele de piață sau rata de succes a(le) unui serviciu, relațiile cu utilizatorii și loialitatea acestora) pentru a corespunde definiției immobilizărilor necorporale. În lipsa unor drepturi legale care să protejeze astfel de relații, tranzacțiile de schimb pentru aceleași relații necontractuale cu clienții sau pentru relații similare (altfel decât ca parte a unei achiziții) furnizează dovezi că entitatea este totuși capabilă să controleze beneficiile economice viitoare preconizate sau potențialul de servicii preconizat generate de relațiile cu utilizatorii unui serviciu. Întrucât astfel de tranzacții de schimb oferă și dovada că relațiile cu utilizatorii unui serviciu sunt separabile, acele relații corespund definiției unei immobilizări necorporale.

Beneficii economice viitoare sau potențial de servicii

25. Beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii generate de o immobilizare necorporală pot include venituri din vânzarea produselor sau serviciilor, economii de costuri sau alte beneficii rezultate din utilizarea activului de către entitate. De exemplu, utilizarea proprietății intelectuale într-un proces de producție sau servicii poate să reducă producția viitoare sau costurile serviciului sau să îmbunătățească furnizarea serviciilor mai degrabă decât să crească veniturile viitoare (de exemplu, un sistem online care le permite cetățenilor să își reînnoiască permisele auto mai rapid pe această cale are ca rezultat o reducere a personalului necesar pentru a îndeplini această sarcină, crescând în același timp viteza de procesare).

Recunoaștere și evaluare

26. Recunoașterea unui element drept imobilizare necorporală impune ca entitatea să demonstreze că elementul respectiv corespunde următoarelor:

- (a) Definiției unei imobilizări necorporale (a se vedea punctele 17-25); și
- (b) Criteriilor de recunoaștere (a se vedea punctele 28-30).

Această dispoziție se aplică pentru costurile evaluate la recunoaștere (costul unei tranzacții de schimb sau al generării interne a unei imobilizări necorporale ori valoarea justă a unei imobilizări necorporale dobândite printr-o altă tranzacție decât cea de schimb) și cele suportate ulterior pentru adăugarea sau înlocuirea unei părți din aceasta sau pentru menținerea sa.

26A. Punctele 32-39 tratează aplicarea criteriilor de recunoaștere pentru imobilizările necorporale dobândite separat, iar punctele 39A-41 tratează aplicarea acestora pentru imobilizările necorporale dobândite într-o combinație de operațiuni din sectorul public. Punctele 42-43 tratează evaluarea inițială a imobilizărilor necorporale dobândite prin alte tranzacții decât cele de schimb, punctele 44-45 tratează schimburile de imobilizări necorporale, iar punctele 46-48 prezintă tratamentul fondului comercial generat intern. Punctele 49-65 tratează recunoașterea și evaluarea inițiale ale imobilizărilor necorporale generate intern.

27. Imobilizările necorporale sunt de o asemenea natură încât, în multe cazuri, nu există adăugări la un astfel de activ sau înlocuiri ale componentelor acestuia. Prin urmare, majoritatea costurilor ulterioare mai degrabă mențin beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii preconizate încorporate într-o imobilizare necorporală existentă decât să corespundă definiției unei imobilizări necorporale și criteriilor de recunoaștere din prezentul standard. În plus, este deseori mai dificil să se atribuie costuri ulterioare direct unei anumite imobilizări necorporale decât operațiunilor entității ca întreg. Prin urmare, doar rareori costurile ulterioare – cele suportate după recunoașterea inițială a unei imobilizări necorporale dobândite sau după finalizarea unei imobilizări necorporale generate intern – sunt recunoscute în valoarea contabilă a unui activ. În conformitate cu punctul 61, costurile ulterioare aferente mărcilor, casetelor tehnice, titlurilor de publicații, listelor de utilizatori ai unui serviciu și elementelor similare în fond (fie dobândite din afară, fie generate intern) sunt întotdeauna recunoscute în surplus sau deficit în momentul în care sunt suportate. Aceasta deoarece astfel de costuri nu pot fi diferențiate de costurile cu dezvoltarea operațiunilor entității ca întreg.

28. **O imobilizare necorporală trebuie recunoscută dacă și numai dacă:**

- (a) **Este probabil ca beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii preconizate atribuibile activului să îi revină entității; și**

- (b) **Costul sau valoarea justă al (a) activului poate fi evaluat(ă) în mod fiabil¹.**
29. **O entitate trebuie să evalueze probabilitatea producerii de beneficii economice viitoare sau potențial de servicii preconizate pe baza unor ipoteze raționale și ușor de susținut care reprezintă cea mai bună estimare a conducerii pentru setul de condiții economice care vor exista pe parcursul duratei de viață utilă a activului.**
30. O entitate folosește raționamentul pentru a evalua gradul de siguranță asociat obținerii de beneficii economice viitoare sau potențial de servicii care pot fi atribuite utilizării activului pe baza dovezilor disponibile în momentul recunoașterii inițiale, acordând o importanță mai mare dovezilor externe.
31. **O imobilizare necorporală trebuie să fie evaluată inițial la cost în conformitate cu punctele 32-43. Atunci când o imobilizare necorporală este dobândită printr-o altă tranzacție decât cea de schimb, costul său inițial la data achiziției trebuie să fie evaluat la valoarea sa justă de la data respectivă.**

Achiziția separată

32. În mod normal, prețul pe care o entitate îl plătește pentru a dobândi separat o imobilizare necorporală va reflecta așteptările privind probabilitatea ca beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii preconizate încorporate ale imobilizării să îi revină entității. Altfel spus, entitatea preconizează o intrare de beneficii economice sau potențial de servicii, chiar dacă plasarea în timp sau valoarea intrării este nesigură. Astfel, criteriul de recunoaștere a probabilității de la punctul 28 litera (a) este întotdeauna considerat ca fiind îndeplinit pentru imobilizările necorporale dobândite separat.
33. În plus, costul unei imobilizări necorporale dobândite separat poate fi în general evaluat în mod fiabil. Acest lucru se întâmplă mai ales când contravaloarea achiziției ia forma numerarului sau a altor active monetare.
34. Costul unei imobilizări necorporale dobândite separat este alcătuit din:
- (a) Prețul său de cumpărare, inclusiv taxele vamale de import și taxele nerecuperabile aferente cumpărării, după scăderea reducerilor și rabaturilor comerciale; și
 - (b) Orice cost direct atribuibil pregătirii activului pentru utilizarea prevăzută.
35. Exemple de costuri direct atribuibile sunt:

¹ 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) Costurile cu beneficiile angajaților (așa cum sunt definite în IPSAS 39) care reies direct din aducerea activului la starea sa de funcționare;
 - (b) Onorariile profesionale care decurg direct din aducerea activului în starea sa de funcționare; și
 - (c) Costurile de testare a activului privind funcționarea sa în mod corespunzător.
36. Exemple de costuri care nu constituie o parte a costului unei immobilizări necorporale sunt:
- (a) Costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile în materie de publicitate și activități promoționale);
 - (b) Costurile de desfășurare a operațiunilor într-un loc nou sau cu o nouă clasă de utilizatori ai serviciilor (inclusiv costurile de instruire a personalului); și
 - (c) Costurile administrative și alte cheltuieli generale de regie.
37. Recunoașterea costurilor în valoarea contabilă a unei immobilizări necorporale încetează atunci când activul se află în starea necesară pentru a putea funcționa în maniera intenționată de conducere. Astfel, costurile suportate la utilizarea sau mutarea unei immobilizări necorporale nu sunt incluse în valoarea contabilă a acelei immobilizări. De exemplu, următoarele costuri nu sunt incluse în valoarea contabilă a unei immobilizări necorporale:
- (a) Costurile suportate atunci când un activ capabil să funcționeze în maniera intenționată de conducere nu a fost încă dat în folosință; și
 - (b) Deficitele inițiale din exploatare, cum sunt acelea suportate pe măsură ce se conturează cererea pentru producția realizată de acel activ.
38. Anumite operațiuni au loc în legătură cu dezvoltarea unei immobilizări necorporale, dar nu sunt necesare pentru a aduce activul în starea necesară pentru a putea funcționa în maniera intenționată de conducere. Aceste operațiuni ocazionale pot apărea înainte sau în timpul activităților de dezvoltare. Deoarece activitățile neprevăzute nu sunt necesare pentru aducerea activului în starea necesară pentru a funcționa în maniera intenționată de conducere, venitul și cheltuielile aferente activităților neprevăzute sunt recunoscute imediat în surplus sau deficit și sunt incluse în clasificările respective ale veniturilor și cheltuielilor.
39. Dacă plata pentru o immobilizare necorporală este amânată peste termenul normal de creditare, costul său este echivalentul în numerar al prețului. Diferența dintre această valoare și plățile totale este recunoscută ca o cheltuială cu dobânda pe perioada creditului, cu excepția cazului în care este capitalizată în conformitate cu tratamentul capitalizării permis în IPSAS 5, *Costurile îndatorării*.

Achiziția unei immobilizări necorporale ca parte a unei achiziții (combinare de operațiuni din sectorul public)

39A. În conformitate cu IPSAS 40, dacă o immobilizare necorporală este dobândită în cadrul unei achiziții, costul immobilizării necorporale respective este valoarea sa justă la data achiziției. Valoarea justă a unei immobilizări necorporale va reflecta așteptările participanților de pe piață la data achiziției cu privire la probabilitatea ca beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii preconizate încorporate în activ să îi revină entității. Altfel spus, entitatea preconizează o intrare de beneficii economice sau potențial de servicii, chiar dacă plasarea în timp sau valoarea intrării este nesigură. Prin urmare, se consideră că este întotdeauna respectat criteriul de recunoaștere a probabilității de la punctul 28 litera (a) pentru immobilizările necorporale dobândite într-o achiziție. Dacă un activ dobândit într-o achiziție este separabil sau rezultă din angajamente irevocabile (inclusiv drepturi contractuale sau alte drepturi legale), atunci există suficiente informații pentru a evalua în mod fiabil valoarea justă a activului. Prin urmare, se consideră că este întotdeauna respectat criteriul de evaluare fiabilă de la punctul 28 litera (b) pentru immobilizările necorporale dobândite în cadrul unor achiziții.

39B. În conformitate cu prezentul standard și cu IPSAS 40, o entitate dobânditoare recunoaște la data achiziției, separat de fondul comercial, o immobilizare necorporală a operațiunii dobândite, indiferent dacă activul a fost recunoscut sau nu de operațiunea dobândită înainte de achiziție. Acest lucru înseamnă că entitatea dobânditoare recunoaște drept immobilizare separată de fondul comercial un proiect de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare al operațiunii dobândite dacă proiectul corespunde definiției unei immobilizări necorporale. Un proiect de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare al unei operațiuni dobândite corespunde definiției unei immobilizări necorporale dacă:

- (a) Corespunde definiției unui activ; și
- (b) Este identificabil, adică este separabil sau rezultă dintr-un angajament irevocabil (inclusiv drepturi contractuale sau alte drepturi legale).

Immobilizări necorporale dobândite în cadrul unei achiziții (combinare de operațiuni din sectorul public)

39C. Dacă o immobilizare necorporală dobândită într-o achiziție este separabilă sau rezultă dintr-un angajament irevocabil (inclusiv drepturi contractuale sau alte drepturi legale), atunci există suficiente informații pentru a evalua în mod fiabil valoarea justă a activului. Atunci când pentru estimările folosite la evaluarea valorii juste a unei immobilizări necorporale există o serie de rezultate posibile cu diferite probabilități, acea incertitudine este luată în calcul la evaluarea valorii juste a activului.

- 39D. O imobilizare necorporală dobândită într-o achiziție poate fi separabilă, dar numai împreună cu un angajament irevocabil aferent, cu un activ identificabil aferent sau cu o datorie aferentă. În astfel de cazuri, entitatea dobânditoare recunoaște imobilizarea necorporală separat de fondul comercial, dar împreună cu elementul aferent.
- 39E. Entitatea dobânditoare poate recunoaște drept activ unic un grup de imobilizări necorporale complementare cu condiția ca activele individuale să aibă durate de viață utilă similare. De exemplu, termenii „marcă” și „nume de marcă” sunt deseori utilizați ca sinonime pentru mărci comerciale și alte mărci. Totuși, aceștia din urmă sunt termeni generali de marketing utilizați de obicei pentru a face referire la un grup de active complementare cum ar fi o marcă comercială (sau o marcă de servicii) și denumirea comercială, formulele, rețetele și cunoștințele tehnologice asociate acestora.

Costurile ulterioare aferente unui proiect de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare dobândit

40. **Costurile de cercetare sau dezvoltare care:**
- (a) **Sunt aferente unui proiect de cercetare sau dezvoltare în curs de desfășurare dobândit separat sau într-o achiziție și sunt recunoscute ca imobilizări necorporale; și**
 - (b) **Sunt suportate după achiziția aceluși proiect;**
- trebuie contabilizate în conformitate cu punctele 52-60.**
41. Aplicarea dispozițiilor de la punctele 52-60 înseamnă că orice costuri ulterioare cu un proiect de cercetare sau dezvoltare în curs de desfășurare dobândit separat sau într-o achiziție și recunoscut ca imobilizare necorporală sunt:
- (a) Recunoscute drept cheltuielă atunci când sunt suportate dacă acestea sunt cheltuieli de cercetare;
 - (b) Recunoscute drept cheltuielă atunci când sunt suportate dacă este vorba despre cheltuieli de dezvoltare care nu satisfac criteriile de recunoaștere ca imobilizări necorporale de la punctul 55; și
 - (c) Adăugate valorii contabile a proiectului de cercetare sau dezvoltare în curs de desfășurare dobândit dacă este vorba despre cheltuieli de dezvoltare care satisfac criteriile de recunoaștere de la punctul 55.

Imobilizări necorporale dobândite prin intermediul altor tranzacții decât cele de schimb

42. În anumite cazuri, o imobilizare necorporală poate fi dobândită într-o altă tranzacție decât cea de schimb. Această situație poate apărea atunci când o entitate din sectorul public transferă sau alocă unei entități, într-o altă tranzacție

decât cea de schimb, imobilizări necorporale precum drepturi de aterizare pe aeroport, licențe de operare pentru stații de radio sau de televiziune, licențe sau cote tarifare de import sau dreptul de a accesa alte resurse restricționate. Un cetățean privat, de exemplu, un câștigător al Premiului Nobel, poate lăsa moștenire lucrările sale personale, inclusiv dreptul de autor pentru publicațiile sale, arhivelor naționale (o entitate din sectorul public) într-o altă tranzacție decât cea de schimb.

43. În aceste condiții, costul elementului este valoarea sa justă de la data dobândirii. În sensul prezentului standard, evaluarea la recunoaștere a unei imobilizări necorporale dobândite într-o altă tranzacție decât cea de schimb la valoarea sa justă în conformitate cu dispozițiile de la punctul 74 nu constituie o reevaluare. În consecință, dispozițiile de reevaluare de la punctul 74 și comentariile ajutoare de la punctele 75-86 se aplică doar atunci când o entitate alege să reevalueze o imobilizare necorporală în perioadele de raportare ulterioare.

Schimbul de active

44. Una sau mai multe imobilizări necorporale pot fi dobândite în schimbul unuia sau mai multor active nemonetare ori în schimbul unei combinații de active monetare și nemonetare. Discuția următoare se referă doar la schimbul unui activ nemonetar cu altul, dar se aplică, de asemenea, tuturor schimburilor descrise în propoziția precedentă. Costul unei astfel de imobilizări necorporale este evaluat la valoarea justă, cu excepția cazurilor în care nu pot fi evaluate fiabil nici valoarea justă a activului primit, nici cea a activului cedat. 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.
45. Punctul 28 litera (b) specifică faptul că o condiție pentru recunoașterea unei imobilizări necorporale o constituie posibilitatea de a evalua fiabil costul imobilizării. Valoarea justă a unei imobilizări necorporale pentru care nu există tranzacții comparabile pe piață poate fi evaluată fiabil dacă:
- (a) Variabilitatea din seria estimărilor rezonabile ale valorii juste nu este semnificativă pentru acel activ; sau
 - (b) Probabilitățile diferitelor estimări din cadrul seriei pot fi evaluate în mod rezonabil și utilizate la estimarea valorii juste.

Dacă o entitate poate stabili în mod fiabil valoarea justă fie a activului primit, fie a activului cedat, atunci valoarea justă a activului cedat este utilizată pentru a evalua costul, cu excepția cazului în care valoarea justă a activului primit este mai evidentă.

Fondul comercial generat intern

46. **Fondul comercial generat intern nu trebuie recunoscut drept activ.**

47. În anumite cazuri, cheltuielile sunt suportate pentru a genera beneficii economice viitoare sau potențial de servicii, dar acest lucru nu are ca rezultat crearea unei imobilizări necorporale care îndeplinește criteriile de recunoaștere din prezentul standard. Astfel de cheltuieli sunt deseori prezentate drept contribuind la fondul comercial generat intern. Fondul comercial generat intern nu este recunoscut drept activ deoarece nu este o resursă identificabilă (adică nu este separabil și nici nu decurge din angajamente irevocabile (inclusiv drepturi contractuale sau alte drepturi legale)) controlată de entitate care poate fi evaluată în mod fiabil la cost.
48. Diferențele dintre valoarea pe piață a unei entități și valoarea contabilă a activelor sale identificabile nete, în orice moment, pot fi influențate de o gamă de factori care afectează valoarea entității. Cu toate acestea, astfel de diferențe nu reprezintă costul imobilizărilor necorporale controlate de entitate.

Imobilizări necorporale generate intern

49. Uneori este dificil de evaluat dacă o imobilizare necorporală generată intern se califică pentru recunoaștere, din cauza problemelor în:

- (a) A identifica dacă există, și momentul în care apare, un activ identificabil care va genera beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii preconizate; și
- (b) A determina în mod fiabil costul activului. În anumite cazuri, costul generării interne a unei imobilizări necorporale nu poate fi diferențiat de costul menținerii sau majorării fondului comercial generat intern al entității sau de costul funcționării de zi cu zi.

În consecință, pe lângă respectarea dispozițiilor generale pentru recunoașterea și evaluarea inițiale ale unei imobilizări necorporale, o entitate aplică dispozițiile și îndrumările de la punctele 50-65 tuturor imobilizărilor necorporale generate intern.

50. Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern respectă criteriile de recunoaștere, o entitate împarte procesul de generare a activului în:

- (a) O fază de cercetare; și
- (b) O fază de dezvoltare.

Deși termenii „cercetare” și „dezvoltare” sunt definiți, termenii „fază de cercetare” și „fază de dezvoltare” au o semnificație mai vastă în sensul prezentului standard.

51. Dacă o entitate nu poate face distincție între faza de cercetare și cea de dezvoltare ale unui proiect intern de creare a unei imobilizări necorporale, entitatea tratează costurile aferente proiectului ca fiind suportate exclusiv în faza de cercetare.

Faza de cercetare

52. **Nicio immobilizare necorporală provenită din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu trebuie recunoscută. Costurile de cercetare (sau cele din faza de cercetare a unui proiect intern) trebuie recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate.**
53. În faza de cercetare a unui proiect intern, o entitate nu poate demonstra că există o immobilizare necorporală și că aceasta va genera beneficii economice viitoare sau potențial de servicii probabile. Astfel, aceste costuri sunt recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate.
54. Exemple de activități de cercetare sunt:
- (a) Activitățile destinate obținerii de cunoștințe noi;
 - (b) Identificarea, evaluarea și selecția finală a aplicațiilor pentru rezultatele cercetărilor sau pentru alte cunoștințe;
 - (c) Căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii; și
 - (d) Formularea, proiectarea, evaluarea și selecția finală a alternativelor posibile de materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite.

Faza de dezvoltare

55. **O immobilizare necorporală provenită din dezvoltare (sau din faza de dezvoltare a unui proiect intern) trebuie recunoscută dacă și, numai dacă, o entitate poate demonstra toate elementele de mai jos:**
- (a) **Fezabilitatea tehnică necesară finalizării imobilizării necorporale astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare;**
 - (b) **Intenția sa de a finaliza imobilizarea necorporală și de a o utiliza sau vinde;**
 - (c) **Capacitatea sa de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;**
 - (d) **Modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare sau potențial de servicii probabile. Printre altele, entitatea poate demonstra existența unei piețe pentru producția generată de imobilizarea necorporală sau pentru imobilizarea necorporală în sine sau, dacă se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale;**
 - (e) **Disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare și de altă natură adecvate pentru finalizarea dezvoltării imobilizării necorporale și pentru utilizarea sau vânzarea acestora; și**

(f) **Capacitatea sa de a evalua în mod fiabil costurile atribuibile imobilizării necorporale în cursul dezvoltării sale.**

56. În faza de dezvoltare a unui proiect intern, o entitate poate, în anumite cazuri, să identifice o imobilizare necorporală și să demonstreze că acesta va genera beneficii economice viitoare sau potențial de servicii probabile. Acest lucru este posibil deoarece faza de dezvoltare a unui proiect este mai avansată decât faza de cercetare.
57. Exemple de activități de dezvoltare sunt:
- (a) Proiectarea, construcția și testarea unor prototipuri și modele înainte de producție și utilizare;
 - (b) Proiectarea instrumentelor, șabloanelor, tiparelor și matrițelor care implică o tehnologie nouă;
 - (c) Proiectarea, construcția și funcționarea unei fabrici-pilot care nu se află pe o scală fezabilă din punct de vedere economic pentru producția comercială sau folosirea în furnizarea serviciilor;
 - (d) Proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite; și
 - (e) Dezvoltarea de website-uri și de programele informatice.
58. Pentru a demonstra modul în care o imobilizare necorporală va genera beneficii economice viitoare sau potențial de servicii probabile, o entitate evaluează beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii care trebuie obținute de pe urma activului utilizând principiile fie din IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*, fie din IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*, după caz. Dacă activul va genera beneficii economice sau potențial de servicii doar în combinație cu alte active, entitatea aplică conceptul de unități generatoare de numerar din IPSAS 26.
59. Disponibilitatea resurselor necesare pentru a finaliza și a utiliza o imobilizare necorporală și pentru a obține beneficii de pe urma acesteia poate fi demonstrată, de exemplu, cu un plan de afaceri care prezintă resursele tehnice, financiare și de altă natură necesare și capacitatea entității de a asigura acele resurse. În anumite cazuri, o entitate demonstrează disponibilitatea finanțării externe obținând din partea unui creditor sau a unui fondator indicii privind disponibilitatea sa de a finanța planul.
60. În mod frecvent, sistemele de calcul al costurilor utilizate de o entitate pot evalua în mod fiabil costurile generate intern de o imobilizare necorporală, cum ar fi salariile și alte cheltuieli suportate pentru obținerea logourilor, drepturilor de autor sau a licențelor sau costurile de dezvoltare a programelor informatice.

61. **Mărcile, casetele tehnice, titlurile de publicații, listele de utilizatori ai unui serviciu și alte elemente similare în fond generate intern nu trebuie recunoscute ca immobilizări necorporale.**
62. Cheltuielile cu mărcile, casetele tehnice, titlurile de publicații, listele de utilizatori ai unui serviciu și alte elemente similare în fond generate intern nu pot fi diferențiate de costul dezvoltării operațiunilor entității ca întreg. În consecință, astfel de elemente nu sunt recunoscute ca immobilizări necorporale.

Costul unei immobilizări necorporale generate intern

63. În sensul punctului 31, costul unei immobilizări necorporale generate intern este suma costurilor suportate de la data la care immobilizarea necorporală a îndeplinit pentru prima oară criteriile de recunoaștere de la punctele 28, 29 și 55. Punctul 70 interzice reîncorporarea unui cost recunoscut anterior drept cheltuială.
64. Costul unei immobilizări necorporale generate intern este compus din toate costurile direct atribuibile care sunt necesare pentru crearea, producerea și pregătirea activului pentru a fi capabil să funcționeze în maniera intenționată de conducere. Exemple de costuri direct atribuibile sunt:
 - (a) Costurile materialelor și serviciilor utilizate sau consumate pentru generarea immobilizării necorporale;
 - (b) Costurile beneficiilor angajaților (așa cum sunt definite în IPSAS 39) provenite din generarea immobilizării necorporale;
 - (c) Taxele de înregistrare a unui drept legal; și
 - (d) Amortizarea brevetelor și licențelor care sunt utilizate pentru a genera immobilizarea necorporală.

IPSAS 5 stabilește criteriile pentru recunoașterea dobânzii ca element al costului unui activ care este un activ cu ciclu lung de producție.

65. Următoarele elemente nu sunt componente ale costului unei immobilizări necorporale generate intern:
 - (a) Cheltuielile aferente vânzării, cele administrative și alte cheltuieli generale de regie, cu excepția cazului în care astfel de cheltuieli pot fi atribuite direct procesului de pregătire a immobilizării pentru utilizare;
 - (b) Ineficiențele identificate și deficitele inițiale din exploatare suportate înainte ca immobilizarea să atingă performanța planificată; și
 - (c) Cheltuielile cu instruirea personalului pentru a utiliza activul.

Recunoașterea unei cheltuieli

66. **Cheltuielile cu un element necorporal trebuie recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate, cu excepția cazurilor în care:**

- (a) **Fac parte din costul unei immobilizări necorporale care îndeplinește criteriile de recunoaștere (a se vedea punctele 26-65); sau**
 - (b) **Elementul este dobândit în cadrul unei achiziții și nu poate fi recunoscut ca immobilizare necorporală. În acest caz, el face parte din valoarea recunoscută ca fond comercial la data achiziției (a se vedea IPSAS 40).**
67. În anumite cazuri, cheltuielile sunt suportate pentru a oferi beneficii economice viitoare sau potențial de servicii unei entități, dar nu este dobândit(ă) sau creat(ă) nicio immobilizare necorporală sau niciun alt activ care să poată fi recunoscut(ă). Pentru furnizarea de bunuri, entitatea recunoaște o astfel de cheltuială drept cheltuială atunci când are dreptul de a accesa aceste bunuri. Pentru furnizarea de servicii, entitatea recunoaște cheltuiala drept cheltuială atunci când primește aceste servicii. De exemplu, cheltuielile de cercetare sunt recunoscute drept cheltuieli în momentul în care au fost suportate (a se vedea punctul 52), cu excepția cazului în care sunt dobândite într-o achiziție. Alte exemple de cheltuieli care sunt recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate includ:
- (a) Cheltuielile cu activitățile de constituire (adică costurile de constituire), cu excepția cazului în care aceste costuri sunt incluse în costul unei immobilizări corporale în conformitate cu IPSAS 17. Cheltuielile de constituire pot cuprinde costuri de înființare precum costurile juridice și de secretariat suportate pentru înființarea unei entități cu personalitate juridică, cheltuielile pentru deschiderea unui nou punct de lucru sau a unei noi operațiuni (respectiv costurile anterioare deschiderii) sau cheltuielile pentru începerea de noi operațiuni sau lansarea de noi produse sau procese (respectiv costurile anterioare exploatării);
 - (b) Cheltuielile aferente activităților de formare profesională;
 - (c) Cheltuielile cu activitățile de publicitate și promovare (inclusiv cataloagele de comandă prin poștă și pliantele cu informații); și
 - (d) Cheltuielile aferente mutării și reorganizării parțiale sau integrale a unei entități.
68. Entitatea are dreptul de a accesa bunurile atunci când le deține. În mod similar, aceasta are dreptul de a accesa bunurile atunci când au fost create de furnizor conform condițiilor stipulate într-un contract de furnizare și când entitatea poate solicita livrarea lor contra cost. Serviciile sunt primite atunci când sunt efectuate de un furnizor în conformitate cu dispozițiile unui contract de prestare a serviciilor pentru entitate, și nu când entitatea le utilizează pentru a furniza alte servicii, de exemplu, furnizarea de informații despre un serviciu utilizatorilor serviciului respectiv.
69. Punctul 66 nu împiedică o entitate să recunoască plata anticipată ca activ atunci când plata pentru livrarea bunurilor a fost făcută în avans față de obținerea

dreptului de a accesa aceste bunuri. În mod similar, punctul 66 nu împiedică o entitate să recunoască plata anticipată ca activ atunci când plata pentru livrarea serviciilor a fost făcută în avans față de primirea acestor servicii.

Cheltuieli anterioare care nu trebuie recunoscute ca active

70. **Cheltuielile aferente unui element necorporal care au fost recunoscute inițial drept cheltuieli conform prezentului standard nu trebuie recunoscute ca parte din costul unei imobilizări necorporale la o dată ulterioară.**

Evaluarea ulterioară

71. **O entitate trebuie să aleagă drept politică contabilă fie modelul bazat pe cost de la punctul 73, fie modelul de reevaluare de la punctul 74. Dacă o imobilizare necorporală este contabilizată pe baza modelului de reevaluare, toate celelalte active din clasa sa trebuie, de asemenea, contabilizate pe baza aceluiași model, cu excepția cazului în care nu există o piață activă pentru acele active.**
72. O clasă de imobilizări necorporale reprezintă o grupare de active de natură și utilizare similare în activitățile unei entități. Elementele din cadrul unei clase de imobilizări necorporale sunt reevaluate simultan pentru a evita reevaluarea selectivă a activelor și raportarea în situațiile financiare a unor valori reprezentând o combinație de costuri și valori la date diferite.

Modelul bazat pe cost

73. **După recunoașterea inițială, o imobilizare necorporală trebuie contabilizată la costul său minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate.**

Modelul de reevaluare

74. **După recunoașterea inițială, o imobilizare necorporală trebuie contabilizată la o valoare reevaluată care reprezintă valoarea sa justă la data reevaluării minus orice amortizare ulterioară cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate ulterioare. În sensul reevaluărilor efectuate în conformitate cu prezentul standard, valoarea justă trebuie determinată în raport cu o piață activă. Reevaluările trebuie făcute cu o asemenea regularitate încât la data de raportare valoarea contabilă a activului să nu difere semnificativ de valoarea sa justă.**
75. Modelul de reevaluare nu permite:
- (a) Reevaluarea imobilizărilor necorporale care nu au fost recunoscute anterior drept active; sau
 - (b) Recunoașterea inițială a imobilizărilor necorporale la valori diferite de cost.

76. Modelul de reevaluare este aplicat după ce o imobilizare a fost recunoscută inițial la cost. Cu toate acestea, dacă doar o parte a costului imobilizării necorporale este recunoscută ca imobilizare deoarece activul nu a îndeplinit criteriile de recunoaștere decât la un anumit moment al procesului (a se vedea punctul 63), modelul de reevaluare poate fi aplicat întregului activ. De asemenea, modelul de reevaluare poate fi aplicat unei imobilizări necorporale care a fost primită printr-o altă tranzacție decât cea de schimb (a se vedea punctele 42-43).
77. Este neobișnuit să existe o piață activă pentru o imobilizare necorporală, dar este posibil. De exemplu, în anumite jurisdicții, poate exista o piață activă pentru clasele de licențe omogene transferabile gratuit sau pentru cotele de producție dobândite de la altă entitate. Cu toate acestea, nu poate exista o piață activă pentru mărci, casetele tehnice ale ziarelor, drepturile de publicare pentru muzică și film, brevetele sau mărcile comerciale, deoarece fiecare dintre aceste active este unic. De asemenea, deși imobilizările necorporale sunt vândute și cumpărate, contractele se negociază între cumpărători și vânzători individuali, iar tranzacțiile sunt relativ puțin frecvente. Din aceste motive, este posibil ca prețul plătit pentru o imobilizare să nu ofere suficiente dovezi privind valoarea justă a unui alt activ. Mai mult, deseori prețurile nu sunt disponibile publicului.
78. Frecvența reevaluărilor depinde de volatilitatea valorilor juste ale imobilizărilor necorporale care sunt reevaluate. Dacă valoarea justă a unei imobilizări reevaluate diferă semnificativ de valoarea sa contabilă, se impune o nouă reevaluare. Anumite imobilizări necorporale pot prezenta variații semnificative și volatile ale valorii lor juste, necesitând astfel o reevaluare anuală. Astfel de reevaluări frecvente nu sunt necesare pentru imobilizările necorporale care prezintă doar variații nesemnificative ale valorii juste.
79. Atunci când o imobilizare necorporală este reevaluată, valoarea contabilă a acesteia 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 84 și 85.

80. **Dacă o imobilizare necorporală dintr-o clasă de imobilizări necorporale reevaluate nu poate fi reevaluată din cauză că nu există o piață activă pentru acest activ, atunci activul trebuie contabilizat la costul său minus orice amortizare și pierderi din depreciere cumulate.**
81. **Dacă valoarea justă a unei imobilizări necorporale reevaluate nu mai poate fi evaluată în raport cu o piață activă, atunci valoarea contabilă a activului trebuie să fie valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări în raport cu piața activă minus orice amortizare cumulată ulterioară și orice pierderi din depreciere cumulate ulterioare.**
82. Faptul că nu mai există o piață activă pentru o imobilizare necorporală reevaluată poate arăta că activul poate fi depreciat și că trebuie să fie testat în conformitate cu IPSAS 21 sau IPSAS 26, după caz.
83. Dacă valoarea justă a imobilizării poate fi determinată în raport cu o piață activă la o dată de evaluare ulterioară, modelul de reevaluare este aplicat de la acea dată.
84. **Dacă valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale este majorată ca rezultat al reevaluării, creșterea trebuie recunoscută direct în surplusul din reevaluare. Cu toate acestea, majorarea trebuie recunoscută în surplus sau deficit în măsura în care aceasta reia o diminuare din reevaluarea aceluiași activ recunoscută anterior în surplus sau deficit.**
85. **Dacă valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale este redusă ca rezultat al reevaluării, reducerea trebuie recunoscută în surplus sau deficit. Cu toate acestea, reducerea trebuie recunoscută direct în activele nete / capitalurile proprii în măsura în care surplusul din reevaluare prezintă un sold creditor pentru acel activ. Reducerea recunoscută direct în activele nete / capitalurile proprii micșorează suma cumulată în activele nete / capitalurile proprii cu titlu de surplus din reevaluare.**
86. Surplusul din reevaluare cumulat inclus în activele nete / capitalurile proprii poate fi transferat direct surplusurilor sau deficitelor acumulate atunci când este realizat surplusul. Întregul surplus poate fi realizat la scoaterea din uz sau la cedarea activului. Totuși, o parte din surplus poate fi realizată pe măsură ce activul este utilizat de entitate; într-un astfel de caz, valoarea surplusului realizat este diferența dintre amortizarea bazată pe valoarea contabilă reevaluată a activului și amortizarea care ar fi fost recunoscută pe baza costului istoric al activului. Transferul de la surplusul din reevaluare la surplusurile sau deficitetele acumulate nu se face prin surplus sau deficit.

Durata de viață utilă

87. **O entitate trebuie să evalueze dacă durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale este determinată sau nedeterminată și, în cazul în care este determinată, lungimea acesteia sau numărul de unități de producție sau**

unități similare care constituie acea durată de viață utilă. O imobilizare necorporală trebuie considerată de către entitate ca având o durată de viață utilă nedeterminată atunci când, pe baza analizei tuturor factorilor relevanți, nu există o limită previzibilă a perioadei pentru care se preconizează că activul va genera intrări de numerar nete sau va furniza potențial de servicii pentru entitate.

88. Contabilizarea unei imobilizări necorporale se realizează în funcție de durata sa de viață utilă. O imobilizare necorporală cu o durată de viață utilă determinată este amortizată (a se vedea punctele 96-105) și o imobilizare necorporală cu o durată de viață utilă nedeterminată nu este amortizată (a se vedea punctele 106-109). Exemplele ilustrative care însoțesc prezentul standard ilustrează determinarea duratei de viață utilă pentru diferite imobilizări necorporale și contabilizarea ulterioară pentru acele active bazată pe stabilirea duratei de viață utilă.
89. La determinarea duratei de viață utilă a unei imobilizări necorporale sunt luați în considerare mai mulți factori, inclusiv:
- (a) Utilizarea preconizată a activului de către entitate și posibilitatea ca activul respectiv să poată fi gestionat eficient de o altă echipă de conducere;
 - (b) Ciclurile de viață tipice ale produsului pentru activul respectiv și informațiile publice privind estimările duratelor de viață utilă ale unor active similare care sunt utilizate într-un mod similar;
 - (c) Uzura morală din punct de vedere tehnic, tehnologic, comercial și de altă natură;
 - (d) Stabilitatea domeniului de activitate în care este utilizat activul și modificările survenite pe piață privind cererea pentru produsele sau serviciile generate de activul în cauză;
 - (e) Acțiunile preconizate ale concurenților sau ale potențialilor concurenți;
 - (f) Nivelul cheltuielilor de întreținere prevăzute pentru obținerea beneficiilor economice viitoare sau potențialului de servicii preconizate de la activ și capacitatea și intenția entității de a atinge acel nivel;
 - (g) Perioada de control asupra activului și limitele legale sau alte limite similare privind utilizarea activului, cum ar fi datele de expirare a contractelor de leasing aferente; și
 - (h) Dacă durata de viață utilă a activului este dependentă de durata de viață utilă a altor active ale entității.
90. Termenul „nedeterminat” nu înseamnă „infini”. Durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale reflectă doar nivelul cheltuielilor viitoare de întreținere prevăzute pentru întreținerea activului la standardul de performanță evaluat la

momentul estimării duratei de viață utilă a activului și capacitatea și dorința entității de a atinge acel nivel. Concluzia că durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale este nedeterminată nu ar trebui să depindă de cheltuielile viitoare prevăzute în plus față de cele care se impun pentru a menține activul la respectivul standard de performanță.

91. Ținând cont de ritmul rapid al schimbărilor tehnologice, programele informatice și multe alte imobilizări necorporale sunt supuse uzurii morale tehnologice. În consecință, de cele mai multe ori, durata lor de viață utilă va fi scurtă. Reducerile viitoare în prețul de vânzare al unui element care a fost produs utilizând o imobilizare necorporală ar putea indica o așteptare referitoare la uzura morală tehnologică 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.
92. Durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale poate fi foarte lungă sau chiar nedeterminată. Incertitudinea justifică estimarea duratei de viață utilă a unei imobilizări necorporale cu prudență, dar nu justifică alegerea unei durate de viață care este nerealist de scurtă.
93. **Durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale care decurge din angajamente irevocabile (inclusiv drepturile contractuale sau alte drepturi legale) nu trebuie să depășească perioada angajamentelor irevocabile (inclusiv drepturi contractuale sau alte drepturi legale), dar poate fi mai scurtă, în funcție de perioada pentru care entitatea preconizează că va folosi activul. Dacă angajamentele irevocabile (inclusiv drepturile contractuale sau alte drepturi legale) sunt transferate pentru o durată limitată care poate fi reînnoită, durata de viață utilă a imobilizării necorporale trebuie să includă perioada sau perioadele de reînnoire doar dacă există dovezi din partea entității în sprijinul reînnoirii fără un cost semnificativ.**
- 93A. **Durata de viață utilă a:**
- (a) **Unei licențe sau a unui drept similar acordat(e) de o operațiune care se combină unei alte operațiuni care se combină care este recunoscut(ă) de entitatea care rezultă în cadrul unei contopiri; sau**
 - (b) **Unui drept redobândit recunoscut ca o imobilizare necorporală în cadrul unei achiziții**
- reprezintă perioada rămasă din angajamentul irevocabil (inclusiv drepturile contractuale sau alte drepturi legale) prin care a fost acordat dreptul și nu trebuie să includă perioadele de reînnoire.**
94. Durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale poate fi influențată de factori economici, politici, sociali și juridici. Factorii economici, politici sau sociali determină perioada în cursul căreia entitatea va primi beneficii economice viitoare sau potențial de servicii. Factorii juridici pot limita perioada în

cursul căreia entitatea controlează accesul la astfel de beneficii economice sau potențial de servicii. Durata de viață utilă este cea mai scurtă dintre perioadele determinate de acești factori.

95. Existența următorilor factori, printre altele, indică faptul că o entitate ar putea reînnoi angajamentele irevocabile (inclusiv drepturile contractuale sau alte drepturi legale) fără un cost semnificativ:
- (a) Există dovezi, posibil bazate pe experiență, că angajamentele irevocabile (drepturile contractuale sau alte drepturi legale) vor fi reînnoite. Dacă reînnoirea depinde de consimțământul unei terțe părți, aceasta include dovezile că acel terț își va da acordul;
 - (b) Există dovezi că toate condițiile necesare pentru obținerea reînnoirii vor fi îndeplinite; și
 - (c) Costul reînnoirii nu este semnificativ pentru entitate atunci când este comparat cu beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii preconizate să îi revină entității din reînnoire.

Dacă acel cost al reînnoirii este semnificativ atunci când este comparat cu beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii preconizate să îi revină entității din reînnoire, costul de „reînnoire” reprezintă, în fond, costul de dobândire a unei noi imobilizări necorporale la data reînnoirii.

Imobilizări necorporale cu durată de viață utilă determinată

Perioada de amortizare și metoda de amortizare

96. **Valoarea amortizabilă a unei imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă determinată trebuie alocată pe o bază sistematică de-a lungul duratei sale de viață utilă. Amortizarea trebuie să înceapă atunci când activul este disponibil pentru a fi utilizat, adică atunci când se află în locul și în starea necesare pentru a putea funcționa în maniera intenționată de conducere. Amortizarea trebuie să înceteze la data la care activul este derecunoscut. Metoda de amortizare utilizată trebuie să reflecte modelul preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare sau a potențialului de servicii ale activului de către entitate. Dacă acel model nu poate fi determinat în mod fiabil, trebuie utilizată metoda liniară. Cheltuiala cu amortizarea pentru fiecare perioadă trebuie recunoscută în surplus sau deficit, cu excepția cazului în care prezentul standard sau un alt standard permite sau impune includerea acesteia în valoarea contabilă a unui alt activ.**
97. Pentru alocarea pe o bază sistematică a valorii amortizabile a unui activ de-a lungul duratei sale de viață utilă pot fi folosite diverse metode de amortizare. Aceste metode includ metoda liniară, metoda amortizării degresive și metoda unităților de producție. Metoda utilizată este selectată pe baza modelului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare sau a potențialului de servicii încorporate în activ și este aplicată consecvent de la o perioadă la alta,

cu excepția cazului în care intervine o schimbare a modelului preconizat de consumare a acelor beneficii economice viitoare sau a potențialului de servicii.

- 97A. Există o prezumție relativă că o metodă de amortizare care se bazează pe veniturile generate de o activitate ce include utilizarea unei imobilizări necorporale este neadecvată. Veniturile generate de o activitate care include utilizarea unei imobilizări necorporale reflectă, de obicei, factori care nu sunt direct legați de consumul beneficiilor economice sau al potențialului de servicii încorporate în imobilizarea necorporală. 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. Această presupunere poate fi eliminată doar în circumstanțe limitate:
- (a) În care imobilizarea necorporală este exprimată ca o evaluare a veniturilor, conform descrierii de la punctul 97C; sau
 - (b) Când se poate demonstra că veniturile și consumul beneficiilor economice sau al potențialului de servicii ale imobilizării necorporale sunt strâns legate.
- 97B. Atunci când optează pentru metoda corespunzătoare de amortizare în conformitate cu punctul 97, o entitate poate determina factorul restrictiv predominant care este inerent imobilizării necorporale. De exemplu, contractul care stabilește drepturile entității asupra utilizării unei imobilizări necorporale ar putea specifica utilizarea de către entitate a imobilizării necorporale ca număr predeterminat de ani (adică perioada de timp), ca număr de unități produse sau ca valoare totală fixă a veniturilor ce urmează a fi generate. Identificarea unui astfel de factor restrictiv predominant poate servi ca punct de plecare pentru a identifica baza corespunzătoare de amortizare, dar se poate aplica și altă bază dacă aceasta reflectă mai bine modelul preconizat de consum al beneficiilor economice sau al potențialului de servicii.
- 97C. În situațiile în care factorul restrictiv predominant care este inerent unei imobilizări necorporale este atingerea unui prag al veniturilor, veniturile care urmează a fi generate pot reprezenta o bază adecvată de amortizare. De exemplu, dreptul de operare a unei autostrăzi cu taxă se poate baza pe o valoare totală fixă a veniturilor care urmează a fi generate din taxele cumulate percepute (de exemplu, un contract poate permite operarea autostrăzii cu taxă până când valoarea cumulată a taxelor generate din operarea drumului ajunge la 100 milioane u.m.). În situația în care s-a stabilit că veniturile reprezintă factorul restrictiv predominant din contractul pentru utilizarea unei imobilizări necorporale, veniturile care urmează a fi generate ar putea reprezenta o bază adecvată pentru amortizarea imobilizării necorporale, cu condiția să se specifice prin contract o valoare totală fixă a veniturilor ce urmează a fi generate pentru care să se determine amortizarea.

98. În general, amortizarea trebuie recunoscută 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, cheltuiala cu amortizarea constituie o parte a costului celui alt activ și este inclusă în valoarea sa contabilă. De exemplu, amortizarea immobilizărilor necorporale utilizate în procesul de producție este inclusă în valoarea contabilă a stocurilor (a se vedea IPSAS 12).

Valoarea reziduală

99. **Valoarea reziduală a unei immobilizări necorporale cu o durată de viață utilă determinată trebuie evaluată la zero, cu excepția cazurilor în care:**
- (a) **Există un angajament al unei terțe părți de achiziționare a immobilizării la sfârșitul duratei sale de viață utilă; sau**
 - (b) **Există o piață activă pentru immobilizare și:**
 - (i) **Valoarea reziduală poate fi determinată în funcție de acea piață; și**
 - (ii) **Este probabil ca o astfel de piață să existe la sfârșitul duratei de viață utilă a immobilizării.**
100. Valoarea amortizabilă a unui activ cu o durată de viață utilă determinată este stabilită după deducerea valorii sale reziduale. O valoare reziduală diferită de zero sugerează faptul că o entitate preconizează să cedeze immobilizarea necorporală înainte de sfârșitul duratei sale de viață economică.
101. O estimare a valorii reziduale a unui activ se bazează pe valoarea recuperabilă din cedare folosind prețurile existente la data de estimare pentru vânzarea unui activ similar care a ajuns la sfârșitul duratei sale de viață utilă și care a funcționat în condiții asemănătoare celor în care va fi utilizat activul. Valoarea reziduală este revizuită cel puțin la fiecare dată de raportare. O modificare în valoarea reziduală a activului este contabilizată ca o modificare în estimarea contabilă în conformitate cu IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*.
102. Valoarea reziduală a unei immobilizări necorporale poate crește la o valoare egală cu sau mai mare decât valoarea contabilă a activului. Într-o astfel de situație, cheltuiala cu amortizarea activului este zero, cu excepția cazului în care, și până în momentul în care, valoarea sa reziduală descrește ulterior până la o valoare inferioară valorii contabile a activului.

Revizuirea perioadei de amortizare și a metodei de amortizare

103. **Perioada de amortizare și metoda de amortizare pentru o immobilizare necorporală cu o durată de viață utilă determinată trebuie revizuite cel puțin la fiecare dată de raportare. Dacă durata de viață utilă preconizată**

a activului este diferită de estimările anterioare, atunci perioada de amortizare trebuie modificată în consecință. Dacă a existat o modificare în modelul preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare sau a potențialului de servicii încorporate în activ, metoda de amortizare trebuie modificată pentru a reflecta acest nou model. Astfel de modificări trebuie contabilizate ca modificări ale estimărilor contabile în conformitate cu IPSAS 3.

104. Pe parcursul vieții unei imobilizări necorporale poate deveni evident că estimarea duratei sale de viață utilă este inadecvată. De exemplu, recunoașterea unei pierderi din depreciere poate indica faptul că perioada de amortizare trebuie modificată.
105. În timp, modelul în care se preconizează că beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii vor fi obținute de o entitate de la o imobilizare necorporală se poate modifica. De exemplu, s-ar putea să se constate că metoda de amortizare degresivă este mai adecvată decât metoda liniară. Un alt exemplu este cazul în care utilizarea drepturilor reprezentate de o licență este amânată în așteptarea derulării unor acțiuni legate de alte componente ale planului de afaceri al unei entități. În acest caz, este posibil ca beneficiile economice sau potențialul de servicii generate de activ să nu fie obținute decât în perioade ulterioare.

Imobilizări necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată

106. **O imobilizare necorporală cu durată de viață utilă nedeterminată nu trebuie amortizată.**
107. Conform IPSAS 21 și IPSAS 26, o entitate trebuie să testeze pentru depreciere o imobilizare necorporală cu durata de viață utilă nedeterminată sau o imobilizare necorporală care nu este încă disponibilă pentru utilizare prin compararea valorii recuperabile a serviciilor aferente sau a valorii sale recuperabile, după caz, cu valoarea sa contabilă:
 - (a) Anual; și
 - (b) Oricând există indicatori ai unei posibile deprecieri a imobilizării necorporale.

Revizuirea estimării duratei de viață utilă

108. **Durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale care nu este amortizată trebuie revizuită în fiecare perioadă de raportare pentru a stabili dacă evenimentele și circumstanțele continuă să sprijine evaluarea duratei de viață utilă nedeterminată pentru acel activ. În caz contrar, modificarea în evaluarea duratei de viață utilă din nedeterminată în determinată trebuie contabilizată ca o modificare în estimarea contabilă în conformitate cu IPSAS 3.**
109. În conformitate cu IPSAS 21 sau cu IPSAS 26, după caz, reevaluarea duratei de viață utilă a unei imobilizări necorporale ca determinată mai degrabă decât

ca nedeterminată este un indiciu că activul ar putea fi depreciat. Drept urmare, entitatea testează activul pentru depreciere comparând valoarea recuperabilă a serviciilor sau valoarea sa recuperabilă, determinată în conformitate cu IPSAS 21 sau cu IPSAS 26, după caz, cu valoarea sa contabilă și recunoscând orice plus al valorii contabile față de valoarea recuperabilă a serviciilor sau valoarea recuperabilă ca pierdere din depreciere.

Recuperabilitatea valorii contabile – pierderile din depreciere

110. Pentru a determina dacă o imobilizare necorporală este depreciată, o entitate aplică fie IPSAS 21, fie IPSAS 26, după caz. Standardele respective explică când și cum o entitate revizuieste valoarea contabilă a activelor sale, modul în care determină valoarea recuperabilă a serviciilor sau valoarea recuperabilă a unui activ, după caz, și când recunoaște sau reia o pierdere din depreciere.

Retrageri și cedări

111. **O imobilizare necorporală trebuie derecunoscută:**
- (a) **La cedare (inclusiv cedare printr-o altă tranzacție decât cea de schimb); sau**
 - (b) **Atunci când nu se preconizează beneficii economice viitoare sau potențial de servicii din utilizarea sau cedarea sa.**
112. **Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unei imobilizări necorporale trebuie stabilit(ă) ca diferență între încasările nete din cedare, dacă există, și valoarea contabilă a activului. Aceasta va fi recunoscută în surplus sau deficit atunci când activul este derecunoscut (cu excepția cazului în care IPSAS 13 prevede altfel pentru o vânzare și un leaseback).**
113. Cedarea unei imobilizări necorporale poate interveni într-o varietate de moduri (de exemplu, prin vânzare, printr-un contract de leasing financiar sau printr-o altă tranzacție decât cea de schimb). Pentru determinarea datei cedării unui astfel de activ, o entitate aplică criteriile din IPSAS 9, *Venituri din tranzacții de schimb*, pentru recunoașterea veniturilor din vânzarea bunurilor. IPSAS 13 se aplică pentru cedarea prin vânzare și leaseback.
114. Dacă, în concordanță cu principiul recunoașterii de la punctul 28, o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unui activ costul înlocuirii unei părți din imobilizarea necorporală, atunci ea derecunoaște valoarea contabilă a părții înlocuite. Dacă o entitate nu poate stabili valoarea contabilă a părții înlocuite, ea poate utiliza costul înlocuirii ca pe un indiciu al costului părții înlocuite în momentul dobândirii sau generării ei interne.
- 114A. În cazul:
- (a) Unei licențe sau a unui drept similar acordat(e) de o operațiune care se combină unei alte operațiuni care se combină care este recunoscut(ă) de entitatea care rezultă în cadrul unei contopiri; sau

- (b) Unui drept redobândit recunoscut ca o immobilizare necorporală în cadrul unei achiziții,

dacă dreptul este reemis (vândut) ulterior către o terță parte, valoarea contabilă aferentă, dacă există, trebuie utilizată pentru a determina câștigul sau pierderea generat(ă) la reemitere.

115. Contravaloarea de primit la cedarea unei immobilizări necorporale este recunoscută inițial la valoarea sa justă. Dacă plata pentru immobilizarea necorporală 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.
116. Amortizarea unei immobilizări necorporale cu o durată de viață utilă determinată nu încetează atunci când immobilizarea necorporală nu mai este utilizată decât dacă activul a fost depreciat complet.

Prezentarea informațiilor

Aspecte generale

117. **O entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare clasă de immobilizări necorporale, făcând distincție între immobilizările necorporale generate intern și alte immobilizări necorporale:**
- (a) **Dacă duratele de viață utilă sunt nedeterminate sau determinate și, în cazul în care sunt determinate, duratele de viață utilă sau ratele de amortizare folosite;**
 - (b) **Metodele de amortizare folosite pentru immobilizările necorporale cu durate de viață utilă determinate;**
 - (c) **Valoarea contabilă brută și orice amortizări cumulate (agregate cu pierderile din depreciere cumulate) la începutul și la sfârșitul perioadei;**
 - (d) **Elementul-rând (elementele-rând) din situația performanței financiare în care este inclusă orice amortizare a immobilizărilor necorporale;**
 - (e) **O reconciliere a valorii contabile de la începutul și sfârșitul perioadei, prezentând:**
 - (i) **Intrările, indicându-le separat pe cele generate intern, pe cele dobândite separat și pe cele dobândite prin achiziții;**
 - (ii) **Cedările;**
 - (iii) **Creșterile sau diminuările pe parcursul perioadei rezultate din reevaluări în conformitate cu punctele 74, 84 și 85 (dacă există);**

- (iv) **Pierderile din depreciere recunoscute în surplus sau deficit pe parcursul perioadei în conformitate cu IPSAS 21 sau IPSAS 26 (dacă există);**
 - (v) **Pierderile din depreciere reluate în surplus sau deficit pe parcursul perioadei în conformitate cu IPSAS 21 sau IPSAS 26 (dacă există);**
 - (vi) **Orice amortizare recunoscută pe parcursul perioadei;**
 - (vii) **Diferențele nete de schimb valutar rezultate din conversia situațiilor financiare în moneda de prezentare și din conversia operațiunilor din străinătate în moneda de prezentare a entității; și**
 - (viii) **Alte modificări ale valorii contabile pe parcursul perioadei.**
118. O clasă de immobilizări necorporale reprezintă o grupare de active de natură și utilizare similare în activitățile unei entități. Exemplele de clase separate pot include:
- (a) Nume de mărci;
 - (b) Casete tehnice și titluri de publicații;
 - (c) Programe informatice;
 - (d) Licențe;
 - (e) Drepturi de autor, brevete și alte drepturi de proprietate industrială, drepturi de întreținere și de exploatare;
 - (f) Rețete, formule, modele, desene și prototipuri; și
 - (g) Immobilizări necorporale în curs de dezvoltare.
- Clasele menționate mai sus sunt dezagregate (agregate) în clase mai mici (mai mari) dacă această operațiune are ca rezultat informații mai relevante pentru utilizatorii situațiilor financiare.
119. O entitate prezintă informații privind immobilizările necorporale depreciate în conformitate cu IPSAS 21 sau cu IPSAS 26 în plus față de informațiile prevăzute la punctul 117 litera (e) subpunctele (iii)-(v).
120. IPSAS 3 prevede ca o entitate să prezinte natura și valoarea unei modificări a unei estimări contabile care are un efect semnificativ în perioada curentă sau care se preconizează că va avea un efect semnificativ în perioadele ulterioare. Necesitatea prezentării acestor informații poate fi determinată de modificări în:
- (a) Evaluarea duratei de viață utilă a unei immobilizări necorporale;

- (b) Metoda de amortizare; sau
 - (c) Valorile reziduale.
121. **O entitate trebuie să prezinte, de asemenea:**
- (a) **Pentru o imobilizare necorporală evaluată ca având o durată de viață utilă nedeterminată, valoarea contabilă a activului în cauză și motivele care sprijină evaluarea unei durate de viață utilă nedeterminate. Atunci când prezintă aceste motive, entitatea trebuie să descrie factorul (factorii) care a (au) avut un rol semnificativ în determinarea faptului că activul are o durată de viață utilă nedeterminată.**
 - (b) **O descriere, valoarea contabilă și perioada de amortizare rămasă ale oricărei imobilizări necorporale individuale care este semnificativă în situațiile financiare ale entității.**
 - (c) **Pentru imobilizările necorporale dobândite printr-o altă tranzacție decât cea de schimb și recunoscute inițial la valoarea justă (a se vedea punctele 42-43):**
 - (i) **Valoarea justă recunoscută inițial pentru aceste active;**
 - (ii) **Valoarea lor contabilă; și**
 - (iii) **Dacă acestea sunt evaluate după recunoaștere în conformitate cu modelul bazat pe cost sau cu modelul de reevaluare.**
 - (d) **Existența și valorile contabile ale imobilizărilor necorporale asupra cărora dreptul de proprietate este limitat și valorile contabile ale imobilizărilor necorporale depuse drept garanție pentru datorii.**
 - (e) **Valoarea angajamentelor contractuale pentru achiziția imobilizărilor necorporale.**
122. Atunci când o entitate descrie factorul (factorii) care a (au) avut un rol semnificativ în determinarea faptului că durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale este nedeterminată, entitatea ia în considerare lista de factori de la punctul 89.

Imobilizări necorporale evaluate după recunoaștere pe baza modelului de reevaluare

123. **În cazul în care imobilizările necorporale sunt contabilizate la valori reevaluate, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații:**
- (a) **Pentru fiecare clasă de imobilizări necorporale:**
 - (i) **Data intrării în vigoare a reevaluării;**
 - (ii) **Valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale reevaluate; și**

- (iii) **Valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută în cazul în care clasa reevaluată de immobilizări necorporale ar fi fost evaluată după recunoaștere folosindu-se modelul bazat pe cost descris la punctul 73;**
 - (b) **Valoarea surplusului din reevaluare aferent immobilizărilor necorporale la începutul și la sfârșitul perioadei de raportare, indicând modificările survenite în cursul perioadei de raportare și orice restricții privind distribuirea soldului către acționari; și**
 - (c) **Metodele și ipotezele semnificative aplicate pentru estimarea valorilor juste ale immobilizărilor.**
124. Pentru prezentarea informațiilor este posibil să fie necesară agregarea claselor de active reevaluate în clase mai mari. Cu toate acestea, clasele nu sunt agregate dacă acest lucru ar avea drept rezultat o combinație a unei clase de immobilizări necorporale care să includă valori evaluate atât în conformitate cu modelul bazat pe cost, cât și în conformitate cu modelul de reevaluare.

Costuri aferente cercetării și dezvoltării

125. **O entitate trebuie să prezinte valoarea agregată a costurilor de cercetare și dezvoltare recunoscute drept cheltuială în cursul perioadei.**
126. Costurile de cercetare și dezvoltare conțin toate costurile direct atribuibile activităților de cercetare și dezvoltare (a se vedea punctele 64 și 65 pentru îndrumări privind tipul de cheltuieli care trebuie incluse în sensul dispozițiilor de prezentare a informațiilor de la punctul 125).

Alte informații

127. O entitate este încurajată, dar nu i se impune să prezinte următoarele informații:
- (a) O descriere a oricărei immobilizări necorporale amortizate complet care este încă utilizată; și
 - (b) O scurtă descriere a immobilizărilor necorporale semnificative care sunt controlate de entitate, dar nu sunt recunoscute ca active deoarece nu au îndeplinit criteriile de recunoaștere din prezentul standard.

Tranziția

128. **O entitate care a recunoscut anterior immobilizări necorporale trebuie să aplice prezentul standard retroactiv în conformitate cu IPSAS 3.**
129. [Eliminat]
130. [Eliminat]
131. [Eliminat]

- 131A. Punctul 79 a fost modificat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2014*, emis în ianuarie 2015. O entitate trebuie să aplice respectiva modificare pentru toate reevaluările recunoscute în perioadele anuale care încep la data aplicării inițiale a acelei modificări sau ulterior acestei date și în perioada anuală imediat anterioară.

Data intrării în vigoare

132. **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 și, în același timp, să aplice IPSAS 21 și IPSAS 26.**
- 132A. 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 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 5, 7 și 107C din IPSAS 17 și amendamentele la punctele 2 și 125A din IPSAS 29.
- 132B. Punctele 79, 91 și 97 au fost modificate și punctele 97A, 97B, 97C și 131A 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.
- 132C. Punctele 129, 130, 131 și 133 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.

- 132D. **IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, și IPSAS 37, *Angajamente comune***, emise în ianuarie 2015, au modificat punctul 6 litera (d). O entitate trebuie să aplice respectivul amendament atunci când aplică IPSAS 35 și IPSAS 37.
- 132E. **Punctele 3, 96, 116 și 117** 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.
- 132F. **Punctele 4 și 5** 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.
- 132G. **Documentul *Deprecierea activelor reevaluate* (Amendamente la IPSAS 21 și IPSAS 26)** a adăugat punctul 110. 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.
- 132H. **Punctele 6, 35 și 64** au fost modificate de IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*, emis în iulie 2016. O entitate trebuie să aplice aceste 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 și, în același timp, să aplice IPSAS 39.
- 132I. **Punctele 3, 6, 18, 24, 40, 41, 66, 67 și 117** au fost modificate, iar punctele 18A, 26A, 39A-39E, 93A și 114A au fost adăugate de IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente prospectiv pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Prin urmare, valorile recunoscute pentru imobilizările necorporale și fondul comercial în cadrul combinărilor de operațiuni din sectorul public anterioare nu trebuie să fie ajustate. 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.

- 132J. **Punctul 109 a fost modificat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*, emis în octombrie 2018. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente prospectiv 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 respectivul amendament pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2019, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice documentul *Deprecierea activelor reevaluate* (Amendamente la IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*, și IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*).**
133. 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 31.

Costuri cu website-ul

- AG1. O entitate poate suporta cheltuieli interne cu dezvoltarea și exploatarea propriului website pentru acces intern sau extern. Un website proiectat pentru accesul extern poate fi utilizat în diverse scopuri, precum diseminarea informației, dezvoltarea conștientizării existenței produselor, solicitarea de comentarii la propunerile legislative, promovarea și publicitatea în ce privește propriile produse și servicii ale entității, furnizarea de servicii electronice, vânzarea de produse și servicii. Un website proiectat pentru accesul intern poate fi utilizat pentru a stoca informații privind politicile companiei și detalii despre clienți, precum și pentru căutarea de informații relevante.
- AG2. Etapele dezvoltării unui website pot fi descrise după cum urmează:
- (a) Planificarea – include realizarea unor studii de fezabilitate, definirea obiectivelor și a specificațiilor, evaluarea alternativelor și selectarea preferințelor;
 - (b) Dezvoltarea aplicațiilor și a infrastructurii – include obținerea unui nume de domeniu, cumpărarea și dezvoltarea componentelor hardware și a programelor informatice de operare, instalarea aplicațiilor dezvoltate și teste de stres;
 - (c) Proiectarea grafică – include proiectarea modului de prezentare a paginilor web; și
 - (d) Dezvoltarea conținutului – include crearea, cumpărarea, pregătirea și încărcarea informațiilor pe website, fie în format text, fie în format grafic, înainte de finalizarea dezvoltării website-ului. Aceste informații pot fi stocate în baze de date separate care sunt integrate în (sau accesate din) website sau pot fi codate direct în paginile web.
- AG3. Odată ce dezvoltarea unui website a fost finalizată, începe faza de exploatare. În cursul acestei faze, o entitate întreține și dezvoltă aplicațiile, infrastructura, grafica și conținutul website-ului.
- AG4. În ceea ce privește contabilizarea cheltuielilor interne cu dezvoltarea și exploatarea website-ului propriu al entității pentru acces intern sau extern, aspectele tratate sunt:
- (a) Măsura în care website-ul este o imobilizare necorporală generată intern care face obiectul dispozițiilor din prezentul standard; și
 - (b) Tratatamentul contabil adecvat pentru o astfel de cheltuială.

- AG5. Prezentele Îndrumări de aplicare nu se aplică sumelor cheltuite pentru cumpărarea, dezvoltarea și exploatarea componentelor hardware ale unui website (de exemplu, servere web, servere de test, servere de producție și conexiuni la internet). Astfel de cheltuieli sunt contabilizate în conformitate cu IPSAS 17. În plus, atunci când o entitate suportă cheltuieli cu privire la un furnizor de servicii de internet care găzduiește website-ul entității, sumele cheltuite sunt recunoscute drept cheltuieli atunci când serviciile sunt primite.
- AG6. IPSAS 31 nu se aplică imobilizărilor necorporale deținute de o entitate în vederea vânzării pe parcursul desfășurării normale a activităților (a se vedea IPSAS 11 și IPSAS 12) sau contractelor de leasing care intră sub incidența IPSAS 13. În consecință, prezentele Îndrumări de aplicare nu se aplică sumelor cheltuite pentru dezvoltarea sau exploatarea unui website (sau a unui program informatic pentru website-uri) în vederea vânzării către o altă entitate. Atunci când un website face obiectul unui contract de leasing operațional, locatorul aplică prezentele Îndrumări de aplicare. Atunci când un website face obiectul unui contract de leasing financiar, utilizatorul aplică prezentele Îndrumări de aplicare după recunoașterea inițială a activului în sistem de leasing.
- AG7. Propriul website al unei entități, rezultat din dezvoltare și destinat accesului intern sau extern, reprezintă o imobilizare necorporală generată intern care face obiectul dispozițiilor prezentului standard.
- AG8. Un website care rezultă din dezvoltare este recunoscut drept imobilizare necorporală dacă și numai dacă, în plus față de respectarea dispozițiilor generale descrise la punctul 28 din prezentul standard pentru recunoaștere și pentru evaluarea inițială, o entitate poate respecta dispozițiile de la punctul 55 din prezentul standard. Mai precis, o entitate poate respecta dispoziția de a demonstra modul în care website-ul său va genera beneficii economice viitoare sau potențial de servicii probabile în conformitate cu punctul 55 litera (d) din prezentul standard când, de exemplu, website-ul este capabil să genereze venituri, inclusiv venituri directe prin permiterea plasării de comenzi, sau să furnizeze servicii utilizând website-ul mai degrabă decât la o locație fizică utilizând funcționari publici. O entitate nu este capabilă să demonstreze modul în care un website dezvoltat doar sau în primul rând pentru promovarea și publicitatea în ce privește propriile servicii și produse va genera beneficii economice viitoare sau potențial de servicii probabile și, prin urmare, toate sumele cheltuite pentru dezvoltarea unui astfel de website trebuie să fie recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate.
- AG9. Orice cheltuială internă cu dezvoltarea și exploatarea website-ului propriu al unei entități este contabilizată în conformitate cu prezentul standard. Natura fiecărei activități pentru care este suportată o cheltuială (de exemplu, formarea profesională a angajaților și întreținerea website-ului), precum și faza de dezvoltare sau postdezvoltare a website-ului sunt evaluate pentru a se determina

tratamentul contabil adecvat (îndrumări suplimentare sunt oferite în tabelul inclus la sfârșitul Exemplelor ilustrative). De exemplu:

- (a) Faza de planificare este similară ca natură cu faza de cercetare de la punctele 52-54 din prezentul standard. Sumele cheltuite în această fază trebuie să fie recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate;
- (b) Faza de dezvoltare a aplicațiilor și a infrastructurii, faza de proiectare grafică și faza de dezvoltare a conținutului, în măsura în care conținutul este dezvoltat pentru alte scopuri decât publicitatea și promovarea în ce privește propriile produse și servicii ale entității, sunt similare ca natură cu faza de dezvoltare de la punctele 55-62 din prezentul standard. Cheltuielile suportate în aceste faze sunt incluse în costul unui website recunoscut drept imobilizare necorporală în conformitate cu punctul AG8 atunci când cheltuielile pot fi atribuite direct și sunt necesare pentru crearea, producerea sau pregătirea website-ului pentru ca acesta să poată funcționa în maniera intenționată de conducere. De exemplu, sumele cheltuite pentru cumpărarea sau crearea de conținut specific unui website (altul decât conținutul care promovează și face publicitate pentru propriile produse și servicii ale entității) sau sumele cheltuite pentru a permite folosirea acestui conținut pe website (de exemplu, o taxă pentru dobândirea unei licențe de reproducere) trebuie să fie incluse în costul de dezvoltare atunci când această condiție este îndeplinită. Cu toate acestea, în conformitate cu punctul 83 din prezentul standard, cheltuielile cu un element necorporal care au fost recunoscute inițial drept cheltuieli în situațiile financiare anterioare nu sunt recunoscute ca parte a unui cost al unei imobilizări necorporale la o dată ulterioară (de exemplu, în cazul în care costurile aferente dreptului de autor au fost amortizate în întregime și conținutul este oferit ulterior pe un website);
- (c) Cheltuielile suportate în faza de dezvoltare a conținutului, în măsura în care conținutul este dezvoltat pentru a promova și a face publicitate pentru propriile produse și servicii ale entității (de exemplu, fotografiile digitale ale produselor), sunt recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate în conformitate cu punctul 67 litera (c) din prezentul standard. De exemplu, la contabilizarea sumelor cheltuite pentru servicii profesionale de realizare de fotografii digitale ale propriilor produse ale entității și pentru prelucrarea lor, aceste sume cheltuite trebuie să fie recunoscute drept cheltuieli pe măsura primirii serviciilor profesionale pe parcursul procesului, și nu atunci când fotografiile digitale sunt afișate pe website; și
- (d) Faza de exploatare începe odată ce dezvoltarea website-ului este finalizată. Sumele cheltuite în această fază trebuie recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate, cu excepția cazului în care corespund criteriilor de recunoaștere de la punctul 28 din prezentul standard.

- AG10. Un website care este recunoscut drept imobilizare necorporală în conformitate cu punctul AG8 din prezentele Îndrumări de aplicare trebuie evaluat după recunoașterea inițială prin aplicarea dispozițiilor de la punctele 71-86 din prezentul standard. Cea mai bună estimare a duratei de viață utilă a unui website trebuie să fie scurtă, așa cum este descris la punctul 91.
- AG11. Îndrumările de la punctele AG1-AG10 nu se aplică în mod special costurilor de dezvoltare a programelor informatice. Cu toate acestea, o entitate poate aplica principiile de la aceste puncte.

Amendamente la alte IPSAS-uri

[Eliminată]

Bază pentru concluzii

Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 31.

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. Abaterrea 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 38 face referire la versiunea IAS 38 valabilă la 31 decembrie 2008.

Domeniu de aplicare

- BC3. Consiliul a luat în considerare dacă autoritatea și drepturile conferite de legislație, de o constituție sau prin mijloace echivalente trebuie incluse în domeniul de aplicare al prezentului standard. Consiliul nu și-a format un punct de vedere pe această temă și în consecință această autoritate și aceste drepturi sunt excluse din domeniul de aplicare al prezentului standard. În prezent, Consiliul desfășoară procesul de dezvoltare a unui Cadru general conceptual și va reconsidera, dacă este cazul, aplicabilitatea prezentului standard autorității și drepturilor conferite de legislație, de o constituție sau prin mijloace echivalente.
- BC4. IAS 38 conține dispoziții și îndrumări cu privire la fondul comercial și imobilizările necorporale dobândite într-o combinație de întreprinderi. La emiterea IPSAS 31, IPSASB a analizat dacă fondul comercial și imobilizările necorporale dobândite într-o combinație de întreprinderi ar trebui incluse în domeniul de aplicare al prezentului standard. IPSASB nu emisese încă un IPSAS care tratează combinațiile de întreprinderi și considera că este probabil să apară o serie de aspecte specifice sectorului public atunci când au loc combinații de entități din sectorul public. IPSASB a concluzionat la acel moment că fondul comercial și imobilizările necorporale dobândite într-o combinație de întreprinderi nu ar trebui incluse în domeniul de aplicare al prezentului standard. În conformitate cu ierarhia din IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, utilizatorii se supuneau dispozițiilor din standardele internaționale sau naționale de contabilitate relevante care tratează fondul comercial și imobilizările necorporale dobândite într-o combinație de întreprinderi.

- BC4A. Ulterior, IPSASB a emis IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*. IPSAS 40 specifică modul de contabilizare a combinațiilor de operațiuni din sectorul public, inclusiv recunoașterea și evaluarea inițiale ale imobilizărilor necorporale. IPSAS 40 nu specifică evaluarea și prezentarea ulterioare ale imobilizărilor necorporale recunoscute ca parte a unei combinații de operațiuni din sectorul public. În consecință, IPSASB a reanalizat dacă fondul comercial și imobilizările necorporale recunoscute într-o combinație de operațiuni din sectorul public trebuie incluse în domeniul de aplicare al prezentului standard. IPSASB a convenit că astfel de active trebuie incluse în domeniul de aplicare al prezentului standard ca urmare a emiterii de către IPSASB a IPSAS 40 și a modificat standardul în consecință.
- BC5. IAS 38 conține dispoziții cu privire la schimburile de active atunci când tranzacțiilor de schimb le lipsește conținutul comercial. IPSASB a analizat dacă aceste îndrumări sunt necesare și a ajuns la concluzia că nu sunt necesare deoarece acest aspect este tratat în IPSAS 23.
- BC6. IASB a emis o interpretare a IAS 38 care tratează contabilitatea costurilor cu website-ul. IPSASB consideră că îndrumările conținute de SIC 32 sunt relevante pentru sectorul public. În consecință, IPSAS 31 include drept îndrumări de aplicare definițiile și îndrumările conținute de SIC 32. Aceste îndrumări de aplicare sunt parte integrantă din IPSAS 31. Anexa din SIC 32, care ilustrează principiile contabile relevante și modalitatea prin care sunt conectate cu IPSAS 31, este inclusă în exemplele ilustrative.
- BC7. Standardul nu tratează schemele de tranzacționare a emisiilor. IPSASB a notat faptul că schemele de tranzacționare a emisiilor pe care un guvern le-a stabilit sunt o categorie de autoritate și drepturi conferite de legislație, de o constituție sau prin mijloace echivalente, care sunt excluse din domeniul de aplicare al standardului (a se vedea punctul BC3). În baza schemelor de tranzacționare a emisiilor, un guvern poate dobândi permise. Tratatul acestui tip de permise este studiat în prezent de anumite organisme de normalizare internaționale și naționale și nu s-a ajuns la un consens cu privire la tratamentul contabil adecvat. IPSASB va reconsidera, dacă este cazul, aplicabilitatea prezentului standard pentru schemele de tranzacționare a emisiilor.

Imobilizări necorporale dobândite prin intermediul altor tranzacții decât cele de schimb

- BC8. IPSAS 23 prescrie recunoașterea inițială, evaluarea inițială și prezentarea activelor și datoriilor apărute din alte tranzacții decât cele de schimb. Prezentul standard tratează circumstanțele în care o imobilizare necorporală este dobândită printr-o altă tranzacție decât cea de schimb. IPSASB a convenit că pentru imobilizările necorporale rezultate din astfel de tranzacții o entitate aplică dispozițiile din IPSAS 23 coroborat cu prezentul standard pentru evaluarea

inițială a imobilizării necorporale și, în consecință, ia în considerare costurile direct atribuibile specificate în prezentul standard.

Modelul de reevaluare

BC9. Modelul de reevaluare propus în IPSAS 31 este similar cu cel din IAS 38, care impune ca reevaluările să fie contabilizate pe o bază activ-cu-activ. IPSAS 17, *Imobilizări corporale*, prevede ca reevaluările să fie contabilizate mai degrabă pe clase de active decât pe active individuale. IPSASB a analizat această abordare pentru imobilizările necorporale, dar a concluzionat că nu era necesară deoarece imobilizările necorporale diferă de imobilizările corporale în sensul că este mai puțin probabil să fie omogene. Unul dintre cele mai importante tipuri de imobilizări necorporale ale entităților din sectorul public îl constituie programele informatice dezvoltate intern, pentru care sunt disponibile informații detaliate pe bază de activ individual. În consecință, IPSASB a concluzionat că este adecvat să prevadă ca imobilizările necorporale reevaluate să fie contabilizate pe o bază activ-cu-activ.

Revizuirea IPSAS 31 ca rezultat al documentelor *Îmbunătățiri la IFRS-uri și Amendamente cu domeniu de aplicare limitat emise în decembrie 2013 și mai 2014*

BC10. IPSASB a analizat revizuirile la IAS 38 incluse în documentele *Îmbunătățiri la IFRS-uri și Clarificarea metodelor acceptabile de amortizare a activelor corporale și necorporale*, emise de IASB în decembrie 2013 și mai 2014, și în general a fost de acord că nu existau motive specifice sectorului public pentru a nu adopta respectivele amendamente.

Revizuirea IPSAS 31 ca rezultat al părții a II-a a documentului *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015: aspecte semnalate de părțile interesate*

BC11. 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 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 31 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016

BC12. 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 31 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*

- BC13. Punctul 109 impune unei entități să testeze pentru depreciere o imobilizare necorporală atunci când reevaluează durata sa de viață utilă. La momentul în care prezentul standard a fost emis, un astfel de test a fost necesar doar pentru imobilizările necorporale evaluate conform modelului bazat pe cost. În urma publicării documentului *Deprecierea activelor reevaluate* (Amendamente la IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*, și IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*) în iulie 2016, acest test este necesar pentru toate imobilizările necorporale, punctul 109 fiind modificat în mod corespunzător.

EXEMPLE ILUSTRATIVE**CUPRINS**

	Punctul
Recunoașterea și evaluarea unei imobilizări necorporale	
generate intern	IE1-IE5
Exemplu de aplicare a punctului 63 din prezentul standard	IE1-IE4
Exemplu de aplicare a punctelor 55-65 din prezentul standard	IE5
Evaluarea duratei de viață utilă a imobilizărilor necorporale	IE6-IE21
Un brevet dobândit cu o durată de viață utilă determinată	IE8-IE9
Un brevet dobândit cu o durată de viață utilă nedeterminată	IE10-IE11
Un drept de autor dobândit care are o durată de viață legală rămasă de 50 de ani	IE12-IE13
O licență de emisie dobândită care expiră în cinci ani – Partea A	IE14-IE15
O licență de emisie dobândită care expiră în cinci ani – Partea B	IE16-IE17
Un drept dobândit de a exploata o rută de transport public între două orașe, care expiră în trei ani	IE18-IE19
O listă de proprietari de terenuri dobândită	IE20-IE21
Exemple ilustrând Îndrumările de aplicare	IE22

Exemple ilustrative

Prezentele exemple însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 31.

Recunoașterea și evaluarea unei immobilizări necorporale generate intern

Exemplu de aplicare a punctului 63 din prezentul standard

- IE1. O entitate a elaborat un nou sistem, mai eficient, de programare a litigiilor în justiție care va avea ca rezultat o creștere în furnizarea serviciilor. Pe parcursul exercițiului financiar încheiat la 31 martie 20X8, cheltuielile suportate pentru dezvoltarea sistemului au fost de 1.000 u.m.², din care 900 u.m. au fost suportate înainte de 1 martie 20X8, iar 100 u.m. au fost suportate între 1 martie 20X8 și 31 martie 20X8. Entitatea poate demonstra că, la 1 martie 20X8, noul sistem elaborat a îndeplinit criteriile de recunoaștere ca immobilizare necorporală. Valoarea recuperabilă a serviciilor sistemului (inclusiv viitoarele ieșiri de numerar pentru finalizarea sistemului înainte de a fi disponibil pentru utilizare) este estimată la 500 u.m.
- IE2. La sfârșitul exercițiului financiar, sistemul elaborat este recunoscut ca immobilizare necorporală la costul de 100 u.m. (costurile suportate începând cu data la care au fost îndeplinite criteriile de recunoaștere, adică 1 martie 20X8). Cheltuielile de 900 u.m. suportate înainte de 1 martie 20X8 sunt recunoscute drept cheltuieli, deoarece criteriile de recunoaștere nu au fost îndeplinite până la 1 martie 20X8. Costul în cauză nu face parte din costul sistemului recunoscut în situația poziției financiare.
- IE3. Pe durata exercițiului financiar încheiat la 31 martie 20X9, cheltuiala suportată a fost de 2.000 u.m. La sfârșitul acestui exercițiu financiar, valoarea recuperabilă a serviciilor sistemului (inclusiv viitoarele ieșiri de numerar pentru finalizarea sistemului înainte de a fi disponibil pentru utilizare) este estimată la 1.900 u.m.
- IE4. La 31 martie 20X9, costul sistemului elaborat este de 2.100 u.m. (costurile de 100 u.m. recunoscute la sfârșitul anului 20X8 plus costurile de 2.000 u.m. recunoscute în exercițiul financiar 20X9). Entitatea recunoaște o pierdere din depreciere de 200 u.m. pentru a ajusta valoarea contabilă a sistemului elaborat înainte de pierderea din depreciere (2.100 u.m.) la valoarea recuperabilă a serviciilor (1.900 u.m.). Această pierdere din depreciere va fi reluată într-o perioadă ulterioară dacă sunt îndeplinite dispozițiile pentru reluarea unei pierderi din depreciere din IPSAS 21.

Exemplu de aplicare a punctelor 55-65 din prezentul standard

- IE5. O entitate elaborează un sistem care produce rapoarte statistice pentru uzul său intern și pentru vânzarea către terțe părți. Sistemul este fezabil din punct de vedere tehnic, entitatea este conștientă că există cerere pentru acest tip de

² În prezentul standard, valorile monetare sunt exprimate în „unități monetare” (u.m.).

rapoarte și că terțele părți sunt dispuse să plătească pentru produs și prin urmare va genera beneficii economice viitoare probabile. Cheltuiala atribuibilă elaborării acestui sistem poate fi identificată și evaluată în mod fiabil.

Evaluarea duratei de viață utilă a imobilizărilor necorporale

- IE6. Următoarele îndrumări oferă exemple privind stabilirea duratei de viață utilă a unei imobilizări necorporale în conformitate cu prezentul standard.
- IE7. Fiecare dintre exemplele prezentate în continuare descrie o imobilizare necorporală dobândită, faptele și circumstanțele care au dus la determinarea duratei sale de viață utilă și contabilitatea ulterioară bazată pe acea determinare.

Un brevet dobândit cu o durată de viață utilă determinată

- IE8. Entitatea A dobândește un brevet pentru o formulă de vaccin de la Entitatea B astfel încât să asigure capacitatea Entității A de a furniza vaccinări gratuite personalului său. Vaccinul protejat de brevet este preconizat a fi o sursă de potențial de servicii pentru cel puțin 15 ani. Entitatea A are un angajament din partea Entității C privind cumpărarea aceluși brevet în cinci ani pentru 60% din valoarea justă a brevetului la data la care a fost dobândit, iar Entitatea A intenționează să vândă brevetul în cinci ani.
- IE9. Brevetul ar fi amortizat pe durata de cinci ani a vieții sale utile pentru Entitatea A, cu o valoare reziduală egală cu 60% din valoarea justă a brevetului la data la care a fost dobândit. Brevetul ar fi de asemenea revizuit pentru depreciere în conformitate cu IPSAS 21.

Un brevet dobândit cu o durată de viață utilă nedeterminată

- IE10. Entitatea A dobândește un activ, brevetul pentru o formulă de vaccin, de la Entitatea B astfel încât să asigure capacitatea Entității A de a furniza vaccinări gratuite personalului său. Se preconizează că formula va fi ușor modificată la fiecare 10 ani pentru a-i menține eficacitatea. Există dovezi care susțin reînnoirea permanentă a brevetului. Un contract cu Entitatea B stipulează faptul că Entitatea B va menține continuu eficacitatea formulei, iar dovezile susțin capacitatea sa de a face acest lucru. Costurile de reînnoire a brevetului și de menținere a eficacității formulei se preconizează a fi nesemnificative și îi vor fi plătite Entității B atunci când sunt aduse îmbunătățirile.
- IE11. O analiză a studiilor ciclului de viață al produsului, a tendințelor demografice și de mediu furnizează dovezi că brevetul îi va furniza potențial de servicii Entității A facilitându-i asigurarea programului de vaccinare pe o perioadă nedeterminată. Prin urmare, brevetul va fi tratat ca având o durată de viață utilă nedeterminată. De aceea, brevetul nu ar fi amortizat decât dacă durata sa de viață utilă ar fi considerată ca fiind determinată. Brevetul ar fi testat pentru depreciere în conformitate cu IPSAS 21.

Un drept de autor dobândit care are o durată de viață legală rămasă de 50 de ani

- IE12. Entitatea A dobândește un drept de autor de la Entitatea B pentru a-i permite să reproducă și să îi vândă personalului său materialul pentru care există drepturi de autor pe o bază de recuperare a costului. O analiză a obiceiurilor personalului entității și a altor tendințe de piață aduce dovezi că materialul pentru care există drepturi de autor va genera intrări de numerar nete pentru companie doar pentru încă 30 de ani.
- IE13. Dreptul de autor ar fi amortizat pe durata de viață utilă estimată de 30 de ani. Dreptul de autor ar fi de asemenea revizuit pentru depreciere în conformitate cu IPSAS 21.

O licență de emisie dobândită care expiră în cinci ani – Partea A

- IE14. Entitatea A achiziționează o licență de emisie de la Entitatea B. Entitatea A intenționează să furnizeze servicii de emisie gratuite în comunitate. Licența de emisie poate fi reînnoită o dată la 10 ani dacă Entitatea A oferă utilizatorilor serviciilor sale cel puțin un nivel mediu de servicii și se conformează dispozițiilor legislative relevante. Licența poate fi reînnoită pe termen nedeterminat la un cost mic și a fost reînnoită de două ori până la cea mai recentă achiziție. Entitatea A intenționează să reînnoiască licența pe termen nedeterminat și există dovezi care sprijină capacitatea sa de a face acest lucru. Din punct de vedere istoric, nu au existat probleme la reînnoirea licenței. Nu se preconizează că tehnologia utilizată în emisie va fi înlocuită cu o alta în viitorul apropiat. Astfel, se preconizează că licența va contribui la capacitatea Entității A de a furniza servicii de emisie gratuite pe termen nedeterminat.
- IE15. Entitatea B nu recunoaște autoritatea sa de a acorda licențe de emisie drept imobilizare necorporală. Licența de emisie va fi tratată de Entitatea A ca având o durată de viață utilă nedeterminată deoarece se preconizează că va contribui la capacitatea entității de a furniza servicii de emisie gratuite pe termen nedeterminat. De aceea, licența nu ar fi amortizată până când durata sa de viață utilă nu ar fi considerată a fi determinată. Licența ar fi testată pentru depreciere în conformitate cu IPSAS 21.

O licență de emisie dobândită care expiră în cinci ani – Partea B

- IE16. Autoritatea pentru licențe decide ulterior că nu va mai reînnoi licențele de emisie, ci va face licitație pentru acestea. În momentul adoptării acestei decizii de către autoritatea pentru licențe, licența de emisie a Entității A mai are trei ani până la expirare. Entitatea A preconizează că licența va continua să furnizeze potențial de servicii până la expirarea sa.
- IE17. Deoarece licența de emisie nu mai poate fi reînnoită, durata sa de viață utilă nu mai este nedeterminată. Astfel, licența dobândită va fi amortizată de Entitatea A pentru perioada de trei ani rămasă din durata sa de viață utilă și va fi imediat testată pentru depreciere în conformitate cu IPSAS 21.

Un drept dobândit de a exploata o rută de transport public între două orașe, care expiră în trei ani

- IE18. Entitatea A dobândește de la Entitatea B dreptul de a exploata o rută de transport public între două orașe, care generează venituri. Ruta de tranzit poate fi reînnoită o dată la cinci ani, iar Entitatea A intenționează să se conformeze regulilor și reglementărilor aplicabile care condiționează reînnoirea. Reînnoirea rutei de tranzit este acordată în mod normal la un cost minim și istoricul arată că, ori de câte ori entitatea care deține drepturile asupra rutei a respectat regulile și reglementările aplicabile, autorizația a fost reînnoită. Entitatea A preconizează să furnizeze servicii de tranzit pe rută pe termen nedeterminat. O analiză a cererii și a fluxurilor de trezorerie vine în sprijinul acestor presupuneri.
- IE19. Deoarece faptele și circumstanțele sprijină furnizarea de fluxuri de trezorerie din ruta de transport public Entității A pe termen nedeterminat, imobilizarea necorporală legată de autorizația de rută este tratată ca având o durată de viață utilă nedeterminată. De aceea, imobilizarea necorporală nu ar fi amortizată până când durata sa de viață utilă nu ar fi considerată a fi determinată. Aceasta ar fi testată anual pentru depreciere în conformitate cu IPSAS 26 și ori de câte ori există indicatori că ar putea fi depreciată.

O listă de proprietari de terenuri dobândită

- IE20. O autoritate locală (Entitatea A) dobândește o listă de proprietari de terenuri de la o altă entitate din sectorul public care este responsabilă de înregistrarea titlurilor de proprietate (Entitatea B). Entitatea B este la un alt nivel de conducere și nu face parte din entitatea raportoare a Entității A. Entitatea A intenționează să utilizeze lista pentru a genera venituri din impozite și Entitatea A preconizează că poate să obțină beneficii de pe urma informațiilor din lista dobândită³ pentru cel puțin un an, dar nu mai mult de trei ani.
- IE21. Lista proprietarilor de terenuri ar fi amortizată conform celei mai bune estimări făcute de Entitatea A în privința duratei sale de viață utilă, să spunem de 18 luni. Deși Entitatea B poate intenționa să adauge numele proprietarilor de terenuri și alte informații pe listă în viitor, beneficiile economice viitoare preconizate pentru Entitatea A de pe urma listei de clienți dobândite se leagă doar de proprietarii de terenuri care se află pe listă la data la care Entitatea A a dobândit-o. Lista de proprietari de terenuri ar fi revizuită anual pentru depreciere în conformitate cu IPSAS 21 și ori de câte ori există indicatori că ar putea fi depreciată.

³ Deși autoritatea locală poate intenționa să adauge proprietarii de terenuri și alte informații în baza de date în viitor, beneficiile preconizate de pe urma bazei de date dobândite se leagă doar de proprietarii de terenuri din baza de date respectivă la data la care a fost dobândită. Completările ulterioare ar fi considerate imobilizări necorporale dezvoltate intern și contabilizate în conformitate cu prezentul standard.

Exemple ilustrând Îndrumările de aplicare

- IE22. Scopul acestui tabel este de a ilustra exemplele de cheltuieli care apar în timpul fiecăreia dintre fazele descrise la punctele AG2-AG3 și de a ilustra aplicarea punctelor AG4-AG11 pentru a ajuta la clarificarea înțelesului lor. Nu se intenționează să fie o listă exhaustivă a cheltuielilor care pot fi suportate.

ETAPA/NATURA CHELTUIELII	TRATAMENTUL CONTABIL
Planificare	
<ul style="list-style-type: none"> • Inițierea studiilor de fezabilitate; • Definirea specificațiilor hardware și ale programelor informatice; • Evaluarea produselor alternative și a furnizorilor alternativi; și • Selectarea preferințelor. 	<p>Se recunoaște drept cheltuială atunci când este suportată în conformitate cu punctul 52 din prezentul standard.</p>
Dezvoltarea aplicației și a infrastructurii	
<ul style="list-style-type: none"> • Achiziționarea sau dezvoltarea componentei hardware; • Obținerea unui nume de domeniu; • Elaborarea programului informatic de operare (de exemplu, sistemul de operare și programul informatic pentru server); • Crearea codului pentru aplicație; • Instalarea aplicațiilor dezvoltate pe serverul web; și • Teste de stres. 	<p>Se aplică dispozițiile din IPSAS 17.</p> <p>Se recunoaște drept cheltuială atunci când este suportată, cu excepția cazului în care cheltuiala poate fi direct atribuită pregătirii website-ului pentru exploatare în maniera intenționată de conducere și website-ul îndeplinește criteriile de recunoaștere de la punctele 28 și 55⁴ din prezentul standard.</p>
Elaborarea proiectului de grafică	
<ul style="list-style-type: none"> • Proiectarea modului de prezentare (de exemplu, format și culoare) a paginilor web. 	<p>Se recunoaște drept cheltuială atunci când este suportată, cu excepția cazului în care cheltuiala poate fi direct atribuită pregătirii website-ului pentru exploatare în maniera intenționată de conducere și website-ul îndeplinește criteriile de recunoaștere de la punctele 28 și 55⁵ din prezentul standard.</p>
Elaborarea conținutului	

⁴ Toate cheltuielile cu elaborarea unui website doar sau în primul rând pentru promovarea, publicitatea sau furnizarea de informații în ce privește propriile produse și servicii ale entității publicului larg sunt recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate în conformitate cu punctul 66 din prezentul standard.

⁵ A se vedea nota de subsol 4.

ETAPA/NATURA CHELTUIELII	TRATAMENTUL CONTABIL
<ul style="list-style-type: none"> • Crearea, achiziționarea, pregătirea (de exemplu, crearea unor linkuri și etichete de identificare) și încărcarea informațiilor pe website, fie în format text, fie în format grafic, înainte de finalizarea elaborării website-ului. 	<p>Se recunoaște drept cheltuială atunci când este suportată în conformitate cu punctul 67 litera (c) din prezentul standard în măsura în care conținutul este elaborat pentru promovarea sau publicitatea serviciilor și produselor proprii ale entității (de exemplu, fotografii digitale ale produselor). În alte condiții, se recunoaște drept cheltuială atunci când este suportată, cu excepția cazului în care cheltuiala poate fi direct atribuită pregătirii website-ului pentru exploatare în maniera intenționată de conducere și website-ul îndeplinește criteriile de recunoaștere de la punctele 28 și 55⁶ din prezentul standard.</p>
Exploatare	
<ul style="list-style-type: none"> • Actualizarea graficelor și revizuirea conținutului; • Adăugarea de noi funcții, caracteristici și conținut; • Înregistrarea website-ului pe motoare de căutare; • Securizarea informațiilor; • Controlul securității accesului; și • Analizarea utilizării website-ului. 	<p>Se evaluează dacă se respectă definiția unei immobilizări necorporale și criteriile de recunoaștere stabilite la punctul 28 din prezentul standard, caz în care cheltuiala este recunoscută în valoarea contabilă a activului website.</p>
Altele	

⁶ A se vedea nota de subsol 4.

ETAPA/NATURA CHELTUIELII	TRATAMENTUL CONTABIL
<ul style="list-style-type: none"> • Cheltuieli cu vânzarea, administrative și alte cheltuieli generale de regie, cu excepția cazului în care pot fi direct atribuite pregătirii website-ului pentru utilizare în vederea exploatării în maniera intenționată de conducere; • Ineficiențele identificate clar și deficiențele inițiale în exploatare suportate înainte ca website-ul să atingă performanța planificată (de exemplu, simulare de lansare a site-ului); și • Instruirea angajaților pentru exploatarea website-ului. 	<p>Se recunoaște drept cheltuială atunci când este suportată în conformitate cu punctele 63-69 din prezentul standard.</p>

Comparație cu IAS 38

IPSAS 31, *Imobilizări necorporale*, se bazează în principal pe IAS 38, *Imobilizări necorporale* (în vigoare la 31 decembrie 2008). Principalele diferențe dintre IPSAS 31 și IAS 38 sunt următoarele:

- IPSAS 31 conține o excludere din domeniul de aplicare a autorității și drepturilor conferite de legislație, de o constituție sau prin mijloace echivalente.
- IPSAS 31 include îndrumările conținute în Interpretarea Comitetului Permanent pentru Interpretarea Standardelor 32, *Imobilizări necorporale – Costuri asociate creării de website-uri*, ca îndrumări de aplicare pentru a ilustra principiile contabile relevante.
- IPSAS 31 nu impune, nici nu interzice recunoașterea activelor de patrimoniu național. O entitate care recunoaște imobilizări necorporale de patrimoniu național trebuie să respecte dispozițiile de prezentare din prezentul standard cu privire la acele imobilizări necorporale de patrimoniu național care au fost recunoscute și poate, dar nu i se impune să respecte alte dispoziții ale prezentului standard cu privire la acele imobilizări necorporale de patrimoniu național. IAS 38 nu conține îndrumări similare.
- IAS 38 conține îndrumări cu privire la imobilizările necorporale dobândite printr-o subvenție guvernamentală. Punctul 31 din IPSAS 31 modifică aceste îndrumări pentru a face referire la imobilizările necorporale dobândite printr-o altă tranzacție decât cea de schimb. IPSAS 31 stipulează că, atunci când o imobilizare necorporală este dobândită printr-o altă tranzacție decât cea de schimb, costul este valoarea sa justă la data care a fost dobândită.
- IAS 38 furnizează îndrumări cu privire la schimbul de active atunci când tranzacțiilor de schimb le lipsește conținutul comercial. IPSAS 31 nu include aceste îndrumări.
- Exemplele conținute de IAS 38 au fost modificate pentru a trata mai bine situațiile specifice sectorului public.
- În anumite situații, IPSAS 31 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 38. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „venituri” (*revenue*), „situația performanței financiare”, „surplus sau deficit”, „beneficii economice viitoare sau potențial de servicii”, „surplusuri sau deficite acumulate”, „operare/operațiune”, „drepturi din angajamente irevocabile (inclusiv drepturi contractuale sau alte drepturi legale)” și „active nete / capitaluri proprii” în IPSAS 31. Termenii echivalenți din IAS 38 sunt „venit” (*income*), „situația rezultatului global”, „profit sau pierdere”, „beneficii economice viitoare”, „rezultat reportat”, „activitate”, „drepturi contractuale sau legale” și „capitaluri proprii”.

IPSAS 32 – ANGAJAMENTE DE CONCESIUNE A SERVICIILOR: CONCEDENȚI

Recunoaștere

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) stabilește dispozițiile contabile privind concedentul dintr-un angajament de concesiune a serviciilor. Acesta este o adaptare a Interpretării 12 (IFRIC 12), *Angajamente de concesiune a serviciilor*, elaborată de Comitetul pentru Interpretarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară și publicată de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). IFRIC 12 stabilește dispozițiile contabile ale operatorului dintr-un angajament de concesiune a serviciilor. Prezentul IPSAS conține de asemenea extrase din Interpretarea 29 (SIC-29), *Angajamente de concesiune a serviciilor: prezentarea informațiilor*, elaborată de Comitetul Permanent pentru Interpretarea Standardelor și publicată de IASB. Extrasele din IFRIC 12 și SIC-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

Internet: 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 32 – ANGAJAMENTE DE CONCESIUNE A SERVICIILOR: CONCEDENȚI

Istoricul IPSAS

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

IPSAS 32, *Angajamente de concesiune a serviciilor: concedenți*, a fost emis în octombrie 2011.

De la această dată, IPSAS 32 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)

Tabelul punctelor modificate în IPSAS 32

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
13	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
20	Modificat	IPSAS 41 august 2018
29	Modificat	IPSAS 41 august 2018
32	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
33	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
35	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
35A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
35B	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
36A	Nou	IPSAS 33 ianuarie 2015
36B	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
36C	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
36D	Nou	IPSAS 41 august 2018
37	Modificat	IPSAS 33 ianuarie 2015
AG20	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
AG35	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
AG37	Modificat	IPSAS 41 august 2018
AG45	Modificat	IPSAS 41 august 2018
AG52	Modificat	IPSAS 41 august 2018
AG53	Modificat	IPSAS 41 august 2018
AG68	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
AG69	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
AG70	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
AG71	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
AG72	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
AG73	Eliminat	IPSAS 33 ianuarie 2015
IG2	Modificat	IPSAS 41 august 2018

**IPSAS 32 – ANGAJAMENTE DE CONCESIUNE
A SERVICIILOR: CONCEDENȚI**

CUPRINS

	Punctul
Obiectiv.....	1
Domeniu de aplicare	2-7
Definiții	8
Recunoașterea și evaluarea unui activ utilizat în concesiunea de servicii	9-13
Recunoașterea și evaluarea datoriilor	14-28
Modelul datoriei financiare	18-23
Modelul de acordare a unui drept operatorului	24-26
Împărțirea angajamentului	27-28
Alte datorii, angajamente, datorii contingente și active contingente	29
Alte venituri	30
Prezentare și descriere	31-33
Tranziția	34-35
Data intrării în vigoare	36-37
Anexa A: Îndrumări de aplicare	
Anexa B: Amendamente la alte IPSAS-uri	
Bază pentru concluzii	
Îndrumări de implementare	
Exemple ilustrative	

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 32, *Angajamente de concesiune a serviciilor: concedenți*, este prezentat la punctele 1-37. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 32 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 contabilizarea pentru angajamentele de concesiune a serviciilor de către concedent, o entitate din sectorul public.

Domeniu de aplicare (a se vedea punctele AG1-AG2)

2. **O entitate¹ care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard în contabilizarea angajamentelor de concesiune a serviciilor.**
3. [Eliminat]
4. [Eliminat]
5. Angajamentele care intră sub incidența prezentului standard implică furnizarea de către operator a unor servicii publice aferente activului utilizat în concesiunea de servicii în numele concedentului.
6. Angajamentele care nu intră sub incidența prezentului standard sunt cele care nu implică furnizarea de servicii publice și angajamente care implică servicii și componente de gestionare în cazul în care activul nu este controlat de concedent (de exemplu, externalizarea, contractele de servicii sau privatizarea).
7. Prezentul standard nu precizează modul de contabilizare de către operatori (îndrumări privind contabilizarea angajamentelor de concesiune a serviciilor de către operator pot fi găsite în standardele internaționale sau naționale de contabilitate relevante care tratează angajamentele de concesiune a serviciilor).

Definiții (a se vedea punctele AG3-AG4)

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

În sensul prezentului standard, un **angajament irevocabil** descrie contractele și alte angajamente care conferă drepturi și obligații similare părților implicate ca și cum ar fi sub forma unui contract.

În sensul prezentului standard, un **concedent** este entitatea care acordă operatorului dreptul de a utiliza activul în concesiunea de servicii.

În sensul prezentului standard, un **operator** este entitatea care utilizează activul în concesiunea de servicii pentru a furniza servicii publice, sub rezerva controlului activului de către concedent.

¹ În sensul prezentului standard, entitatea este denumită concedent.

Un **angajament de concesiune a serviciilor** este un angajament irevocabil între un concedent și un operator în care:

- (a) Operatorul utilizează activul în concesiunea de servicii pentru a furniza un serviciu public în numele concedentului pentru o perioadă de timp specificată; și
- (b) Operatorul este compensat pentru serviciile sale pe perioada angajamentului de concesiune a serviciilor.

Un **activ utilizat în concesiunea de servicii** este un activ utilizat pentru a furniza servicii publice în cadrul unui angajament de concesiune a serviciilor care:

- (a) Este furnizat de operator și pe care:
 - (i) Operatorul îl construiește, îl dezvoltă sau îl dobândește de la o terță parte; sau
 - (ii) Este un activ existent al operatorului; sau
- (b) Este furnizat de concedent și care:
 - (i) Este un activ existent al concedentului; sau
 - (ii) Este o îmbunătățire a unui activ existent al concedentului.

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.

Recunoașterea și evaluarea unui activ utilizat în concesiunea de servicii (a se vedea punctele AG5-AG35)

9. Concedentul trebuie să recunoască un activ furnizat de operator și o îmbunătățire a unui activ existent al concedentului drept activ utilizat în concesiunea de servicii în cazul în care:
 - (a) Concedentul controlează sau reglementează serviciile pe care operatorul trebuie să le presteze în ceea ce privește activul, cui trebuie să le presteze și la ce preț; și
 - (b) Concedentul controlează – prin dreptul de proprietate, dreptul de beneficiu sau în alt mod – orice interes rezidual semnificativ aferent activului la încheierea perioadei angajamentului.
10. Prezentul standard se aplică unui activ utilizat într-un angajament de concesiune a serviciilor pentru întreaga sa durată de viață utilă („întreaga durată de viață” a activului) dacă sunt îndeplinite condițiile de la punctul 9 litera (a).

11. **Concedentul trebuie să evalueze inițial activul utilizat în concesiunea de servicii recunoscut în conformitate cu punctul 9 (sau cu punctul 10 pentru întreaga durată de viață a activului) la valoarea sa justă, cu excepțiile menționate la punctul 12.**
12. **În situația în care un activ existent al concedentului îndeplinește condițiile specificate la punctul 9 litera (a) și litera (b) (sau la punctul 10 pentru întreaga durată de viață a activului), concedentul trebuie să reclasifice activul existent drept activ utilizat în concesiunea de servicii. Activul reclasificat utilizat în concesiunea de servicii trebuie contabilizat în conformitate cu IPSAS 17, *Imobilizări corporale*, sau IPSAS 31, *Imobilizări necorporale*, după caz.**
13. **După recunoașterea inițială sau reclasificare, activele utilizate în concesiunea de servicii trebuie contabilizate în conformitate cu IPSAS 17 sau IPSAS 31, după caz.**

Recunoașterea și evaluarea datoriilor (a se vedea punctele AG36-AG50)

14. **Atunci când concedentul recunoaște un activ utilizat în concesiunea de servicii în conformitate cu punctul 9 (sau cu punctul 10 pentru întreaga durată de viață a activului), concedentul trebuie de asemenea să recunoască o datorie. Concedentul nu trebuie să recunoască o datorie atunci când un activ existent al concedentului este reclasificat drept activ utilizat în concesiunea de servicii în conformitate cu punctul 12, cu excepția circumstanțelor în care este furnizată o contraprestație suplimentară de către operator, conform punctului 15.**
15. **Datoria recunoscută în conformitate cu punctul 14 trebuie evaluată inițial la aceeași valoare cu cea a activului utilizat în concesiunea de servicii evaluat în conformitate cu punctul 11, ajustată cu valoarea oricărei alte contraprestații (de exemplu, numerar) de la concedent pentru operator sau de la operator pentru concedent.**
16. Natura datoriei recunoscute se bazează pe natura contraprestației tranzacționate între concedent și operator. Natura contraprestației acordate operatorului de către concedent este determinată în raport cu termenele angajamentului irevocabil și, atunci când este relevant, cu legislația privind contractele.
17. **În schimbul activului utilizat în concesiunea de servicii, concedentul poate compensa operatorul pentru activul utilizat în concesiunea de servicii prin orice combinație dintre următoarele:**
 - (a) Efectuarea de plăți către operator (modelul „datoriei financiare”);
 - (b) Compensarea operatorului prin alte mijloace (modelul de „acordare a unui drept operatorului”) precum:

- (i) Acordarea operatorului a dreptului de a încasa venituri de la terți utilizatori ai activului utilizat în concesiunea de servicii; sau
- (ii) Acordarea operatorului a accesului la alte active generatoare de venituri pentru uzul operatorului (de exemplu, o secție privată a spitalului unde restul spitalului este folosit de concedent pentru a trata pacienți din sistemul public sau o parcare privată adiacentă unei instituții publice).

Modelul datoriei financiare (a se vedea punctele AG37-AG46)

18. **Atunci când concedentul are o obligație necondiționată de a plăti operatorului în numerar sau printr-un alt activ financiar pentru construirea, dezvoltarea, achiziția sau îmbunătățirea unui activ utilizat în concesiunea de servicii, concedentul trebuie să contabilizeze datoria recunoscută în conformitate cu punctul 14 drept o datorie financiară.**
19. Concedentul are o obligație necondiționată de a plăti în numerar dacă a garantat să plătească operatorului:
 - (a) Sume specificate sau determinabile; sau
 - (b) Diferența, dacă există, dintre sumele primite de operator de la utilizatorii serviciului public și oricare dintre valorile specificate sau determinabile menționate la punctul 19 litera (a), chiar dacă plata depinde de faptul că operatorul trebuie să se asigure că activul utilizat în concesiunea de servicii îndeplinește dispozițiile de calitate sau de eficiență menționate.
20. IPSAS 28, *Instrumente financiare: prezentare*, IPSAS 30, *Instrumente financiare: prezentarea informațiilor*, și dispozițiile privind derecunoașterea din IPSAS 41, *Instrumente financiare*, se aplică datoriiilor financiare recunoscute în conformitate cu punctul 14, cu excepția cazului în care prezentul standard oferă dispoziții și îndrumări.
21. **Concedentul trebuie să aloce plățile operatorului și să le contabilizeze conform fondului lor economic drept o reducere în datoria recunoscută în conformitate cu punctul 14, cheltuieli de finanțare și taxe pentru serviciile furnizate de către operator.**
22. **Cheltuielile de finanțare și taxele pentru serviciile furnizate de operator în cadrul unui angajament de concesiune a serviciilor determinate în conformitate cu punctul 21 trebuie contabilizate drept cheltuieli.**
23. **În cazul în care activul și componentele de servicii ale unui angajament de concesiune a serviciilor sunt identificabile în mod distinct, componentele de servicii aferente plăților de la concedent către operator trebuie alocate în funcție de valorile juste relative ale activului utilizat în concesiunea de servicii și ale serviciilor. În cazul în care activul și componentele de servicii nu sunt identificabile în mod distinct, componenta de servicii aferentă**

plăților făcute de concedent către operator este determinată folosind tehnici de estimare.

Modelul de acordare a unui drept operatorului (a se vedea punctele AG47-AG49)

24. **Atunci când concedentul nu are o obligație necondiționată de a plăti operatorului în numerar sau printr-un alt activ financiar pentru construirea, dezvoltarea, achiziția sau îmbunătățirea unui activ utilizat în concesiunea de servicii și acordă operatorului dreptul de a încasa venituri de la terți utilizatori sau un alt activ generator de venituri, concedentul trebuie să contabilizeze datoria recunoscută în conformitate cu punctul 14 drept parte neîncasată din veniturile care provin din schimbul de active dintre concedent și operator.**
25. **Concedentul trebuie să recunoască și să scadă datoria recunoscută în conformitate cu punctul 24 conform fondului economic al angajamentului de concesiune a serviciilor.**
26. **În cazul în care concedentul compensează operatorul pentru activul utilizat în concesiunea de servicii și furnizarea de servicii prin acordarea operatorului a dreptului de a încasa venituri de la terți utilizatori ai activului utilizat în concesiunea de servicii sau dintr-un alt activ generator de venituri, schimbul este considerat o tranzacție care generează venituri. Având în vedere că dreptul acordat operatorului este în vigoare pentru perioada angajamentului de concesiune a serviciilor, concedentul nu recunoaște imediat veniturile din tranzacție. În schimb, este recunoscută o datorie pentru orice parte din veniturile care nu sunt încasate încă. Veniturile sunt recunoscute conform fondului economic al angajamentului de concesiune a serviciilor, iar datoria este diminuată pe măsură ce sunt recunoscute veniturile.**

Împărțirea angajamentului (a se vedea punctul AG50)

27. **În cazul în care concedentul plătește pentru construirea, dezvoltarea, achiziția sau îmbunătățirea unui activ utilizat în concesiunea de servicii parțial prin suportarea unei datorii financiare și parțial prin acordarea unui drept operatorului, este necesară contabilizarea separată a fiecărei părți din datoria totală recunoscută în conformitate cu punctul 14. Suma recunoscută inițial pentru datoria totală trebuie să fie de aceeași valoare cu cea prevăzută la punctul 15.**
28. **Concedentul trebuie să contabilizeze fiecare parte a datoriei la care se face referire la punctul 27 în conformitate cu punctele 18-26.**

Alte datorii, angajamente, datorii contingente și active contingente (a se vedea punctele AG51-AG54)

29. **Concedentul trebuie să contabilizeze alte datorii, angajamente, datorii contingente și active contingente care provin dintr-un angajament de concesiune**

a serviciilor în conformitate cu IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, IPSAS 28, IPSAS 30 și IPSAS 41.

Alte venituri (a se vedea punctele AG55-AG64)

30. **Concedentul trebuie să contabilizeze veniturile care provin dintr-un angajament de concesiune a serviciilor, altele decât cele specificate la punctele 24-26, în conformitate cu IPSAS 9, *Venituri din tranzacții de schimb*.**

Prezentare și descriere (a se vedea punctele AG65-AG67)

31. **Concedentul trebuie să prezinte informațiile în conformitate cu IPSAS 1.**

32. **Pentru a determina prezentările adecvate de informații în notele la situațiile financiare trebuie luate în considerare toate aspectele unui angajament de concesiune a serviciilor. Un concedent trebuie să prezinte următoarele informații cu privire la angajamentele de concesiune a serviciilor în fiecare perioadă de raportare:**

- (a) **O descriere a angajamentului;**
- (b) **Termenele semnificative ale angajamentului care pot afecta valoarea, plasarea în timp și certitudinea fluxurilor de trezorerie viitoare (de exemplu, perioada de concesiune, datele la care se face revizuirea prețurilor și baza pe care este determinată revizuirea de preț sau renegocierea);**
- (c) **Natura și amploarea (de exemplu, cantitatea, perioada de timp sau valoarea, după caz) ale:**
 - (i) **Drepturilor de utilizare a unor active specificate;**
 - (ii) **Drepturilor de a preconiza că operatorul va furniza serviciile specificate cu privire la angajamentul de concesiune a serviciilor;**
 - (iii) **Valorii contabile a activelor utilizate în concesiunea de servicii recunoscute la finalul perioadei de raportare, inclusiv activele existente ale concedentului reclasificate drept active utilizate în concesiunea de servicii;**
 - (iv) **Drepturilor de a primi activele specificate la finalul angajamentului de concesiune a serviciilor;**
 - (v) **Opțiunilor de reînnoire și reziliere;**
 - (vi) **Altora drepturi și obligații (de exemplu, o revizie generală majoră a activelor utilizate în concesiunea de servicii); și**

- (vii) **Obligațiilor de a furniza operatorului acces la activele utilizate în concesiunea de servicii sau la alte active generatoare de venituri; și**
 - (d) **Modificările angajamentului care apar pe parcursul perioadei de raportare.**
33. Prezentările de informații necesare în conformitate cu punctul 32 sunt furnizate individual pentru fiecare angajament de concesiune a serviciilor semnificativ sau cumulativ pentru angajamentele de concesiune a serviciilor care implică servicii de natură similară (de exemplu, servicii de colectare a taxelor de trecere, de telecomunicații sau de tratare a apei). Această prezentare a informațiilor este în plus față de prezentările prevăzute în IPSAS 17 și/sau IPSAS 31 în funcție de clasele de active. Activele de natură similară utilizate în concesiunea de servicii din cadrul unor angajamente de concesiune a serviciilor care sunt raportate cumulativ pot forma un subgrup a unei clase de active prezentate în conformitate cu IPSAS 17 și/sau IPSAS 31 sau pot fi incluse în mai mult de o clasă de active prezentate în conformitate cu IPSAS 17 și/sau IPSAS 31. De exemplu, în sensul IPSAS 17, o taxă de pod poate fi inclusă în aceeași clasă cu alte poduri. În sensul prezentului punct, taxa de pod poate fi grupată cu angajamente de concesiune a serviciilor raportate cumulativ drept taxe de drum.

Tranziția

34. **Un concedent care a recunoscut anterior activele utilizate în concesiunea de servicii și datoriile, veniturile și cheltuielile aferente trebuie să aplice retroactiv prezentul standard în conformitate cu IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori.***
35. [Eliminat]
- 35A. Punctele 13, 32, 33 și AG35 au fost modificate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015*, emis în aprilie 2016. O entitate care a aplicat anterior IPSAS 32 trebuie să reevalueze clasificarea activelor utilizate în concesiunea de servicii în conformitate cu punctul 13. O entitate trebuie să prezinte activele utilizate în concesiunea de servicii în clasificarea revizuită retroactiv în conformitate cu IPSAS 3.
- 35B. Atunci când activele utilizate în concesiunea de servicii sunt reclassificate în conformitate cu punctul 35A, o entitate trebuie să contabilizeze activele utilizate în concesiunea de servicii astfel:
- (a) Dacă activele utilizate în concesiunea de servicii au fost evaluate anterior folosind modelul bazat pe cost, iar clasa de active în care au fost reclassificate activele utilizate în concesiunea de servicii este evaluată folosind modelul bazat pe cost, entitatea trebuie să aplice în continuare modelul

bazat pe cost. O entitate trebuie să raporteze costul activelor utilizate în concesiunea de servicii, împreună cu orice amortizare cumulată a activelor corporale sau necorporale și orice pierderi din depreciere acumulate.

- (b) Dacă activele utilizate în concesiunea de servicii au fost evaluate anterior folosind modelul bazat pe cost, iar clasa de active în care au fost reclasificate activele utilizate în concesiunea de servicii este evaluată folosind modelul de reevaluare, entitatea trebuie fie:
 - (i) Să reevalueze activele utilizate în concesiunea de servicii; fie
 - (ii) Sub rezerva dispozițiilor din IPSAS 3 care tratează modificările politicilor contabile, să aplice retroactiv modelul bazat pe cost activelor rămase în clasa de active în care au fost reclasificate activele respective utilizate în concesiunea de servicii. Atunci când nu sunt disponibile informații cu privire la costul activelor, entitatea poate utiliza valoarea contabilă a activelor drept cost presupus.
- (c) Dacă activele utilizate în concesiunea de servicii au fost evaluate anterior folosind modelul de reevaluare, iar clasa de active în care au fost reclasificate activele utilizate în concesiunea de servicii este evaluată folosind modelul bazat pe cost, entitatea trebuie fie:
 - (i) Să aplice retroactiv modelul bazat pe cost activelor utilizate în concesiunea de servicii. Atunci când nu sunt disponibile informații cu privire la costul activelor, entitatea poate utiliza valoarea contabilă a activelor utilizate în concesiunea de servicii drept cost presupus; fie
 - (ii) Sub rezerva dispozițiilor din IPSAS 3 care tratează modificările politicilor contabile, să reevalueze activele rămase în clasa de active în care au fost reclasificate activele respective utilizate în concesiunea de servicii.
- (d) Dacă activele utilizate în concesiunea de servicii au fost evaluate anterior folosind modelul de reevaluare, iar clasa de active în care au fost reclasificate activele utilizate în concesiunea de servicii este evaluată folosind modelul de reevaluare, entitatea trebuie să ajusteze surplusul din reevaluare pentru fiecare clasă de active. Atunci când pierderile din reevaluarea anterioară au fost recunoscute în ceea ce privește fie un activ utilizat în concesiunea de servicii, fie unul sau mai multe active din clasa în care este transferat activul utilizat în concesiunea de servicii, entitatea trebuie să analizeze dacă transferurile între surplusul din reevaluare și surplusurile sau deficiturile acumulate sunt necesare.

Data intrării în vigoare

36. O entitate trebuie să aplice prezentul standard 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 prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2014, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 5, *Costurile îndatorării*, IPSAS 13, *Contracte de leasing*, IPSAS 17, IPSAS 29 și IPSAS 31.
- 36A. Punctele 35 și 37 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.
- 36B. Punctele 13, 32, 33 și AG35 au fost modificate și punctele 35A și 35B 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 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.
- 36C. 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.
- 36D. Punctele 20, 29, AG37, AG45, AG52 și AG53 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.
37. 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 32.

Domeniu de aplicare (punctele 2-7)

AG1. Prezentul standard are scopul de a „oglinzi” Interpretarea 12 a Comitetului pentru Interpretarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRIC 12), *Angajamente de concesiune a serviciilor*, care stabilește dispozițiile contabile pentru operatorul din sectorul privat aflat într-un angajament de concesiune a serviciilor. Pentru a realiza acest lucru, domeniul de aplicare, principiile de recunoaștere a activului și terminologia sunt consecvente cu îndrumările aplicabile din IFRIC 12. Cu toate acestea, întrucât prezentul standard tratează aspectele contabile ale concedentului, prezentul standard tratează aspectele identificate în IFRIC 12 din punctul de vedere al concedentului după cum urmează:

- (a) Concedentul recunoaște o datorie financiară atunci când este obligat să efectueze o serie de plăți operatorului pentru furnizarea unui activ utilizat în concesiunea de servicii (de exemplu, construit, dezvoltat, dobândit sau îmbunătățit). Utilizând dispozițiile de evaluare specificate în prezentul standard potrivit punctelor 12, 14 și 20 din IFRIC 12, operatorul recunoaște veniturile pentru serviciile de construire, dezvoltare, achiziție, îmbunătățire și operare pe care le furnizează. Conform punctului 8 din IFRIC 12, operatorul derecunoaște un activ care este deținut și recunoscut drept imobilizare corporală înainte de a intra în angajamentul de concesiune a serviciilor.
- (b) Concedentul recunoaște o datorie atunci când acordă operatorului dreptul de a încasa venituri de la terți utilizatori ai activului utilizat în concesiunea de servicii sau ai unui alt activ generator de venituri. Conform punctului 26 din IFRIC 12, operatorul recunoaște o imobilizare necorporală.
- (c) Concedentul derecunoaște un activ pe care îl acordă operatorului și asupra căruia nu mai deține controlul. Conform punctului 27 din IFRIC 12, operatorul recunoaște activul și o datorie aferentă oricărei obligații pe care și-a asumat-o în schimbul activului.

AG2. Punctul 9 al prezentului standard specifică condițiile conform cărora un activ, altul decât un activ pe întreaga durată de viață, intră sub incidența standardului. Punctul 10 al standardului specifică condițiile conform cărora întreaga durată de viață a activului intră sub incidența standardului.

Definiții (a se vedea punctul 8)

AG3. Punctul 8 definește un angajament de concesiune a serviciilor. Caracteristicile comune ale unui angajament de concesiune a serviciilor sunt următoarele:

- (a) Concedentul este o entitate din sectorul public;
- (b) Operatorul este responsabil cel puțin pentru o parte a administrării activului utilizat în concesiunea de servicii și a serviciilor conexe și nu acționează numai în calitate de agent în numele concedentului;
- (c) Angajamentul prevede ca prețurile inițiale să fie stabilite de operator și reglementează revizuirea prețurilor pe parcursul angajamentului de concesiune a serviciilor;
- (d) Operatorul este obligat să predea concedentului activul utilizat în concesiunea de servicii într-o anumită stare la finalul perioadei angajamentului, fără o plată suplimentară sau pentru o plată suplimentară neglijabilă, indiferent de partea care l-a finanțat inițial; și
- (e) Angajamentul este guvernat de un angajament irevocabil care stabilește standardele de execuție, mecanismele de ajustare a prețurilor și angajamentele de arbitraj a disputelor.

AG4. Punctul 8 definește un activ utilizat în concesiunea de servicii. Exemple de active utilizate în concesiunea de servicii sunt: drumurile, podurile, tunelurile, închisorile, spitalele, aeroporturile, sistemele de distribuție a apei, rețelele de furnizare a energiei și de telecomunicații, unitățile permanente pentru operațiuni militare și de altă natură, precum și alte active corporale sau imobilizări necorporale utilizate în scopuri administrative pentru furnizarea serviciilor publice.

Recunoașterea și evaluarea inițială a unui activ utilizat în concesiunea de servicii (a se vedea punctele 9-13)

Recunoașterea unui activ utilizat în concesiunea de servicii

- AG5. Evaluarea măsurii în care un activ utilizat în concesiunea de servicii trebuie recunoscut în conformitate cu punctul 9 (sau cu punctul 10 pentru întreaga durată de viață a activului) este realizată pe baza tuturor datelor și circumstanțelor angajamentului.
- AG6. Controlul sau reglementarea menționat(ă) la punctul 9 litera (a) se poate realiza printr-un angajament irevocabil sau printr-o altă modalitate (precum printr-un terț organism care reglementează alte entități ce funcționează în același domeniu sau sector ca și concedentul) și include circumstanțele în care concedentul cumpără toate rezultatele, chiar și pe acelea care sunt cumpărate total sau parțial de alți utilizatori. Capacitatea de a exclude sau de a 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. Angajamentul irevocabil prevede ca prețurile inițiale să fie stabilite de către operator și reglementează revizuirea prețurilor pe parcursul angajamentului de concesiune a serviciilor. În situația în care angajamentul irevocabil transferă dreptul de a controla folosirea activului utilizat în

concesiunea de servicii către concedent, activul îndeplinește condiția menționată la punctul 9 litera (a) cu privire la controlul în relația cu cei cărora operatorul trebuie să le furnizeze servicii.

- AG7. În sensul punctului 9 litera (a), concedentul nu trebuie să aibă control total asupra prețului: este suficient ca prețul să fie reglementat de concedent, printr-un angajament irevocabil sau de către un terț organism care reglementează alte entități care funcționează în același domeniu sau sector (de exemplu, spitale, școli sau universități) ca cel în care funcționează concedentul (de exemplu, printr-un mecanism de restricționare). Totuși, condiția este aplicată fondului economic al acordului. Caracteristicile minore, cum ar fi o restricție care se aplică doar în împrejurări puțin probabile, nu sunt luate în calcul. Dimpotrivă, dacă, de exemplu, un angajament prevede că operatorul are libertatea de a stabili prețurile, dar orice profit suplimentar revine concedentului, atunci rentabilitatea operatorului este restricționată, iar elementele de preț ale testului de control sunt îndeplinite.
- AG8. Multe guverne au autoritatea de a reglementa comportamentul entităților care funcționează în anumite sectoare economice, fie direct, fie prin intermediul unor agenții create special. În sensul punctului 9 litera (a), autoritatea generală de reglementare descrisă mai sus nu reprezintă control. În prezentul standard, termenul „reglementare” este menit să fie aplicat doar în contextul termenelor și condițiilor specifice angajamentului de concesiune a serviciilor. De exemplu, un organism de reglementare a serviciilor feroviare poate determina taxele care se aplică industriei feroviare în ansamblu. În funcție de cadrul general legal dintr-o jurisdicție, astfel de taxe pot fi implicit stipulate în angajamentul irevocabil care guvernează un angajament de concesiune a serviciilor ce implică furnizarea transportului feroviar sau pot fi menționate în acesta. Totuși, în ambele cazuri, controlul activului utilizat în concesiunea de servicii rezultă fie dintr-un contract sau dintr-un angajament irevocabil similar, fie din legislația specifică aplicabilă serviciilor feroviare, și nu din faptul că concedentul este o entitate din sectorul public care este legată de organismul de reglementare a serviciilor feroviare.
- AG9. În sensul punctului 9 litera (b), controlul concedentului asupra oricărui interes rezidual semnificativ trebuie să restricționeze deopotrivă capacitatea practică a operatorului de a vinde sau de a depune drept garanție activul și de a oferi concedentului dreptul permanent de utilizare pe parcursul angajamentului de concesiune a serviciilor. Interesul rezidual în activ reprezintă valoarea curentă estimată a activului ca și cum s-ar afla deja la termenul de finalizare și în stadiul preconizat la finalul angajamentului de concesiune a serviciilor.
- AG10. Trebuie făcută distincția între control și conducere. În cazul în care concedentul păstrează atât nivelul de control menționat la punctul 9 litera (a), cât și orice interes rezidual semnificativ aferent activului, operatorul nu face decât să administreze activul în numele concedentului – chiar dacă, în multe cazuri, poate avea o putere decizională semnificativă.

- AG11. Condițiile menționate la punctul 9 litera (a) și litera (b) identifică împreună situația în care activul, inclusiv orice înlocuiri prevăzute, este controlat de concedent pentru întreaga sa durată de viață economică. De exemplu, dacă operatorul este nevoit să înlocuiască o parte din activ pe parcursul angajamentului (de exemplu, stratul superior al unei șosele sau acoperișul unei clădiri), atunci activul este evaluat ca un întreg. Așadar, condiția de la punctul 9 litera (b) este îndeplinită pentru întregul activ, inclusiv pentru partea care este înlocuită, în cazul în care concedentul controlează orice interes rezidual semnificativ al înlocuirii definitive a acelei părți.
- AG12. Uneori, folosirea activului utilizat în concesiunea de servicii este parțial reglementată după cum se menționează la punctul 9 litera (a) și parțial nereglementată. Totuși, aceste angajamente se prezintă sub mai multe forme:
- (a) Orice activ care poate fi separabil fizic și este capabil să funcționeze în mod independent și care corespunde definiției unei unități generatoare de numerar, așa cum este definită în IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*, este analizat separat pentru a determina dacă condiția prevăzută la punctul 9 litera (a) este îndeplinită în cazul în care este folosit integral în scopuri nereglementate (de exemplu, aceasta se poate aplica părții private a unui spital, atunci când partea rămasă a spitalului este folosită de concedent pentru a trata pacienții din sistemul public); și
 - (b) Atunci când activitățile exclusiv auxiliare (cum ar fi magazinul unui spital) nu sunt reglementate, testele de control sunt aplicate ca și cum acele servicii nu ar fi existat, deoarece în cazurile în care concedentul controlează serviciile în maniera descrisă la punctul 9 litera (a) existența activităților auxiliare nu diminuează controlul concedentului asupra activului utilizat în concesiunea de servicii.
- AG13. Operatorul poate avea dreptul să utilizeze activul separabil descris la punctul AG12 litera (a) sau facilitățile utilizate pentru a presta serviciile auxiliare nereglementate descrise la punctul AG12 litera (b). În oricare dintre aceste cazuri, poate exista în fond un contract de leasing între concedent și operator; dacă da, acesta este contabilizat în conformitate cu IPSAS 13.

Activul existent al concedentului

- AG14. Angajamentul poate implica un activ existent al concedentului:
- (a) Pentru care concedentul îi permite operatorului accesul în vederea îndeplinirii angajamentului de concesiune a serviciilor; sau
 - (b) Pentru care concedentul îi permite operatorului accesul în vederea generării de venituri drept compensare pentru activul utilizat în concesiunea de servicii.

- AG15. Dispoziția de la punctul 11 este de a evalua inițial la valoarea justă activele recunoscute în conformitate cu punctul 9 (sau cu punctul 10 pentru întreaga durată de viață a activului). Activele existente ale concedentului utilizate în angajamentul de concesiune a serviciilor sunt mai degrabă reclasificate decât recunoscute în conformitate cu prezentul standard. Doar o îmbunătățire adusă unui activ existent al concedentului (de exemplu, care îi mărește capacitatea) este recunoscută drept activ utilizat în concesiunea de servicii în conformitate cu punctul 9 (sau cu punctul 10 pentru întreaga durată de viață a activului).
- AG16. Prin aplicarea testelor de depreciere din IPSAS 17 sau IPSAS 31, după caz, concedentul nu consideră neapărat acordarea concesiunii de servicii operatorului ca fiind o circumstanță care cauzează depreciere, decât dacă a apărut o schimbare în utilizarea activului care îi afectează beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii. Concedentul aplică IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*, sau IPSAS 26, după caz, pentru a determina dacă oricare dintre indicatorii deprecierei a fost declanșat în astfel de circumstanțe.
- AG17. Dacă activul nu mai îndeplinește condițiile de recunoaștere de la punctul 9 (sau punctul 10 pentru întreaga durată de viață a activului), atunci concedentul urmează principiile de derecunoaștere din IPSAS 17 sau IPSAS 31, după caz. De exemplu, dacă activul este transferat permanent operatorului, atunci acesta este derecunoscut. Dacă activul este transferat temporar, atunci concedentul ia în considerare fondul economic al acestui termen din angajamentul de concesiune a serviciilor pentru a determina dacă activul trebuie derecunoscut. În astfel de situații, concedentul ia de asemenea în considerare dacă angajamentul este o tranzacție de leasing sau o tranzacție de vânzare și leaseback care trebuie contabilizată în conformitate cu IPSAS 13.
- AG18. Atunci când angajamentul de concesiune a serviciilor implică îmbunătățirea unui activ existent al concedentului astfel încât beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii pe care activul le furnizează vor crește, îmbunătățirea este evaluată pentru a determina dacă îndeplinește condițiile de recunoaștere de la punctul 9 (sau punctul 10 pentru întreaga durată de viață a activului). Dacă respectivele condiții sunt îndeplinite, atunci îmbunătățirea este recunoscută și evaluată în conformitate cu prezentul standard.

Activul existent al operatorului

- AG19. Operatorul poate furniza un activ, pentru a fi utilizat în angajamentul de concesiune a serviciilor, care nu a fost construit, dezvoltat sau dobândit. Dacă angajamentul implică un activ existent al operatorului pe care operatorul îl folosește în scopul angajamentului de concesiune a serviciilor, concedentul determină dacă activul îndeplinește condițiile de la punctul 9 (sau punctul 10 pentru întreaga durată de viață a activului). Dacă sunt îndeplinite condițiile pentru recunoaștere, concedentul recunoaște activul drept activ utilizat în concesiunea de servicii și îl contabilizează în conformitate cu prezentul standard.

Activ construit sau dezvoltat

- AG20. Atunci când un activ construit sau dezvoltat îndeplinește condițiile de la punctul 9 (sau punctul 10 pentru întreaga durată de viață a activului), concedentul recunoaște și evaluează activul în conformitate cu prezentul standard. IPSAS 17 sau IPSAS 31, după caz, stabilește criteriile pentru situația în care trebuie recunoscut un activ utilizat în concesiunea de servicii. Atât IPSAS 17, cât și IPSAS 31 impun ca un activ să fie recunoscut 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 al (a) elementului poate fi evaluat(ă) în mod fiabil².
- AG21. Acele criterii, împreună cu termenele și condițiile specifice angajamentului irevocabil, trebuie luate în considerare pentru a determina dacă să recunoască activul utilizat în concesiunea de servicii în timpul perioadei în care activul este construit sau dezvoltat. Atât pentru imobilizările corporale, cât și pentru imobilizările necorporale, criteriile de recunoaștere pot apărea în timpul perioadei de construcție sau dezvoltare și, în acest caz, concedentul va recunoaște în mod normal activul utilizat în concesiunea de servicii în timpul acestei perioade.
- AG22. Primul criteriu de recunoaștere impune un flux de beneficii economice sau potențial de servicii către concedent. Din punctul de vedere al concedentului, scopul principal al unui activ utilizat în concesiunea de servicii este de a furniza potențial de servicii în beneficiul concedentului din sectorul public. Similar cu un activ pe care concedentul îl construiește sau dezvoltă pentru uzul propriu, concedentul ar evalua, la data la care sunt suportate costurile de construcție sau dezvoltare, termenele angajamentului irevocabil pentru a determina dacă potențialul de servicii al activului utilizat în concesiunea de servicii i-ar reveni concedentului la data respectivă.
- AG23. Al doilea criteriu de recunoaștere impune ca valoarea justă sau costul inițial al activului să poată fi evaluat(ă) în mod fiabil. Prin urmare, pentru a îndeplini criteriile de recunoaștere din IPSAS 17 sau IPSAS 31, după caz, concedentul trebuie să aibă informații fiabile cu privire la costul sau valoarea justă al (a) activului în timpul construcției sau dezvoltării acestuia. De exemplu, dacă angajamentul de concesiune a serviciilor impune ca operatorul să prezinte concedentului rapoarte privind progresul pe parcursul construcției sau dezvoltării, atunci costurile suportate pot fi evaluate și, prin urmare, ar putea îndeplini principiul de recunoaștere din IPSAS 17 pentru activele construite sau din IPSAS 31 pentru activele dezvoltate. De asemenea, în cazul în care concedentul are o capacitate redusă de a evita să accepte ca un activ construit sau

² 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.

dezvoltat să îndeplinească condițiile contractuale sau ale unui angajament irevocabil similar, costurile sunt recunoscute drept progres înregistrat în procesul de finalizare a activului. Astfel, concedentul recunoaște un activ utilizat în concesiunea de servicii și o datorie asociată.

Evaluarea activelor utilizate în concesiunea de servicii

- AG24. Punctul 11 impune ca activele utilizate în concesiunea de servicii recunoscute în conformitate cu punctul 9 (sau cu punctul 10 pentru întreaga durată de viață a activului) să fie evaluate inițial la valoarea justă. În mod special, valoarea justă este utilizată pentru a determina, la recunoașterea inițială, costul unui activ construit sau dezvoltat utilizat în concesiunea de servicii sau costul oricărei îmbunătățiri a activelor existente. Dispoziția de la punctul 11 nu se aplică activelor existente ale concedentului care sunt reclasificate drept active utilizate în concesiunea de servicii în conformitate cu punctul 12 al prezentului standard. Utilizarea valorii juste la recunoașterea inițială nu constituie o reevaluare conform IPSAS 17 sau IPSAS 31.
- AG25. Tipul de compensare dintre concedent și operator afectează modul în care este determinată, la recunoașterea inițială, valoarea justă a activului utilizat în concesiunea de servicii. Punctele care urmează prezintă modul de determinare a valorii juste a activului la recunoașterea inițială pe baza tipului compensației:
- (a) În cazul în care concedentul efectuează plăți către operator, valoarea justă la recunoașterea inițială a activului reprezintă partea din plăți efectuate operatorului pentru activ.
 - (b) În cazul în care concedentul nu efectuează plăți către operator pentru un activ, atunci activul este contabilizat în același mod ca un schimb de active nemonetare din IPSAS 17 și IPSAS 31.

Tipuri de compensații

- AG26. Angajamentele de concesiune a serviciilor sunt rareori sau chiar deloc aceleași; dispozițiile tehnice variază în funcție de domeniu și jurisdicție. Mai mult, termenele angajamentului pot să depindă și de caracteristicile specifice ale cadrului general juridic al unei anumite jurisdicții. Legislația privind contractele, acolo unde există, poate conține termene care nu trebuie repetate în contractele individuale.
- AG27. În funcție de termenele utilizate în angajamentul de concesiune a serviciilor, concedentul poate compensa operatorul pentru activul utilizat în concesiunea de servicii și furnizarea de servicii prin oricare dintre următoarele combinații:
- (a) Efectuarea de plăți (de exemplu, în numerar) către operator;
 - (b) Compensarea operatorului prin alte mijloace precum:
 - (i) Acordarea operatorului a dreptului de a încasa venituri de la terți utilizatori ai activului utilizat în concesiunea de servicii; sau

- (ii) Acordarea operatorului a accesului la alt activ generator de venituri pentru uzul propriu.

AG28. Atunci când concedentul compensează operatorul pentru activul utilizat în concesiunea de servicii prin efectuarea de plăți către operator, componentele de active și servicii aferente plăților pot fi separabile (de exemplu, angajamentul irevocabil stipulează valoarea seriilor de plăți prestabilite pentru a fi alocate activului utilizat în concesiunea de servicii) sau inseparabile.

Plăți separabile

AG29. Un angajament de concesiune a serviciilor poate fi separabil în diferite circumstanțe, inclusiv, dar fără a se limita la următoarele:

- (a) O parte a unui flux de plăți care variază în funcție de disponibilitatea activului în sine utilizat în concesiunea de servicii și o altă parte care variază în funcție de uzul sau performanța anumitor servicii care sunt identificate;
- (b) Diferite componente ale angajamentului de concesiune a serviciilor sunt aferente unor perioade diferite sau pot fi determinate separat. De exemplu, o componentă individuală de servicii poate fi determinată fără a afecta continuarea restului angajamentului; sau
- (c) Diferite componente ale angajamentului de concesiune a serviciilor pot fi renegociate separat. De exemplu, o componentă de servicii este testată pe piață și o parte sau toate creșterile sau reducerile de preț sunt transferate concedentului astfel încât partea aferentă plății efectuate de către concedent care este legată în mod specific de serviciul respectiv poate fi identificată.

AG30. IPSAS 17 și IPSAS 31 impun evaluarea inițială a unui activ dobândit într-o tranzacție de schimb la cost, care reprezintă echivalentul în numerar al prețului activului. Pentru tranzacțiile de schimb, prețul tranzacției este considerat a fi valoarea justă, cu excepția cazului în care este prevăzut altfel. Atunci când componentele de active și servicii aferente plăților efectuate sunt separabile, echivalentul în numerar al prețului pentru activul utilizat în concesiunea de servicii este valoarea actualizată a componentei de activ utilizat în concesiunea de servicii din plăți. Cu toate acestea, dacă valoarea actualizată a părții de plată a activului este mai mare decât valoarea justă, atunci activul utilizat în concesiunea de servicii este evaluat inițial la valoarea sa justă.

Plăți inseparabile

AG31. În cazul în care activul și componenta de servicii aferentă plăților efectuate de către concedent operatorului nu sunt separabile, valoarea justă de la punctul 11 este determinată utilizând tehnici de estimare.

AG32. În scopul aplicării dispozițiilor din prezentul standard, plățile și alte contra-prestații prevăzute prin angajament sunt alocate la începutul angajamentului sau la reevaluarea acestuia în cele pentru activul utilizat în concesiunea de servicii și cele pentru alte componente ale angajamentului de concesiune a serviciilor (de exemplu, servicii de exploatare și întreținere) pe baza valorilor lor juste relative. Valoarea justă a activului utilizat în concesiunea de servicii conține doar valorile aferente activului și exclude valorile pentru alte componente ale angajamentului de concesiune a serviciilor. În unele cazuri, alocarea plăților pentru activ de la plăți pentru alte componente ale angajamentului de concesiune a serviciilor va necesita utilizarea de către concedent a unei tehnici de estimare. De exemplu, un concedent poate estima plățile aferente activului făcând referire la valoarea justă a unui activ comparabil dintr-un angajament care nu conține și alte componente sau prin estimarea plăților pentru alte componente din angajamentul de concesiune a serviciilor în raport cu alte angajamente comparabile și apoi prin deducerea acestor plăți din plățile totale făcute conform angajamentului.

Operatorul primește alte forme de compensare

AG33. Tipurile de tranzacții la care se face referire la punctul 17 litera (b) sunt tranzacții de schimb nemonetare. Punctul 38 din IPSAS 17 și punctul 44 din IPSAS 31 oferă, după caz, îndrumări privind aceste circumstanțe.

AG34. Atunci când operatorului i se acordă dreptul de a încasa venituri de la terți utilizatori ai activului utilizat în concesiunea de servicii sau de la un alt activ generator de venituri, sau primește compensații nemonetare din partea concedentului, concedentul nu suportă direct un cost pentru a dobândi activul utilizat în concesiunea de servicii. Aceste forme de compensare a operatorului au ca scop compensarea operatorului atât pentru costul activului utilizat în concesiunea de servicii, cât și pentru exploatarea acestuia pe parcursul angajamentului de concesiune a serviciilor. Prin urmare, concedentul trebuie să evalueze inițial componenta de activ într-o manieră consecventă cu punctul 11.

Evaluarea ulterioară

AG35. După recunoașterea inițială, un concedent aplică IPSAS 17 și IPSAS 31 pentru evaluarea ulterioară și derecunoașterea unui activ utilizat în concesiunea de servicii. IPSAS 21 și IPSAS 26 se aplică și pentru a aprecia măsura în care există un indiciu referitor la faptul că un activ utilizat în concesiunea de servicii este depreciat. Aceste dispoziții din standardele menționate se aplică pentru toate activele recunoscute sau clasificate drept active utilizate în concesiunea de servicii în conformitate cu prezentul standard.

Recunoașterea și evaluarea datoriilor (a se vedea punctele 14-28)

AG36. Concedentul recunoaște o datorie în conformitate cu punctul 14 doar atunci când un activ utilizat în concesiunea de servicii este recunoscut în conformitate

cu punctul 9 (sau cu punctul 10 pentru întreaga durată de viață a activului). Natura datoriei recunoscute în conformitate cu punctul 14 diferă în fiecare dintre circumstanțele descrise la punctul AG25 conform fondului său economic.

Modelul datoriei financiare (a se vedea punctele 18-23)

- AG37. Atunci când concedentul are o obligație necondiționată de a efectua o serie de plăți predeterminate către operator, datoria este una financiară, așa cum este definită în IPSAS 41. Concedentul are o obligație necondiționată dacă are o posibilitate redusă sau niciuna de a evita obligația, de obicei din cauza faptului că angajamentul irevocabil cu operatorul are putere executorie.
- AG38. În situația în care concedentul îi furnizează operatorului compensații pentru costul activului utilizat în concesiunea de servicii și furnizarea de servicii sub forma unor serii predeterminate de plăți, o valoare care reprezintă partea din seria predeterminată de plăți ce aparțin activului este recunoscută drept o datorie în conformitate cu punctul 14. Această datorie nu conține cheltuiala financiară și componentele de servicii aferente plăților specificate la punctul 21.
- AG39. Atunci când concedentul efectuează orice plăți în avans către operator pentru activul utilizat în concesiunea de servicii recunoscut, concedentul contabilizează acele plăți drept cheltuieli în avans.
- AG40. Cheltuiala financiară specificată la punctul 21 este determinată pe baza costului de capital al operatorului specific activului utilizat în concesiunea de servicii, dacă poate fi determinat.
- AG41. În cazul în care costul de capital al operatorului specific activului utilizat în concesiunea de servicii nu poate fi determinat, este folosită rata implicită a angajamentului specifică activului utilizat în concesiunea de servicii, rata dobânzii marginale a concedentului sau o altă rată în funcție de termenele și condițiile angajamentului.
- AG42. În cazul în care nu sunt disponibile suficiente informații, rata utilizată pentru a determina cheltuiala financiară poate fi estimată în funcție de rata preconizată la dobândirea unui activ similar (de exemplu, un împrumut sau un activ similar într-o locație și pentru o perioadă similare). Rata estimată trebuie revizuită împreună cu:
- (a) Valoarea actualizată a plăților;
 - (b) Valoarea justă presupusă a activului; și
 - (c) Valoarea reziduală asumată pentru a asigura faptul că toate cifrele sunt rezonabile și mutual consecvente.
- AG43. În cazurile în care concedentul participă la finanțare (de exemplu, prin împrumutarea operatorului cu fondurile necesare pentru construirea, dezvoltarea,

dobândirea sau îmbunătățirea activului utilizat în concesiunea de servicii sau prin intermediul garanțiilor) ar putea fi adecvat să se utilizeze rata dobânzii marginale pentru a determina cheltuiala financiară.

- AG44. Este posibil ca rata dobânzii utilizate pentru a determina cheltuiala financiară să nu fie modificată ulterior, cu excepția situației în care componenta de activ sau angajamentul în întregime este renețiat(ă).
- AG45. Cheltuiala financiară aferentă datoriei într-un angajament de concesiune a serviciilor este prezentată consecvent cu alte cheltuieli financiare în conformitate cu IPSAS 28, IPSAS 30 și IPSAS 41.
- AG46. Componenta de servicii aferentă plăților determinată în conformitate cu punctul 21 este de regulă recunoscută în mod egal pe perioada angajamentului de concesiune a serviciilor deoarece acest model de recunoaștere corespunde cel mai bine furnizării de servicii. În cazurile în care cheltuielile specifice trebuie compensate separat și se cunoaște plasarea lor în timp, astfel de cheltuieli sunt recunoscute ca fiind suportate.

Modelul de acordare a unui drept operatorului (a se vedea punctele 24-26)

- AG47. Atunci când concedentul compensează operatorul pentru activul utilizat în concesiunea de servicii și pentru furnizarea de servicii prin acordarea operatorului a dreptului de a încasa venituri de la terți utilizatori ai activului utilizat în concesiunea de servicii, operatorului i se acordă dreptul de a încasa venituri pe parcursul angajamentului de concesiune a serviciilor. În același mod, concedentul obține beneficiul asociat activelor primite în cadrul angajamentului de concesiune a serviciilor în schimbul dreptului acordat operatorului pe parcursul perioadei angajamentului. Prin urmare, veniturile nu sunt recunoscute imediat. În schimb, este recunoscută o datorie pentru orice parte din veniturile care nu sunt încă încasate. Veniturile sunt recunoscute și datoria este redusă în conformitate cu punctul 25 pe baza fondului economic al angajamentului de concesiune a serviciilor, de obicei accesul la activul utilizat în concesiunea de servicii este acordat operatorului pe parcursul angajamentului de concesiune a serviciilor. Conform descrierii de la punctul AG27, concedentul poate compensa operatorul printr-o combinație de plăți și prin acordarea unui drept de a încasa venituri direct de la terți utilizatori. În astfel de cazuri, dacă dreptul operatorului de a încasa astfel de venituri de la terți reduce în mod semnificativ sau elimină seriile de plăți predeterminate ale concedentului către operator, ar putea fi mai potrivită o altă bază pentru reducerea datoriei (de exemplu, perioada în care sunt reduse sau eliminate viitoarele serii de plăți predeterminate ale concedentului).
- AG48. Atunci când concedentul compensează operatorul pentru activul utilizat în concesiunea de servicii și pentru servicii prin furnizarea unui activ generator de venituri, altul decât activul utilizat în concesiunea de servicii, veniturile sunt recunoscute și datoria recunoscută în conformitate cu punctul 24 este redusă

într-o manieră similară cu cea descrisă la punctul AG47. În astfel de cazuri, concedentul ia de asemenea în considerare dispozițiile de derecunoaștere din IPSAS 17 sau IPSAS 31, după caz.

AG49. În anumite cazuri, în cadrul modelului de acordare a unui drept operatorului poate exista „o taxă privată de drum”. Unele taxe private de drum sunt plătite pentru construcția, dezvoltarea, achiziția sau îmbunătățirea unui activ utilizat în concesiunea de servicii și a exploataării acestuia de către operator. În situațiile în care concedentul plătește operatorul doar pentru folosirea de către terți utilizatori a activului utilizat în concesiunea de servicii, o astfel de plată reprezintă o compensare în schimbul folosirii, și nu al achiziționării activului utilizat în concesiunea de servicii. Prin urmare, astfel de plăți nu sunt asociate datoriei specificate la punctul AG48. Concedentul compensează operatorul doar pentru folosirea activului utilizat în concesiunea de servicii și contabilizează astfel de plăți drept cheltuieli în conformitate cu IPSAS 1.

Împărțirea angajamentului (a se vedea punctele 27-28)

AG50. Dacă operatorul este compensat pentru activul utilizat în concesiunea de servicii parțial printr-o serie predeterminată de plăți și parțial prin dreptul de a încasa venituri de la terțe părți care fie utilizează activul în concesiunea de servicii, fie folosesc un alt activ generator de venituri, este necesară contabilizarea separată pentru fiecare parte a datoriei aferente contraprestației concedentului. În aceste circumstanțe, contravaloarea pentru operator este împărțită într-o parte de datorie financiară pentru seriile predeterminate de plăți și o parte de datorie pentru dreptul acordat operatorului de a încasa venituri de la terțe părți care fie utilizează activul în concesiunea de servicii, fie folosesc un alt activ generator de venituri. Fiecare parte a datoriei este recunoscută inițial la valoarea justă a contraprestației plătite sau de plătit.

Alte datorii, angajamente, datorii contingente și active contingente (a se vedea punctul 29)

AG51. Angajamentele de concesiune a serviciilor pot conține diferite forme de garanții financiare (de exemplu, o garanție, un titlu de valoare sau o despăgubire aferentă datoriei suportate de operator pentru a finanța construirea, dezvoltarea, achiziția sau îmbunătățirea unui activ utilizat în concesiunea de servicii) sau garanții de performanță (de exemplu, garanția unor fluxuri minime de venituri, inclusiv compensări pentru deficite).

AG52. Anumite garanții făcute de concedent pot corespunde definiției contractului de garanție financiară. Concedentul determină dacă garanțiile făcute de concedent ca parte a angajamentului de concesiune a serviciilor corespund definiției contractului de garanție financiară și aplică la contabilizarea garanției IPSAS 28, IPSAS 30 și IPSAS 41. În cazul în care garanția este un contract de asigurare,

concedentul poate alege să aplice standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează contractele de asigurare. A se vedea IPSAS 28 punctele AG3-AG9 pentru îndrumări suplimentare.

- AG53. Garanțiile și angajamentele care nu corespund dispozițiilor din IPSAS 28 și IPSAS 41 privind contractele de garanție financiară sau care nu reprezintă contracte de asigurare sunt contabilizate în conformitate cu IPSAS 19.
- AG54. Activele contingente sau datoriile contingente pot proveni din divergențe cu privire la termenul angajamentului de concesiune a serviciilor. Astfel de contingente sunt contabilizate în conformitate cu IPSAS 19.

Alte venituri (a se vedea punctul 30)

- AG55. Operatorul poate compensa concedentul pentru accesul la activul utilizat în concesiunea de servicii prin furnizarea pentru concedent a unor serii de intrări de resurse predeterminate, inclusiv următoarele:
- (a) O plată în avans sau un flux de plăți;
 - (b) Prevederi de distribuire a veniturilor;
 - (c) O reducere a seriilor de plăți predeterminate pe care concedentul este obligat să le facă operatorului; și
 - (d) Plăți ale chiriei pentru a oferi operatorului acces la un activ generator de venituri.
- AG56. Atunci când operatorul oferă concedentului o plată în avans, un flux de plăți sau alte contravalori pentru dreptul de a folosi activul utilizat în concesiunea de servicii pe parcursul angajamentului de concesiune a serviciilor, concedentul contabilizează aceste plăți în conformitate cu IPSAS 9. Plasarea în timp a recunoașterii veniturilor este determinată de termenul și condițiile angajamentului de concesiune a serviciilor care precizează obligația concedentului de a acorda operatorului acces la activul utilizat în concesiunea de servicii.
- AG57. În cazul în care operatorul oferă concedentului o plată în avans, un flux de plăți sau alte contravalori, în plus față de activul utilizat în concesiunea de servicii, pentru dreptul de a încasa venituri de la terți utilizatori ai activului utilizat în concesiunea de servicii sau ai unui alt activ generator de venituri, oricare parte din plățile primite de la operator care nu au fost încasate în perioada contabilă este recunoscută drept datorie până când sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere a veniturilor.
- AG58. Atunci când sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere a veniturilor, datoria este redusă pe măsură ce veniturile sunt recunoscute în conformitate cu punctul 30.
- AG59. Cu toate acestea, având în vedere natura variată a tipurilor de active ce pot fi utilizate în angajamentele de concesiune a serviciilor și numărul de ani pe

parcursul cărora se desfășoară angajamentele, pot exista metode alternative mai adecvate pentru recunoașterea veniturilor asociate intrărilor specificate într-un angajament irevocabil care reflectă mai bine consumul economic al operatorului privind accesul la activul utilizat în concesiunea de servicii și/sau valoarea-timp a banilor. De exemplu, o metodă a anuității care aplică factorul dobânzii compuse care recunoaște în mod egal veniturile pe o bază actualizată, spre deosebire de o bază nominală, poate fi mai adecvată pentru un angajament de concesiune a serviciilor cu o durată ce se întinde pe mai multe decenii.

- AG60. Atunci când este primită o plată în avans de la operator, veniturile sunt recunoscute într-un mod care reflectă mai bine consumul economic al operatorului aferent accesului său la activul utilizat în concesiunea de servicii și/sau valoarea-timp a banilor. De exemplu, atunci când operatorului i se impune să plătească rate anuale pe durata angajamentului de concesiune a serviciilor sau sume predefinite pentru un număr de ani specificați, veniturile sunt recunoscute pe perioada respectivă.
- AG61. Pentru angajamentele de concesiune a serviciilor în cadrul cărora operatorului i se acordă dreptul de a încasa venituri de la terți utilizatori ai activului utilizat în concesiunea de servicii, veniturile sunt aferente intrărilor de beneficii economice primite pe măsură ce serviciile sunt furnizate și prin urmare sunt recunoscute pe aceeași bază pe care este redusă datoria. În aceste situații, adesea concedentul va negocia pentru a include în angajamentul cu operatorul o prevedere privind distribuirea veniturilor. Distribuirea veniturilor ca parte a angajamentului de concesiune a serviciilor poate fi bazată pe toate veniturile încasate de operator, sau pe veniturile mai mari de un anumit prag, sau pe veniturile mai ridicate decât are nevoie operatorul pentru a atinge o rată de rentabilitate specificată.
- AG62. Concedentul recunoaște veniturile provenite din prevederile de distribuire a veniturilor din angajamentele de concesiune a serviciilor pe măsură ce sunt încasate, în conformitate cu acordul relevant, după fiecare eveniment contingent (de exemplu, atingerea unui prag de venituri) care se estimează că a avut loc. Concedentul aplică IPSAS 19 pentru a determina când a avut loc evenimentul contingent.
- AG63. O reducere a seriilor de plăți predeterminate pe care altfel concedentul ar fi nevoit să le facă operatorului îi asigură concedentului în avans o contravaloare nemonetară. Astfel de venituri sunt recunoscute pe măsură ce datoria este redusă.
- AG64. Atunci când operatorul plătește o chirie nominală pentru acces la activul generator de venituri, veniturile din chirie sunt recunoscute în conformitate cu IPSAS 23, *Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (impozite și transferuri)*.

Prezentare și descriere (a se vedea punctele 31-33)

- AG65. Prezentările de informații cu privire la diferite aspecte ale angajamentelor de concesiune a serviciilor pot fi tratate în standardele existente. Prezentul standard

tratează doar prezentările suplimentare de informații cu privire la angajamentele de concesiune a serviciilor. În situația în care contabilizarea unui anumit aspect al angajamentului de concesiune a serviciilor este tratată în alt standard, concedentul aplică dispozițiile de prezentare a informațiilor din standardul respectiv în plus față de cele de la punctul 32.

- AG66. IPSAS 1 prevede prezentarea separată a costurilor de finanțare în situația performanței financiare. Cheltuiala financiară determinată în conformitate cu punctul 21 este inclusă în acest element.
- AG67. Suplimentar față de prezentările de informații subliniate la punctele 31-33, concedentul aplică de asemenea dispozițiile de prezentare și descriere relevante din alte IPSAS-uri în măsura în care sunt aferente activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor recunoscute conform prezentului standard.

Tranziția (a se vedea punctele 34-35)

- AG68. [Eliminat]
- AG69. [Eliminat]
- AG70. [Eliminat]
- AG71. [Eliminat]
- AG72. [Eliminat]
- AG73. [Eliminat]

Anexa B

Amendamente la alte IPSAS-uri

[Eliminată]

Bază pentru concluzii

Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 32.

Obiectiv

BC1. În absența unui standard internațional de contabilitate pentru sectorul public care să trateze angajamentele de concesiune a serviciilor, entitățile din sectorul public sunt direcționate, în IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, să consulte alte standarde internaționale sau naționale de contabilitate. În cazul angajamentelor care implică participarea sectorului privat, acestea ar trebui să încerce să aplice principiile din Interpretarea 12 a Comitetului pentru Interpretarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară al Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IFRIC 12), *Angajamente de concesiune a serviciilor*. Cu toate acestea, IFRIC 12 tratează contabilitatea efectuată de operator și prin urmare nu furnizează îndrumări pentru concedent. IPSASB consideră că prezentul standard va promova consecvența și comparabilitatea privind modul în care sunt raportate angajamentele de concesiune a serviciilor de către entitățile din sectorul public.

Domeniu de aplicare

BC2. După luarea în considerare a diverselor tipuri de angajamente care implică entități din sectorul public și privat, identificate în elaborarea documentului consultativ din martie 2008 *Contabilizarea și raportarea financiară a angajamentelor de concesiune a serviciilor*, IPSASB a ajuns la concluzia că domeniul de aplicare al prezentului standard trebuie să fie oglinda IFRIC 12, îndeosebi a criteriilor conform cărora concedentul recunoaște un activ utilizat în concesiunea de servicii (a se vedea punctele BC11-BC16). Raționamentul care stă la baza acestei decizii este că această abordare impune ca ambele părți ale aceluiași angajament să aplice aceleași principii pentru a stabili care parte trebuie să recunoască activul utilizat într-un angajament de concesiune a serviciilor. Prin urmare, angajamentele în care nu sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere a activului utilizat în concesiunea de servicii de la punctul 9 (sau punctul 10 pentru întreaga durată de viață a activului) sunt în afara domeniului de aplicare al prezentului IPSAS. IPSASB consideră că această abordare reduce la minimum posibilitatea ca un activ să fie contabilizat de ambele părți sau de niciuna.

BC3. IPSASB a recunoscut că standardul trebuie să furnizeze îndrumări de implementare în ce privește IPSAS-urile relevante care se aplică angajamentelor în afara domeniului de aplicare al prezentului standard. Îndrumările de implementare conțin o diagramă care ilustrează aplicarea prezentului standard, precum și un tabel de referințe la IPSAS-urile relevante pentru celelalte tipuri de angajamente care sunt în afara domeniului de aplicare al prezentului standard.

BC4. IPSASB a ajuns la concluzia că este foarte important să furnizeze îndrumări cu privire la contabilizarea contravalorii date de concedent operatorului pentru activul

utilizat în concesiunea de servicii. Contravaloarea îi poate acorda operatorului drepturi la o serie determinată de plăți în numerar sau echivalente de numerar sau dreptul de a încasa venituri de la terți utilizatori ai activului utilizat în concesiunea de servicii sau din folosirea unui alt activ generator de venituri, sau o combinație a ambelor tipuri de contravaloare. Fiecare tip de contravaloare conduce la aspecte de contabilitate specifice pentru care IPSASB a furnizat îndrumări pentru facilitarea unei aplicări consecvente a standardului.

- BC5. IPSASB a ajuns de asemenea la concluzia că îndrumările erau necesare la aplicarea principiului general de recunoaștere a veniturilor din IPSAS 9, *Venituri din tranzacții de schimb*, pentru angajamentele de concesiune a serviciilor datorită trăsăturilor unice ale unor angajamente de concesiune a serviciilor (de exemplu, prevederile de distribuire a veniturilor).
- BC6. Prezentul standard nu specifică modul de contabilizare de către operatori deoarece acesta este tratat în IFRIC 12. În multe cazuri, operatorul este o entitate din sectorul privat, iar IPSAS-urile nu sunt create pentru a fi aplicate entităților din sectorul privat. Operatorul sau concedentul poate fi, de asemenea, o [entitate economică de stat (GBE)] (termenul dintre parantezele pătrate nu se mai folosește în urma emiterii documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016). La momentul în care prezentul standard a fost emis, IPSAS-urile nu au fost concepute pentru a fi aplicate GBE-urilor. Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-urile) au fost aplicate entităților din sectorul privat și GBE-urilor.
- BC7. Unii respondenți la ED 43 au sugerat că domeniul de aplicare al standardului propus trebuie să fie extins pentru a include angajamentele de concesiune a serviciilor de tip public-public. IPSASB a notat faptul că nu tratarea contabilizării acestor angajamente a fost obiectivul principal al proiectului, ci tratarea cazurilor în care concedentul este o entitate din sectorul public care folosește IPSAS-urile pe bază de angajamente. IPSASB a observat faptul că aplicarea prezentului standard ar fi adecvată conform punctelor 12-15 din IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, pentru concedentul din sectorul public și că standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează angajamentele de concesiune a serviciilor poate fi aplicat de către operatorul din sectorul public.

Definiții

- BC8. ED 43 nu a furnizat definiții deoarece IFRIC 12 nu a făcut acest lucru. Prin urmare, ED 43 a furnizat îndrumări cu privire la o anumită terminologie. Respondenții la ED 43 au sugerat, întrucât acesta este un standard, și nu o interpretare, că este important să includă definiții pentru consecvență în aplicarea standardului. IPSASB a fost de acord că prezentul standard trebuie să includă definiții.
- BC9. IPSASB a stabilit să nu utilizeze termenul „infrastructură” pentru a face referire la activul utilizat într-un angajament de concesiune a serviciilor, deși IFRIC 12 utilizează acest termen. IPSASB a observat că termenul este utilizat

în IPSAS-uri în moduri care nu pot fi în totalitate compatibile cu prezentul standard. Mai mult, termenul are un înțeles prescris care, în anumite jurisdicții, diferă față de cel utilizat în IFRIC 12. Pentru a fi clar că activul la care se face referire este cel recunoscut în baza condițiilor de recunoaștere de la punctul 9 din prezentul standard (sau punctul 10 pentru întreaga durată de viață a activului), activul este denumit în prezentul standard „activ utilizat în concesiunea de servicii”. Acest termen are scopul de a acoperi aceleași tipuri de active ca cele prevăzute în IFRIC 12.

- BC10. Termenul „angajament irevocabil” nu a fost definit anterior, dar a fost utilizat în alte IPSAS-uri pentru a descrie angajamentele care conferă drepturi și obligații similare părților ca și cum ar fi fost sub forma unui contract. IPSASB a ajuns la concluzia că în sensul prezentului standard acest termen ar trebui definit pentru a asigura aplicarea consecventă a standardului.

Recunoașterea unui activ utilizat în concesiunea de servicii

- BC11. Principalul aspect contabil în angajamentele de concesiune a serviciilor îl reprezintă măsura în care concedentul trebuie să recunoască un activ utilizat în concesiunea de servicii.
- BC12. IPSASB a luat în considerare fondul riscurilor și recompenselor și al metodei bazate pe control pentru a determina dacă activul trebuie recunoscut de către concedent. Abordarea bazată pe riscuri și recompense se concentrează pe aspectele economice ale termenelor și condițiilor din acest angajament. IPSASB nu a considerat că este adecvat să se pună accentul pe angajamentele de concesiune a serviciilor deoarece scopul principal al unui activ utilizat în concesiunea de servicii, din punctul de vedere al concedentului, este de a furniza servicii publice specificate în numele concedentului folosind un activ utilizat în concesiunea de servicii, și nu de a furniza beneficii economice precum veniturile generate de astfel de active (de exemplu, din onorariile utilizatorilor). Astfel, potențialul de servicii al activului se înregistrează la concedent. Este posibil ca beneficiile economice să rezulte dintr-un angajament de concesiune a serviciilor doar în circumstanțele în care operatorului i se acordă dreptul de a încasa venituri de la terți utilizatori fie ai activului utilizat în concesiunea de servicii, fie ai unui alt activ generator de venituri. O abordare bazată pe control pune accentul pe controlul asupra beneficiilor economice și potențialului de servicii ale activului utilizat în concesiunea de servicii.
- BC13. Deoarece este adesea cazul ca angajamentele de concesiune a serviciilor să fie încheiate pentru distribuirea riscurilor între concedent și operator, IPSASB a adresat de asemenea întrebarea dacă pot fi stabilite criterii suficiente de obiective pentru a evalua riscurile și recompensele astfel încât să se permită determinarea unor rezultate consecvente. În plus, ponderea diferitelor riscuri și recompense a fost considerată de asemenea ca fiind o problemă. IPSASB a ajuns, prin urmare, la concluzia că abordarea bazată pe riscuri și recompense este inadecvată.

- BC14. IPSASB a analizat de asemenea măsura în care este adecvată folosirea abordării bazate pe drepturi și obligații. Deși o astfel de abordare nu poate avea o calitate conceptuală, IPSASB consideră că ar reprezenta o schimbare semnificativă în contabilizarea și raportarea financiară a activelor și datoriilor pentru entitățile din sectorul public, care ar putea avea implicații care depășesc angajamentele de concesiune a serviciilor. Având în vedere decizia IPSASB de a completa IFRIC 12, care folosește o abordare bazată pe control, IPSASB a convenit că o abordare bazată pe drepturi și obligații nu este adecvată pentru prezentul standard.
- BC15. IPSASB a concluzionat că o abordare bazată pe control este modalitatea cea mai eficientă pentru a stabili dacă activul trebuie recunoscut de către concedent. IPSASB a concluzionat că, în cazul în care este utilizată o abordare bazată pe control, aceasta trebuie să fie consecventă cu IFRIC 12 din aceleași motive menționate la punctul BC2. Prin urmare, prezentul standard tratează doar angajamentele în care concedentul (a) controlează sau reglementează serviciile prestate de operator și (b) controlează orice interes rezidual semnificativ în activul utilizat în concesiunea de servicii la finalul duratei angajamentului. În conformitate cu IFRIC 12, pentru întreaga durată de viață a activului, trebuie îndeplinită doar condiția (a) pentru recunoașterea unui activ utilizat în concesiunea de servicii. IPSASB a concluzionat că este important de subliniat faptul că un angajament de concesiune a serviciilor este un angajament irevocabil. În consecință, evaluarea măsurii în care un activ utilizat în concesiunea de servicii trebuie recunoscut este realizată pe baza tuturor datelor și circumstanțelor angajamentului.
- BC16. Punctul 9 litera (a) din prezentul standard este consecvent cu punctul 5 din IFRIC 12. Se intenționează doar aplicarea reglementării care este specifică angajamentului de concesiune a serviciilor, și nu organismelor de reglementare ale sectorului public în sensul larg, din punctul de vedere al concedentului. Reglementarea la care se face referire la punctul 9 litera (a) din prezentul standard se realizează fie printr-un contract, fie printr-un organism de reglementare. Sunt furnizate îndrumări la punctul AG6 cu privire la aplicarea termenului „reglementare” de la punctul 9 litera (a) pentru a stabili situația în care concedentul trebuie să recunoască un activ utilizat în concesiunea de servicii. Unii respondenți la ED 43 au afirmat că furnizarea unor astfel de îndrumări suplimentare creează o asimetrie față de IFRIC 12 deoarece nu există îndrumări suplimentare cu privire la înțelesul acestui termen. IPSASB consideră că îndrumările suplimentare furnizate la punctul AG6 sunt necesare pentru a se asigura existența unei simetrii între aplicarea de către concedentul din sectorul public și operatorul din sectorul privat a criteriului de „reglementare” pentru a stabili dacă să recunoască activul utilizat în concesiunea de servicii, având în vedere că sectorul public ar fi putut lua în considerare termenul în sensul mai larg al puterilor de reglementare ale guvernelor.

Recunoașterea unei datorii

- BC17. ED 43 descrie două situații în care poate apărea o datorie atunci când concedentul recunoaște un activ utilizat în concesiunea de servicii în funcție de natura contravalorii datorate operatorului în schimbul activului utilizat în concesiunea de servicii.
- BC18. ED 43 a sugerat că în cazul în care concedentul recunoaște un activ utilizat în concesiunea de servicii trebuie de asemenea recunoscută o datorie. Proiectul de expunere a menționat că această datorie poate fi o combinație a unei datorii financiare și a unei obligații de executare. ED 43 a sugerat că o datorie financiară apare atunci când concedentul are o serie determinabilă de plăți în numerar sau în echivalente de numerar de făcut operatorului, iar o obligație de executare apare atunci când concedentul compensează operatorul prin acordarea dreptului de a taxa utilizatorii activului utilizat în concesiunea de servicii sau prin acordarea operatorului de acces la un alt activ generator de venituri pentru uzul propriu. ED 43 a propus contabilizarea de către concedent a obligației de executare în conformitate cu IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*.
- BC19. Respondenții la ED 43 au solicitat clarificări cu privire la acest aspect, în special referitor la „obligația de executare” identificată în ED 43. Preocupările respondenților sunt rezumate mai jos:
- (a) Dreptul de a taxa utilizatorii activului utilizat în concesiunea de servicii sau acordarea accesului operatorului la un alt activ generator de venituri a fost considerat de unii dintre respondenți ca fiind independent față de compensarea unui activ. Respectivii respondenți au evidențiat faptul că dispoziția de a furniza acces este o caracteristică a majorității angajamentelor de concesiune a serviciilor și dacă aceasta trebuie recunoscută, atunci această recunoaștere nu trebuie să depindă de faptul că nu a avut loc un flux de plăți de la concedent la operator.
 - (b) Deși este descrisă drept o obligație de executare, nu există o obligație privind ieșirea resurselor economice de la concedent în perioadele viitoare. Prin urmare, respectivii respondenți pun la îndoială dacă o datorie așa cum este definită în IPSAS 1 sau un provizion așa cum este definit în IPSAS 19 ar putea fi reprezentat(ă) exact ca să existe.
- BC20. În plus, o serie de respondenți, posibil ca urmare a preocupărilor de mai sus, au solicitat clarificări cu privire la înțelesul termenului „obligație de executare” în proiectul de expunere. Un număr mic de respondenți au întrebat dacă fondul economic al naturii acestui „element de echilibru” reprezintă venituri amânate.
- BC21. IPSASB a fost de acord că era necesară clarificarea acestui aspect. IPSASB a menționat că utilizarea termenului „obligație de executare” ar putea crea

confuzie deoarece este folosit în IPSAS 23, *Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (impozite și transferuri)*, cu privire la alte tranzacții decât cele de schimb. IPSASB a menționat că un angajament de concesiune a serviciilor este mai degrabă o tranzacție de schimb decât o altă tranzacție decât una de schimb și prin urmare este de preferat să nu se utilizeze termenul de obligație de executare cu privire la tranzacțiile de schimb.

- BC22. În IFRIC 12, atunci când operatorul nu controlează activul utilizat în concesiunea de servicii, operatorul recunoaște fie un activ financiar, fie o imobilizare necorporală, în funcție de partea care suportă riscul de cerere. IPSASB a fost de acord că, pentru a menține simetria cu IFRIC 12, concedentul trebuie să adopte aceeași abordare. Astfel, sunt identificate două modele privind contabilizarea creditului atunci când concedentul recunoaște un activ utilizat în concesiunea de servicii în conformitate cu prezentul standard: modelul datoriei financiare și modelul de acordare a unui drept operatorului (care înlocuiește „obligația de executare”).
- BC23. Decizia IPSASB de a modifica terminologia utilizată în ED 43 de la „obligație de executare” la termenul „datorie” utilizat în standard nu schimbă tratamentul contabil realizat de concedent pentru angajamentul de concesiune a serviciilor față de cel propus în ED 43.

Modelul datoriei financiare

- BC24. Atunci când concedentul compensează operatorul prin furnizarea de numerar sau a unui alt activ financiar în schimbul controlului asupra unui activ utilizat în concesiunea de servicii, IFRIC 12 clasifică acest tip de angajament drept „modelul datoriei financiare” deoarece operatorul primește un activ financiar. Prezentul standard se referă la acest tip de angajament drept „modelul datoriei financiare” deoarece concedentul are o datorie financiară.
- BC25. O datorie financiară apare în situațiile în care concedentul este obligat să efectueze o serie determinabilă de plăți operatorului deoarece concedentul are o obligație ca urmare a angajamentului irevocabil de a furniza numerar sau un alt activ financiar unei alte entități (operatorul). IPSASB a concluzionat în continuare că atunci când există o serie determinabilă de plăți în numerar sau echivalente de numerar, plățile trebuie să fie alocate drept o reducere a datoriei, o cheltuială financiară imputată și cheltuieli pentru serviciile furnizate de operator în cadrul angajamentului de concesiune a serviciilor.
- BC26. Angajamentele de concesiune a serviciilor sunt încheiate sub formă de angajament irevocabil care poate include contracte sau angajamente similare ce conferă drepturi și obligații similare părților ca și cum ar avea o formă contractuală. IPSASB a concluzionat că, în cazul în care există angajamente similare ce conferă aceleași drepturi și obligații oricărei părți ca și cum ar avea o formă

contractuală, IPSAS 28, *Instrumente financiare: prezentare*, IPSAS 30, *Instrumente financiare: prezentarea informațiilor*, și IPSAS 41, *Instrumente financiare*, trebuie aplicate prin analogie la astfel de angajamente.

- BC27. Luând în considerare o abatere de la acest aspect din IFRIC 12, IPSASB a notat că principalele caracteristici ale IFRIC 12 care făceau obiectul abordării de tip „oglină” privind elaborarea prezentului standard au fost limitate la domeniul de aplicare al angajamentelor în care urmează a fi incluse și la dispozițiile de recunoaștere și de prezentare a informațiilor.
- BC28. IFRIC 12 prevede contabilizarea activului financiar în conformitate cu IFRS-ul aferent instrumentelor financiare. Prezentul standard furnizează îndrumări pentru stabilirea ratei dobânzii care va fi utilizată pentru a determina cheltuiala financiară în conformitate cu modelul datoriei financiare. IPSASB a luat în considerare faptul că în mod obișnuit concedentul nu ar avea suficiente informații pentru a determina o rată pe piață. Prin urmare, îndrumările impun utilizarea costului de capital al operatorului, dacă poate fi stabilit. Acestea permit de asemenea utilizarea altor rate adecvate termenelor și condițiilor specifice angajamentului de concesiune a serviciilor.

Modelul de acordare a unui drept operatorului

- BC29. Ca răspuns la problemele semnalate de respondenții la ED 43, IPSASB a reanalizat natura contravalorii acordate de concedent pentru activul utilizat în concesiunea de servicii atunci când operatorul recuperează costul activului din veniturile încasate de la terți utilizatori ai activului utilizat în concesiunea de servicii sau dintr-un alt activ generator de venituri. IPSASB a observat că, în această situație, contravaloarea în numerar pentru activul utilizat în concesiunea de servicii nu este realizată de concedent, ci de utilizatorii activului utilizat în concesiunea de servicii sau ai unui alt activ generator de venituri. Fondul economic al acestui angajament asigură o creștere a activelor nete ale concedentului și, prin urmare, veniturile sunt angajate și trebuie recunoscute. Întrucât un angajament de concesiune a serviciilor este o tranzacție de schimb, Consiliul a făcut referire la IPSAS 9 atunci când a analizat natura veniturilor și plasarea în timp a recunoașterii respectivelor venituri.
- BC30. Atunci când operatorul suportă riscul de cerere, concedentul compensează operatorul prin acordarea unui drept (de exemplu, o licență) pentru a taxa utilizatorii serviciului public aferent activului utilizat în concesiunea de servicii sau ai unui alt activ generator de venituri. Concedentul furnizează operatorului acces la activ astfel încât operatorul să fie compensat pentru construirea, dezvoltarea, achiziționarea sau îmbunătățirea activului utilizat în concesiunea de servicii. IFRIC 12 clasifică acest tip de angajament drept „modelul imobilizării necorporale”. Prezentul standard face referire la acest tip de angajament drept „modelul de acordare a unui drept operatorului”.
- BC31. În consecință, IPSASB a analizat dacă creditul trebuie să fie contabilizat drept o datorie, o creștere directă în activele nete / capitalurile proprii sau drept venituri.

- BC32. S-a convenit faptul că, în aceste circumstanțe, concedentul nu are o datorie deoarece angajamentul de concesiune a serviciilor reprezintă un schimb de active în care activul utilizat în concesiunea de servicii a fost obținut de concedent în schimbul transferului către operator a unor drepturi de a încasa venituri de la terți utilizatori ai activului pe parcursul perioadei angajamentului de concesiune a serviciilor.
- BC33. Unii respondenți la ED 43 au menționat că, în conformitate cu IPSAS 1, creditul trebuie tratat drept active nete / capitaluri proprii, în care activele nete / capitalurile proprii sunt definite ca fiind interesul rezidual în activele entității ulterior deducerii tuturor datoriilor sale. IPSAS 1 prezintă patru componente de active nete / capitaluri proprii. Acele componente includ:
- (a) Capitalul vărsat, fiind totalul cumulat al contribuțiilor de la proprietari la data raportării minus distribuiri către proprietari;
 - (b) Surplusurile sau deficiturile 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.
- BC34. IPSASB a concluzionat că, deoarece creditul nu este una dintre componentele de active nete / capitaluri proprii identificate la punctul BC33, acesta nu reprezintă o creștere directă în activele nete / capitalurile proprii ale concedentului, din motivele prezentate mai jos:
- (a) Contribuțiile de la proprietari sunt definite ca fiind „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”. Creditul referitor la recunoașterea unui activ utilizat în concesiunea de servicii nu corespunde acestei definiții deoarece operatorul nu i-a adus concedentului o contribuție care să aibă drept rezultat un interes financiar în entitate de către operator așa cum a fost prevăzut în IPSAS 1.
 - (b) Surplusul/deficitul cumulat este o cumulare de surplusuri și deficite ale entității. Creditul în ceea ce privește recunoașterea unui activ utilizat în concesiunea de servicii reprezintă o tranzacție individuală, și nu o cumulare.

- (c) Rezervele rezultă în general din elemente recunoscute direct în activele nete / capitalurile proprii din dispozițiile specifice ale IPSAS-urilor și pot include, de exemplu, câștiguri și pierderi la reevaluarea activelor (de exemplu, imobilizări corporale, investiții). Creditul aferent recunoașterii sau reclasificării unui activ utilizat în concesiunea de servicii nu reprezintă un câștig sau o pierdere care este specificat(ă) pentru a fi recunoscut(ă) direct în activele nete / capitalurile proprii deoarece implică o tranzacție de schimb, și nu o reevaluare a unui activ existent al concedentului. Activele existente ale concedentului sunt reclasificate atunci când sunt folosite într-un angajament de concesiune a serviciilor și continuă să îndeplinească criteriile de control din prezentul standard, iar astfel nu este făcută nicio reevaluare.
- (d) Un interes care nu controlează este definit drept „acea parte din surplus sau deficit și din activele nete / capitalurile proprii ale unei entități controlate atribuibilă participației în activele nete / capitalurile proprii care nu sunt deținute, direct sau indirect, prin intermediul unor entități controlate, de către entitatea care controlează”. Un interes care nu controlează poate apărea, de exemplu, atunci când la nivelul întregului guvern entitatea economică 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. Creditul în ceea ce privește recunoașterea unui activ utilizat în concesiunea de servicii nu corespunde acestei definiții deoarece operatorul nu are un astfel de interes financiar în concedent.

BC35. IPSASB a convenit că acest credit reprezintă venituri. Întrucât un angajament de concesiune a serviciilor reprezintă o tranzacție de schimb, IPSASB a făcut referire la IPSAS 9 atunci când a analizat natura veniturilor și plasarea în timp a recunoașterii respectivelor venituri. În conformitate cu IPSAS 9, atunci când sunt vândute bunuri sau sunt prestate servicii în schimbul unor bunuri și servicii diferite, schimbul este considerat ca fiind o tranzacție care generează venituri deoarece are ca rezultat o creștere a activelor nete ale concedentului. În această situație, concedentul a primit un activ utilizat în concesiunea de servicii în schimbul furnizării unui drept (o licență) operatorului de a taxa terții utilizatori ai serviciului public pe care îl furnizează în numele concedentului. Activul utilizat în concesiunea de servicii recunoscut de concedent și dreptul (imobilizarea necorporală) recunoscut de operator sunt diferite. Cu toate acestea, până când sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere a veniturilor, creditul este recunoscut drept datoric.

BC36. IPSASB a observat că în această situație nu există intrări de numerar egale cu veniturile recunoscute. Acest rezultat este consecvent cu IPSAS 9, în care o entitate furnizează bunuri sau servicii în schimbul altui activ diferit care este folosit ulterior pentru a genera venituri în numerar.

- BC37. Veniturile sunt evaluate 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.
- BC38. IPSAS 9 identifică trei tipuri de tranzacții care generează venituri: prestarea de servicii, vânzarea de bunuri (sau alte active) și veniturile rezultate din utilizarea de către terți a activelor entității, care generează dobânzi, redevențe și dividende. Analizând natura veniturilor, IPSASB a luat în considerare separat aceste tipuri de tranzacții.
- BC39. IPSASB a analizat abordările de recunoaștere a veniturilor prevăzute în IPSAS 9 cu privire la „modelul de acordare a unui drept operatorului” și a concluzionat că niciunul dintre acele scenarii nu îndeplinește în totalitate circumstanțele acestui model. Cu toate acestea, IPSASB a observat că plasarea în timp a recunoașterii veniturilor conform oricărui scenariu se realizează pe durata angajamentului mai degrabă decât imediat. IPSASB a stabilit că, prin analogie, un astfel de model de recunoaștere a veniturilor este de asemenea adecvat pentru recunoașterea veniturilor rezultate din datoria aferentă acestui model. Prin urmare, până când sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere a veniturilor, creditul este recunoscut drept datoric.
- BC40. IPSASB a analizat dacă concedentul trebuie să recunoască cheltuielile de exploatare în circumstanțele descrise la punctul BC30 cu privire la modelul de acordare a unui drept operatorului. IPSASB a observat că datoria recunoscută a concedentului este legată exclusiv de activul utilizat în concesiunea de servicii primit de concedent. Dacă cheltuielile de servicii au fost recunoscute, atunci concedentul va trebui de asemenea să recunoască veniturile imputate anual egale cu cheltuielile anuale. IPSASB nu a considerat că această contabilizare ar furniza informații utile deoarece veniturile și cheltuielile de valori egale ar fi recunoscute anual. IPSASB a observat în continuare că este posibil să nu fie disponibile informații fiabile cu privire la cheltuielile operatorului. Prin urmare, IPSASB a concluzionat că un concedent nu trebuie să recunoască cheltuielile de exploatare aferente angajamentului de concesiune a serviciilor în circumstanțele prezentate la punctul BC30.

Aspecte de contabilitate tratate în alte IPSAS-uri

- BC41. Dată fiind complexitatea multor angajamente de concesiune a serviciilor, pot exista aspecte contabile suplimentare privind anumite termene contractuale sau dintr-un angajament irevocabil similar (ca, de exemplu, venituri, cheltuieli, garanții și contingente). IPSASB a convenit că nu este necesar să se repete o astfel de îndrumare existentă în prezentul standard. În consecință, atunci când un IPSAS existent specifică contabilizarea și raportarea unei componente dintr-un angajament de concesiune a serviciilor, respectivul IPSAS este menționat în prezentul standard și nu se va oferi o îndrumare suplimentară. Totuși, IPSASB

a observat unele cazuri (de exemplu, recunoașterea veniturilor) în care aplicarea unor astfel de IPSAS-uri ar fi dificilă date fiind caracteristicile unice ale angajamentelor de concesiune a serviciilor. Pentru a asigura o implementare consecventă a prezentului standard, IPSASB o oferit îndrumări specifice privind modul în care vor fi aplicate principiile din celelalte IPSAS-uri.

Tranziția

- BC42. Prezentul standard îi impune unei entități care a recunoscut anterior activele utilizate în concesiunea de servicii și datoriile, veniturile și cheltuielile aferente să aplice prezentul standard retroactiv în conformitate cu IPSAS 3. Prezentul standard îi impune de asemenea unei entități care nu a recunoscut anterior activele utilizate în concesiunea de servicii și datoriile, veniturile și cheltuielile aferente și care folosește contabilitatea de angajamente să aplice prezentul standard fie retroactiv, fie prospectiv prin utilizarea costului presupus de la începutul primei perioade în care sunt prezentate informații comparative în cadrul situațiilor financiare.
- BC43. Dispoziția generală din IPSAS 3 este ca modificările să fie contabilizate retroactiv, cu excepția măsurii în care aplicarea retroactivă nu ar fi posibilă. IPSASB a observat că există două aspecte ale determinării retroactive: reclasificarea și reevaluarea. IPSASB a considerat că de obicei ar fi practic să se stabilească retroactiv clasificarea adecvată pentru toate valorile incluse anterior în situația poziției financiare a concedentului, dar nu este întotdeauna practic să se reevalueze retroactiv activele utilizate în concesiunea de servicii, în special dacă o entitate nu a recunoscut anterior activele utilizate în concesiunea de servicii și datoriile, veniturile și cheltuielile aferente.
- BC44. IPSASB a observat că, atunci când retratarea retroactivă nu este posibilă, IPSAS 3 prevede aplicarea prospectivă de la prima dată posibilă, care ar putea fi începutul perioadei de raportare curente.
- BC45. Prevederile tranzitorii din prezentul standard pentru entitățile care nu au recunoscut anterior activele utilizate în concesiunea de servicii au fost modificate față de ED 43 deoarece unii respondenți la ED 43 au pus sub semnul întrebării motivul pentru care dispoziția generală din IPSAS 3 nu este adecvată și pentru o entitate care nu a recunoscut anterior angajamentele de concesiune a serviciilor. ED 43 prevede aplicarea prospectivă în astfel de cazuri, dar permite aplicarea retroactivă.
- BC46. Atunci când s-a elaborat ED 43, IPSASB a fost preocupat de caracterul practic privind realizarea evaluării unui activ utilizat în concesiunea de servicii și a luat în considerare că acest lucru ar putea avea ca rezultat un tratament inconsecvent al angajamentelor încheiate în trecut. Acest lucru a fost similar cu cel întâlnit la finalizarea IPSAS 31, *Imobilizări necorporale*. Pe această bază, IPSASB a considerat adecvat să propună în ED 43 prevederi tranzitorii care sunt consecvente cu cele din IPSAS 31.

- BC47. Totuși, IPSASB a observat că circumstanțele referitoare la imobilizările necorporale diferă față de cele referitoare la angajamentele de concesiune a serviciilor. În special, angajamentele de concesiune a serviciilor implică în general angajamente irevocabile pe termen lung în care informațiile solicitate pentru a determina valoarea justă și informațiile privind costurile sunt disponibile mai rapid decât pentru imobilizările necorporale dobândite sau dezvoltate în trecut, chiar și în cazurile în care entitatea nu a recunoscut anterior activele utilizate în concesiunea de servicii.
- BC48. IPSASB a recunoscut totuși că, dat fiind faptul că multe dintre aceste angajamente au fost încheiate de mult timp, poate fi dificil să existe o aplicare retroactivă deplină. Ca urmare, IPSASB a considerat că poate fi folosit un „cost presupus” pentru a recunoaște și evalua activele utilizate în concesiunea de servicii.

Revizuirea IPSAS 32 ca rezultat al părții a II-a a documentului *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2015: aspecte semnalate de părțile interesate*

- BC49. IPSASB i s-a atras atenția asupra unei posibile inconsecvențe între dispozițiile din IPSAS 32 și dispozițiile din IPSAS 17 și IPSAS 31. Dispozițiile din IPSAS 32 ar putea fi percepute ca necesitând prezentarea activelor utilizate în concesiunea de servicii într-o singură clasă de active, chiar dacă acestea nu sunt de natură similară sau nu au funcție similară. Deoarece IPSASB nu intenționează să impună raportarea activelor nesimilare ca și cum acestea ar fi similare, IPSASB a decis să propună clarificări la IPSAS 32 pentru a-și face intențiile clare. IPSASB a analizat dacă aceste schimbări ar reduce informațiile disponibile utilizatorilor, dar s-a convins că dispozițiile de prezentare a informațiilor actuale, în special cele de la punctul 32, asigură prezentări de informații de înaltă calitate privind activele care sunt utilizate în angajamente de concesiune a serviciilor.
- BC50. IPSASB a observat că reclassificarea activelor utilizate în concesiunea de servicii ar putea necesita o schimbare a bazei de evaluare pentru unele entități. De exemplu, unele active utilizate în concesiunea de servicii evaluate folosind modelul de reevaluare ar putea fi reclassificate într-o clasă de active evaluate utilizându-se modelul bazat pe cost. În mod similar, unele active utilizate în concesiunea de servicii evaluate folosindu-se modelul bazat pe cost ar putea fi reclassificate într-o clasă de active evaluate utilizându-se modelul de reevaluare. Dat fiind faptul că echilibrul dintre activele utilizate în concesiunea de servicii și alte active dintr-o clasă va varia de la entitate la entitate, IPSASB a fost de acord să permită entităților să selecteze baza de evaluare care va fi aplicată la momentul reclassificării. IPSASB a observat, de asemenea, că s-ar putea ca informațiile necesare pentru a aplica retroactiv modelul bazat pe cost să nu fie disponibile imediat. În consecință, IPSASB a fost de acord să permită entităților să utilizeze valorile contabile determinate conform modelului de reevaluare drept cost presupus la momentul reclassificării atunci când o entitate alege să evalueze o clasă de active folosind modelul bazat pe cost.

Revizuirea IPSAS 32 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016

BC51. 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.

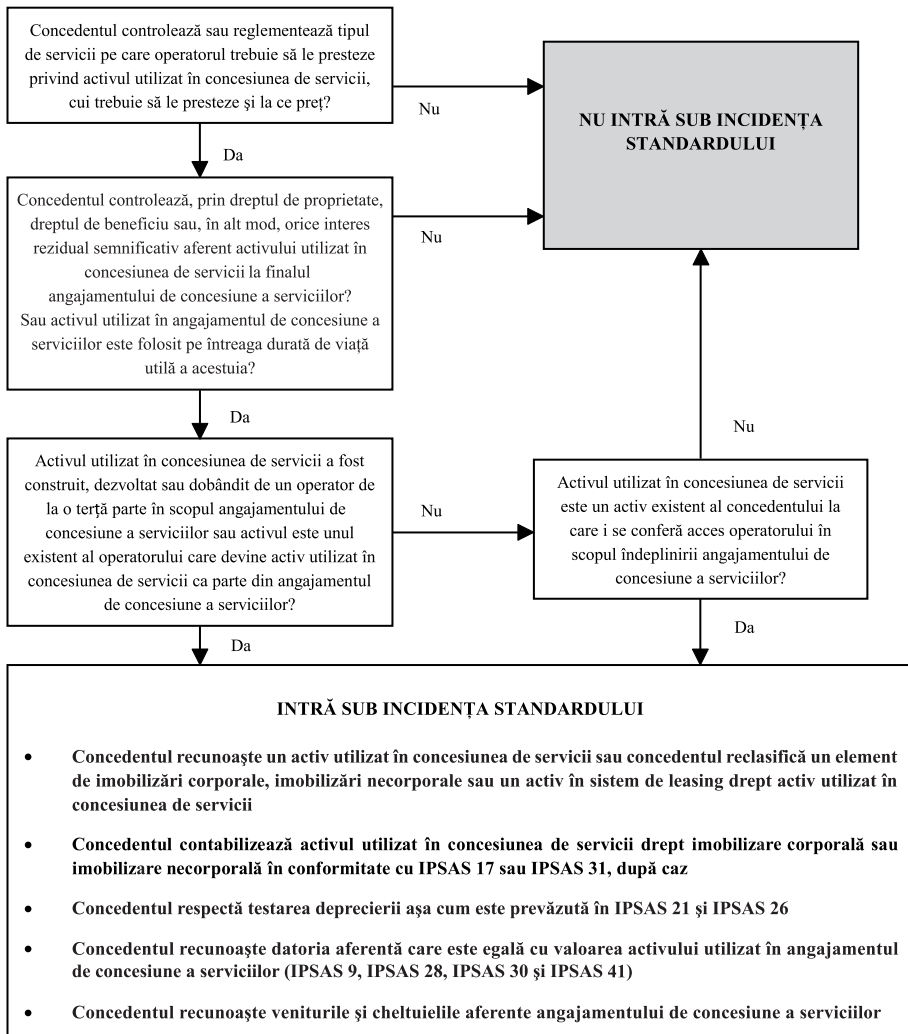
Îndrumări de implementare

Prezentele îndrumări însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 32.

IG1. Scopul prezentelor Îndrumări de implementare este acela de a ilustra anumite aspecte privind dispozițiile din IPSAS 32.

Cadrul general de contabilitate pentru angajamentele de concesiune a serviciilor

IG2. Diagrama de mai jos rezumă contabilizarea angajamentelor de concesiune a serviciilor stabilite în cadrul IPSAS 32.



Referințele la IPSAS-urile care se aplică unor tipuri de angajamente obișnuite care implică un activ combinat în prestarea unui serviciu

IG3. Tabelul stabilește tipurile de angajamente obișnuite pentru participarea sectorului privat la furnizarea de servicii pentru sectorul public și oferă trimiteri la IPSAS-urile care se aplică acestor angajamente. Lista tipurilor de angajamente nu este exhaustivă. Scopul acestui tabel este de a sublinia continuitatea angajamentelor. Nu este intenția IPSASB să creeze impresia că există reguli inechivoce între dispozițiile contabile pentru diferitele tipuri de angajamente.

IG4. Textul nuanțat indică angajamentele care intră sub incidența IPSAS 32.

Categorie	Locatar	Prestatorul serviciilor			Proprietar	
		Contract de servicii și/sau întreținere (sarcini specifice, de exemplu, colectarea datoriilor, administrarea clădirilor)	Reabilitare-exploatare-transfer	Construire-exploatare-transfer	Construire-deținere-exploatare	Dezinvestire/ Privatizare/ Corporație 100%
Tipuri de angajamente obișnuite	Contract de leasing (de exemplu, operatorul ia în leasing activul de la concedent)					
Dreptul de proprietate asupra activului	Concedent			Operator		
Investiții de capital	Concedent		Operator			
Riscul cererii	Împărțit	Concedent	Concedent și/sau operator		Operator	
Durata obișnuită	8-20 ani	1-5 ani	25-30 ani		Nedefinită (sau poate fi limitată printr-un angajament irevocabil sau prin licență)	
Interes rezidual	Concedent			Operator		
IPSAS-uri relevante	IPSAS 13	IPSAS 1	Prezentul IPSAS / IPSAS 17 / IPSAS 31		IPSAS 17 / IPSAS 31 (derecunoaștere) IPSAS 9 (recunoașterea veniturilor)	

Exemple ilustrative

Prezentele exemple însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 32.

IE1. Aceste exemple prezintă numai trei dintre multiplele posibile tipuri de angajamente de concesiune a serviciilor. Scopul lor este de a ilustra tratamentul contabil al unor caracteristici care sunt deseori întâlnite în practică. Pentru ca exemplele să fie cât mai clare posibil, s-a presupus că durata angajamentului de concesiune a serviciilor este de numai zece ani, iar creanțele anuale ale operatorului sunt constante pe parcursul acestei perioade. În practică, durata poate fi mult mai mare, iar veniturile anuale pot crește cu timpul.

Termenele angajamentului (comune pentru toate cele trei exemple)

IE2. În aceste exemple, valorile monetare sunt exprimate în „unități monetare” (u.m.).

IE3. Aceste termene sunt comune pentru cele trei exemple care urmează:

IE4. Termenele angajamentului prevăd ca un operator să construiască un drum – construcție finalizată în doi ani – și să întrețină și să exploateze drumul la un standard specificat timp de opt ani (adică anii 3-10). Acest angajament intră sub incidența prezentului standard, iar drumul îndeplinește condițiile pentru recunoașterea unui activ utilizat în concesiunea de servicii de la punctul 9 (sau punctul 10 pentru întreaga durată de viață a activului).

IE5. Termenele angajamentului prevăd, de asemenea, ca operatorul să refacă suprafața drumului atunci când suprafața inițială s-a deteriorat sub un nivel specificat. Operatorul estimează că va trebui să inițieze operațiunea de refacere la sfârșitul anului 8 la o valoare justă de 110 u.m. Compensația operatorului pentru acest serviciu este inclusă în seriile de plăți prestabilite și/sau veniturile pe care operatorul are dreptul să le încaseze de pe urma activului utilizat în concesiunea de servicii sau a unui alt activ generator de venituri și care este acordat operatorului de către concedent.

IE6. Se presupune că suprafața inițială a drumului este o componentă separată a activului utilizat în concesiunea de servicii și îndeplinește criteriile de recunoaștere specificate în IPSAS 17 pentru recunoașterea inițială a activului utilizat în concesiunea de servicii. Se presupune în continuare că există suficientă certitudine cu privire la plasarea în timp și volumul activității de refacere pentru ca aceasta să fie recunoscută drept componentă separată atunci când are loc operațiunea de refacere.³ Se presupune că costul preconizat al operațiunii de refacere poate fi utilizat pentru a estima costul inițial al straturilor de suprafață recunoscute drept

³ Dacă acest lucru nu se aplică (de exemplu, dacă operatorul poate reface suprafața drumului în viitor sau poate va realiza o întreținere suplimentară pe perioada angajamentului de concesiune a serviciilor), atunci este posibil să nu fie adecvată recunoașterea unei componente.

componente separate ale activului utilizat în concesiunea de servicii. Suprafața drumului este prin urmare recunoscută ca fiind o componentă separată din valoarea justă inițială a activului utilizat în concesiunea de servicii și evaluat la valoarea justă estimată pentru refacerea suprafeței drumului și amortizat pe parcursul a 3-8 ani. Perioada de amortizare este mai scurtă decât pentru stratul de bază al drumului și ia în calcul faptul că în mod normal refacerea suprafeței drumului durează șase ani, mai degrabă decât 25 de ani. Pe parcursul fazei de construcție se presupune că doar stratul de bază al drumului este construit în anul 1, iar drumul va fi gata pentru a fi dat în folosință la finalul anului 2.

- IE7. Recunoașterea componentei de înlocuire pentru suprafața drumului ca fiind o componentă separată a activului utilizat în concesiunea de servicii în anul 8 va avea ca rezultat de asemenea o creștere a datoriei recunoscute de către concedent. În cazul în care datoria este aferentă modelului de acordare a unui drept operatorului, veniturile suplimentare legate de această creștere sunt recunoscute în mod egal pe perioada angajamentului. Totuși, dacă cheltuiala a reprezentat o îmbunătățire a potențialului de servicii, cum ar fi o nouă bandă de circulație, mai degrabă decât restaurarea la capacitatea inițială de funcționare, atunci ar fi adecvat să se recunoască în schimb veniturile relevante acelei îmbunătățiri doar după ce aceasta a avut loc.
- IE8. La începutul anului 3, valoarea justă totală a drumului este de 1.050 u.m., din care 940 u.m. sunt aferente construirii straturilor de bază și 110 u.m. sunt aferente construirii straturilor de suprafață. Valoarea justă a straturilor de suprafață este folosită la estimarea valorii juste pentru refacerea suprafeței drumului (care este tratată ca o componentă de înlocuire în conformitate cu IPSAS 17). Durata de viață estimată a straturilor de suprafață (adică șase ani) este de asemenea folosită pentru a estima amortizarea componentei de înlocuire în anii 9 și 10. Valoarea justă inițială totală a drumului este mai mică decât valoarea actualizată a seriilor de plăți predeterminate care sunt aferente activului, în cazul în care se aplică.
- IE9. Stratul de bază al drumului are o durată de viață economică de 25 de ani. Amortizarea anuală este suportată de concedent prin metoda liniară. Prin urmare, acesta are o valoare de 38 u.m. ($940/25$ u.m.) pentru straturile de bază. Straturile de suprafață se depreciază pe parcursul a 6 ani (anii 3-8 pentru componenta inițială, iar de la anul 9, pentru componenta de înlocuire). Deprecierea anuală aferentă straturilor de suprafață este de 18 u.m. ($110/6$ u.m.). Nu există deprecieri pentru valoarea drumului pe parcursul perioadei de desfășurare a angajamentului de concesiune a serviciilor.
- IE10. Pentru operator, costul capitalului nu poate fi determinat. Rata dobânzii implicită în angajamentul de concesiune a serviciilor specifice activului este de 6,18%.
- IE11. Se presupune că toate fluxurile de trezorerie vor fi generate la sfârșitul anului.

- IE12. Se presupune că valoarea-timp a banilor nu este semnificativă. Punctul AG59 oferă îndrumări cu privire la metodele care sunt adecvate în cazul în care valoarea-timp a banilor este semnificativă.
- IE13. La finalul anului 10, angajamentul se încheie. La finalul angajamentului, operatorul va transfera exploatarea drumului către concedent.
- IE14. Compensația totală pentru operator, în fiecare dintre cele trei exemple, include fiecare dintre componentele angajamentului de concesiune a serviciilor și reflectă valoarea justă pentru fiecare dintre serviciile care sunt prezentate în Tabelul 1.
- IE15. Politica contabilă a concedentului pentru imobilizările corporale este de a recunoaște astfel de active folosind modelul bazat pe cost specificat în IPSAS 17.

Tabelul 1: Valorile juste ale componentelor din angajament (unități monetare)

Componenta angajamentului	Valoarea justă
Drum – straturile de bază	940
Drum – straturile de suprafață inițiale	110
Valoarea justă totală a drumului	1.050
Componenta anuală de servicii	12
Rata dobânzii efective	6,18%

Exemplul 1: Concedentul face o serie de plăți predeterminate către operator

Termene suplimentare

- IE16. Termenele angajamentului stipulează ca operatorului să i se plătească de către concedent 200 u.m. pe an în anii 3-10 pentru ca drumul să fie dat în folosință publicului. Contraprestația totală (plata de 200 u.m. în fiecare dintre anii 3-10) reflectă valoarea justă pentru fiecare dintre serviciile menționate în Tabelul 1. Aceste plăți au scopul de a acoperi costul de construire a drumului, costurile anuale de exploatare de 12 u.m. și rambursarea către operator a costului pentru refacerea suprafeței drumului aferent anului 8 în valoare de 110 u.m.

Impactul asupra situațiilor financiare

- IE17. Concedentul recunoaște inițial activul utilizat în concesiunea de servicii drept imobilizare corporală, la valoarea sa justă (în total 1.050 u.m., din care 940 u.m. pentru construirea straturilor de bază și 110 u.m. pentru construirea straturilor de suprafață inițiale). Activul este recunoscut pe măsură ce este construit (525 u.m. în anul 1 și 525 u.m. în anul 2). Amortizarea are loc anual (56 u.m., din care 38 u.m. pentru straturile de bază și 18 u.m. pentru straturile de suprafață), începând cu anul 3.

- IE18. Concedentul recunoaște inițial o datorie financiară la o valoare justă egală cu valoarea justă a activului care este în construcție la finalul anului 1 (525 u.m.). Datoria este mărită la finalul anului 2 pentru a reflecta atât valoarea justă a construcției suplimentare (525 u.m.), cât și cheltuiala financiară pentru datoria financiară rămasă neachitată. Dat fiind faptul că se cunoaște valoarea plății predeterminate aferente componentei de servicii din cadrul angajamentului de concesiune a serviciilor, concedentul va putea determina valoarea de plată pentru a reduce datoria. Se recunoaște anual o cheltuială financiară cu o rată a dobânzii implicită de 6,18%. Datoria este evaluată ulterior la costul amortizat, adică valoarea recunoscută inițial plus cheltuiala financiară pentru suma calculată folosind metoda dobânzii efective minus rambursările.
- IE19. Compensația pentru refacerea suprafeței drumului este inclusă în seriile de plăți predeterminate. Nu există un impact direct asupra fluxurilor de trezorerie aferent refacerii suprafeței drumului; totuși, concedentul recunoaște refacerea suprafeței drumului ca fiind un activ atunci când demarează activitatea și recunoaște o cheltuială cu amortizarea de $110/6$ u.m. = 18 u.m. începând cu anul 9.
- IE20. Compensația pentru întreținerea și exploatarea drumului (12 u.m.) este inclusă în seriile de plăți predeterminate. Nu există un impact asupra fluxurilor de trezorerie ca urmare a acestei cheltuieli cu serviciile; totuși, concedentul recunoaște anual o cheltuială.
- IE21. Costurile pentru servicii sunt contabilizate în conformitate cu IPSAS 1.
- Analiza fluxurilor de trezorerie, a situației performanței financiare și a situației poziției financiare*
- IE22. Situația fluxurilor de trezorerie, situația performanței financiare și situația poziției financiare ale concedentului pe durata angajamentului vor fi ilustrate în Tabelele de la 1.1 la 1.3. În plus, Tabelul 1.4 indică modificările datoriei financiare.

Tabelul 1.1 Fluxuri de trezorerie (unități monetare)

Anul	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Serii de plăți predeterminate	-	-	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1.600)
Intrări/(ieșiri) nete	-	-	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1.600)

Tabelul 1.2 Situația performanței financiare (unități monetare)

Anul	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Cheltuială cu serviciile	-	-	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(96)
Cheltuială financiară	-	(32)	(67)	(59)	(51)	(43)	(34)	(25)	(22)	(11)	(344)
Amortizare – straturi de bază	-	-	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Amortizare – strat de suprafață inițial	-	-	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	-	-	(110)
Amortizare – strat de suprafață înlocuit	-	-	-	-	-	-	-	-	(18)	(19)	(37)
Amortizare totală	-	-	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Surplus/ (deficit) anual	-	(32)	(135)	(128)	(119)	(111)	(103)	(93)	(90)	(80)	(891)

NOTE:

- Amortizarea din anii 3-8 reflectă amortizarea pentru suprafața de drum construită inițial. Aceasta se amortizează complet pe parcursul acelei perioade. Amortizarea în anii 9-10 reflectă amortizarea pentru noua componentă (suprafața) a activului utilizat în concesiunea de servicii recunoscută în anul 8.
- Deși prezentele exemple ilustrative folosesc metoda de amortizare liniară, nu există intenția ca această metodă să fie folosită în toate situațiile. Punctul 76 din IPSAS 17 stipulează că „Metoda de amortizare utilizată trebuie să reflecte ritmul preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare sau a potențialului de servicii ale activului de către entitate”. De asemenea, pentru imobilizările necorporale, punctul 96 din IPSAS 31 stipulează că „Valoarea amortizabilă a unei imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă determinată trebuie alocată pe o bază sistematică de-a lungul duratei sale de viață utilă”.

Tabelul 1.3 Situația poziției financiare (unități monetare)

Anul	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Activ utilizat în concesiunea de servicii – straturi de bază	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Activ utilizat în concesiunea de servicii – strat de suprafață inițial	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Activ utilizat în concesiunea de servicii – strat de suprafață înlocuit	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Totalul activelor utilizate în concesiunea de servicii	525	1.050	994	937	881	825	768	822	766	709
Numerar	–	–	(200)	(400)	(600)	(800)	(1.000)	(1.200)	(1.400)	(1.600)
Datorie financiară	(525)	(1.082)	(961)	(832)	(695)	(550)	(396)	(343)	(177)	–
Surplus/deficit cumulat	–	32	167	295	414	525	628	721	811	891

NOTE:

- În acest exemplu, refacerea suprafeței drumului are loc așa cum este preconizat, în anul 8, atunci când suprafața drumului construită inițial este complet amortizată. Dacă refacerea suprafeței drumului a avut loc anterior, atunci suprafața drumului construită inițial nu a fost complet amortizată și va trebui să fie derecunoscută în conformitate cu IPSAS 17 înainte ca noua componentă a activului utilizat în concesiunea de servicii aferentă refacerii suprafeței drumului să fie recunoscută.
- Noua componentă a activului utilizat în concesiunea de servicii aferentă refacerii suprafeței drumului este recunoscută în anul 8. Anii 9-10 reflectă amortizarea acestei componente suplimentare (Tabelul 1.2).
- Datoria financiară este mărită în anul 8 pentru recunoașterea noii componente a activului utilizat în concesiunea de servicii.

Tabelul 1.4 Modificări ale datoriei financiare (unități monetare)

Anul	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Sold reportat	–	525	1.082	961	832	695	550	396	343	177
Datorie recunoscută împreună cu activul inițial utilizat în concesiunea de servicii	525	525	–	–	–	–	–	–	–	–
Cheltuială financiară adăugată datoriei înainte de realizarea plăților	–	32	–	–	–	–	–	–	–	–
Partea din seriile de plăți predeterminate care reduce datoria	–	–	(121)	(129)	(137)	(145)	(154)	(163)	(166)	(177)
Datorie recunoscută împreună cu straturile de suprafață înlocuite	–	–	–	–	–	–	–	110	–	–
Sold reportat	525	1.082	961	832	695	550	396	343	177	–

Exemplul 2: Concedentul îi acordă operatorului dreptul de a percepe de la utilizatori o taxă pentru folosirea drumului

Termene suplimentare ale angajamentului

IE23. Termenele angajamentului îi permit operatorului să colecteze taxe de la șoferii care utilizează drumul. Operatorul estimează că numărul de vehicule va rămâne constant pe durata angajamentului și că va primi taxe de 200 u.m. în fiecare dintre anii 3-10. Contravaloarea totală (taxe de 200 u.m. în fiecare dintre anii 3-10) reflectă valorile juste pentru fiecare dintre serviciile menționate în Tabelul 1 și are scopul de a acoperi costul construirii drumului, costurile anuale de exploatare de 12 u.m. și rambursarea către operator a costului de refacere a suprafeței drumului în anul 8 în valoare de 110 u.m.

Impactul asupra situațiilor financiare

IE24. Concedentul recunoaște inițial activul utilizat în concesiunea de servicii drept imobilizare corporală la valoarea sa justă (în total 1.050 u.m., din care 940 u.m. pentru construirea straturilor de bază și 110 u.m. pentru construirea straturilor de suprafață inițiale). Activul este recunoscut pe măsură ce este construit (525 u.m. în anul 1 și 525 u.m. în anul 2). Amortizarea are loc anual (56 u.m., din care 38 u.m. pentru straturile de bază și 18 u.m. pentru straturile de suprafață, începând cu anul 3).

IE25. Drept contravaloare pentru activul utilizat în concesiunea de servicii, concedentul recunoaște o datorie conform modelului de acordare a unui drept operatorului

pentru a-i oferi operatorului dreptul de a colecta taxe în valoare de 200 u.m. în anii 3-10. Datoria este recunoscută așa cum este recunoscut activul.

- IE26. Datoria este redusă pe parcursul anilor 3-10, iar concedentul recunoaște veniturile pe această bază deoarece se preconizează că accesul la activul utilizat în concesiunea de servicii va fi oferit în mod egal pe parcursul angajamentului de concesiune a serviciilor începând cu momentul în care activul are capacitatea de a furniza beneficii economice.
- IE27. Compensația pentru refacerea suprafeței drumului este inclusă în taxele pe care operatorul preconizează să le încaseze pe durata angajamentului de concesiune a serviciilor. Nu există un impact direct asupra fluxurilor de trezorerie aferente refacerii suprafeței drumului; totuși, concedentul recunoaște refacerea suprafeței drumului ca fiind un activ atunci când demarează activitatea și recunoaște o cheltuială cu amortizarea de $110/6$ u.m. = 18 u.m. începând cu anul 9.
- IE28. Compensația pentru întreținerea și exploatarea drumului (12 u.m.) este inclusă în taxele pe care operatorul preconizează să le încaseze pe durata angajamentului de concesiune a serviciilor. Nu există un impact asupra situațiilor financiare ca urmare a acestei cheltuieli cu serviciile. Aceasta nu afectează fluxurile de trezorerie deoarece concedentul nu are ieșiri de numerar. Aceasta nu este recunoscută ca fiind o cheltuială de exploatare deoarece valoarea justă a activului și a datoriei recunoscute inițial nu include niciun cost al serviciului pe care operatorul îl poate suporta.

Analiza fluxurilor de trezorerie, a situației performanței financiare și a situației poziției financiare

- IE29. Situația fluxurilor de trezorerie, situația performanței financiare și situația poziției financiare ale concedentului pe durata angajamentului vor fi ilustrate în Tabelele de la 2.1 la 2.2. În plus, Tabelul 2.3 indică modificările datoriei.

Fluxuri de trezorerie

- IE30. Dat fiind faptul că nu sunt realizate plăți către operator, nu există un impact asupra fluxurilor de trezorerie în acest exemplu.

Tabelul 2.1 Situația performanței financiare (unități monetare)

Anul	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Venituri (reducerea datoriei)	–	–	145	145	145	145	145	145	145	145	1.160
Amortizare – straturi de bază	–	–	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Amortizare – strat de suprafață inițial	–	–	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	–	–	(110)
Amortizare – strat de suprafață înlocuit	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(37)
Amortizare totală	–	–	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Surplus/(deficit) anual	–	–	89	88	89	89	88	89	89	88	709

NOTE:

1. Amortizarea în anii 3-8 reflectă amortizarea pentru suprafața de drum construită inițial. Se amortizează complet pe parcursul acelei perioade.
2. Amortizarea în anii 9-10 reflectă amortizarea pentru noua componentă (suprafața) a activului utilizat în concesiunea de servicii recunoscută în anul 8.
3. Veniturile (reducerea datoriei) includ venituri din datoria suplimentară (Tabelul 2.3).
4. Toate veniturile sunt recunoscute în mod egal pe durata angajamentului.

Tabelul 2.2 Situația poziției financiare (unități monetare)

Anul	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Activ utilizat în concesiunea de servicii – straturi de bază	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Activ utilizat în concesiunea de servicii – strat de suprafață inițial	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Activ utilizat în concesiunea de servicii – strat de suprafață înlocuit	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Totalul activelor utilizate în concesiunea de servicii	525	1.050	994	937	881	825	768	822	766	709
Numerar	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Datorie	(525)	(1.050)	(905)	(760)	(615)	(470)	(325)	(290)	(145)	–
Surplus/deficit cumulat	–	–	(89)	(177)	(266)	(355)	(443)	(532)	(621)	(709)

NOTE:

- În acest exemplu, refacerea suprafeței drumului are loc așa cum este preconizat, în anul 8, atunci când suprafața drumului construită inițial este complet amortizată. Dacă refacerea suprafeței drumului a avut loc anterior, atunci suprafața drumului construită inițial nu a fost complet amortizată și va trebui să fie derecunoscută în conformitate cu IPSAS 17 înainte ca noua componentă a activului utilizat în concesiunea de servicii aferentă refacerii suprafeței drumului să fie recunoscută.
- Noua componentă a activului utilizat în concesiunea de servicii aferentă refacerii suprafeței drumului este recunoscută în anul 8. Anii 9-10 reflectă amortizarea acestei componente suplimentare (Tabelul 2.2).
- Datoria este mărită în anul 8 pentru recunoașterea noii componente a activului utilizat în concesiunea de servicii.

Tabelul 2.3 Modificări ale datoriei (unități monetare)

Anul	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Sold raportat	–	525	1.050	905	760	615	470	325	290	145
Datorie recunoscută împreună cu activul inițial utilizat în concesiunea de servicii	525	525	–	–	–	–	–	–	–	–
Venituri (reducerea datoriei)	–	–	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)
Datorie recunoscută împreună cu straturile de suprafață înlocuite	–	–	–	–	–	–	–	110	–	–
Sold raportat	525	1.050	905	760	615	470	325	290	145	–

Exemplul 3: Concedentul realizează o serie de plăți predeterminate către operator și, de asemenea, îi acordă operatorului dreptul de a percepe de la utilizatori o taxă pentru folosirea drumului

Termene suplimentare ale angajamentului

IE31. Termenele angajamentului îi permit operatorului să colecteze taxe de la șoferii care utilizează drumul. Operatorul estimează că numărul de vehicule va rămâne constant pe durata angajamentului și că va primi taxe de 100 u.m. în fiecare dintre anii 3-10. Angajamentul prevede de asemenea că operatorului i se vor efectua de către concedent o serie de plăți anuale predeterminate în valoare de 100 u.m. Valoarea justă a dreptului de a colecta taxe și seriile de plăți predeterminate sunt considerate a compensa operatorul în mod egal (adică 50% din fiecare formă de compensație a operatorului).

Impactul asupra situațiilor financiare

IE32. Concedentul recunoaște inițial activul utilizat în concesiunea de servicii drept imobilizare corporală la valoarea sa justă (în total 1.050 u.m., din care 940 u.m. pentru construirea straturilor de bază și 110 u.m. pentru construirea straturilor de suprafață inițiale). Activul este recunoscut pe măsură ce este construit (525 u.m. în anul 1 și 525 u.m. în anul 2). Amortizarea are loc anual (56 u.m., din care 38 u.m. pentru straturile de bază și 18 u.m. pentru straturile de suprafață).

IE33. Drept contravaloare pentru activul utilizat în concesiunea de servicii, concedentul recunoaște atât o datorie conform modelului de acordare a unui drept operatorului pentru a-i oferi operatorului dreptul de a colecta taxe în valoare de 100 u.m. în anii 3-10, cât și o datorie financiară de a efectua plăți de 100 u.m. în anii 3-10. Se recunosc o datorie și o datorie financiară în momentul în care activul este recunoscut la finalul anului 1 (525 u.m.). Datoria și datoria financiară sunt mărite la finalul anului 2 pentru a reflecta atât valoarea justă a construcției

suplimentare (525 u.m.), cât și cheltuiala financiară pentru datoria financiară rămasă neachitată.

- IE34. Obligațiile concedentului privind dreptul acordat operatorului de a percepe taxe și plățile predeterminate sunt considerate ca fiind două elemente separate. Prin urmare, în cadrul acestui angajament este necesar să se separe contravaloarea primită de operator de la concedent în două părți – o datorie și o datorie financiară.
- IE35. Datoria de 525 u.m. (recunoscută în mod egal la finalul anilor 1 și 2) este redusă pe parcursul anilor 3-10, iar concedentul recunoaște veniturile pe aceeași bază deoarece se estimează că taxele sunt încasate în mod egal pe durata angajamentului de concesiune a serviciilor din momentul în care activul are capacitatea de a furniza beneficii pentru servicii.
- IE36. Concedentul recunoaște inițial o datorie financiară la o valoare justă egală cu jumătate din valoarea justă a activului (525 u.m.), recunoscută în mod egal la finalul anilor 1 și 2; o datorie conform modelului de acordare a unui drept operatorului este recunoscută la o valoare egală cu cealaltă jumătate din valoarea justă a activului. Datoria financiară este de asemenea mărită la finalul anului 2 de cheltuiala financiară privind datoria financiară rămasă neachitată. Dat fiind faptul că se cunoaște valoarea plăților predeterminate aferente componentei de servicii din cadrul angajamentului de concesiune a serviciilor, concedentul va putea determina valoarea de plată pentru a reduce datoria. Se recunoaște anual o cheltuială financiară cu o rată a dobânzii implicite de 6,18%. Datoria este evaluată ulterior la costul amortizat, adică valoarea recunoscută inițial plus cheltuiala financiară pentru suma calculată folosind metoda dobânzii efective minus rambursările.
- IE37. Operatorul este compensat pentru refacerea suprafeței drumului (110 u.m.) în mod egal atât prin taxele pe care operatorul preconizează să le încaseze pe durata angajamentului de concesiune a serviciilor, cât și prin seriile de plăți predeterminate (adică 50% din fiecare). Nu există un impact direct asupra fluxurilor de trezorerie aferente refacerii suprafeței drumului; totuși, concedentul recunoaște refacerea suprafeței drumului ca fiind un activ atunci când demarează activitatea și recunoaște o cheltuială cu amortizarea de $110/6$ u.m. = 18 u.m. începând cu anul 9.
- IE38. Operatorul este compensat pentru întreținerea și exploatarea drumului (12 u.m.) în mod egal atât prin taxele pe care operatorul preconizează să le încaseze pe durata angajamentului de concesiune a serviciilor, cât și prin plățile predeterminate (adică 50% din fiecare). Nu există un impact direct asupra fluxurilor de trezorerie ca urmare a acestei cheltuieli cu serviciile deoarece concedentul nu are fluxuri de trezorerie. Totuși, concedentul recunoaște o cheltuială anuală pentru partea din compensație aferentă seriilor de plăți predeterminate (6 u.m.). Nu

există un impact asupra situațiilor financiare pentru suma de 6 u.m. rămasă din această cheltuială cu serviciile. Aceasta nu este recunoscută ca fiind o cheltuială de exploatare deoarece valoarea justă a activului și a datoriei recunoscute inițial nu include niciun cost al serviciului pe care operatorul îl poate suporta.

- IE39. Situația fluxurilor de trezorerie, situația performanței financiare și situația poziției financiare ale concedentului pe durata angajamentului vor fi ilustrate în Tabelele de la 3.1 la 3.3. În plus, Tabelul 3.4 indică modificările datoriei, iar Tabelul 3.5 indică modificările datoriei financiare.

Analiza fluxurilor de trezorerie, a situației performanței financiare și a situației poziției financiare

Tabelul 3.1 Fluxuri de trezorerie (unități monetare)

Anul	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Serii de plăți predeterminate	–	–	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)
Intrări/(ieșiri) nete	–	–	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)

Tabelul 3.2 Situația performanței financiare (unități monetare)

Anul	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Total
Venituri (reducerea datoriei)	–	–	73	72	73	72	73	72	73	72	580
Cheltuială cu serviciile	–	–	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(48)
Cheltuială financiară	–	(16)	(33)	(30)	(26)	(22)	(17)	(12)	(11)	(5)	(172)
Amortizare – straturi de bază	–	–	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Amortizare – strat de suprafață inițial	–	–	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	–	–	(110)
Amortizare – strat de suprafață înlocuit	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(37)
Amortizare totală	–	–	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Surplus/(deficit) anual	–	(16)	(22)	(21)	(15)	(12)	(7)	(2)	–	4	(91)

NOTE:

1. Amortizarea în anii 3-8 reflectă amortizarea pentru suprafața de drum construită inițial. Se amortizează complet pe parcursul acelei perioade.
2. Amortizarea în anii 9-10 reflectă amortizarea pentru noua componentă (suprafața) a activului utilizat în concesiunea de servicii recunoscută în anul 8.
3. Veniturile (reducerea datoriei) includ venituri din datoria suplimentară (Tabelul 3.3).
4. Toate veniturile sunt recunoscute în mod egal pe durata angajamentului.

Tabelul 3.3 Situația poziției financiare (unități monetare)

Anul	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Activ utilizat în concesiunea de servicii – straturi de bază	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Activ utilizat în concesiunea de servicii – strat de suprafață	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Activ utilizat în concesiunea de servicii – strat de suprafață înlocuit	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Totalul activelor utilizate în concesiunea de servicii	525	1.050	994	937	881	825	768	822	766	709
Numerar	–	–	(100)	(200)	(300)	(400)	(500)	(600)	(700)	(800)
Datorii	(262)	(525)	(452)	(380)	(307)	(235)	(162)	(145)	(72)	–
Datorie financiară	(263)	(541)	(480)	(416)	(348)	(276)	(199)	(172)	(89)	–
Surplus/deficit cumulat	–	16	38	59	74	86	93	95	95	91

NOTE:

- În acest exemplu, refacerea suprafeței drumului are loc așa cum este preconizat, în anul 8, atunci când suprafața drumului construită inițial este complet amortizată. Dacă refacerea suprafeței drumului a avut loc anterior, atunci suprafața drumului construită inițial nu a fost complet amortizată și va trebui să fie derecunoscută în conformitate cu IPSAS 17 înainte ca noua componentă a activului utilizat în concesiunea de servicii aferentă refacerii suprafeței drumului să fie recunoscută.
- Noua componentă a activului utilizat în concesiunea de servicii aferentă refacerii suprafeței drumului este recunoscută în anul 8. Anii 9-10 reflectă amortizarea acestei componente suplimentare (Tabelul 3.2).
- Datoria este mărită în anul 8 pentru recunoașterea a 50% din noua componentă a activului utilizat în concesiunea de servicii.
- Datoria financiară este mărită în anul 8 pentru recunoașterea a 50% din noua componentă a activului utilizat în concesiunea de servicii.

Tablelul 3.4 Modificări ale datoriei (unități monetare)

Anul	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Sold reportat	–	262	525	452	380	307	235	162	145	72
Datorie recunoscută împreună cu activul inițial utilizat în concesiunea de servicii	262	263	–	–	–	–	–	–	–	–
Venituri (reducerea datoriei)	–	–	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)
Datorie recunoscută împreună cu straturile de suprafață înlocuite	–	–	–	–	–	–	–	55	–	–
Sold reportat	262	525	452	380	307	235	162	145	72	–

Tablelul 3.5 Modificări ale datoriei financiare (unități monetare)

Anul	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Sold reportat	–	263	541	480	416	348	276	199	172	89
Datorie recunoscută împreună cu activul inițial utilizat în concesiunea de servicii	263	262	–	–	–	–	–	–	–	–
Cheltuială financiară adăugată datoriei înainte de realizarea plășilor	–	16	–	–	–	–	–	–	–	–
Parte din seriile de plăți predeterminate care reduce datoria	–	–	(61)	(64)	(68)	(72)	(77)	(82)	(83)	(89)
Datorie recunoscută împreună cu straturile de suprafață înlocuite	–	–	–	–	–	–	–	55	–	–
Sold reportat	263	541	480	416	348	276	199	172	89	–

IPSAS 33 – ADOPTAREA PENTRU PRIMA DATĂ A STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE PENTRU SECTORUL PUBLIC (IPSAS-URI) PE BAZĂ DE ANGAJAMENTE

Istoricul IPSAS

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

IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, a fost emis în ianuarie 2015.

De la această dată, IPSAS 33 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2019* (emis în ianuarie 2020)
- IPSAS 42, *Beneficii sociale* (emis în ianuarie 2019)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018* (emis în octombrie 2018)
- 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)

Tabelul punctelor modificate în IPSAS 33

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
7	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
8	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
36	Modificat	IPSAS 39 iulie 2016 IPSAS 41 august 2018 IPSAS 42 ianuarie 2019
39	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
62A	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
62B	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
62C	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
64	Modificat	IPSAS 41 august 2018
72	Modificat	IPSAS 41 august 2018
78	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
79	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
85A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
86	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
102	Modificat	IPSAS 39 iulie 2016
104	Modificat	IPSAS 39 iulie 2016
105	Modificat	IPSAS 39 iulie 2016
106	Eliminat	IPSAS 39 iulie 2016
107	Eliminat	IPSAS 39 iulie 2016
Titlul dinaintea punctului 113	Modificat	IPSAS 41 august 2018
113	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020 IPSAS 41 august 2018

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
113A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020
114	Eliminat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020
114A	Nou	IPSAS 41 august 2018
115	Modificat	IPSAS 41 august 2018
116	Modificat	IPSAS 41 august 2018
117	Modificat	IPSAS 41 august 2018
118	Modificat	IPSAS 41 august 2018
119	Modificat	IPSAS 41 august 2018
119A	Nou	IPSAS 41 august 2018
119B	Nou	IPSAS 41 august 2018
119C	Nou	IPSAS 41 august 2018
119D	Nou	IPSAS 41 august 2018
120	Modificat	IPSAS 41 august 2018
122	Modificat	IPSAS 41 august 2018
122A	Nou	IPSAS 41 august 2018
122B	Nou	IPSAS 41 august 2018
122C	Nou	IPSAS 41 august 2018
Titlul dinaintea punctului 122D	Nou	IPSAS 41 august 2018
122D	Nou	IPSAS 41 august 2018
123	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
124	Modificat	IPSAS 41 august 2018
129	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
130	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
132	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
Titlul dinaintea punctului 134A	Nou	IPSAS 42 ianuarie 2019
134A	Nou	IPSAS 42 ianuarie 2019
134B	Nou	IPSAS 42 ianuarie 2019
142	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
154A	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
154B	Nou	IPSAS 39 iulie 2016
154C	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
154D	Nou	IPSAS 41 august 2018
154E	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
154F	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
154G	Nou	IPSAS 42 ianuarie 2019
154H	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020
IG29	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
IG35	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
IG39	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
Titlul dinaintea punctului IG67	Modificat	IPSAS 41 august 2018
IG67	Modificat	IPSAS 41 august 2018
IG68	Modificat	IPSAS 41 august 2018
IG69	Modificat	IPSAS 41 august 2018
IG70	Modificat	IPSAS 41 august 2018
IG71	Modificat	IPSAS 41 august 2018
IG74	Modificat	IPSAS 41 august 2018
IG91	Modificat	IPSAS 41 august 2018 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018 IPSAS 42 ianuarie 2019
Anexă	Modificată	IPSAS 41 august 2018

**IPSAS 33 – ADOPTAREA PENTRU PRIMA DATĂ
A STANDARDELOR INTERNAȚIONALE
DE CONTABILITATE PENTRU SECTORUL PUBLIC
(IPSAS-URI) PE BAZĂ DE ANGAJAMENTE**

CUPRINS

	Punctul
Obiectiv	1
Domeniu de aplicare	2-8
Definiții	9-14
Data adoptării IPSAS-urilor	10
Primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile	11
Baza de contabilitate anterioară	12
Situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile ...	13-14
Recunoaștere și evaluare	15-22
Situația de deschidere a poziției financiare la adoptarea IPSAS-urilor	15
Politici contabile	16-22
Excepții de la aplicarea retroactivă a IPSAS-urilor	23-26
Prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile	27-32
Derogări care afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente pe parcursul perioadei de tranziție	33-62
Scutirea de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoașterea și/sau evaluarea activelor și/sau datoriilor	36-62
Derogări care nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente pe parcursul perioadei de adoptare	63-134
Utilizarea costului presupus pentru a evalua active și/sau datorii	64-70
Utilizarea costului presupus pentru a evalua activele dobândite prin intermediul unor alte tranzacții decât cele de schimb	71
Utilizarea costului presupus pentru investițiile în entități controlate, asocieri în participație și entități asociate (IPSAS 34)	72-73
Data la care poate fi determinat costul presupus	74-76

IPSAS 1, Prezentarea situațiilor financiare	77-84
IPSAS 4, Efectele variației cursurilor de schimb valutar	85-87
IPSAS 5, Costurile îndatorării	88-90
IPSAS 10, Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste	91-94
IPSAS 13, Contracte de leasing	95-96
IPSAS 18, Raportarea pe segmente	97
IPSAS 21, Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare	98-100
IPSAS 39, Beneficiile angajaților	101-107
IPSAS 26, Deprecierea activelor generatoare de numerar	108-110
IPSAS 28, Instrumente financiare: prezentare	111-112
IPSAS 41, Instrumente financiare	113-122
IPSAS 30, Instrumente financiare: prezentarea informațiilor	123-124
IPSAS 31, Imobilizări necorporale	125-126
IPSAS 32, Angajamente de concesiune a serviciilor: concedenți	127-128
IPSAS 34, Situații financiare individuale, IPSAS 35, Situații financiare consolidate, și IPSAS 36, Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație	129-130
IPSAS 35, Situații financiare consolidate	131
IPSAS 37, Angajamente comune	132-134
IPSAS 42, Beneficii sociale	134A-134B
Prezentări de informații	135-152
Explicații privind tranziția la IPSAS-uri	141
Reconcilieri	142-147
Prezentări de informații în care costul presupus este utilizat pentru stocuri, investiții imobiliare, imobilizări corporale, imobilizări necorporale, instrumente financiare sau active utilizate în concesiunea de servicii	148
Prezentări de informații în care costul presupus este utilizat pentru investițiile în entități controlate, asocieri în participație sau entități asociate	149-150
Derogări de la dispozițiile de prezentare a informațiilor din IPSAS-uri pe parcursul perioadei de tranziție	151-152

Prevederi tranzitorii	153
Data intrării în vigoare	154
Anexa A: Amendamente la alte IPSAS-uri	
Bază pentru concluzii	
Îndrumări de implementare	

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, este prezentat la punctele 1-154. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 33 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 oferi îndrumări pentru cei care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile care întocmesc și prezintă situații financiare în urma adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente, în vederea prezentării unor informații de înaltă calitate:
 - (a) Care oferă o raportare transparentă despre tranziția la IPSAS-urile pe bază de angajamente a celor care le adoptă pentru prima dată;
 - (b) Care oferă un punct de plecare corespunzător pentru contabilizarea în conformitate cu IPSAS-urile pe bază de angajamente, indiferent de baza de contabilitate pe care a utilizat-o anterior adoptării IPSAS-urilor cel care le adoptă pentru prima dată; și
 - (c) Pentru care se preconizează că beneficiile vor depăși costurile.

Domeniu de aplicare

2. **O entitate trebuie să aplice prezentul IPSAS atunci când își întocmește și își prezintă situațiile financiare anuale la adoptarea IPSAS-urilor pe bază de angajamente și pe parcursul tranziției la acestea.**
3. Prezentul IPSAS se aplică atunci când o entitate adoptă pentru prima dată IPSAS-urile pe bază de angajamente și pe parcursul perioadei de tranziție permise în prezentul IPSAS. Acesta nu se aplică atunci când, de exemplu, cel care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile:
 - (a) Încetează să mai prezinte situații financiare conforme cu dispozițiile prescrise, după ce le-a prezentat anterior alături de un alt set de situații financiare care conțineau o declarație de conformitate explicită și fără rezerve cu IPSAS-urile pe bază de angajamente;
 - (b) A prezentat în perioada de raportare anterioară situații financiare conforme cu dispozițiile prescrise și acele situații financiare conțineau o declarație de conformitate explicită și fără rezerve cu IPSAS-urile pe bază de angajamente; sau
 - (c) A prezentat în perioada de raportare anterioară situații financiare care conțineau o declarație de conformitate explicită și fără rezerve cu IPSAS-urile pe bază de angajamente, chiar dacă auditorii și-au modificat raportul de audit cu privire la acele situații financiare.
4. Prezentul standard trebuie aplicat de la data la care o entitate adoptă pentru prima dată IPSAS-urile pe bază de angajamente și pe parcursul perioadei de tranziție. Prezentul standard permite celor care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să aplice derogări și prevederi tranzitorii care ar putea afecta prezentarea fidelă. În cazul în care se aplică aceste derogări și prevederi tranzitorii, se impune celor care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să prezinte informații cu privire la

derogările și prevederile tranzitorii adoptate și la progresul către prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente.

5. La finalul perioadei de tranziție, cel care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să se conformeze dispozițiilor de recunoaștere, evaluare, prezentare și descriere din celelalte IPSAS-uri pe bază de angajamente pentru a-și putea declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente așa cum prevede IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*.
6. Prezentul IPSAS nu se aplică modificărilor politicilor contabile efectuate de către o entitate care aplică deja IPSAS-urile. Astfel de modificări fac obiectul:
 - (a) Dispozițiilor privind modificările politicilor contabile din IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*; și
 - (b) Dispozițiilor tranzitorii specifice din alte IPSAS-uri. Dispozițiile tranzitorii din alte IPSAS-uri se aplică doar modificărilor politicilor contabile efectuate de către o entitate care aplică deja IPSAS-urile pe bază de angajamente; acestea nu se aplică pentru tranziția la IPSAS-uri a unei entități care le adoptă pentru prima dată, cu excepția situațiilor specificate în prezentul IPSAS.
7. [Eliminat]
8. [Eliminat]

Definiții

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

Data adoptării IPSAS-urilor este data la care o entitate adoptă pentru prima dată IPSAS-urile pe bază de angajamente și reprezintă începutul perioadei de raportare în care entitatea care adoptă pentru prima dată adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente și pentru care entitatea își prezintă primele situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sau primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile.

Costul presupus este o valoare folosită ca un substituent pentru costul de achiziție sau costul amortizat la o anumită dată.

Primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sunt primele situații financiare anuale în care o entitate se conformează IPSAS-urilor pe bază de angajamente și poate emite o declarație de conformitate explicită și fără rezerve cu acele IPSAS-uri deoarece a adoptat una sau mai multe dintre derogările tranzitorii din prezentul IPSAS care nu afectează prezentarea fidelă a situațiilor financiare și capacitatea sa de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente.

Entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile este o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile pe bază de angajamente și care își prezintă primele situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sau primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile.

Situația de deschidere a poziției financiare este situația poziției financiare la data adoptării IPSAS-urilor a unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile.

Perioada de tranziție este perioada în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile aplică una sau mai multe derogări din prezentul IPSAS înainte de a se conforma IPSAS-urilor pe bază de angajamente și înainte de a putea emite o declarație explicită și fără rezerve privind această conformitate cu IPSAS-urile.

Baza de contabilitate anterioară este baza de contabilitate pe care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile a folosit-o imediat înaintea adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente.

Situațiile financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sunt situațiile financiare întocmite în conformitate cu prezentul IPSAS în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu poate emite o declarație de conformitate explicită și fără rezerve cu celelalte IPSAS-uri deoarece a adoptat una sau mai multe dintre derogările tranzitorii din prezentul IPSAS care afectează prezentarea fidelă a situațiilor financiare și capacitatea sa de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente.

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.

Data adoptării IPSAS-urilor

10. Data adoptării IPSAS-urilor este data la care o entitate adoptă pentru prima dată IPSAS-urile pe bază de angajamente. Aceasta reprezintă începutul perioadei de raportare în care entitatea care adoptă pentru prima dată adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente și pentru care își prezintă primele situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sau primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogările din prezentul IPSAS care afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente (a se vedea punctele 36-62) atunci când își întocmește primele situații financiare tranzitorii în conformitate cu IPSAS-urile, aceasta poate emite o declarație de conformitate explicită și fără rezerve cu IPSAS-urile pe bază de angajamente numai atunci când expiră derogările care au acordat scutirea și/sau când elementele relevante sunt recunoscute, evaluate și/sau se prezintă

și/sau se descriu informațiile relevante în situațiile financiare în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi). Situațiile financiare nu trebuie descrise drept conforme cu IPSAS-urile dacă nu respectă toate dispozițiile din toate IPSAS-urile aplicabile.

Primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile

11. Primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile ale unei entități sunt primele situații financiare anuale în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate emite o declarație explicită și fără rezerve în cadrul acelor situații financiare privind conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu adoptă derogările din prezentul IPSAS care afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente (a se vedea punctele 36-62), primele sale situații financiare după adoptarea IPSAS-urilor pe bază de angajamente vor fi, de asemenea, primele sale situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile.

Baza de contabilitate anterioară

12. Baza de contabilitate anterioară este baza de contabilitate pe care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile a folosit-o imediat înaintea adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente. Aceasta poate fi o contabilitate de casă, o contabilitate pe bază de angajamente, o versiune modificată fie a unei contabilități de casă, fie a unei contabilități pe bază de angajamente, sau o altă bază prescrisă.

Situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile

13. Situațiile financiare tranzitorii ale unei entități întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sunt situațiile financiare anuale în care o entitate face tranziția la IPSAS-urile pe bază de angajamente și adoptă anumite derogări din prezentul IPSAS care afectează prezentarea fidelă a situațiilor financiare și capacitatea sa de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogările din prezentul IPSAS care afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente (a se vedea punctele 36-62), aceasta nu va putea emite o declarație de conformitate explicită și fără rezerve cu IPSAS-urile pe bază de angajamente până când nu expiră derogările care au acordat scutirea din prezentul IPSAS și/sau când elementele relevante sunt recunoscute, evaluate și/sau se prezintă și/sau se descriu informațiile relevante în situațiile financiare în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi). Situațiile financiare nu trebuie descrise drept conforme cu IPSAS-urile dacă nu respectă toate dispozițiile din toate IPSAS-urile aplicabile.
14. Situațiile financiare tranzitorii ale unei entități întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sunt acele situații financiare în care o entitate face tranziția de la o altă bază de contabilitate, cum ar fi atunci când:

- (a) Și-a întocmit cele mai recente situații financiare anterioare în conformitate cu IPSAS-ul *Raportarea financiară conform contabilității de casă*;
- (b) Și-a prezentat cele mai recente situații financiare anterioare:
 - (i) În conformitate cu dispoziții prescrise care nu sunt consecvente cu IPSAS-urile din toate punctele de vedere;
 - (ii) În conformitate cu IPSAS-urile din toate punctele de vedere, cu excepția faptului că situațiile financiare nu au conținut o declarație de conformitate explicită și fără rezerve cu IPSAS-urile;
 - (iii) Incluzând o declarație de conformitate cu o parte dintre IPSAS-uri, dar nu cu toate, inclusiv adoptarea derogărilor prevăzute în prezentul IPSAS care afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente (a se vedea punctele 36-62);
 - (iv) În conformitate cu dispoziții prescrise care nu sunt consecvente cu IPSAS-urile, folosind anumite IPSAS-uri separate la contabilizarea unor elemente pentru care nu există dispoziții prescrise; sau
 - (v) În conformitate cu dispoziții prescrise, cu o reconciliere a anumitor valori cu valorile determinate conform IPSAS-urilor;
- (c) A întocmit situații financiare conforme cu IPSAS-urile doar pentru uz intern, fără a le pune la dispoziția utilizatorilor externi;
- (d) A întocmit un pachet de raportare conform cu IPSAS-urile în scopuri de consolidare, fără a întocmi un set complet de situații financiare așa cum sunt definite în IPSAS 1; sau
- (e) Nu a prezentat situații financiare pentru perioadele anterioare.

Recunoaștere și evaluare

Situația de deschidere a poziției financiare la adoptarea IPSAS-urilor

15. **O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să întocmească și să prezinte o situație de deschidere a poziției financiare la data adoptării IPSAS-urilor. Acesta este punctul de plecare pentru contabilitatea conform IPSAS-urilor pe bază de angajamente.**

Politici contabile

16. **La data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente, o entitate care le adoptă pentru prima dată trebuie să aplice retroactiv dispozițiile IPSAS-urilor, cu excepția cazului în care i se impune sau i se permite altfel conform prezentului IPSAS.**

17. **O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să folosească aceleași politici contabile în situația de deschidere a poziției financiare și în toate perioadele prezentate, exceptând situațiile specificate la punctele 36-134. Politicile contabile trebuie să fie conforme cu fiecare IPSAS în vigoare la data adoptării IPSAS-urilor, cu excepția situațiilor specificate la punctele 36-134.**
18. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile care utilizează derogările de la punctele 36-134 trebuie să își modifice politicile contabile după expirarea derogărilor care acordau scutirea și/sau atunci când elementele relevante sunt recunoscute, evaluate și/sau se prezintă și/sau se descriu informațiile relevante în situațiile financiare în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).
19. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să aplice versiunile IPSAS-urilor pe bază de angajamente care sunt în vigoare la data adoptării IPSAS-urilor. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate să aplice un IPSAS nou care nu este încă obligatoriu dacă acesta permite aplicarea la o dată anterioară. Orice IPSAS-uri noi care intră în vigoare pe parcursul perioadei de tranziție trebuie adoptate de cei care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile de la data intrării în vigoare a acestora.
20. Cu excepția situațiilor descrise la punctele 36-134, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie, în situația de deschidere a poziției financiare:
- (a) Să recunoască toate activele și datoriile a căror recunoaștere este impusă de IPSAS-uri;
 - (b) Să nu recunoască elemente ca active sau datorii dacă IPSAS-urile nu permit o astfel de recunoaștere;
 - (c) Să reclasifice elementele care au fost recunoscute în conformitate cu baza de contabilitate anterioară ca un tip de active, datorii sau componente de active nete / capitaluri proprii, dar care conform IPSAS-urilor sunt un tip diferit de active, datorii sau componente de active nete / capitaluri proprii; și
 - (d) Să aplice IPSAS-urile pentru evaluarea tuturor activelor și datoriilor recunoscute.
21. Politicile contabile pe care le utilizează o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile în situațiile financiare pot fi diferite de cele pe care le-a utilizat la finalul perioadei comparative conform bazei de contabilitate anterioare. Ajustările rezultate provin din tranzacții, alte evenimente sau condiții anterioare datei adoptării IPSAS-urilor. Prin urmare, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să recunoască acele ajustări la soldul de deschidere al surplusului sau deficitului acumulat în perioada în care sunt recunoscute și/sau evaluate elementele (sau, după caz, altă categorie de active nete / capitaluri

proprii). Entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să recunoască aceste ajustări în prima perioadă prezentată.

22. Derogările și prevederile tranzitorii din alte IPSAS-uri se aplică modificărilor politicilor contabile efectuate de către o entitate care aplică deja IPSAS-urile pe bază de angajamente. Derogările și prevederile tranzitorii din prezentul IPSAS se aplică unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile atunci când aceasta își întocmește și își prezintă situațiile financiare anuale la adoptarea IPSAS-urilor pe bază de angajamente și pe parcursul tranziției la acestea.

Excepții de la aplicarea retroactivă a IPSAS-urilor

23. **Estimările în conformitate cu IPSAS-urile la data adoptării acestora realizate de o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să fie consecvente cu estimările realizate în conformitate cu baza de contabilitate anterioară (după ajustări, pentru a reflecta orice diferențe în politicile contabile), cu excepția cazului în care există dovezi obiective că aceste estimări erau inconsecvente cu dispozițiile IPSAS-urilor.**
24. Prezentul IPSAS interzice aplicarea retroactivă a anumitor aspecte din IPSAS-urile pe bază de angajamente. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate să primească informații după data adoptării IPSAS-urilor privind estimările pe care le-a făcut conform bazei de contabilitate anterioare. Conform punctului 23, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să trateze primirea acelor informații în același mod ca evenimentele ulterioare perioadei de raportare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare conform IPSAS 14, *Evenimente ulterioare datei de raportare*.
25. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile ar putea fi nevoită să facă estimări în conformitate cu IPSAS-urile la data adoptării IPSAS-urilor sau pe parcursul perioadei de tranziție care nu erau prevăzute la acea dată conform bazei de contabilitate anterioare. Pentru a asigura consecvența cu IPSAS 14, acele estimări realizate în conformitate cu IPSAS-urile trebuie să reflecte condițiile care existau la data adoptării IPSAS-urilor sau la data de pe parcursul perioadei de tranziție. Mai precis, estimările determinate la data adoptării IPSAS-urilor sau pe parcursul perioadei de tranziție ale prețurilor pieței, ratelor dobânzii sau cursurilor de schimb valutar trebuie să reflecte condițiile de pe piață la acea dată. Pentru activele nefinanciare, cum ar fi imobilizările corporale, estimările despre durata de viață utilă a activului, valoarea reziduală sau starea acestuia reflectă așteptările conducerii și raționamentul la data adoptării IPSAS-urilor sau la data de pe parcursul perioadei de tranziție.
26. Punctele 23-25 se aplică situației de deschidere a poziției financiare. De asemenea, ele se aplică unei perioade comparative în care o entitate alege să prezinte informații comparative în conformitate cu punctul 78, caz în care referințele la data adoptării IPSAS-urilor sunt înlocuite de referințe la sfârșitul acelei perioade comparative.

Prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile

27. **Primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile ale unei entități care le adoptă pentru prima dată trebuie să prezinte fidel poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității. 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. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogările de la punctele 36-62, aceste derogări vor afecta prezentarea fidelă a situațiilor financiare și capacitatea entității de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente, până când expiră derogările care au acordat scutirea și/sau elementele relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).**
28. **O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să își declare conformitatea deplină cu IPSAS-urile numai atunci când s-a conformat tuturor dispozițiilor din IPSAS-urile aplicabile în vigoare la data respectivă, conform punctului 11. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile adoptă una sau mai multe dintre derogările de la punctele 32-62, prezentarea fidelă a situațiilor financiare și capacitatea entității de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente vor fi afectate. O entitate ale cărei situații financiare sunt conforme cu IPSAS-urile trebuie să includă o declarație de conformitate explicită și fără rezerve în note. Situațiile financiare nu trebuie descrise drept conforme cu IPSAS-urile decât dacă respectă toate dispozițiile din IPSAS-uri și trebuie calificate drept situații financiare conforme cu IPSAS-urile pe bază de angajamente.**
29. **În conformitate cu punctul 29 din IPSAS 1, prezentarea fidelă se realizează practic în toate circumstanțele prin conformarea cu IPSAS-urile aplicabile. Pentru ca o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să își declare conformitatea deplină cu IPSAS-urile, toate dispozițiile din IPSAS-urile aplicabile trebuie respectate pentru a se asigura prezentarea informațiilor într-o manieră care să corespundă caracteristicilor calitative, conform punctului 11.**
30. **Derogările de la punctele 36-62 oferă scutiri de la dispozițiile de recunoaștere, evaluare, prezentare și/sau descriere din IPSAS-uri la data adoptării IPSAS-urilor și pe parcursul perioadei de tranziție. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate alege să adopte aceste derogări, însă trebuie să țină cont de faptul că aplicarea acestor derogări va afecta prezentarea fidelă a situațiilor sale financiare și capacitatea sa de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente conform punctelor 27 și 28 până când expiră derogările care au acordat scutirea și/sau elementele relevante sunt recunoscute, evaluate și/sau se prezintă și/sau se descriu informațiile relevante în situațiile financiare în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare**

mai întâi). Înainte de a utiliza aceste derogări, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să analizeze toate faptele și circumstanțele relevante și efectul potențial asupra situațiilor sale financiare.

31. **O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să evalueze dacă derogările tranzitorii adoptate afectează prezentarea fidelă a situațiilor financiare și capacitatea entității de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente.**
32. De exemplu, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile adoptă scutirea de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoașterea și evaluarea amenzilor rutiere deoarece nu sunt disponibile suficiente date despre valoarea amenzilor emise, amenzilor anulate, compromisurilor convenite cu contravenienții etc. Perioada de scutire nu se aplică niciunei alte clase de alte venituri decât cele de schimb. Veniturile primite din amenzi nu sunt semnificative în raport cu situațiile financiare per ansamblu. Entitatea concluzionează că prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile nu vor fi afectate de adoptarea derogărilor și prevederilor tranzitorii. Prin urmare, entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile va putea totuși să realizeze o prezentare fidelă și să-și declare conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente la data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente sau pe parcursul perioadei de tranziție.

Derogări care afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente pe parcursul perioadei de tranziție

33. **O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate adopta derogările de la punctele 36-62. Aceste derogări vor afecta prezentarea fidelă a situațiilor financiare ale unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile, precum și capacitatea sa de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente pe parcursul perioadei de tranziție în conformitate cu punctele 27 și 28 pe durata aplicării lor. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu trebuie să aplice aceste derogări prin analogie cu alte elemente.**
34. **Fără a aduce atingere derogărilor furnizate la punctele 36-62, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile este încurajată să se conformeze în întregime tuturor dispozițiilor din IPSAS-urile aplicabile de îndată ce este posibil acest lucru.**
35. **În măsura în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile aplică derogările de la punctele 36-62, acestea nu i se impune să aplice orice dispoziții conexe de prezentare și/sau descriere din IPSAS-urile aplicabile până când expiră derogările care au acordat scutirea sau elementele relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în situațiile financiare în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).**

Scutirea de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoașterea și/sau evaluarea activelor și/sau datoriilor

Recunoașterea și/sau evaluarea activelor și/sau datoriilor

36. **Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu a recunoscut active și/sau datorii conform bazei de contabilitate anterioare, acestea nu i se impune să recunoască și/sau să evalueze următoarele active și/sau datorii pentru perioadele de raportare care încep în termen de trei ani după data adoptării IPSAS-urilor:**
- (a) **Stocuri (a se vedea IPSAS 12, *Stocuri*);**
 - (b) **Investiții imobiliare (a se vedea IPSAS 16, *Investiții imobiliare*);**
 - (c) **Imobilizări corporale (a se vedea IPSAS 17, *Imobilizări corporale*);**
 - (d) **Planuri de beneficii determinate și alte beneficii pe termen lung ale angajaților (a se vedea IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*);**
 - (e) **Active biologice și produse agricole (a se vedea IPSAS 27, *Agricultura*);**
 - (f) **Imobilizări necorporale (a se vedea IPSAS 31, *Imobilizări necorporale*);**
 - (g) **Active utilizate în concesiunea de servicii și datorii conexe, fie conform modelului datoriei financiare, fie conform modelului de acordare a unui drept operatorului (a se vedea IPSAS 32, *Angajamente de concesiune a serviciilor: concedenți*);**
 - (h) **Instrumente financiare (a se vedea IPSAS 41, *Instrumente financiare*); și**
 - (i) **Beneficii sociale (a se vedea IPSAS 42, *Beneficii sociale*).**
37. **Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile aplică derogarea de la punctul 36 litera (d), aceasta trebuie să recunoască simultan obligația și orice active aferente ale planului.**
38. **Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile a recunoscut activele și/sau datoriile incluse la punctul 36 conform bazei de contabilitate anterioare, acestea nu i se impune să își modifice politica contabilă (politicile contabile) în ceea ce privește evaluarea acestor active și/sau datorii pentru perioadele de raportare care încep în termen de trei ani după data adoptării IPSAS-urilor.**
39. Sub rezerva punctelor 36 și 38, unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu i se impune să își modifice politica contabilă (politicile contabile) în ceea ce privește recunoașterea și/sau evaluarea activelor și/sau datoriilor pentru perioadele de raportare care încep în termen de trei ani după data adoptării

IPSAS-urilor. Derogările tranzitorii de la punctele 36 și 38 au scopul de a-i oferi unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile o perioadă în care să dezvolte modele fiabile¹ pentru recunoașterea și/sau evaluarea activelor și/sau datoriiilor pe parcursul perioadei de tranziție. Cei care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile pot aplica politici contabile pentru recunoașterea și/sau evaluarea unor astfel de active și/sau datorii care nu sunt conforme cu prevederile altor IPSAS-uri.

40. **Sub rezerva prevederilor de la punctele 36 și 38, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să își modifice politicile contabile doar pe parcursul perioadei de tranziție pentru a se conforma mai bine politicilor contabile din IPSAS-urile pe bază de angajamente și își poate păstra politicile contabile existente până când expiră derogările care au acordat scutirea sau până când elementele relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în situațiile financiare în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi). O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile își poate modifica politica contabilă în ceea ce privește recunoașterea și/sau evaluarea activelor și/sau datoriiilor de la o clasă la alta sau de la o categorie la alta în cazul în care utilizarea claselor sau categoriilor este permisă în IPSAS-urile aplicabile.**
41. **În măsura în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile aplică derogările de la punctele 36 și 38 care permit o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau evalua active financiare, acestea nu i se impune să recunoască și/sau să evalueze orice venituri conexe conform IPSAS 9, *Venituri din tranzacții de schimb*, sau alte creanțe decontate în numerar sau în alt activ financiar conform IPSAS 23, *Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (impozite și transferuri)*.**

Recunoașterea și/sau evaluarea veniturilor din alte tranzacții decât cele de schimb

42. **Nu se impune unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să își modifice politica contabilă în ceea ce privește recunoașterea și evaluarea veniturilor din alte tranzacții decât cele de schimb pentru perioadele de raportare care încep în termen de trei ani după data adoptării IPSAS-urilor. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile își poate modifica politica contabilă în ceea ce privește veniturile obținute din alte tranzacții decât cele de schimb de la o clasă la alta.**
43. Prevederea tranzitorie de la punctul 42 are scopul de a-i permite unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile o perioadă în care să dezvolte modele fiabile pentru recunoașterea și evaluarea veniturilor din alte tranzacții decât cele de schimb în conformitate cu IPSAS 23, *Venituri din alte tranzacții decât*

¹ 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.

cele de schimb (impozite și transferuri), pe parcursul perioadei de tranziție. Cei care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile pot aplica politici contabile pentru recunoașterea și/sau evaluarea veniturilor din alte tranzacții decât cele de schimb care nu sunt conforme cu prevederile IPSAS 23. Prevederea tranzitorie de la punctul 42 îi permite unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să aplice IPSAS 23 din ce în ce mai mult diferitelor clase de venituri din alte tranzacții decât cele de schimb. De exemplu, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate fi în măsură să recunoască și să evalueze impozitele pe proprietate și alte câteva clase de transferuri în conformitate cu IPSAS 23 de la data adoptării IPSAS-urilor, dar ar putea avea nevoie de trei ani pentru a dezvolta în întregime un model fiabil pentru recunoașterea și evaluarea veniturilor din impozitul pe profit.

Alte derogări

IPSAS 5, Costurile îndatorării

44. **Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile aplică derogarea de la punctul 36 care permite o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau evalua active și alege să contabilizeze costurile îndatorării conform tratamentului alternativ permis, acesteia nu i se impune să capitalizeze orice costuri ale îndatorării pentru activele cu ciclul lung de producție pentru care data de începere a capitalizării are loc înainte de data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente, până când expiră derogarea care a acordat scutirea și/sau până când activele relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).**
45. Punctul 36 îi permite unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să nu recunoască și/sau să nu evalueze activele în conformitate cu IPSAS-urile 16, 17, 27, 31 și 32 pentru o perioadă de până la trei ani de la data adoptării IPSAS-urilor. Pe parcursul acestei perioade, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate fi nevoită să ia în considerare dispozițiile acelor IPSAS-uri simultan cu capitalizarea costurilor îndatorării în cazul în care aplică metoda alternativă permisă. Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile aplică perioada de derogare tranzitorie pentru recunoașterea și/sau evaluarea activelor în conformitate cu IPSAS-urile 16, 17, 27, 31 și 32, acesteia nu i se impune să capitalizeze costurile îndatorării suportate pentru activele cu ciclul lung de producție înaintea sau pe parcursul perioadei de tranziție. Unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile i se permite să capitalizeze costurile îndatorării suportate pentru activele cu ciclul lung de producție în conformitate cu tratamentul alternativ permis numai după ce au expirat derogările care au acordat scutirea și/sau activele relevante au fost recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).

IPSAS 13, Contracte de leasing

46. **Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea de la punctul 36 care permite o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște active, acesteia nu i se impune să aplice dispozițiile legate de contractele de leasing financiar până când expiră scutirea și/sau activele relevante sunt recunoscute în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).**
47. Prezentul IPSAS îi permite unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile o perioadă de până la trei ani de la data adoptării IPSAS-urilor în care să nu recunoască active în conformitate cu IPSAS-urile 16, 17, 27, 31 și 32. Pe parcursul acestei perioade, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate fi nevoită să ia în considerare dispozițiile de recunoaștere din acele IPSAS-uri simultan cu analiza recunoașterii contractelor de leasing financiar din prezentul IPSAS. Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea în conformitate cu IPSAS-urile 16, 17, 27, 31 și 32, acesteia nu i se impune să recunoască activele și/sau datoriile care decurg din contractele de leasing financiar până când expiră derogările care au acordat scutirea și/sau activele relevante sunt recunoscute în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).

IPSAS 19, Provizioane, datorii contingente și active contingente

48. **Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea de la punctul 36 care permite o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau evalua imobilizări corporale, acesteia nu i se impune să recunoască și/sau să evalueze datoria legată de estimarea inițială a costurilor pentru demontarea și înlăturarea elementului și restaurarea locului în care este amplasat acesta până când expiră derogarea pentru IPSAS 17 și/sau activul relevant este recunoscut și/sau evaluat în conformitate cu IPSAS 17 (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).**
49. Prezentul IPSAS îi permite unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile o perioadă de până la trei ani de la data adoptării IPSAS-urilor în care să nu recunoască și/sau să nu evalueze imobilizări corporale. IPSAS 17 impune unei entități să includă, ca parte a costului unui element de imobilizări corporale, estimarea inițială a costurilor pentru demontarea și înlăturarea elementului și restaurarea locului în care acesta a fost amplasat. Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care permite o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoașterea și/sau evaluarea imobilizărilor corporale, acesteia nu i se impune să aplice dispozițiile legate de estimarea inițială a costurilor pentru demontarea și înlăturarea elementului și restaurarea locului în care a fost amplasat până când expiră derogarea

care a acordat scutirea și/sau până când activul relevant este recunoscut și/sau evaluat în conformitate cu IPSAS 17 (oricare dintre aceste situații apare mai întâi). Datoria trebuie evaluată la data adoptării IPSAS-urilor sau, atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care permite o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoașterea și/sau evaluarea unui activ, la data la care expiră derogarea care a acordat scutirea și/sau la care activul a fost recunoscut și/sau evaluat în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile.

50. **Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea de la punctul 48, aceasta trebuie să recunoască și/sau să evalueze simultan obligația și orice activ aferent.**

IPSAS 20, Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate

51. **Nu se impune unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să prezinte informații privind relațiile cu părțile afiliate, tranzacțiile cu părțile afiliate și informații despre personalul-cheie din conducere pentru perioadele de raportare care încep în termen de trei ani după data adoptării IPSAS-urilor.**
52. **Fără a aduce atingere prevederii tranzitorii de la punctul 51, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile este încurajată să prezinte informații privind relațiile cu părțile afiliate, tranzacțiile cu părțile afiliate și informații despre personalul-cheie din conducere care sunt cunoscute la data adoptării IPSAS-urilor.**

IPSAS 34, Situații financiare individuale, IPSAS 35, Situații financiare consolidate, și IPSAS 36, Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație

53. **Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu și-a recunoscut interesele în entitățile controlate, entitățile asociate sau asocierile în participație conform bazei de contabilitate anterioare, acestea nu i se impune să își recunoască și/sau să își evalueze interesele în alte entități drept entități controlate, entități asociate sau asocieri în participație pentru perioadele de raportare care încep în termen de trei ani după data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente.**
54. Sub rezerva punctului 53, unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu i se impune să își modifice politica contabilă în ceea ce privește recunoașterea și/sau evaluarea intereselor sale în entități controlate, entități asociate sau asocieri în participație pentru perioadele de raportare care încep în termen de trei ani după data adoptării IPSAS-urilor. Derogarea tranzitorie de la punctul 53 are scopul de a-i acorda unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile o perioadă în care să își identifice și să își clasifice corespunzător interesele în alte entități fie ca entități controlate, fie ca entități

asociate, fie ca asocieri în participație pe parcursul perioadei de tranziție. Cei care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile pot aplica politici contabile pentru recunoașterea și/sau evaluarea intereselor lor în entitățile controlate, entitățile asociate sau asocierile în participație care nu sunt conforme cu prevederile altor IPSAS-uri.

IPSAS 35, Situații financiare consolidate

55. **Sub rezerva punctului 53, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să prezinte situații financiare consolidate după adoptarea IPSAS-urilor pe bază de angajamente. Totuși, nu se impune unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile care își prezintă situațiile financiare consolidate să elimine toate soldurile, tranzacțiile, veniturile și cheltuielile dintre entitățile din cadrul entității economice pentru perioadele de raportare care încep în termen de trei ani după data adoptării IPSAS-urilor.**
56. La adoptarea IPSAS-urilor, o entitate poate avea entități controlate cu un număr semnificativ de tranzacții între aceste entități controlate. Prin urmare, ar putea fi dificil să se identifice unele tranzacții și solduri care trebuie să fie eliminate în scopul întocmirii situațiilor financiare consolidate ale entității economice. Din acest motiv, punctul 55 oferă o scutire pentru o perioadă de până la trei ani pentru a elimina în întregime soldurile, tranzacțiile, veniturile și cheltuielile dintre entitățile din cadrul entității economice.
57. **Fără a aduce atingere derogării tranzitorii de la punctul 55, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile este încurajată să elimine acele solduri, tranzacții, venituri și cheltuieli care sunt cunoscute la data adoptării IPSAS-urilor pentru a se conforma în întregime prevederilor din IPSAS 35 de îndată ce este posibil.**
58. **Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea tranzitorie de la punctul 53 și/sau punctul 55, aceasta nu trebuie să prezinte situațiile financiare drept situații financiare consolidate până când:**
- (a) **Expiră derogările care au acordat scutirea; și**
 - (b) **Interesele sale în alte entități au fost recunoscute și/sau evaluate corespunzător ca entități controlate, entități asociate sau asocieri în participație; sau**
 - (c) **Soldurile, tranzacțiile, veniturile și cheltuielile dintre entitățile din cadrul entității economice au fost eliminate (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).**

IPSAS 36, Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație

59. **Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile aplică metoda punerii în echivalență la adoptarea IPSAS 36, investitorului nu i se impune să elimine partea sa din surplusul sau deficitul rezultat din tranzacțiile în amonte sau în aval dintre investitor și entitatea sa asociată sau asocieria sa în participație pentru perioadele de raportare care încep în termen de trei ani după data adoptării IPSAS-urilor.**
60. La adoptarea IPSAS-urilor, o entitate care le adoptă pentru prima dată poate fi un investitor în una sau mai multe entități asociate sau asocieri în participație cu un număr semnificativ de tranzacții în amonte și în aval între investitor și entitatea în care s-a investit. În consecință, ar putea fi dificil să se identifice unele tranzacții în amonte și/sau în aval în care partea investitorului din surplusul sau deficitul entității asociate sau asocierii în participație trebuie eliminată aplicând metoda punerii în echivalență. Din acest motiv, punctul 59 oferă investitorului o scutire pe o perioadă de până la trei ani pentru a elimina în întregime partea acestuia din surplusul sau deficitul entității asociate sau asocierii în participație care rezultă din tranzacțiile în amonte și/sau în aval.
61. **Fără a aduce atingere derogării tranzitorii de la punctul 59, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile este încurajată să elimine partea sa din surplusul sau deficitul entității asociate sau asocierii în participație care rezultă din tranzacțiile în amonte și în aval care sunt cunoscute la data adoptării IPSAS-urilor pentru a se conforma în întregime prevederilor din IPSAS 36 de îndată ce este posibil.**
62. **Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea tranzitorie de la punctul 53 și/sau punctul 59, aceasta nu trebuie să prezinte situațiile financiare în care investițiile în entitățile asociate sau asocierile în participație sunt contabilizate utilizând metoda punerii în echivalență până când:**
- Expiră derogările care au acordat scutirea; și**
 - Interesele în alte entități au fost recunoscute și/sau evaluate corespunzător ca entități asociate sau asocieri în participație; sau**
 - Partea sa din surplusul sau deficitul rezultat din tranzacțiile în amonte sau în aval dintre investitor și entitatea în care s-a investit este eliminată (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).**

IPSAS 40, Combinări de operațiuni din sectorul public

- 62A. **În cazul în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile aplică derogarea de la punctul 36 care permite o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau evalua active și/sau datorii, entitatea poate fi una dintre părțile unei combinări de operațiuni din**

sectorul public în cursul celor trei ani ai scutirii din perioada de tranziție. Entitățile care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu i se impune să recunoască și/sau să evalueze activele și/sau datoriile asociate combinării de operațiuni din sectorul public până când nu expiră derogarea care a acordat scutirea și/sau până când activele și/sau datoriile relevante nu sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare din aceste situații are loc mai întâi).

62B. Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile aplică derogarea de la punctul 62A, aceasta nu trebuie să recunoască fond comercial în legătură cu o achiziție. Entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să recunoască diferența dintre valorile de la literele (a) și (b) de mai jos în active nete / capitaluri proprii:

(a) Valoarea agregată a:

- (i) Oricărei contravalori transferate;
- (ii) Oricăror interese care nu controlează într-o operațiune dobândită; și
- (iii) Oricăror participații în capitalurile proprii deținute anterior într-o operațiune dobândită.

(b) Valorile nete ale oricăror active identificabile dobândite și ale datoriilor asumate.

62C. IPSAS 40 se aplică prospectiv. În consecință, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu ajustează nicio valoare a fondului comercial recunoscută ca urmare a unei combinări de operațiuni din sectorul public care a avut loc înainte de aplicarea IPSAS 40.

Derogări care nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente pe parcursul perioadei de adoptare

63. Unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile i se impune, sau aceasta poate alege, să adopte derogările de la punctele 64-134. Aceste derogări nu vor afecta prezentarea fidelă a situațiilor financiare ale unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile și capacitatea sa de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente pe parcursul perioadei de tranziție în conformitate cu punctele 27 și 28, pe durata aplicării lor. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu trebuie să aplice aceste derogări prin analogie cu alte elemente.

Utilizarea costului presupus pentru a evalua active și/sau datorii

64. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate alege să evalueze activele și datoriile următoare la valoarea lor justă atunci când nu

sunt disponibile informații fiabile despre costul activelor și datorii și să utilizeze acea valoare justă drept cost presupus pentru:

- (a) **Stocuri (a se vedea IPSAS 12);**
 - (b) **Investiții imobiliare, dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să folosească modelul bazat pe cost din IPSAS 16;**
 - (c) **Imobilizări corporale (a se vedea IPSAS 17);**
 - (d) **Imobilizări necorporale, altele decât imobilizările necorporale generate intern (a se vedea IPSAS 31) care îndeplinesc:**
 - (i) **Criteriile de recunoaștere din IPSAS 31 (exclusiv criteriul de evaluare fiabilă); și**
 - (ii) **Criteriile de reevaluare din IPSAS 31 (inclusiv existența unei piețe active);**
 - (e) **Instrumente financiare (a se vedea IPSAS 41); sau**
 - (f) **Active utilizate în concesiunea de servicii (a se vedea IPSAS 32).**
65. Costul presupus poate fi determinat doar în cazul în care nu este disponibil costul de achiziție al activului și/sau datoriei. Costul presupus implică faptul că entitatea a recunoscut inițial activul și/sau datoria la data specificată. Deprecierea sau amortizarea ulterioară se bazează pe acel cost presupus plecând de la premisa egalității dintre costul de achiziție și costul presupus. De exemplu, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate alege să evalueze imobilizările corporale la costul presupus la data adoptării IPSAS-urilor deoarece nu erau disponibile la acea dată informații referitoare la costul elementelor de imobilizări corporale, și poate să utilizeze valoarea justă drept cost presupus la acea dată. Orice amortizare ulterioară se bazează pe valoarea justă determinată la acea dată și începe de la data la care a fost determinat costul presupus.
66. Utilizarea costului presupus nu este considerată o reevaluare sau aplicarea modelului bazat pe valoarea justă pentru evaluarea ulterioară în conformitate cu alte IPSAS-uri.
67. **O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate alege să folosească o valoare reevaluată a unei imobilizări corporale conform bazei de contabilitate anterioare drept cost presupus dacă reevaluarea a fost, la data reevaluării, comparabilă, în linii mari, cu:**
- (a) **Valoarea justă; sau**
 - (b) **Costul sau costul amortizat, după caz, conform IPSAS-urilor, ajustat astfel încât să reflecte, de exemplu, modificările unui indice de preț general sau specific.**

68. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile ar fi putut stabili un cost presupus în conformitate cu baza sa de contabilitate anterioară pentru imobilizările corporale prin evaluarea acestora la valoarea justă la o anumită dată, ca urmare a unui eveniment specific:
- (a) Dacă data evaluării este la sau înainte de data adoptării IPSAS-urilor, o entitate care le adoptă pentru prima dată poate folosi astfel de evaluări la valoarea justă determinate de un eveniment drept cost presupus pentru IPSAS-uri la data evaluării respective.
 - (b) Dacă data evaluării este după data adoptării IPSAS-urilor, dar pe parcursul perioadei de tranziție în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau pentru a nu evalua anumite active, atunci evaluările la valoarea justă determinate de un eveniment pot fi utilizate drept cost presupus atunci când are loc evenimentul. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să recunoască ajustările rezultate direct în surplusul sau deficitul acumulat atunci când este recunoscut și/sau evaluat activul.
69. Pentru a determina valoarea justă în conformitate cu punctul 67, entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să aplice definiția valorii juste și îndrumările din alte IPSAS-uri aplicabile la determinarea valorii juste a activului în cauză. Valoarea justă trebuie să reflecte condițiile care au existat la data la care aceasta a fost determinată.
70. **Dacă nu sunt disponibile dovezi fiabile, bazate pe piață, pentru valoarea justă în cazul stocurilor sau în cazul investițiilor imobiliare de o natură specializată, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate lua în considerare următoarele alternative de evaluare la determinarea unui cost presupus:**
- (a) **Pentru stocuri, costul curent de înlocuire; și**
 - (b) **Pentru investițiile imobiliare de o natură specializată, costul de înlocuire amortizat.**

Utilizarea costului presupus pentru a evalua activele dobândite prin intermediul unor alte tranzacții decât cele de schimb

71. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate alege să evalueze un activ dobândit prin intermediul unei alte tranzacții decât cea de schimb la valoarea sa justă atunci când nu sunt disponibile informații fiabile despre costul activului și să utilizeze acea valoare justă drept cost presupus.

Utilizarea costului presupus pentru investițiile în entități controlate, asocieri în participație și entități asociate (IPSAS 34)

72. **Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile evaluează o investiție într-o entitate controlată, o asocierie în participație sau o entitate asociată la cost în situațiile sale financiare individuale, aceasta poate alege, la data adoptării IPSAS-urilor, să evalueze acea investiție la una dintre următoarele valori în situația sa individuală de deschidere a poziției financiare:**
- (a) **Cost; sau**
 - (b) **Cost presupus. Costul presupus al unei astfel de investiții trebuie să fie valoarea sa justă (determinată în conformitate cu IPSAS 41) la data adoptării IPSAS-urilor de către entitatea care le adoptă pentru prima dată în situațiile sale financiare individuale.**
73. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile ar fi putut stabili un cost presupus în conformitate cu baza sa de contabilitate anterioară pentru o investiție într-o entitate controlată, o asocierie în participație sau o entitate asociată prin evaluarea acesteia la valoarea justă la o anumită dată ca urmare a unui eveniment specific. În astfel de situații, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile aplică punctul 72 literele (a) și (b).

Data la care poate fi determinat costul presupus

74. **Data la care este determinat costul presupus poate varia în funcție de măsura în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care permite de scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau pentru a nu evalua anumite active și/sau datorii. Atunci când entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea, costul presupus poate fi determinat la orice dată din cursul acestei perioade sau la data la care expiră derogarea (oricare dintre aceste situații apare mai întâi) și trebuie recunoscut în conformitate cu punctul 76. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu adoptă derogarea, costul presupus trebuie determinat la începutul primei perioade pentru care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile prezintă situații financiare în conformitate cu acestea.**
75. Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau pentru a nu evalua anumite active și/sau datorii, aceasta poate determina un cost presupus pentru acel activ și/sau pentru acea datorie în orice moment în cei trei ani ai scutirii din perioada de tranziție.
76. **Atunci când se determină un cost presupus pe parcursul perioadei în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea**

care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau pentru a nu evalua un activ și/sau o datorie, entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să recunoască ajustarea față de surplusul sau deficitul acumulat de deschidere din anul în care costul presupus al activului și/sau al datoriei este recunoscut și/sau evaluat.

IPSAS 1, Prezentarea situațiilor financiare

Informații comparative

77. **O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile este încurajată, dar nu i se impune, să prezinte informații comparative în primele sale situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sau în primele sale situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile prezentate conform prezentului IPSAS. Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile prezintă informații comparative, acestea trebuie prezentate în conformitate cu dispozițiile din IPSAS 1.**
78. **Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să prezinte informații comparative, primele situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sau primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile prezentate conform prezentului IPSAS trebuie să includă:**
- (a) **O situație a poziției financiare cu informații comparative pentru perioada anterioară și o situație de deschidere a poziției financiare la începutul perioadei de raportare de dinainte de data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente;**
 - (b) **O situație a performanței financiare cu informații comparative pentru perioada anterioară;**
 - (c) **O situație a modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii cu informații comparative pentru perioada anterioară;**
 - (d) **O situație a fluxurilor de trezorerie cu informații comparative pentru perioada anterioară;**
 - (e) **O comparație a bugetului și a valorilor reale pentru anul curent, ca o situație financiară individuală suplimentară sau ca o coloană de buget în situațiile financiare în cazul în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile își face public bugetul aprobat; și**
 - (f) **Note conexe care includ informații comparative, precum și prezentarea unor informații narrative privind ajustările semnificative așa cum prevede punctul 142.**
79. **Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să nu prezinte informații comparative, situațiile sale financiare tranzitorii**

întocmite în conformitate cu IPSAS-urile după adoptarea IPSAS-urilor pe bază de angajamente sau primele sale situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile prezentate conform prezentului IPSAS trebuie să includă:

- (a) **O situație a poziției financiare și o situație de deschidere a poziției financiare la data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente;**
 - (b) **O situație a performanței financiare;**
 - (c) **O situație a modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii;**
 - (d) **O situație a fluxurilor de trezorerie;**
 - (e) **O comparație a bugetului și a valorilor reale pentru anul curent, ca o situație financiară individuală suplimentară sau ca o coloană de buget în situațiile financiare în cazul în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile își face public bugetul aprobat; și**
 - (f) **Note conexe, precum și prezentarea unor informații narative privind ajustările semnificative așa cum prevede punctul 142.**
80. **Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogările de la punctele 36-62 care permit o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau pentru a nu evalua un element, informațiile comparative pentru anul următor datei adoptării IPSAS-urilor trebuie ajustate numai atunci când sunt disponibile informații despre elemente după recunoașterea și/sau evaluarea lor în cursul perioadei de scutire.**
81. IPSAS 1 impune unei entități să prezinte informații comparative aferente perioadei anterioare pentru toate sumele raportate în situațiile financiare. Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau pentru a nu evalua un element, aceasta trebuie să prezinte pe parcursul perioadei de tranziție informații comparative pentru un element recunoscut și/sau evaluat doar în acea perioadă, dacă sunt disponibile informații despre elementul respectiv pentru perioada comparativă. Entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să aplice dispozițiile din IPSAS 1 după ajustarea primelor sale situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile.

Informații comparative neconforme cu IPSAS-urile

82. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate prezenta informații comparative în conformitate cu baza de contabilitate anterioară. În orice situații financiare care conțin informații comparative în conformitate cu baza de contabilitate anterioară, entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să

eticheteze informațiile care se bazează pe informații întocmite în conformitate cu baza de contabilitate anterioară drept informații care nu sunt întocmite în conformitate cu IPSAS-urile și trebuie să prezinte natura principalelor ajustări necesare pentru conformitatea cu IPSAS-urile.

83. Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile prezintă informații comparative neconforme cu IPSAS-urile în primele sale situații financiare sau primele sale situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile după ce a adoptat IPSAS-urile pe bază de angajamente, derogările și prevederile tranzitorii prevăzute în prezentul standard nu trebuie aplicate informațiilor comparative neconforme cu IPSAS-urile prezentate în primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sau în primele situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile.

Sinteze istorice neconforme cu IPSAS-urile

84. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate alege să prezinte sinteze istorice ale unor date selectate pentru perioadele de dinainte de prima perioadă pentru care prezintă situații financiare în conformitate cu IPSAS-urile. Prezentul IPSAS nu prevede ca astfel de sinteze să fie conforme cu dispozițiile de recunoaștere și evaluare ale IPSAS-urilor. În orice situații financiare care conțin sinteze istorice în conformitate cu baza de contabilitate anterioară, entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să eticheteze vizibil informațiile întocmite în conformitate cu baza de contabilitate anterioară drept informații care nu sunt întocmite în conformitate cu IPSAS-urile și trebuie să prezinte natura principalelor ajustări necesare pentru conformitatea cu IPSAS-urile. Nu este necesar ca entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să cuantifice aceste ajustări.

IPSAS 4, Efectele variației cursurilor de schimb valutar

85. **La data adoptării IPSAS-urilor nu este necesar ca o entitate care le adoptă pentru prima dată să se conformeze dispozițiilor pentru diferențele de conversie cumulate existente la acea dată. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează această derogare:**
- (a) **Diferențele de conversie cumulate pentru toate operațiunile din străinătate sunt considerate a fi zero la data adoptării IPSAS-urilor; și**
 - (b) **Câștigul sau pierderea în urma unei cedări ulterioare a oricărei operațiuni din străinătate trebuie să excludă diferențele de conversie apărute înainte de data adoptării IPSAS-urilor și trebuie să includă diferențele de conversie ulterioare.**
- 85A. **Nu este necesar ca o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să aplice Anexa A din IPSAS 4 activelor, cheltuielilor și veniturilor care intră sub incidența Anexei A, recunoscute inițial înainte de data adoptării IPSAS-urilor.**

86. **O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să aplice prospectiv la data adoptării IPSAS-urilor dispoziția de a trata orice fond comercial (a se vedea IPSAS 40) care rezultă în urma achiziției unei operațiuni din străinătate și orice ajustări la valoarea justă ale valorilor contabile ale activelor și datoriilor care rezultă din achiziția acelei operațiuni din străinătate drept active și datorii ale operațiunii din străinătate.**
87. Atunci când aplică derogarea tranzitorie de la punctul 85, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu trebuie să retrateze anii anteriori pentru achiziția unei operațiuni din străinătate dobândite înainte de data adoptării IPSAS-urilor și, în consecință, acolo unde este cazul, ea trebuie să trateze fondul comercial și ajustările la valoarea justă care rezultă din achiziție drept active și datorii ale entității mai degrabă decât drept active și datorii ale operațiunii din străinătate. Astfel, fondul comercial și ajustările la valoarea justă respective fie sunt deja exprimate în moneda funcțională a entității, fie sunt elemente valutare nemonetare, care sunt raportate utilizându-se cursul de schimb de la data achiziției.

IPSAS 5, Costurile îndatorării

88. **O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile este încurajată, dar nu i se impune, să aplice retroactiv dispozițiile din IPSAS 5 atunci când adoptă sau își schimbă politica contabilă cu tratamentul de referință.**
89. **Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile adoptă sau își schimbă politica contabilă cu tratamentul de referință, acesteia i se permite să desemneze orice dată de dinaintea adoptării IPSAS-urilor și să aplice prospectiv IPSAS 5 la data desemnată sau ulterior acesteia.**
90. **Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile își schimbă politica contabilă cu tratamentul alternativ permis, orice costuri ale îndatorării suportate atât înainte, cât și după data adoptării IPSAS-urilor pentru activele cu ciclu lung de producție pentru care data începerii capitalizării este înainte de data adoptării IPSAS-urilor trebuie recunoscute retroactiv în conformitate cu tratamentul alternativ permis.**

IPSAS 10, Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste

Hiperinflație severă

91. **Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile are o monedă funcțională care a fost, sau este, moneda unei economii hiperinflaționiste, aceasta trebuie să determine dacă a fost subiectul unei hiperinflații severe anterior datei adoptării IPSAS-urilor.**
92. Moneda unei economii hiperinflaționiste face obiectul unei hiperinflații severe dacă prezintă următoarele două caracteristici:

- (a) Nu este disponibil un indice general al prețurilor fiabil pentru toate entitățile care au tranzacții și solduri în moneda respectivă; și
 - (b) Moneda nu poate fi convertită într-o valută relativ stabilă.
93. Moneda funcțională a unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile încetează să facă obiectul unei hiperinflații severe la data normalizării monedei funcționale. Aceasta este data la care moneda funcțională nu mai are fie una, fie ambele caracteristici de la punctul 92 sau la care se înregistrează trecerea de la moneda funcțională a entității care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile la o monedă care nu face obiectul unei hiperinflații severe.
94. **Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile are o dată de adoptare care este aceeași cu data normalizării monedei funcționale sau o dată ulterioară acesteia, entitatea poate alege să evalueze toate activele și datoriile deținute înainte de data normalizării monedei funcționale la valoarea justă de la data adoptării IPSAS-urilor. Entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate utiliza acea valoare justă drept costul presupus al acelor active și datorii în situația de deschidere a poziției financiare.**

IPSAS 13, Contracte de leasing

95. **O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie, la data adoptării acestora, să clasifice toate contractele de leasing existente drept contracte de leasing operațional sau financiar pe baza circumstanțelor existente la inițierea contractului de leasing, în măsura în care acestea sunt cunoscute la data adoptării IPSAS-urilor.**
96. **Totuși, dacă locatarul și locatorul au convenit să modifice prevederile contractului de leasing între data inițierii contractului de leasing și data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente într-o manieră care ar fi avut ca rezultat o clasificare diferită a contractului de leasing la data adoptării, acordul revizuit trebuie considerat un acord nou. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să ia în considerare prevederile noului acord la data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente atunci când clasifică contractul de leasing drept leasing operațional sau financiar.**

IPSAS 18, Raportarea pe segmente

97. **Nu se impune unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să prezinte informații pe segmente pentru perioadele de raportare care încep în termen de trei ani după data adoptării IPSAS-urilor.**

IPSAS 21, Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare

98. **O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să aplice dispozițiile din IPSAS 21 prospectiv de la data adoptării IPSAS-urilor,**

exceptând în ceea ce privește acele active pentru care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea de la punctul 36 care permite o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau pentru a nu evalua activele. Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție din IPSAS 16, 17, 27, 31 și 32, aceasta aplică IPSAS 21 atunci când expiră derogarea care a acordat scutirea și/sau atunci când activele relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).

99. La data la care expiră derogarea tranzitorie care acorda scutirea și/sau la care activele relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în situațiile financiare (oricare dintre aceste situații apare mai întâi), o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să evalueze dacă există vreo indicație că activele generatoare de fluxuri nemonetare recunoscute și/sau evaluate sunt depreciate. Orice pierdere din depreciere trebuie recunoscută în surplusul sau deficitul acumulat de deschidere la data adoptării IPSAS-urilor sau în surplusul sau deficitul acumulat de deschidere din perioada de raportare în care expiră derogarea tranzitorie și/sau în care activele relevante sunt recunoscute și/sau evaluate (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).
100. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să aplice prospectiv dispozițiile din IPSAS 21. Acest lucru înseamnă că unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile i se impune să evalueze dacă există vreo indicație a deprecierei oricăror active generatoare de fluxuri nemonetare incluse în situația de deschidere a poziției financiare la data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente sau, dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile a adoptat o scutire în perioada de tranziție legată de recunoașterea și/sau evaluarea activelor, numai atunci când expiră derogarea de trei ani în perioada de tranziție și/sau când activele relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în situațiile financiare (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).

IPSAS 39, Beneficiile angajaților

101. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să recunoască și/sau să evalueze toate beneficiile angajaților la data adoptării IPSAS-urilor, cu excepția planurilor de beneficii determinate și a altor beneficii pe termen lung ale angajaților pentru care se utilizează derogarea de la punctul 36.

Planuri de beneficii determinate și alte beneficii pe termen lung ale angajaților

102. La data adoptării IPSAS-urilor, sau atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea de trei ani în perioada de tranziție, la data expirării derogării sau la data la care activele relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în situațiile financiare (oricare dintre

aceste situații apare mai întâi), o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să își determine datoria inițială pentru planurile de beneficii determinate sau alte beneficii pe termen lung ale angajaților la acea dată drept:

- (a) Valoarea actualizată, utilizând metoda unităților de credit proiectate, a obligației la data adoptării IPSAS-urilor sau, atunci când o entitate care le adoptă pentru prima dată utilizează scutirea de trei ani în perioada de tranziție, la data la care expiră derogarea sau la care datoriile relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în situațiile financiare (oricare dintre aceste situații apare mai întâi); și
- (b) Minus valoarea justă a activelor planului (dacă există) din care vor fi decontate direct obligațiile, la data adoptării IPSAS-urilor sau, atunci când o entitate care le adoptă pentru prima dată utilizează scutirea de trei ani în perioada de tranziție, la data la care expiră derogarea sau la care datoriile relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în situațiile financiare (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).
- (c) [Eliminată]

103. **Dacă datoria inițială în conformitate cu punctul 102 este mai mare sau mai mică decât datoria care a fost recunoscută și/sau evaluată la finalul perioadei comparative conform bazei de contabilitate anterioare a entității care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile, entitatea trebuie să recunoască acea creștere/scădere în surplusul sau deficitul acumulat de deschidere în perioada în care sunt recunoscute și/sau evaluate elementele.**

104. Efectul modificării politicii contabile din IPSAS 39 include orice reevaluări, dacă există, care au apărut în perioadele anterioare. Conform bazei sale de contabilitate anterioare, s-ar putea ca o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să nu fi recunoscut și/sau să nu fi evaluat nicio datorie, caz în care creșterea datoriei va reprezenta valoarea totală a datoriei minus valoarea justă, la data adoptării IPSAS-urilor sau, atunci când entitatea care le adoptă pentru prima dată utilizează scutirea de trei ani în perioada de tranziție, la data la care expiră derogarea sau la care datoriile relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în situațiile financiare (oricare dintre aceste situații apare mai întâi), a oricăror active ale planului în conformitate cu punctul 102 litera (b). Această datorie mărită este recunoscută în surplusul sau deficitul acumulat de deschidere din perioada în care elementele sunt recunoscute și/sau evaluate.

105. **O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să recunoască toate reevaluările cumulative în surplusul sau deficitul acumulat de deschidere în perioada în care sunt recunoscute și/sau evaluate elementele.**

106. [Eliminat]

107. [Eliminat]

IPSAS 26, Deprecierea activelor generatoare de numerar

108. **O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să aplice dispozițiile din IPSAS 26 prospectiv de la data adoptării IPSAS-urilor, exceptând în ceea ce privește acele active pentru care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea de la punctul 36 care permite o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau pentru a nu evalua activele. Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție din IPSAS-urile 16, 17, 27, 31 și 32, aceasta aplică IPSAS 26 atunci când expiră derogarea care a acordat scutirea și/sau atunci când activele relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).**
109. **La data la care expiră derogarea tranzitorie care acorda scutirea și/sau la care activele relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în situațiile financiare (oricare dintre aceste situații apare mai întâi), o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să evalueze dacă există vreo indicație că activele generatoare de numerar recunoscute și/sau evaluate sunt depreciate. Orice pierdere din depreciere trebuie recunoscută în surplusul sau deficitul acumulat de deschidere la data adoptării IPSAS-urilor sau în surplusul sau deficitul acumulat de deschidere din perioada de raportare în care expiră derogarea tranzitorie și/sau în care activele relevante sunt recunoscute și/sau evaluate (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).**
110. **O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să aplice prospectiv dispozițiile din IPSAS 26. Acest lucru înseamnă că unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile i se impune să evalueze dacă există vreo indicație a deprecierei oricăror active generatoare de numerar incluse în situația de deschidere a poziției financiare la data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente sau, dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile a adoptat o scutire în perioada de tranziție legată de recunoașterea și/sau evaluarea activelor, numai atunci când expiră derogarea de trei ani în perioada de tranziție și/sau când activele relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în situațiile financiare (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).**

IPSAS 28, Instrumente financiare: prezentare

111. **La data adoptării IPSAS-urilor, o entitate care le adoptă pentru prima dată trebuie să evalueze termenul instrumentului financiar pentru a determina dacă acesta conține atât o componentă de datorie, cât și o componentă de active nete / capitaluri proprii. În cazul în care componenta de datorie nu mai este valabilă la data adoptării IPSAS-urilor, nu este necesar ca entitatea care le adoptă pentru prima dată să separe instrumentul financiar compus**

într-o componentă de datorie și o componentă de active nete / capitaluri proprii.

112. IPSAS 28 impune unei entități să împartă un instrument financiar compus, la data inițierii, în componente separate de datorie și de active nete / capitaluri proprii. În cazul în care componenta de datorie nu mai este valabilă, aplicarea retroactivă a IPSAS 28 implică separarea în două părți a activelor nete / capitalurilor proprii. Prima parte este în surplusul și deficitul acumulat și reprezintă dobânda cumulată alocată componentei de datorie. Cealaltă parte reprezintă componenta inițială de active nete / capitaluri proprii. Totuși, prezentul IPSAS îi permite unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să nu separe aceste două părți în cazul în care componenta de datorie nu mai este valabilă la data adoptării IPSAS-urilor.

IPSAS 41, Instrumente financiare

Desemnarea instrumentelor financiare la data adoptării IPSAS-urilor sau pe parcursul perioadei de tranziție

113. **O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile ar putea desemna un activ financiar sau o datorie financiară drept un activ financiar sau o datorie financiară la valoarea justă prin surplus sau deficit care îndeplinește criteriile pentru desemnare din IPSAS 41, în conformitate cu punctul 113A. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să prezinte valoarea justă a activelor financiare și a datoriilor financiare desemnate în fiecare categorie, la data desemnării, precum și clasificarea și valoarea contabilă ale acestora.**
- 113A. **IPSAS 41 permite desemnarea unui activ financiar sau a unei datorii financiare la recunoașterea inițială (cu condiția să îndeplinească anumite criterii) drept activ financiar sau datorie financiară la valoarea justă prin surplus sau deficit. În pofida acestei dispoziții, se aplică o excepție atunci când unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile i se permite, la data adoptării IPSAS-urilor, să desemneze orice activ financiar sau datorie financiară ca fiind la valoarea justă prin surplus sau deficit cu condiția ca activul să îndeplinească criteriile de la punctul 44 din IPSAS 41 sau ca datoria să îndeplinească criteriile de la punctul 46 din IPSAS 41 la data respectivă.**
114. [Eliminat]
- 114A. O entitate poate desemna o investiție într-un instrument de capitaluri proprii ca fiind la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii în conformitate cu punctul 106 din IPSAS 41 pe baza faptelor și circumstanțelor care există la data adoptării IPSAS-urilor.

Derecunoașterea activelor financiare și a datoriilor financiare

115. **Cu excepția situațiilor permise de punctul 116, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să aplice dispozițiile pentru derecunoaștere**

din IPSAS 41 prospectiv pentru tranzacțiile care au loc la data adoptării IPSAS-urilor sau ulterior acesteia sau, atunci când entitatea care le adoptă pentru prima dată utilizează derogările pentru a nu recunoaște instrumente financiare, la data la care expiră derogările care au acordat scutirea și/sau la care sunt recunoscute instrumentele financiare (oricare dintre aceste situații apare mai întâi). De exemplu, dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile a derecunoscut active financiare nederivate sau datorii financiare nederivate conform bazei de contabilitate anterioare ca urmare a unei tranzacții care a avut loc înainte de data adoptării IPSAS-urilor, entitatea nu trebuie să recunoască acele active și datorii conform IPSAS 41, cu excepția cazului în care acestea îndeplinesc condițiile pentru recunoaștere ca rezultat al unei tranzacții ulterioare sau al unui eveniment ulterior.

116. Fără a aduce atingere prevederii de la punctul 115, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate aplica dispozițiile de derecunoaștere din IPSAS 41 retroactiv de la o dată la alegerea entității, cu condiția ca informațiile necesare pentru aplicarea IPSAS 41 pentru activele financiare și datoriile financiare derecunoscute ca rezultat al unor tranzacții anterioare să fi fost obținute la momentul contabilizării inițiale a acestor tranzacții.

Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor

117. Așa cum prevede IPSAS 41, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie, la data adoptării IPSAS-urilor sau, atunci când entitatea utilizează derogarea care permite o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau pentru a nu evalua instrumente financiare, la data la care expiră derogarea care a acordat scutirea și/sau la care instrumentele financiare relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi):
- (a) Să evalueze toate instrumentele derivate la valoarea justă; și
 - (b) Să elimine toate pierderile și câștigurile amânate ce rezultă din instrumente derivate care au fost raportate conform bazei de contabilitate anterioare ca și când ar fi fost active sau datorii.
118. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu trebuie să reflecte în situația de deschidere a poziției financiare un tip de relație de acoperire împotriva riscurilor care nu îndeplinește condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor conform IPSAS 41 (de exemplu, multe relații de acoperire împotriva riscurilor în care instrumentul de acoperire împotriva riscurilor este o opțiune emisă de sine stătătoare; sau în care elementul acoperit împotriva riscurilor este o poziție netă într-o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor pentru un alt risc decât riscul

valutar). Totuși, dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile a desemnat o poziție netă ca element acoperit împotriva riscurilor în conformitate cu baza de contabilitate anterioară, aceasta poate desemna un element individual din cadrul acelei poziții drept element acoperit împotriva riscurilor în conformitate cu IPSAS-urile sau o poziție netă dacă aceasta îndeplinește dispozițiile de la punctul 146 din IPSAS 41, cu condiția ca acest lucru să nu aibă loc mai târziu de data adoptării IPSAS-urilor sau, dacă utilizează derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție de la recunoașterea și/sau evaluarea instrumentelor financiare, data la care expiră derogarea care a acordat scutirea și/sau instrumentele financiare relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).

119. Dacă, înainte de data adoptării IPSAS-urilor sau, dacă o entitate care le adoptă pentru prima dată utilizează derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau a nu evalua instrumente financiare, înainte de data la care expiră derogarea care a acordat scutirea și/sau la care instrumentele financiare relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi), o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile a desemnat o tranzacție ca o acoperire împotriva riscurilor, însă acoperirea nu îndeplinește condițiile contabilității de acoperire împotriva riscurilor din IPSAS 41, entitatea trebuie să aplice punctele 135 și 136 din IPSAS 41 pentru a întrerupe contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor. Tranzacțiile încheiate înainte de data adoptării IPSAS-urilor sau, atunci când o entitate care le adoptă pentru prima dată utilizează derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau pentru a nu evalua instrumente financiare, înainte de data la care expiră derogarea tranzitorie și/sau la care instrumentele financiare relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS 41 (oricare dintre aceste situații apare mai întâi) nu trebuie desemnate retroactiv drept acoperiri împotriva riscurilor.

Clasificarea și evaluarea instrumentelor financiare

- 119A. O entitate trebuie să evalueze dacă un activ financiar îndeplinește condițiile de la punctul 40 sau condițiile de la punctul 41 din IPSAS 41 pe baza faptelor și circumstanțelor existente la data adoptării IPSAS-urilor.
- 119B. Dacă este imposibil să se evalueze valoarea-timp modificată a elementului bani în conformitate cu punctele AG68-AG70 din IPSAS 41 pe baza faptelor și circumstanțelor care există la data trecerii la IPSAS-uri, o entitate trebuie să evalueze caracteristicile fluxurilor de trezorerie contractuale specifice activului financiar pe baza faptelor și circumstanțelor care existau la data adoptării

IPSAS-urilor fără a lua în considerare dispozițiile aferente modificării elementului valoarea-timp a banilor de la punctele AG68-AG70 din IPSAS 41. (În acest caz, entitatea trebuie să aplice și punctul 49J din IPSAS 30, dar referințele la „punctul 161 din IPSAS 41” trebuie citite în sensul prezentului punct, iar referințele la „recunoașterea inițială a activului financiar” trebuie citite în sensul „la data adoptării IPSAS-urilor”.)

- 119C. Dacă este imposibil să se evalueze dacă valoarea justă a unei caracteristici de plată în avans este nesemnificativă în conformitate cu punctul AG74 litera (c) din IPSAS 41 pe baza faptelor și circumstanțelor existente la data adoptării IPSAS-urilor, o entitate trebuie să evalueze caracteristicile fluxurilor de trezorerie contractuale specifice activului financiar pe baza faptelor și circumstanțelor existente la data adoptării IPSAS-urilor fără a lua în considerare excepția pentru caracteristicile de plată în avans de la punctul AG74 din IPSAS 41. (În acest caz, entitatea trebuie să aplice și punctul 49K din IPSAS 30, dar referințele la „punctul 162 din IPSAS 41” trebuie citite în sensul prezentului punct, iar referințele la „recunoașterea inițială a activului financiar” trebuie citite în sensul „la data adoptării IPSAS-urilor”.)
- 119D. Dacă este imposibil (conform definiției din IPSAS 3) pentru o entitate să aplice retroactiv metoda dobânzii efective din IPSAS 41, valoarea justă a activului financiar sau a datoriei financiare la data adoptării IPSAS-urilor va fi noua valoare contabilă brută a celui activ financiar sau noul cost amortizat al acelei datorii financiare la data adoptării IPSAS-urilor.

Deprecierea activelor financiare

120. **O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să aplice dispozițiile privind deprecierea prospectiv de la data adoptării IPSAS-urilor, exceptând în ceea ce privește acele active financiare pentru care utilizează derogările de la punctele 36, 38 și 42 care permit o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau pentru a nu evalua instrumente financiare. Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile adoptă scutirea de trei ani în perioada de tranziție acordată, aceasta aplică prevederile privind deprecierea atunci când expiră derogarea care a acordat scutirea și/sau când instrumentele financiare relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS 41 (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).**
121. **La data adoptării IPSAS-urilor sau atunci când expiră derogările care au acordat scutirea și/sau când instrumentele financiare relevante sunt recunoscute și/sau evaluate și informațiile relevante sunt prezentate și/sau descrise în situațiile financiare în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi), o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să evalueze la acea dată dacă există vreo**

indicație a deprecierei instrumentului financiar recunoscut și/sau evaluat în situația poziției financiare. Orice pierdere din depreciere suportată trebuie recunoscută în surplusul sau deficitul acumulat de deschidere din perioada în care instrumentul financiar este recunoscut și/sau evaluat.

122. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să aplice prospectiv dispozițiile privind deprecierea. Aceasta înseamnă că, la data adoptării IPSAS 41, când derogările care au acordat scutirea au expirat și/sau când instrumentele financiare relevante sunt recunoscute și/sau evaluate, unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile i se impune să evalueze dacă există vreo indicație a deprecierei instrumentului financiar. Orice pierdere din depreciere trebuie recunoscută în surplusul sau deficitul acumulat de deschidere la data adoptării IPSAS-urilor sau în surplusul sau deficitul acumulat de deschidere din perioada de raportare în care au expirat derogările care au acordat scutirea și/sau în care instrumentele financiare relevante sunt recunoscute și/sau evaluate (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).
- 122A. La data adoptării IPSAS 41, când au expirat derogările care au acordat scutirea și/sau când sunt recunoscute și/sau evaluate instrumentele financiare relevante, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să utilizeze informații rezonabile și justificabile care sunt disponibile fără cost sau efort nejustificat pentru a determina riscul de credit la data la care au fost recunoscute inițial instrumentele financiare (sau pentru angajamente de creditare și contracte de garanție financiară, la data la care entitatea a devenit o parte a angajamentului irevocabil în conformitate cu punctul 78 din IPSAS 41) și să compare aceste informații cu riscul de credit la data adoptării IPSAS-urilor (a se vedea, de asemenea, punctele AG350-AG351 din IPSAS 41).
- 122B. Pentru a determina dacă a existat o creștere semnificativă a riscului de credit de la recunoașterea inițială, o entitate poate aplica:
- (a) Dispozițiile de la punctele 82 și AG179-AG182 din IPSAS 41; și
 - (b) Presumția relativă de la punctul 83 din IPSAS 41 pentru plățile contractuale care sunt restante de mai mult de 30 de zile, dacă o entitate va aplica dispozițiile privind deprecierea prin identificarea creșterilor semnificative în riscul de credit de la recunoașterea inițială a acelor instrumente financiare pe baza informațiilor privind restanțele.
- 122C. Dacă, la data adoptării IPSAS-urilor, pentru a determina dacă a existat o creștere semnificativă a riscului de credit de la recunoașterea inițială a unui instrument financiar este necesar un cost sau un efort nejustificat, o entitate trebuie să recunoască o ajustare pentru pierderi cu o valoare egală cu pierderile din creditare preconizate pe toată durata de viață la fiecare dată de raportare până când respectivul instrument financiar este derecunoscut (exceptând cazul în care respectivul instrument financiar are un risc de credit scăzut la data de raportare, caz în care se aplică punctul 122B litera (a)).

Instrumente derivate încorporate

- 122E. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să evalueze dacă un instrument derivat încorporat trebuie separat de contractul-gazdă și contabilizat drept instrument derivat pe baza condițiilor care existau la cea mai apropiată dată dintre data la care a devenit pentru prima dată parte la contract și cea la care este necesară o reevaluare conform punctului AG109 din IPSAS 41.

IPSAS 30, Instrumente financiare: prezentarea informațiilor

123. **În cazul în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să prezinte informații comparative în conformitate cu punctul 78, acestea nu i se impune să prezinte informații despre natura și amploarea riscurilor care rezultă din instrumentele financiare pentru perioada comparativă în primele sale situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sau în primele sale situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile.**
124. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să aplice dispozițiile din IPSAS 30 prospectiv de la data adoptării IPSAS-urilor sau de la data la care expiră derogările care au acordat scutirea și/sau la care instrumentul financiar relevant este recunoscut și/sau evaluat în conformitate cu IPSAS 41 (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).

IPSAS 31, Imobilizări necorporale

125. **O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să recunoască și/sau să evalueze o imobilizare necorporală generată intern dacă aceasta corespunde definiției unei imobilizări necorporale și criteriilor de recunoaștere din IPSAS 31, chiar dacă, conform bazei de contabilitate anterioare, entitatea a înregistrat aceste costuri drept cheltuieli. Nu se poate determina un cost presupus pentru imobilizările necorporale generate intern.**
126. Așa cum prevede punctul 20, unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile i se impune să recunoască toate activele pentru care IPSAS-urile prevăd recunoașterea. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie, prin urmare, să recunoască orice imobilizare necorporală generată intern dacă aceasta corespunde definiției unei imobilizări necorporale și criteriilor de recunoaștere din IPSAS 31, indiferent dacă aceste costuri au fost înregistrate drept cheltuieli conform bazei de contabilitate anterioare.

IPSAS 32, Angajamente de concesiune a serviciilor: concedenți*Evaluarea inițială a datoriilor conexe*

127. **Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să evalueze activele utilizate în concesiunea de servicii utilizând costul presupus, datoriile conexe trebuie evaluate după cum urmează:**

- (a) Pentru datoria conform modelului datoriei financiare, fluxurile de trezorerie contractuale rămase specificate în angajamentul irevocabil și rata prescrisă în IPSAS 32; sau
 - (b) Pentru datoria conform modelului de acordare a unui drept operatorului, valoarea justă a activului minus orice datorii financiare, ajustată astfel încât să reflecte perioada rămasă din angajamentul de concesiune a serviciilor.
128. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să recunoască și/sau să evalueze orice diferență dintre valoarea activului utilizat în concesiunea de servicii și datoria financiară conform modelului datoriei financiare de la punctul 127 în surplusul sau deficitul acumulat de deschidere din perioada în care elementele sunt recunoscute și/sau evaluate.

IPSAS 34, Situații financiare individuale, IPSAS 35, Situații financiare consolidate, și IPSAS 36, Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație

129. Cu excepția unei entități controlate de o entitate de investiții, dacă o entitate controlată devine o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile mai târziu decât entitatea care o controlează, entitatea controlată trebuie să își evalueze activele și datoriile în situațiile sale financiare fie:
- (a) La valorile contabile determinate în conformitate cu prezentul IPSAS care ar fi fost incluse în situațiile financiare consolidate ale entității care controlează, pe baza datei adoptării IPSAS-urilor de către entitatea controlată, dacă nu au fost făcute ajustări pentru procedurile de consolidare și pentru efectele combinării de operațiuni din sectorul public în urma căreia entitatea care controlează a dobândit entitatea controlată; fie
 - (b) La valorile contabile prevăzute de restul prezentului IPSAS, pe baza datei adoptării IPSAS-urilor de către entitatea controlată. Aceste valori contabile pot diferi de cele descrise la litera (a):
 - (i) Atunci când derogările din prezentul IPSAS duc la evaluări care depind de data adoptării IPSAS-urilor.
 - (ii) Atunci când politicile contabile utilizate în situațiile financiare ale entității controlate diferă de cele din situațiile financiare consolidate. De exemplu, entitatea controlată poate utiliza ca politică contabilă modelul bazat pe cost din IPSAS 17, în timp ce entitatea economică poate folosi modelul de reevaluare.

O alegere similară este disponibilă pentru o entitate asociată sau o asocierie în participație ce devine o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile mai târziu decât o entitate care are influență semnificativă sau control comun asupra sa.

130. **Totuși, dacă o entitate care controlează devine o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile mai târziu decât entitatea sa controlată (sau entitatea asociată sau asocierea în participație), entitatea care controlează trebuie să evalueze în situațiile sale financiare consolidate activele și datoriile entității controlate (sau ale entității asociate sau ale asocierii în participație) la aceleași valori contabile ca în situațiile financiare ale entității controlate (sau ale entității asociate sau ale asocierii în participație), după ce a efectuat ajustările de consolidare, ajustările necesare punerii în echivalență și ajustările pentru efectele combinării de operațiuni din sectorul public în cadrul căreia entitatea care controlează a dobândit entitatea controlată (sau entitatea asociată sau asocierea în participație), sub rezerva derogărilor care ar putea fi adoptate în baza prezentului IPSAS. În mod similar, dacă o entitate controlată devine o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile pentru situațiile sale financiare individuale mai devreme sau mai târziu decât pentru situațiile sale financiare consolidate, ea trebuie să își evalueze activele și datoriile la aceleași valori în ambele situații financiare, sub rezerva derogărilor care ar putea fi adoptate din prezentul IPSAS, cu excepția ajustărilor de consolidare.**

IPSAS 35, Situații financiare consolidate

131. **O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile care este o entitate controlată trebuie să determine dacă este o entitate de investiții pe baza faptelor și circumstanțelor existente la data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente și trebuie să își evalueze investiția în fiecare entitate controlată la valoarea justă prin surplus sau deficit la data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente.**

IPSAS 37, Angajamente comune

132. **În cazul în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile și-a contabilizat investiția într-o asociere în participație conform bazei de contabilitate anterioare utilizând consolidarea proporțională, investiția în asocierea în participație trebuie să fie evaluată la data adoptării ca fiind suma valorilor contabile ale activelor și datoriilor pe care entitatea le-a consolidat anterior proporțional, inclusiv orice fond comercial cumpărat care rezultă din tranzacții de achiziție (a se vedea IPSAS 40).**
133. **Soldul de deschidere al investiției determinat în conformitate cu punctul 132 este considerat drept costul presupus al investiției la recunoașterea inițială. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să testeze investiția pentru depreciere la data adoptării, indiferent dacă există sau nu vreo indicație că investiția ar putea fi depreciată. Orice pierdere din depreciere trebuie ajustată în surplusul sau deficitul acumulat la data adoptării.**
134. **Dacă agregarea tuturor activelor și datoriilor consolidate anterior proporțional are ca rezultat active nete negative, entitatea care adoptă pentru**

prima dată IPSAS-urile trebuie să evalueze dacă are obligații legale sau implicite aferente activelor nete negative și, dacă da, entitatea trebuie să recunoască datoria corespunzătoare. Dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile concluzionează că nu are obligații legale sau implicite aferente activelor nete negative, aceasta nu trebuie să recunoască datoria corespunzătoare, dar trebuie să ajusteze surplusul sau deficitul acumulat la data adoptării. Entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să prezinte acest fapt, împreună cu partea sa nerecunoscută cumulată din pierderile asocierilor sale în participație la data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente.

IPSAS 42, Beneficii sociale

- 134A. La data adoptării IPSAS-urilor, sau atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea de trei ani în perioada de tranziție, la data expirării derogării sau la data la care datoriile relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în situațiile financiare (oricare dintre aceste situații apare mai întâi), o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să își determine datoria inițială pentru schemele de beneficii sociale la acea dată în conformitate cu IPSAS 42.
- 134B. Dacă datoria inițială în conformitate cu punctul 134A este mai mare sau mai mică decât datoria care a fost recunoscută și/sau evaluată la finalul perioadei comparative conform bazei de contabilitate anterioare a entității care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile, entitatea trebuie să recunoască acea creștere/scădere în surplusul sau deficitul acumulat de deschidere în perioada în care sunt recunoscute și/sau evaluate elementele.

Prezentări de informații

135. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile ale cărei situații financiare se conformează prezentului IPSAS și utilizează, în același timp, derogările și prevederile tranzitorii care afectează prezentarea fidelă și capacitatea sa de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente trebuie să emită o declarație de conformitate explicită și fără rezerve cu prezentul IPSAS în notele la situațiile financiare. Această declarație trebuie să fie însoțită de o declarație că situațiile financiare nu sunt în totalitate conforme cu IPSAS-urile pe bază de angajamente.
136. Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogările tranzitorii din prezentul IPSAS, aceasta trebuie să prezinte informații despre:
- (a) Măsura în care a utilizat derogările tranzitorii care afectează prezentarea fidelă a situațiilor financiare și capacitatea sa de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente; și/sau

- (b) **Măsura în care a utilizat derogările tranzitorii care nu afectează prezentarea fidelă a situațiilor financiare și capacitatea sa de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente.**
137. **În măsura în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogările și prevederile tranzitorii din prezentul IPSAS care afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente în raport cu activele, datoriile, veniturile și/sau cheltuielile, aceasta trebuie să prezinte:**
- (a) **Progresul înregistrat față de recunoașterea, evaluarea, prezentarea și/sau descrierea activelor, datoriilor, veniturilor și/sau cheltuielilor în conformitate cu dispozițiile din IPSAS-ul aplicabil;**
- (b) **Activele, datoriile, veniturile și/sau cheltuielile care au fost recunoscute și evaluate conform unei politici contabile care nu este consecventă cu dispozițiile din IPSAS-ul aplicabil;**
- (c) **Activele, datoriile, veniturile și/sau cheltuielile care nu au fost evaluate, prezentate și/sau descrise în perioada de raportare anterioară, dar care acum sunt recunoscute și/sau evaluate și/sau prezentate și/sau descrise;**
- (d) **Natura și valoarea oricăror ajustări recunoscute pe parcursul perioadei de raportare; și**
- (e) **O indicație a modului în care și a termenului până la care intenționează să se conformeze în întregime dispozițiilor din IPSAS-ul aplicabil.**
138. **Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea tranzitorie pentru a nu elimina anumite solduri, tranzacții, venituri și cheltuieli și/sau când aplică scutirea de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoașterea și/sau evaluarea interesului său în entitățile controlate, entitățile asociate sau asocierile în participație de la punctul 55, aceasta trebuie să prezinte informații despre natura soldurilor, tranzacțiilor, veniturilor și cheltuielilor și/sau tranzacțiilor în amonte sau în aval care au fost eliminate pe parcursul perioadei de raportare.**
139. **Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu poate prezenta situații financiare consolidate ca urmare a derogărilor și prevederilor tranzitorii adoptate de la punctul 58 sau 62, aceasta trebuie să prezinte informații despre:**
- (a) **Motivul pentru care situațiile financiare, investițiile în entitățile asociate sau interesele în asocierile în participație nu au putut fi prezentate ca situații financiare consolidate; și**

- (b) **O indicație privind momentul în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile va putea prezenta situații financiare consolidate.**
140. **Dispozițiile de prezentare a informațiilor de la punctele 135 și 139 vor ajuta utilizatorii să urmărească progresele înregistrate de entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile în ceea ce privește conformarea politicilor sale contabile cu dispozițiile din IPSAS-urile aplicabile pe parcursul perioadei de tranziție.**

Explicații privind tranziția la IPSAS-uri

141. **O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să prezinte:**
- (a) **Data adoptării IPSAS-urilor; și**
 - (b) **Informații și explicații despre modul în care tranziția de la baza de contabilitate anterioară la IPSAS-uri i-a afectat poziția financiară raportată și, după caz, performanța financiară și fluxurile de trezorerie raportate.**

Reconcilieri

142. **O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să prezinte în notele la primele sale situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sau la primele sale situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile:**
- (a) **O reconciliere a soldului activelor nete / capitalurilor proprii raportate în conformitate cu baza de contabilitate anterioară cu soldul de deschidere al activelor nete / capitalurilor proprii la data adoptării IPSAS-urilor; și**
 - (b) **O reconciliere a surplusului sau deficitului său acumulat în conformitate cu baza de contabilitate anterioară cu surplusul sau deficitul acumulat de la data adoptării IPSAS-urilor.**

Unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile care a aplicat o contabilitate de casă în situațiile sale financiare anterioare nu i se impune să prezinte astfel de reconcilieri.

143. **Reconcilierea prezentată în conformitate cu punctul 142 trebuie să furnizeze suficiente detalii, atât din punct de vedere cantitativ, cât și din punct de vedere calitativ, pentru a permite utilizatorilor să înțeleagă ajustările semnificative la situația de deschidere a poziției financiare și, după caz, la situația comparativă retrată a performanței financiare prezentată în conformitate cu IPSAS-urile pe bază de angajamente. Atunci când se includ explicații narative în alte documente publice emise în corelație cu situațiile financiare, notele trebuie să includă referințe încrucișate la acele documente.**

144. Dacă o entitate sesizează erori făcute conform bazei de contabilitate anterioare, reconcilierile prevăzute la punctul 142 trebuie să diferențieze corectarea acelor erori de modificările politicilor contabile.
145. **Dacă o entitate nu a prezentat situații financiare pentru perioadele anterioare, situațiile sale financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sau primele sale situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile trebuie să prezinte acest lucru.**
146. **Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogările de la punctele 36-43 care permit o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau pentru a nu evalua elemente, aceasta trebuie să prezinte în cadrul notelor o reconciliere a elementelor care au fost recunoscute și/sau evaluate în cursul perioadei de raportare, atunci când aceste elemente nu au fost incluse în situațiile financiare raportate anterior. Reconcilierea trebuie prezentată în fiecare perioadă în care elemente noi sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu prezentul IPSAS.**
147. Reconcilierea prezentată în conformitate cu punctul 146 furnizează suficiente detalii pentru a permite utilizatorilor să înțeleagă ce elemente au fost recunoscute și/sau evaluate pe parcursul perioadei de raportare în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile adoptă una sau mai multe dintre derogările care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau pentru a nu evalua un element. Reconcilierea explică ajustările la situația poziției financiare raportată anterior și, după caz, la situația performanței financiare raportată anterior în fiecare perioadă în care elemente noi sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu prezentul IPSAS.

Prezentări de informații în care costul presupus este utilizat pentru stocuri, investiții imobiliare, imobilizări corporale, imobilizări necorporale, instrumente financiare sau active utilizate în concesiunea de servicii

148. **Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează valoarea justă sau alternativa de la punctul 64, 67 sau 70 drept cost presupus pentru stocuri, investiții imobiliare, imobilizări corporale, imobilizări necorporale, instrumente financiare sau active utilizate în concesiunea de servicii, situațiile sale financiare trebuie să prezinte:**
- (a) **Totalitatea acelor valori juste sau altor alternative de evaluare luate în considerare la determinarea costului presupus;**
 - (b) **Ajustarea agregată a valorilor contabile recunoscute conform bazei de contabilitate anterioare; și**
 - (c) **Dacă determinarea costului presupus s-a realizat la data adoptării IPSAS-urilor sau pe parcursul perioadei de tranziție.**

Prezentări de informații în care costul presupus este utilizat pentru investițiile în entități controlate, asocieri în participație sau entități asociate

149. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează valoarea justă drept cost presupus în situația sa de deschidere a poziției financiare pentru o investiție într-o entitate controlată, o asociere în participație sau o entitate asociată în situațiile sale financiare individuale, situațiile sale financiare individuale trebuie să prezinte:
- (a) Costul presupus agregat pentru acele investiții al căror cost presupus este valoarea justă; și
 - (b) Ajustarea agregată a valorilor contabile raportate conform bazei de contabilitate anterioare.
150. Dispozițiile de prezentare a informațiilor prevăzute la punctele 148 și 149 trebuie prezentate în fiecare perioadă în care sunt recunoscute și/sau evaluate elemente noi până când expiră derogările care au acordat scutirea și/sau până când activele relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).

Derogări de la dispozițiile de prezentare a informațiilor din IPSAS-uri pe parcursul perioadei de tranziție

151. În măsura în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire pe o perioadă de trei ani pentru a nu recunoaște și/sau pentru a nu evalua elemente, acestea nu i se impune să aplice nicio dispoziție asociată de prezentare și/sau descriere a informațiilor legată de astfel de elemente așa cum se prevede în IPSAS 1, IPSAS 18 și/sau IPSAS-urile aplicabile, până când nu expiră derogările care au acordat scutirea și/sau până când elementele relevante nu sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).
152. Fără a aduce atingere prevederii tranzitorii de la punctul 151, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile este încurajată să prezinte informațiile prevăzute de IPSAS 1, IPSAS 18 și/sau IPSAS-urile aplicabile cât mai curând posibil.

Prevederi tranzitorii

153. Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile a adoptat prevederile tranzitorii existente în alte IPSAS-uri pe bază de angajamente, aceasta trebuie să continue să aplice acele prevederi tranzitorii până la expirarea lor și/sau până când elementele relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi). Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să adopte derogările tranzitorii din prezentul IPSAS,

perioada de scutire aplicată la adoptarea IPSAS-urilor pe bază de angajamente nu poate depăși perioada de scutire prevăzută în prezentul IPSAS.

Data intrării în vigoare

154. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să aplice prezentul standard dacă primele sale situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile se referă la o perioadă care începe la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date.
- 154A. 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.
- 154B. Punctele 36, 102, 104 și 105 au fost modificate, iar punctele 106 și 107 au fost eliminate de IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*, emis în iulie 2016. O entitate trebuie să aplice aceste 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 aceste amendamente 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.
- 154C. Punctele 86, 129, 130 și 132 au fost modificate, iar punctele 62A-62C au fost adăugate 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.
- 154D. Punctele 36, 64, 72, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122 și 124 au fost modificate, iar punctele 114A, 119A, 119B, 119C, 119D, 122A, 122B, 122C și 122D 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.

- 154E. **Punctele 78, 79, 123 și 142 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.**
- 154F. **Punctul 85A a fost adăugat 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. Dacă o entitate aplică acest amendament pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2019, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și să aplice, în același timp, amendamentele la IPSAS 4 incluse în documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*.**
- 154G. **Punctul 36 a fost modificat, iar punctele 134A și 134B au fost adăugate de IPSAS 42, *Beneficii sociale*, emis în ianuarie 2019. 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 42.**
- 154H. **Punctul 113 a fost modificat, punctul 113A a fost adăugat, iar punctul 114 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 2022 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente 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.**

Anexa A

Amendamente la alte IPSAS-uri

[Eliminată]

Bază pentru concluzii

Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 33.

Context

- BC1. Înainte de elaborarea IPSAS 33, nu exista niciun standard care să trateze problemele apărute la adoptarea pentru prima dată a IPSAS-urilor. Prin urmare, IPSASB a aprobat, în iunie 2011, un proiect pentru elaborarea unui set cuprinzător de principii în vederea utilizării de către entități la adoptarea Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente.
- BC2. Deși prezentul IPSAS conține îndrumări de implementare, elaborarea unor îndrumări practice mai detaliate privind adoptarea pentru prima dată a IPSAS-urilor nu intră sub incidența acestui proiect. În opinia IPSASB, deoarece este probabil ca problemele specifice legate de adoptarea pentru prima dată a IPSAS-urilor să difere de la o jurisdicție la alta și deoarece punctul de plecare pentru entitățile care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile diferă în funcție de baza lor de contabilitate anterioară, este necesar ca jurisdicțiile individuale să aibă un rol în elaborarea unor îndrumări de implementare suplimentare pentru a sprijini aceste entități în tranziția lor la IPSAS-urile pe bază de angajamente.
- BC3. Prezentul IPSAS tratează tranziția fie de la o contabilitate de casă, fie de la o bază de angajamente conformă cu un alt cadru general de raportare, fie de la o versiune modificată a unei contabilități de casă sau a unei contabilități pe bază de angajamente. În consecință, IPSASB a convenit că proiectul nu reprezintă un proiect de convergență cu IFRS.
- BC4. Totuși, la elaborarea prezentului IPSAS, IPSASB a luat în considerare derogările tranzitorii incluse în IFRS 1, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară*, precum și prevederile tranzitorii incluse în setul de IPSAS-uri existent.
- BC5. La elaborarea prezentului IPSAS, IPSASB a convenit că, deoarece prezentul IPSAS nu reprezintă un proiect de convergență, toate prevederile și derogările tranzitorii trebuie incluse în cadrul unei singure reglementări. În comparație cu IFRS 1, IPSASB a convenit că nu trebuie incluse niciun fel de prevederi și derogări tranzitorii ca anexe, deoarece ar putea fi derutant pentru persoanele care întocmesc situațiile financiare dacă prevederile și derogările ar fi dispersate în tot standardul.
- BC6. Odată aplicate, derogările tranzitorii prevăzute în prezentul IPSAS vor înlocui multe dintre prevederile tranzitorii din IPSAS-uri.
- BC7. Atunci când IPSASB va emite noi reglementări, acesta va analiza prevederile tranzitorii specifice care trebuie incluse în prezentul IPSAS pentru a acorda scutiri unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile. Prevederile

tranzitorii pentru entitățile care aplică deja IPSAS-urile pe bază de angajamente vor fi incluse în noile reglementări elaborate.

Domeniu de aplicare

- BC8. Prezentul IPSAS se aplică atunci când o entitate adoptă pentru prima dată IPSAS-urile pe bază de angajamente și pe parcursul perioadei de tranziție la IPSAS-urile pe bază de angajamente, în măsura în care a adoptat una sau mai multe dintre derogările și prevederile tranzitorii din prezentul IPSAS. Prezentul IPSAS acordă scutiri unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile în ceea ce privește prezentarea situațiilor sale financiare și permite unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile anumite derogări voluntare pe parcursul perioadei de tranziție.
- BC9. Prezentul IPSAS impune unei entități să se conformeze fiecărui IPSAS în vigoare la data adoptării, însă acordă derogări limitate de la dispoziții în anumite situații în care beneficiile pentru utilizatorii situațiilor financiare sunt mai mici decât costul conformării cu acele dispoziții. Aplicarea retroactivă a anumitor IPSAS-uri este interzisă, în special dacă acestea implică un raționament din partea conducerii în legătură cu condițiile anterioare.
- BC10. Derogările prevăzute în prezentul IPSAS pot prevala față de unele dispoziții din IPSAS-urile pe bază de angajamente existente pe parcursul tranziției la IPSAS-urile pe bază de angajamente.
- BC11. Data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente este începutul perioadei de raportare în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să adopte IPSAS-urile pe bază de angajamente. Dacă la data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente entitatea care le adoptă pentru prima dată alege să aplice una sau mai multe dintre derogările sau prevederile voluntare care afectează prezentarea fidelă și capacitatea entității de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente, entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile va prezenta situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile pe parcursul perioadei de tranziție. La finalul perioadei de tranziție, cel care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să se conformeze dispozițiilor de recunoaștere, evaluare, prezentare și descriere din celelalte IPSAS-uri pe bază de angajamente pentru a-și putea declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente așa cum prevede IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, chiar dacă este posibil ca data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente să fi fost la un moment anterior.
- BC12. Dacă, totuși, la data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente entitatea care le adoptă pentru prima dată alege să nu aplice una sau mai multe dintre derogările sau prevederile care afectează prezentarea fidelă și capacitatea sa de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente, entitatea respectivă poate prezenta situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile pe parcursul perioadei de tranziție. Situațiile financiare întocmite

în conformitate cu IPSAS-urile sunt situațiile financiare în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate emite o declarație explicită și fără rezerve în cadrul acelor situații financiare privind conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu adoptă derogările din prezentul IPSAS care afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente, primele sale situații financiare de după adoptarea IPSAS-urilor pe bază de angajamente ar putea fi, de asemenea, primele sale situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile.

Determinarea criteriilor pentru elaborarea și evaluarea derogărilor tranzitorii

- BC13. Pentru a elabora derogările tranzitorii din prezentul IPSAS, IPSASB a elaborat un set de criterii bazate pe nevoile informaționale probabile ale utilizatorilor la adoptarea IPSAS-urilor pe bază de angajamente și tranziția la acestea, așa cum se prezintă în Capitolul 2 din *Cadrul general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public (Cadrul general conceptual)*. Aceste criterii au fost utilizate pentru a evalua aceste prevederi tranzitorii, împreună cu o evaluare a caracteristicilor calitative și a constrângerilor privind informațiile incluse în GPFR-uri, așa cum se prezintă în Capitolul 3 din *Cadrul general conceptual*. Rezultatele acestor evaluări sunt incluse la punctele BC14-BC19.
- BC14. La elaborarea dispozițiilor privind situația de deschidere a poziției financiare a unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile și la analizarea derogărilor tranzitorii, IPSASB a făcut referire la obiectivul situațiilor financiare, așa cum este prezentat în Capitolul 2 al *Cadrului general conceptual*.
- BC15. Capitolul 2 al *Cadrului general conceptual* stipulează că obiectivul situațiilor financiare este de a furniza informații cu privire la poziția financiară, performanța financiară și modificările poziției financiare ale unei entități care sunt utile unei game ample de utilizatori prin furnizarea de informații în scopuri decizionale și legate de răspundere.
- BC16. Capitolul 3 din *Cadrul general conceptual* identifică, de asemenea, caracteristicile calitative ale informațiilor incluse în rapoartele financiare cu scop general (GPFR-uri) ale entităților din sectorul public. Aceste caracteristici calitative sunt relevanța, reprezentarea exactă, inteligibilitatea, oportunitatea, comparabilitatea și verificabilitatea. Constrângerile asupra informațiilor incluse în GPFR-uri sunt pragul de semnificație și raportul cost-beneficiu.

Criteriile utilizate pentru elaborarea derogărilor tranzitorii

Prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile

- BC17. IPSAS 1 impune unei entități ale cărei situații financiare sunt conforme cu IPSAS-urile să prezinte în notele la situațiile financiare o declarație explicită și fără rezerve privind această conformitate. Situațiile financiare nu trebuie descrise drept conforme cu IPSAS-urile dacă nu respectă toate dispozițiile din

IPSAS-uri. Având în vedere complexitatea problemelor legate de adoptarea pentru prima dată a IPSAS-urilor, IPSASB a convenit că trebuie acordate scutiri în anumite situații. Totuși, IPSASB a recunoscut că anumite scutiri vor afecta prezentarea fidelă a situațiilor financiare ale unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile și capacitatea sa de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente.

- BC18. IPSASB a fost de acord că ar trebui să existe o diferențiere între acele derogări tranzitorii care nu afectează prezentarea fidelă a situațiilor financiare ale unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile și cele care o fac. De asemenea, IPSASB a fost de acord că structurarea standardului în această manieră va ajuta persoanele care întocmesc situațiile financiare să înțeleagă mai bine efectele diferitelor prevederi și derogări tranzitorii asupra situațiilor lor financiare pe parcursul perioadei de tranziție. După diferențiere, IPSASB a fost de acord că cei care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să fie avertizați că nu își vor putea declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente așa cum prevede IPSAS 1 dacă adoptă anumite derogări prevăzute în prezentul IPSAS.
- BC19. IPSASB a fost de acord că atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogările care afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente, aceasta nu va putea emite o declarație de conformitate fără rezerve cu IPSAS-urile pe bază de angajamente până când nu expiră derogările care au acordat scutirea sau până când elementele relevante nu sunt recunoscute, evaluate și/sau până când informațiile relevante nu sunt prezentate și/sau descrise în situațiile financiare în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).
- BC20. În urma comentariilor primite la IPSAS-ul propus privind *Adoptarea pentru prima dată a IPSAS-urilor pe bază de angajamente*, IPSASB a fost de acord să clarifice că o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să aplice raționamentul pentru evaluarea măsurii în care derogările și prevederile tranzitorii adoptate afectează prezentarea fidelă a situațiilor financiare și capacitatea entității care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente. Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să aplice una sau mai multe derogări și prevederi tranzitorii care afectează prezentarea fidelă a situațiilor financiare și capacitatea sa de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente, entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate concluziona totuși că se realizează o prezentare fidelă deoarece recunoașterea și/sau evaluarea elementului, tranzacției sau evenimentului pentru care se aplică derogarea nu este semnificativă în raport cu situațiile financiare per ansamblu. Aplicarea raționamentului pentru a determina importanța derogării și prevederii tranzitorii adoptate în raport cu situațiile financiare per ansamblu trebuie evaluată pe baza circumstanțelor specifice ale entității care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile.

- BC21. IPSASB a convenit că situațiile financiare prezentate la finalul primei perioade de raportare în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează una sau mai multe dintre derogările tranzitorii care afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente trebuie denumite situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile. Aceasta deoarece entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu va putea emite o declarație de conformitate explicită și fără rezerve cu IPSAS-urile atâta timp cât aplică derogările din prezentul IPSAS care afectează prezentarea fidelă a situațiilor financiare și capacitatea entității de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente.
- BC22. Pentru a furniza informații relevante pe parcursul tranziției la IPSAS-urile pe bază de angajamente, trebuie să se prezinte utilizatorilor informații despre derogările tranzitorii adoptate de entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile, precum și despre modul în care aceasta face tranziția de la baza de contabilitate anterioară la IPSAS-urile pe bază de angajamente.
- BC23. IPSASB a precizat că trebuie elaborat un plan de implementare, ca parte a tranziției unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile la contabilitatea de angajamente, care să permită evaluarea progreselor înregistrate de entitate în ceea ce privește raportarea conform IPSAS-urilor pe bază de angajamente. Prezentarea informațiilor privind progresele spre recunoașterea, evaluarea, prezentarea și/sau descrierea activelor, datoriilor, veniturilor și/sau cheltuielilor în conformitate cu acest plan va furniza informații utile pentru utilizatorii situațiilor financiare, facilitând înțelegerea modului în care și a termenului până la care entitatea intenționează să se conformeze în întregime dispozițiilor tuturor IPSAS-urilor aplicabile.

Prezentarea informațiilor la adoptarea pentru prima dată a IPSAS-urilor

Prezentarea informațiilor comparative în urma adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente

- BC24. IPSASB a analizat dacă ar trebui prevăzută prezentarea de informații comparative la adoptarea IPSAS-urilor, având în vedere că prevederile tranzitorii existente în IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, nu impun informații comparative în raport cu situațiile financiare în care se adoptă pentru prima dată contabilitatea de angajamente în conformitate cu IPSAS-urile.
- BC25. La analizarea criteriului cost-beneficiu, IPSASB a confirmat că ar trebui menținută abordarea actuală din IPSAS 1 privind prezentarea informațiilor comparative pentru a promova adoptarea IPSAS-urilor pe bază de angajamente. Prin urmare, prezentul IPSAS doar încurajează furnizarea informațiilor comparative, fără a impune furnizarea informațiilor comparative de către entitățile care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile în primele situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sau în primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile.

- BC26. Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să nu prezinte informații comparative, IPSASB a convenit că situațiile financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile ale unei entități care le adoptă pentru prima dată trebuie să includă cel puțin o situație a poziției financiare și o situație de deschidere a poziției financiare la data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente.
- BC27. Atunci când o entitate alege să prezinte informații comparative, IPSASB a convenit că o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să prezinte o situație a poziției financiare cu informații comparative pentru perioada anterioară și o situație de deschidere a poziției financiare la începutul perioadei de raportare de dinainte de data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente.
- BC28. Deoarece adoptarea scutirii de trei ani în perioada de tranziție afectează, de asemenea, prezentarea informațiilor comparative, IPSASB a convenit că, atunci când entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează oricare dintre scutirile permise în perioada de tranziție, aceasta trebuie să ajusteze informațiile comparative pentru anul următor după adoptarea IPSAS-urilor pe bază de angajamente numai atunci când sunt disponibile informații despre elementele recunoscute și/sau evaluate pe parcursul acelei perioade. Prin urmare, informațiile comparative vor fi ajustate retroactiv numai în măsura în care aceste informații sunt disponibile.
- BC29. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să aplice dispozițiile din IPSAS 1 referitoare la prezentarea informațiilor comparative după prezentarea primelor sale situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile.

Prezentarea unei reconcilieri în urma adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente

- BC30. Atunci când a analizat informațiile care ar fi utile pentru utilizatorii situațiilor financiare în legătură cu adoptarea pentru prima dată a IPSAS-urilor, IPSASB a convenit că trebuie prezentată o reconciliere în notele la situațiile financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sau la primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile. Prezentarea unei reconcilieri oferă o legătură importantă între informațiile prezentate anterior în conformitate cu baza de contabilitate anterioară a entității care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile și informațiile întocmite conform IPSAS-urilor. Scopul reconcilierii este de a ilustra ajustările necesare pentru conformarea cu dispozițiile din IPSAS-urile pe bază de angajamente și modul în care tranziția de la baza de contabilitate anterioară la IPSAS-uri a afectat poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie raportate ale entității care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile. Aceste informații vor fi utile utilizatorilor situațiilor financiare.
- BC31. IPSASB a analizat două tipuri de reconcilieri care ar putea fi prezentate – prima fiind o reconciliere a soldurilor de deschidere la data adoptării IPSAS-urilor, iar

a doua, o reconciliere a finalului ultimei perioade prezentate în cele mai recente situații financiare anuale ale entității care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile întocmite în conformitate cu baza de contabilitate anterioară.

- BC32. IPSASB a concluzionat că a doua opțiune ar fi prea oneroasă și că beneficiile sunt mai mici decât costurile prezentării acelei reconcilierii. De asemenea, a concluzionat că este puțin probabil ca utilizatorii să folosească aceste reconcilieri și că informațiile nu vor avea o valoare predictivă.
- BC33. Ca urmare, s-a convenit că o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să prezinte doar o reconciliere a soldurilor sale de închidere raportate conform bazei de contabilitate anterioare față de activele nete / capitalurile proprii în conformitate cu IPSAS-urile pentru situația de deschidere a poziției financiare. Aceste informații trebuie prezentate în notele la situațiile financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sau la primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile.
- BC34. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile aplica anterior o contabilitate de casă, aceasta nu ar fi prezentat active nete / capitaluri proprii. Prin urmare, IPSASB a fost de acord ca, dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile a utilizat anterior o contabilitate de casă, să nu i se impună să prezinte o reconciliere.
- BC35. Pentru respectarea caracteristicilor calitative de relevanță, inteligibilitate și comparabilitate pe parcursul perioadei de tranziție în cazul în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de la recunoașterea și/sau evaluarea activelor și/sau datoriilor, IPSASB a analizat dacă ar trebui să se impună unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să prezinte o reconciliere la diferite momente pe parcursul tranziției sale la IPSAS-urile pe bază de angajamente.
- BC36. IPSASB a fost de acord că, în cazul în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează orice scutire permisă în perioada de tranziție, aceasta trebuie să prezinte o reconciliere a elementelor care au fost recunoscute și/sau evaluate pe parcursul perioadei de tranziție în cazul în care aceste elemente nu au fost recunoscute și/sau evaluate în situațiile financiare anterioare. Această reconciliere trebuie prezentată în plus față de reconcilierea care este prezentată pentru a explica diferențele dintre baza de contabilitate anterioară a unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile și acele elemente care sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-urile în situația de deschidere a poziției financiare.

Prezentarea unei comparații între buget și informațiile reale în situațiile financiare ale unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile

- BC37. IPSASB a dezbătut dacă ar trebui să i se impună unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să prezinte o comparație între buget și informațiile

reale după adoptarea IPSAS-urilor pe bază de angajamente și dacă astfel de informații sunt utile pentru utilizatorii situațiilor financiare.

- BC38. IPSASB a considerat că dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile își întocmește bugetul pe baza contabilității de casă după adoptarea IPSAS-urilor, prezentarea acestei comparații în situațiile financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sau în primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile ar putea fi oneroasă. Totuși, IPSASB a convenit că trebuie inclusă o astfel de comparație în situațiile financiare ale unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile, deoarece comparația este o caracteristică unică a IPSAS-urilor și promovează răspunderea și procesul decizional.

Prezentarea unei situații a fluxurilor de trezorerie în situațiile financiare ale unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile

- BC39. Pe parcursul perioadei de comentarii, respondenții au solicitat IPSASB să ia în considerare furnizarea unor derogări și prevederi tranzitorii pentru întocmirea situației fluxurilor de trezorerie atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să adopte o scutire de trei ani în perioada de tranziție de la recunoașterea și/sau evaluarea anumitor active și/sau datorii. Respondenții au menționat că nu părea adecvat să se prezinte o situație a fluxurilor de trezorerie în condițiile în care situația poziției financiare era incompletă.
- BC40. IPSASB și-a confirmat decizia anterioară de a nu acorda nicio scutire în perioada de tranziție deoarece, pe parcursul perioadei de tranziție, utilizatorii au în continuare nevoie de informații legate de fluxurile de trezorerie cu privire la: (a) sursele intrărilor de numerar; (b) elementele pentru care s-a cheltuit numerar în perioada de raportare; și (c) soldul de numerar la finalul perioadei de raportare.

Alinierea IPSAS-urilor pe bază de angajamente și a raportării statisticilor privind finanțele guvernamentale

- BC41. Deoarece obiectivul prezentului standard este de a oferi un punct de plecare corespunzător pentru contabilitatea în conformitate cu IPSAS-urile pe bază de angajamente, acesta nu furnizează îndrumări specifice pentru o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile în ceea ce privește alinierea raportării GFS cu IPSAS-urile pe bază de angajamente. În Documentul său de consultare *Orientări privind alinierea IPSAS-urilor și a raportării statisticilor privind finanțele guvernamentale: soluționarea diferențelor prin convergență și gestionare*, IPSASB discută unde vor fi incluse îndrumări privind opțiunile de aliniere cu GFS în suita de reglementări IPSASB. Prin alegerea unor opțiuni de politică aliniată la statisticile privind finanțele guvernamentale (GFS) la adoptarea pentru prima dată a IPSAS-urilor pe bază de angajamente, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile ar putea facilita producerea unor date oportune și de înaltă calitate în vederea includerii în rapoartele lor GFS.

Derogări care afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente*Derogări tranzitorii legate de recunoașterea, evaluarea și clasificarea activelor nefinanciare*

- BC42. Atunci când o entitate adoptă pentru prima dată IPSAS-urile, s-ar putea ca aceasta să nu dețină informații cuprinzătoare despre existența tuturor activelor aflate sub controlul său și ar putea avea nevoie de o perioadă de timp pentru a obține și a compila evidențele necesare pentru contabilizarea unor astfel de active. Deoarece acest lucru este relevant pentru entitățile care nu aplicau anterior contabilitatea pe bază de angajamente, este probabil ca în cazul acestor entități să fie necesare eforturi considerabile pentru a-și recunoaște, evalua și/sau clasifica activele în conformitate cu IPSAS-urile.
- BC43. La analizarea scutirii care ar trebui acordată unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile pentru recunoașterea activelor sale, IPSASB a analizat scutirea pe o perioadă de cinci ani existentă în IPSAS 17. Pentru a încuraja entitățile să se pregătească pentru adoptarea IPSAS-urilor înainte de a-și întocmi situațiile financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sau primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile, IPSASB a convenit că trebuie permisă o perioadă de grație de maximum trei ani. Deoarece entitățile trebuie să se pregătească cu suficient timp în avans pentru tranziția la IPSAS-urile pe bază de angajamente și să nu se bazeze numai pe perioada de scutire prevăzută de prezentul standard, IPSASB consideră că perioada tranzitorie de trei ani este mai ușor de gestionat și reduce perioada în care entitățile nu își vor putea declara conformitatea cu IPSAS-urile.
- BC44. IPSASB a fost de acord că prescrierea unei perioade de scutire în prezentul IPSAS, în loc de a permite fiecărei jurisdicții să își prescrie propria perioadă de tranziție, reduce consecvențele între jurisdicții. Credibilitatea și comparabilitatea situațiilor financiare pe parcursul perioadei de tranziție vor fi, de asemenea, îmbunătățite.
- BC45. IPSASB a confirmat că scutirea prevăzută în prezentul IPSAS nu trebuie interpretată ca un itinerariu complet pentru adoptarea IPSAS-urilor pe bază de angajamente, ci mai degrabă ca etapă finală a procesului de adoptare. Perioada scutirii de trei ani prevăzută în prezentul IPSAS are ca scop acordarea unei scutiri entităților care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile în vederea facilitării conversiei finale la IPSAS-urile pe bază de angajamente. Înainte de adoptarea prezentului IPSAS, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să se pregătească în mod corespunzător pentru tranziția la IPSAS-urile pe bază de angajamente. Complexitatea și durata tranziției vor depinde de baza de contabilitate anterioară. Perioada scutirii de trei ani nu trebuie considerată a fi întreaga etapă de adoptare.

- BC46. Îndrumările din Studiul 14, *Tranziția către contabilitatea de angajamente: îndrumări pentru guverne și entități de stat*, emis de IPSASB pot ajuta o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să își planifice conversia la IPSAS-urile pe bază de angajamente, înainte de adoptarea prezentului IPSAS.
- BC47. IPSASB a propus prevederea unei perioade de scutire de trei ani pentru următoarele active:
- (a) Investiții imobiliare;
 - (b) Imobilizări corporale;
 - (c) Active biologice și produse agricole;
 - (d) Imobilizări necorporale; și
 - (e) Active utilizate în concesiunea de servicii.
- BC48. În urma comentariilor primite la acest IPSAS propus, IPSASB a fost, de asemenea, de acord să permită o perioadă de scutire pentru recunoașterea și/sau evaluarea stocurilor. IPSASB a convenit că, deși stocurile reprezintă un activ circulant realizat, consumat, vândut sau utilizat în ciclul de exploatare al unei entități, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile ar putea avea nevoie de timp pentru a-și identifica și clasifica în mod corespunzător activele ca stocuri, investiții imobiliare sau imobilizări corporale, în special în cazul terenurilor. De asemenea, stocurile ar putea include active specializate sau volume mari de elemente, de exemplu, produse de uz medical, pentru care ar putea fi necesar mai mult timp în vederea unei clasificări adecvate.
- BC49. Atunci când a analizat dacă ar trebui permisă o perioadă de scutire pentru recunoașterea activelor biologice și produselor agricole, IPSASB a observat că aceste active și activități ar putea fi limitate în anumite jurisdicții, în timp ce în alte jurisdicții ar putea fi mai semnificative, de exemplu, în țările în curs de dezvoltare. În concluzie, IPSASB a convenit că trebuie acordată o perioadă de scutire de trei ani pentru recunoașterea activelor biologice și a produselor agricole pentru a ajuta jurisdicțiile în care acestea reprezintă o problemă semnificativă.
- BC50. IPSAS 5 permite unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să adopte fie tratamentul de referință, fie tratamentul alternativ permis pentru contabilizarea costurilor îndatorării suportate pentru activele cu ciclu lung de producție. Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să aplice tratamentul alternativ permis, poate apărea o diferență temporală între capitalizarea costurilor îndatorării pentru activele cu ciclu lung de producție în cazul în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează scutirea de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște anumite active. Pentru a trata această diferență temporală și deoarece ar putea fi imposibilă obținerea informațiilor privind costurile îndatorării suportate înainte

de recunoașterea activului în cazul în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează scutirea de trei ani în perioada de tranziție, IPSASB a fost de acord că nu trebuie să se impună unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să capitalizeze orice costuri ale îndatorării pentru activele cu ciclul lung de producție pentru care data începerii capitalizării are loc înainte de data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente. Pe baza comentariilor primite de la respondenții la proiectul de expunere, IPSASB a fost de acord, de asemenea, că orice costuri ale îndatorării suportate pe parcursul perioadei de tranziție nu trebuie, de asemenea, capitalizate până când nu expiră derogările care au acordat scutirea și/sau până când activele relevante nu sunt recunoscute în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).

- BC51. După comentariile primite la IPSAS-ul propus, IPSASB a convenit, de asemenea, că o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile își poate modifica politica contabilă în ceea ce privește recunoașterea și/sau evaluarea activelor și/sau datoriilor de la o clasă la alta sau de la o categorie la alta în cazul în care utilizarea claselor sau categoriilor este permisă în IPSAS-urile aplicabile.

Derogări tranzitorii legate de evaluarea activelor nefinanciare

- BC52. IPSASB a admis că unele entități s-ar putea să fi recunoscut active nefinanciare conform bazei de contabilitate anterioare. Prin urmare, IPSASB a fost de acord că trebuie permisă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru evaluarea tuturor activelor nefinanciare recunoscute de o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile conform bazei de contabilitate anterioare. Pe parcursul acestei perioade de tranziție, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile va putea dezvolta modele fiabile pentru aplicarea principiilor din IPSAS-uri. Pe parcursul perioadei de tranziție, entitățile care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu i se va impune să își modifice politica contabilă în ceea ce privește evaluarea acestor active.

Derogări tranzitorii legate de recunoașterea datoriilor

Interacțiunea dintre standardele referitoare la active și alte IPSAS-uri

- BC53. Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează una sau mai multe derogări tranzitorii legate de recunoașterea activelor, aceasta ar analiza, ca parte a acestui proces, titlurile de proprietate, contractele și alte angajamente similare, inclusiv angajamentele de leasing, pentru a determina ce active trebuie contabilizate și modul de evaluare a acestora. Ca urmare, este posibil ca o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să nu poată contabiliza datoriile care decurg dintr-un contract de leasing financiar aferente activelor care decurg din contractul de leasing financiar până la momentul în care expiră scutirea din perioada de tranziție acordată și/sau în care activele relevante sunt recunoscute în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).

- BC54. La fel, în cazul în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile a decis să adopte scutirea din perioada de tranziție acordată pentru recunoașterea activelor utilizate în concesiunea de servicii în conformitate cu IPSAS 32, aceasta nu va putea contabiliza datoria aferentă nici conform modelului datoriei financiare, nici conform modelului de acordare a unui drept operatorului până la momentul în care expiră scutirea din perioada de tranziție acordată și/sau în care activele relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS 32 (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).
- BC55. IPSASB a fost de acord că recunoașterea datoriilor care decurg din contractele de leasing financiar și recunoașterea și/sau evaluarea datoriilor aferente activelor utilizate în concesiunea de servicii trebuie să fie, de asemenea, amânată până la momentul în care expiră perioada de scutire aferentă activelor relevante și/sau activele aplicabile sunt recunoscute și/sau evaluate.

Recunoașterea provizioanelor incluse în costul inițial al imobilizărilor corporale

- BC56. IPSASB a concluzionat că nu trebuie acordată nicio scutire în perioada de tranziție pentru provizioanele din IPSAS 19 și că o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să își contabilizeze toate datoriile la data adopțării IPSAS-urilor. Totuși, IPSASB admite că amânarea recunoașterii și/sau evaluării imobilizărilor corporale afectează recunoașterea și/sau evaluarea anumitor provizioane care sunt incluse în costul acestor active.
- BC57. IPSAS 17 impune unei entități să includă, ca parte a costului unui element de imobilizări corporale, estimarea inițială a costurilor de demontare și înlăturare a elementului și de restaurare a zonei în care s-a aflat acesta, obligație angajată de o entitate fie la momentul dobândirii elementului, fie ca o consecință a faptului că a utilizat elementul pentru o anumită perioadă de timp în alte scopuri decât producerea de stocuri în respectiva perioadă. IPSAS 17 prevede ca obligația aferentă costurilor contabilizate în conformitate cu IPSAS 17 să fie recunoscută și evaluată în conformitate cu IPSAS 19.
- BC58. IPSASB a fost de acord că nu ar fi posibil să se recunoască și/sau să se evalueze provizioane pentru estimarea inițială a costurilor de demontare și înlăturare a elementului și de restaurare a zonei în care s-a aflat acesta până în momentul în care elementul de imobilizări corporale relevant este recunoscut și/sau evaluat în conformitate cu IPSAS 17. Prin urmare, a fost acordată o scutire în perioada de tranziție și pentru recunoașterea și/sau evaluarea provizionului pentru a se trata diferențele temporale.

IPSAS 39, Beneficiile angajaților

- BC59. IPSASB a admis că recunoașterea și/sau evaluarea datoriilor specifice din IPSAS 39 va reprezenta o provocare pentru multe entități din sectorul public, deoarece ar putea fi necesare sisteme noi și/sau ar putea fi necesară îmbunătățirea sistemelor existente. Prin urmare, IPSASB a fost de acord că unei entități care

adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să i se acorde o scutire pe o perioadă de trei ani pentru recunoașterea și/sau evaluarea activelor și datoriilor aferente planurilor de beneficii determinate și altor beneficii pe termen lung ale angajaților. Pentru a evita o situație a poziției financiare distorsionată, IPSASB a fost de acord, în plus, că orice active ale planului trebuie recunoscute și/sau evaluate în același moment ca datoriile. Toate celelalte beneficii ale angajaților trebuie recunoscute și/sau evaluate la data adoptării IPSAS-urilor.

BC60. [Eliminat]

IPSAS 42, Beneficii sociale

BC60A. IPSASB a emis IPSAS 42, *Beneficii sociale*, în ianuarie 2019. IPSASB a admis că recunoașterea și/sau evaluarea datoriilor asociate beneficiilor sociale poate fi o provocare pentru unele entități din sectorul public. Prin urmare, IPSASB a fost de acord că unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să i se acorde o scutire pe o perioadă de trei ani pentru recunoașterea și/sau evaluarea datoriilor asociate beneficiilor sociale.

Derogări tranzitorii legate de recunoașterea și evaluarea activelor și/sau datoriilor monetare

IPSAS 41, Instrumente financiare

BC61. Prevederile tranzitorii din IPSAS 41 nu furnizează nicio scutire unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile în ceea ce privește recunoașterea și/sau evaluarea instrumentelor financiare. Deoarece multe entități din sectorul public vor avea nevoie de timp pentru a identifica și a-și clasifica în mod corespunzător instrumentele financiare, IPSASB a fost de acord că trebuie acordată o scutire în perioada de tranziție de la recunoașterea și/sau evaluarea instrumentelor financiare pentru entitățile care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile. A fost acordată o scutire de trei ani în perioada de tranziție, similară cu scutirea prevăzută pentru recunoașterea și/sau evaluarea altor elemente.

BC62. Totuși, IPSASB a fost de acord că trebuie făcută o distincție între entitățile care recunoșteau anterior instrumente financiare și cele care nu recunoșteau. IPSASB a fost de părere că multe instrumente financiare de bază cum ar fi numerarul, debitorii și creditorii erau deja recunoscute de entitățile din sectorul public. Prin urmare, s-a acordat o scutire pe o perioadă de trei ani pentru recunoașterea instrumentelor financiare care nu au fost recunoscute conform bazei de contabilitate anterioare a entității care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile.

BC63. La fel ca în cazul activelor nemonetare, IPSASB a fost de acord că același principiu trebuie aplicat pentru recunoașterea și/sau evaluarea activelor și/sau datoriilor monetare, adică, în măsura în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile a recunoscut instrumente financiare conform bazei de contabilitate anterioare, IPSASB a convenit să acorde o scutire pe o perioadă de trei ani pentru evaluarea și clasificarea instrumentelor financiare după data adoptării IPSAS-urilor. Pe parcursul acestei perioade de tranziție, o entitate care

adoptă pentru prima dată IPSAS-urile va putea dezvolta modele fiabile pentru aplicarea principiilor din IPSAS 41. De asemenea, acestea i s-ar permite să aplice politici contabile pentru evaluarea instrumentelor financiare care diferă de dispozițiile din IPSAS 41 pe parcursul perioadei de tranziție.

Derogări tranzitorii legate de recunoașterea și evaluarea veniturilor din alte tranzacții decât cele de schimb

IPSAS 23, Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (impozite și transferuri)

BC64. Prevederile tranzitorii existente în IPSAS 23 îi permit unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să nu își modifice politica contabilă în ceea ce privește recunoașterea și evaluarea veniturilor din impozitare pentru o perioadă de cinci ani. Totodată, IPSAS 23 îi permite unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să nu își modifice politica contabilă în ceea ce privește recunoașterea și evaluarea veniturilor din alte tranzacții decât cele de schimb, cu excepția veniturilor din impozitare, pentru o perioadă de trei ani. De asemenea, acesta prevede că trebuie făcute modificări în politicile contabile numai în vederea unei mai bune conformări cu IPSAS 23.

BC65. IPSASB a concluzionat că implementarea IPSAS 23 va fi o provocare pentru multe entități din sectorul public, deoarece ar putea fi necesare sisteme noi și/sau ar putea fi necesară îmbunătățirea sistemelor existente. Având în vedere aceste provocări de ordin practic, IPSASB a fost de acord că trebuie prevăzută o scutire în perioada de tranziție. Totuși, IPSASB a recunoscut că o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să elaboreze modele care să faciliteze tranziția la contabilitatea de angajamente înainte de a adopta baza de angajamente. Similar cu perioada de scutire de trei ani acordată pentru recunoașterea activelor și/sau datoriilor din alte IPSAS-uri și cu scutirea de trei ani în perioada de tranziție acordată pentru alte tranzacții decât cele de schimb din IPSAS 23, s-a convenit să se acorde unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile o perioadă de scutire de trei ani pentru a dezvolta modele fiabile pentru recunoașterea și evaluarea veniturilor din alte tranzacții decât cele de schimb. IPSASB a fost de acord că o perioadă de tranziție de trei ani este ușor de gestionat și reduce perioada pe parcursul căreia o entitate nu își va putea declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente. Pe parcursul perioadei de tranziție, unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile i se va permite să aplice politici contabile pentru recunoașterea altor tranzacții decât cele de schimb care generează venituri care nu sunt conforme cu prevederile din IPSAS 23.

Derogări de la dispozițiile de prezentare și/sau descriere în cazul în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogările care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție

BC66. IPSASB a recunoscut și a fost de acord că derogarea de trei ani acordată pentru recunoașterea și/sau evaluarea activelor și/sau datoriilor implică, de asemenea, că nu este necesară conformarea cu dispozițiile asociate de prezentare și/sau

descriere din IPSAS-urile aplicabile, deoarece informațiile nu vor fi disponibile. IPSASB a fost de acord că nu este necesară furnizarea informațiilor până la expirarea derogărilor care au acordat scutirea sau până la recunoașterea și/sau evaluarea activelor și/sau datoriilor relevante în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).

- BC67. Din același motiv, IPSASB a fost de acord că unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu trebuie să i se impună să respecte niciuna dintre dispozițiile de prezentare a informațiilor din IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, și IPSAS 18, *Raportarea pe segmente*.

IPSAS 5, Costurile îndatorării

- BC68. Prevederile tranzitorii existente în IPSAS 5 au încurajat o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să își ajusteze retroactiv situațiile financiare dacă nu a recunoscut costurile îndatorării conform bazei de contabilitate anterioare. IPSASB a fost de acord că nu dorește să acorde mai multe scutiri pentru entitățile care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile față de entitățile care le aplică deja, în special în cazurile în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să adopte tratamentul alternativ permis în baza căruia costurile îndatorării direct atribuibile achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție sunt capitalizate ca parte a costului unui activ.

- BC69. Prin urmare, IPSASB a fost de acord că o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să fie doar încurajată să aplice retroactiv dispozițiile din IPSAS 5 atunci când adoptă sau își schimbă politica contabilă cu tratamentul de referință. Acordarea acestei scutiri a fost considerată necesară deoarece obținerea retroactivă a informațiilor ar putea fi costisitoare și ar putea fi necesar un efort considerabil pentru a obține astfel de informații.

- BC70. Totuși, IPSASB a recunoscut că unele informații ar putea fi disponibile pentru o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile în funcție de baza sa de contabilitate anterioară. Prin urmare, s-a convenit că o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile care a adoptat sau și-a schimbat politica contabilă cu tratamentul de referință trebuie să aplice prospectiv principiile din IPSAS 5, dar poate desemna o dată anterioară datei adoptării IPSAS-urilor în ceea ce privește aplicarea IPSAS 5. Această scutire poate fi adoptată numai în măsura în care sunt disponibile aceste informații.

- BC71. IPSASB nu dorește să încurajeze entitățile care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să adopte tratamentul alternativ permis. Prin urmare, s-a convenit că atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile își modifică politica contabilă cu tratamentul alternativ permis, orice costuri ale îndatorării suportate pentru activele cu ciclu lung de producție atât înainte, cât și după data adoptării IPSAS-urilor, pentru care data începerii capitalizării este înainte de data adoptării IPSAS-urilor, trebuie recunoscute retroactiv în cazul în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu a utilizat scutirea din

perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau a nu evalua activele pentru o perioadă de trei ani.

IPSAS 34, Situații financiare individuale, IPSAS 35, Situații financiare consolidate, și IPSAS 36, Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație

- BC72. IPSASB a analizat dacă ar trebui să acorde o scutire în perioada de tranziție care să permită unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să nu prezinte situații financiare consolidate la adoptarea IPSAS-urilor. La analizarea acestei propuneri, s-a argumentat că prevederea unei astfel de derogări ar fi în contradicție cu conceptul de entitate raportoare și nu ar genera o prezentare fidelă.
- BC73. Prin urmare, IPSASB a fost de acord că nu trebuie acordată o perioadă de scutire pentru a nu prezenta situații financiare consolidate, dar, în schimb, ar trebui să se acorde entităților care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile o perioadă de scutire de trei ani în vederea eliminării soldurilor, tranzacțiilor, veniturilor și cheltuielilor între entitățile din cadrul unei entități economice.
- BC74. Deoarece unele solduri, tranzacții, venituri și cheltuieli ar putea fi cunoscute la data adoptării IPSAS-urilor, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile este încurajată să elimine doar acele solduri, tranzacții, venituri și cheltuieli cunoscute.
- BC75. Din același motiv, IPSASB a fost de acord că trebuie prevăzută o derogare similară în cazul în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile are una sau mai multe entități controlate în comun conform prevederilor din IPSAS 8 și în cazul în care are una sau mai multe entități asociate conform prevederilor din IPSAS 7.

Acordarea unei scutiri de trei ani pentru recunoașterea și/sau evaluarea inițială a intereselor în alte entități

- BC76. În urma comentariilor primite la proiectul de expunere, IPSASB a fost de acord că trebuie acordată o scutire entităților care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile pentru recunoașterea și/sau evaluarea inițială a intereselor în alte entități. Această scutire ar acorda mai mult timp pentru clasificarea și evaluarea adecvată a intereselor în alte entități acelor entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile care nu au colectat informațiile necesare la data adoptării. Scutirea acordată este consecventă cu cea acordată pentru instrumentele financiare.

Prezentarea situațiilor financiare consolidate în cazul în care se adoptă scutirea de trei ani pentru recunoașterea și/sau evaluarea inițială a intereselor în alte entități și/sau pentru a nu elimina soldurile, tranzacțiile, veniturile și cheltuielile dintre entități

- BC77. Unii respondenți la proiectul de expunere și-au exprimat opinia că trebuie acordată o scutire de la întocmirea situațiilor financiare consolidate în cazul în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile a ales să nu elimine

o parte din sau toate soldurile, tranzacțiile, veniturile și cheltuielile dintre entitățile din cadrul entității economice. IPSASB a concluzionat că situațiile financiare prezentate în cazul în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile a utilizat scutirea de trei ani pentru recunoașterea și/sau evaluarea inițială a intereselor în alte entități și/sau în care aceasta a ales să nu elimine o parte din sau toate soldurile, tranzacțiile, veniturile și cheltuielile dintre entități nu pot fi prezentate drept situații financiare consolidate până la (a) expirarea derogărilor care au acordat scutirea și/sau (b) eliminarea soldurilor, tranzacțiilor, veniturilor și cheltuielilor dintre entități și/sau (c) recunoașterea și/sau evaluarea corespunzătoare a intereselor sale în alte entități. IPSASB a fost de acord că trebuie adăugate dispoziții de prezentare a informațiilor pentru a explica utilizatorilor de ce situațiile financiare nu sunt prezentate ca situații financiare consolidate.

- BC78. IPSASB a fost de acord că este necesară furnizarea acestei clarificări deoarece, atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu a eliminat soldurile, tranzacțiile, veniturile și cheltuielile dintre entități așa cum prevede IPSAS 35, întocmirea situațiilor financiare consolidate va fi doar o agregare a soldurilor, tranzacțiilor, veniturilor și cheltuielilor dintre entitățile din cadrul entității economice. Astfel de situații nu ar fi utile în scopuri decizionale și legate de răspundere.
- BC79. Similar, eliminarea valorii contabile a unei investiții în entitatea controlată așa cum prevede IPSAS 35 s-ar putea să nu fie posibilă dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu și-a recunoscut și/sau evaluat interesul în alte entități așa cum se prevede în IPSAS-urile aplicabile.

IPSAS 40, Combinări de operațiuni din sectorul public

- BC79A. Atunci când a elaborat IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, IPSASB a analizat dacă ar trebui să prevadă o scutire în perioada de tranziție care să permită unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să nu recunoască și/sau să nu evalueze toate activele și/sau toate datoriile asociate unei combinări de operațiuni din sectorul public. IPSASB a remarcat că IPSAS 40 se aplică prospectiv și, prin urmare, pentru aplicarea sa nu ar fi nevoie ca o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să ajusteze contabilizarea unei combinări de operațiuni din sectorul public care a avut loc înainte de aplicarea standardului. Totuși, o combinație de operațiuni din sectorul public ar putea avea loc în cursul celor trei ani ai scutirii din perioada de tranziție a unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile. IPSASB a considerat că nu ar fi furnizate informații utile pentru utilizatorii situațiilor financiare dacă s-ar impune unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să recunoască și să evalueze toate activele și datoriile asociate unei combinări de operațiuni din sectorul public fără să i se impună recunoașterea și evaluarea tuturor activelor și datoriilor similare.

BC79B. În consecință, IPSASB a convenit să prevadă o scutire în perioada de tranziție care să permită unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să nu recunoască și/sau să nu evalueze toate activele și/sau toate datoriile asociate unei combinații de operațiuni din sectorul public ca parte a acestui standard. De asemenea, IPSASB a convenit că o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu trebuie să recunoască fondul comercial în cazul în care nu a recunoscut și/sau nu a evaluat toate activele și/sau toate datoriile asociate unei combinații de operațiuni din sectorul public.

Derogări care nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente

Costul presupus

Costul presupus pentru active și/sau datorii

BC80. Unele evaluări conform IPSAS-urilor se bazează pe o acumulare a costurilor anterioare sau pe alte date privind tranzacția. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu a colectat anterior informațiile necesare, colectarea sau estimarea retroactivă poate să fie costisitoare și/sau imposibilă. Pentru a evita costurile excesive, prezentul IPSAS îi permite unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să utilizeze valoarea justă drept înlocuitor pentru costul inițial al stocurilor, investițiilor imobiliare în cazul în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să utilizeze modelul costului din IPSAS 16, imobilizărilor corporale, instrumentelor financiare și activelor utilizate în concesiunea de servicii la data adoptării IPSAS-urilor. Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau a nu evalua anumite active, valoarea justă este costul presupus la data la care activul este recunoscut și/sau evaluat pe parcursul perioadei de tranziție.

BC81. Deși s-ar putea argumenta că utilizarea valorii juste ar conduce la o lipsă de comparabilitate, IPSASB a observat că, de obicei, costul este egal cu valoarea justă la data achiziției. Prin urmare, folosirea valorii juste drept costul presupus al unui activ înseamnă că o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile va raporta aceleași date privind costul ca și când ar fi dobândit activul cu aceeași valoare sau același potențial de servicii rămas la data adoptării IPSAS-urilor. Dacă există orice lipsă de comparabilitate, aceasta rezultă din agregarea costurilor suportate la date diferite, mai degrabă decât din folosirea valorii juste drept cost presupus pentru unele active la o anumită dată. În opinia IPSASB, utilizarea costului presupus facilitează introducerea IPSAS-urilor într-o manieră eficientă din punct de vedere al costurilor.

BC82. Conform modelului de reevaluare din IPSAS 17, dacă o entitate reevaluează un activ, aceasta trebuie să reevalueze toate activele din acea clasă. Această restricție împiedică reevaluarea selectivă numai pentru acele active a căror reevaluare ar fi condus la un anumit rezultat. IPSASB a analizat dacă trebuie

inclusă o restricție similară în determinarea unui cost presupus. IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*, și IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*, prevăd un test de depreciere în cazul în care există indicații că un activ ar fi depreciat. Astfel, dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile folosește valoarea justă drept cost presupus pentru active a căror valoare justă este probabil să fie mai mare decât costul, aceasta nu poate ignora indicațiile că este posibil ca valoarea recuperabilă sau valoarea recuperabilă a serviciului aferentă altor active să fi scăzut sub valoarea lor contabilă.

- BC83. De asemenea, IPSASB a analizat circumstanțele în care unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să i se permită să determine un cost presupus la adoptarea inițială a IPSAS-urilor sau în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau a nu evalua anumite active. IPSASB a analizat dacă utilizarea unui cost presupus trebuie restricționată la acele situații în care informațiile referitoare la costuri nu sunt disponibile pentru active sau dacă ar trebui să fie permisă în toate circumstanțele, indiferent dacă sunt sau nu disponibile informații referitoare la costuri la data adoptării IPSAS-urilor sau la data la care activul este recunoscut și/sau evaluat, în cazul în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau a nu evalua anumite active.
- BC84. IPSASB a fost de acord că, pentru a evita evaluarea selectivă a activelor, utilizarea unui cost presupus trebuie restricționată la acele situații în care nu sunt disponibile informații fiabile referitoare la costul istoric al activului.

Costul presupus pentru investițiile în entități controlate, asocieri în participație sau entități asociate

- BC85. IPSASB a fost de acord, de asemenea, că o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate alege să evalueze o investiție într-o entitate controlată, o asocierie în participație sau o entitate asociată la cost în situațiile sale financiare individuale la data adoptării IPSAS-urilor fie la cost așa cum se determină conform IPSAS 6, fie la costul presupus. Costul presupus este determinat ca fiind valoarea justă în conformitate cu IPSAS 41, *Instrumente financiare*.

Costul presupus al imobilizărilor necorporale

- BC86. Pentru a analiza dacă unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile ar trebui să i se permită să determine un cost presupus pentru imobilizările necorporale, IPSASB a analizat prevederile tranzitorii existente în IPSAS 31. IPSAS 31 îi permite unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să utilizeze o reevaluare anterioară a imobilizărilor necorporale la data tranziției sau anterior acesteia drept cost presupus la data reevaluării dacă reevaluarea este,

în general, comparabilă cu valoarea justă sau costul sau costul amortizat care este ajustat(ă) pentru a reflecta, de exemplu, modificările unui indice general sau specific al prețurilor. Totuși, IPSAS 31 îi permite unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să determine un cost presupus doar dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere din IPSAS 31 (inclusiv evaluarea fiabilă a costului inițial) și criteriile de reevaluare (inclusiv existența unei piețe active).

- BC87. IPSASB a dezbătut dacă este probabil ca entitățile din sectorul public să îndeplinească al doilea criteriu la adoptarea inițială a IPSAS-urilor, adică existența unei piețe active. IPSASB a recunoscut că existența în sectorul public a unei piețe active pentru imobilizările necorporale ar putea fi neobișnuită și, în consecință, utilizarea abordării bazate pe costul presupus va fi, probabil, restricționată. Prin urmare, este posibil ca o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să nu poată determina un cost presupus pentru anumite imobilizări necorporale cum ar fi sistemele IT dezvoltate intern.
- BC88. IPSASB a analizat dacă trebuie să impună evaluarea fiabilă a costului inițial pentru entitățile care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile care anterior aplicau o contabilitate de casă, deoarece unele entități ar putea considera dificil de identificat costul inițial al imobilizărilor lor necorporale. De asemenea, s-a argumentat că, în cazul în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile aplica anterior contabilitatea pe bază de angajamente și a dobândit imobilizări necorporale prin intermediul altor tranzacții decât cele de schimb, s-ar putea ca aceasta să nu aibă capacitatea de a evalua fiabil costul inițial.
- BC89. Pe baza acestor considerente, IPSASB a concluzionat că evaluarea fiabilă a costului inițial trebuie exclusă din criteriile de aplicare ale abordării bazate pe cost la adoptarea pentru prima dată a IPSAS-urilor.
- BC90. IPSASB a fost de acord, prin urmare, să se permită unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să determine un cost presupus pentru imobilizările necorporale dacă acel cost presupus îndeplinește: (a) criteriile de recunoaștere din IPSAS 31 (exclusiv criteriul evaluării fiabile) și (b) criteriile de reevaluare din IPSAS 31 (inclusiv existența unei piețe active).
- BC91. Atunci când a analizat dacă unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să i se permită să determine un cost presupus pentru imobilizările necorporale generate intern, IPSASB a concluzionat că ar fi dificil să se evalueze retroactiv probabilitatea beneficiilor economice viitoare sau a potențialului de servicii preconizat(e) prin intermediul unor ipoteze rezonabile și demonstrabile, deoarece conducerea nu ar putea aplica înțelegerea ulterioară pentru a obține aceste informații. Având în vedere absența unor informații fiabile la data adoptării IPSAS-urilor, s-a convenit că nu se poate determina un cost presupus pentru imobilizările necorporale generate intern.

Baze de evaluare alternative pentru valoarea justă la determinarea costului presupus

BC92. IPSASB a analizat dacă anumite reevaluări realizate conform bazei de contabilitate anterioare a unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile ar putea fi mai relevante pentru utilizatori decât costul inițial. S-a concluzionat că nu ar fi rezonabil să se prevadă o estimare costisitoare și care necesită mult timp în cazul costurilor, dacă reevaluările anterioare erau deja conforme cu IPSAS-urile. Prin urmare, prezentul IPSAS îi permite unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să utilizeze drept cost presupus o reevaluare conform bazei de contabilitate anterioare pentru imobilizările corporale determinate la data adoptării IPSAS-urilor sau anterior acestei date. Aceasta poate fi utilizată dacă reevaluarea este, la data reevaluării, comparabilă în general cu:

- (a) Valoarea justă; sau
- (b) Costul sau costul amortizat, după caz, conform IPSAS-urilor, ajustat astfel încât să reflecte, de exemplu, modificările unui indice de preț general sau specific.

BC93. La determinarea „valorii juste” sunt luate în considerare îndrumările din fiecare IPSAS aplicabil, în cazul în care sunt prevăzute astfel de îndrumări. În IPSAS 17 se menționează că valoarea justă se determină, în mod normal, în raport cu dovezi de pe piață, adesea prin intermediul unor evaluări. IPSAS 17 stipulează, de asemenea, că dacă nu sunt disponibile dovezi de pe piață pentru evaluarea imobilizărilor corporale, o entitate poate estima valoarea justă utilizând costul de înlocuire, costul de reproducere sau o abordare a unităților de servicii.

BC94. IPSASB a menționat că îndrumările privind valoarea justă din IPSAS 16 iau în considerare doar o valoare bazată pe piață, iar IPSAS 12 furnizează îndrumări limitate pentru determinarea valorii juste. IPSASB a concluzionat că, deoarece o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate considera dificilă determinarea unei valori juste bazate pe piață pentru toate investițiile imobiliare și pentru toate stocurile, ar putea fi necesară analizarea altor alternative de evaluare pentru determinarea costului presupus al stocurilor sau al investițiilor imobiliare.

BC95. IPSASB a fost de acord că o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate lua în considerare următoarele alternative de evaluare pentru determinarea unui cost presupus dacă nu sunt disponibile dovezi fiabile de pe piață privind valoarea justă la data adoptării IPSAS-urilor sau la data la care este recunoscut și/sau evaluat activul în cazul în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau pentru a nu evalua anumite active:

- (a) Pentru stocuri, costul curent de înlocuire; și
- (b) Pentru investițiile imobiliare de o natură specializată, costul de înlocuire amortizat.

Determinarea unui cost presupus în cazul în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea tranzitorie pentru o perioadă de trei ani

- BC96. IPSASB a concluzionat că, în măsura în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile a ales să adopte una sau mai multe derogări tranzitorii care acordă scutiri pentru recunoașterea și/sau evaluarea activelor, este posibil ca aceasta să nu poată ajusta retroactiv valoarea activului până la data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente. Ajustarea retroactivă a valorii activului ar necesita analizarea prețului activului și a altor factori de pe piață care existau la data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente, inclusiv a măsurii în care exista vreo indicație că activul ar fi depreciat.
- BC97. IPSASB a concluzionat că aceasta nu ar fi eficientă din punct de vedere al costurilor. Prin urmare, s-a convenit că, atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau pentru a nu evalua un activ, aceasta poate determina un cost presupus pentru acel activ în orice moment în cei trei ani ai scutirii din perioada de tranziție. Orice ajustări rezultate din recunoașterea activului sunt recunoscute față de surplusul sau deficitul acumulat de deschidere din anul în care activul este recunoscut și/sau evaluat.

IPSAS 18, Raportarea pe segmente

- BC98. IPSASB a analizat dacă unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să îi fie acordată o scutire pentru prezentarea informațiilor pe segmente. IPSASB a fost de acord că, în ciuda faptului că prezentarea informațiilor pe segmente ar putea fi utilă, trebuie să i se acorde o perioadă de scutire unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile, deoarece informațiile utilizate în prezentarea informațiilor pe segmente trebuie construite pe baza informațiilor existente din situațiile financiare.
- BC99. Deoarece IPSASB a fost de acord să permită o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoașterea și/sau evaluarea activelor și datoriilor, informațiile necesare pentru prezentarea informațiilor pe segmente ar putea fi disponibile doar atunci când expiră derogările care au acordat scutirea sau când elementele relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi). Deoarece s-ar putea să nu fie disponibile informații relevante și fiabile pentru prezentarea unui raport pe segmente semnificativ pe parcursul perioadei de tranziție și deoarece prezentarea unui raport pe segmente s-ar putea să nu fie o prioritate pentru utilizatori în cursul tranziției la IPSAS-urile pe bază de angajamente, s-a convenit că trebuie acordată, de asemenea, o derogare pe o perioadă de trei ani pentru prezentarea informațiilor pe segmente.
- BC100. De asemenea, IPSASB a concluzionat că, deoarece informațiile pe segmente sunt suplimentare informațiilor prevăzute cu privire la elementele prezentate în situațiile financiare, acordarea acestei scutiri este adecvată.

IPSAS 20, Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate

- BC101. Acordându-i unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile suficient timp pentru a elabora informațiile cu privire la relațiile cu părțile afiliate și tranzacțiile cu părțile afiliate, IPSASB a fost de acord că prezentarea informațiilor privind relațiile cu părțile afiliate, tranzacțiile cu părțile afiliate și a informațiilor despre personalul-cheie din conducere trebuie tratată în același mod ca eliminările prevăzute pentru soldurile, tranzacțiile, veniturile și cheltuielile dintre entități din IPSAS-urile 6-8.
- BC102. Prin urmare, prezentul IPSAS acordă o derogare tranzitorie pe o perioadă de trei ani pentru prezentarea informațiilor privind relațiile cu părțile afiliate, tranzacțiile cu părțile afiliate și a informațiilor despre personalul-cheie din conducere.

IPSAS 21, Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare, și IPSAS 26, Deprecierea activelor generatoare de numerar

- BC103. IPSASB a recunoscut că s-ar putea ca o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să fi aplicat o politică contabilă pentru recunoașterea și reluarea pierderilor din depreciere care este diferită de dispozițiile din IPSAS 21 și IPSAS 26 sau s-ar putea să nu fi luat deloc în considerare deprecierea. La adoptarea IPSAS-urilor, ar putea fi greu de determinat valoarea ajustărilor care rezultă din aplicarea retroactivă a unei modificări în politica contabilă, deoarece aceasta necesită înțelegerea ulterioară.
- BC104. Prin urmare, IPSASB a fost de acord ca IPSAS 21 și IPSAS 26 să fie aplicate prospectiv, însă entitățile care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să i se impună să evalueze dacă a fost declanșat un indicator al deprecierei pentru activele sale generatoare de numerar, respectiv de fluxuri nemonetare în situația de deschidere a poziției financiare.
- BC105. Pentru recunoașterea efectului unei pierderi din depreciere la adoptarea pentru prima dată a IPSAS 21 sau a IPSAS 26, IPSASB a luat în considerare două opțiuni. Prima opțiune era de a evalua astfel de active la valoarea lor recuperabilă sau la valoarea recuperabilă a serviciului și de a utiliza acea valoare drept cost presupus. IPSASB a observat că efectul aplicării acestei opțiuni ar putea însemna că pierderile din depreciere nu vor putea fi reluate în viitor. Prin urmare, această opțiune nu a fost considerată adecvată.
- BC106. A doua opțiune, care oferă informații mai relevante, este de a evalua activele la valoarea lor recuperabilă, sau la valoarea recuperabilă a serviciului, și de a raporta efectul în active nete / capitaluri proprii. IPSASB a susținut această opțiune.

Plasarea în timp a testului de depreciere pentru active în cazul în care o entitate adoptă perioada de scutire pentru recunoașterea activelor

- BC107. IPSASB a concluzionat că, în cazul în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de la recunoașterea

și/sau evaluarea activelor, ar putea fi dificil să ajusteze retroactiv valoarea activului până la data adoptării IPSAS-urilor. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile ar putea considera că este dificil să determine valoarea ajustărilor care ar fi necesare pe baza unei deprecieri care s-ar putea să fi existat sau nu la data tranziției.

BC108. Prin urmare, IPSASB a fost de acord că IPSAS 21 și IPSAS 26 trebuie aplicate prospectiv de la data la care expiră derogările tranzitorii care au acordat scutirea sau de la data la care activul relevant este recunoscut și/sau evaluat în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).

IPSAS 39, Beneficiile angajaților

BC109. La elaborarea IPSAS 33, IPSASB a fost de acord de asemenea că, în cazul în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogările care acordă scutiri pentru recunoașterea și/sau evaluarea datoriilor, aceasta trebuie să furnizeze prospectiv pentru perioada anuală curentă și pentru patru perioade anuale anterioare informații despre nivelurile valorii actualizate a obligației privind beneficiul determinat, valorii juste a activelor planului și surplusului sau deficitului din plan și ajustărilor, conform prevederilor din IPSAS 25. IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*, a fost emis în iulie 2016. IPSAS 39 a eliminat punctul 107 din prezentul standard deoarece dispoziția de la punctul 141 litera (p) din IPSAS 25 referitoare la prezentarea informațiilor cu privire la ajustările statistice nu a fost adoptată în IPSAS 39.

IPSAS 28, Instrumente financiare: prezentare

BC110. IPSAS 28 impune unei entități să împartă un instrument financiar compus, la data inițierii acordului, în componente separate de datorie și capitaluri proprii. S-a concluzionat că separarea acestor două părți ar fi costisitoare și nu ar furniza informații relevante utilizatorilor situațiilor financiare în cazul în care componenta de datorie a instrumentului compus nu ar mai fi valabilă la data adoptării IPSAS-urilor. Prin urmare, prezentul IPSAS prevede că, în cazul în care componenta de datorie nu mai este valabilă la data adoptării IPSAS-urilor, nu este necesar ca entitatea care le adoptă pentru prima dată să separe dobânda cumulată aferentă componentei de datorie de componenta de active nete / capitaluri proprii.

IPSAS 41, Instrumente financiare

BC111. IPSASB a concluzionat că, deoarece în majoritatea situațiilor aplicarea retroactivă a principiilor deprecierii este imposibilă, deprecierea instrumentelor financiare trebuie aplicată prospectiv. Această derogare este consecventă cu derogarea prevăzută pentru activele generatoare de fluxuri nemonetare și pentru activele generatoare de numerar în conformitate cu IPSAS 21 și IPSAS 26.

IPSAS 30, Instrumente financiare: prezentarea informațiilor

- BC112. IPSASB a concluzionat că, dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu prezenta informații cu privire la instrumentele financiare și la natura și amploarea riscurilor generate de instrumentele financiare conform bazei de contabilitate anterioare, obținerea acestor informații ar putea fi costisitoare și, prin urmare, nu este fezabilă.
- BC113. Prin urmare, IPSASB a fost de acord că dispozițiile de prezentare a informațiilor privind instrumentele financiare trebuie aplicate prospectiv de la data adoptării IPSAS-urilor sau, în cazul în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau a nu evalua active financiare, de la data la care expiră derogările sau la care elementele relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).
- BC114. În măsura în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să prezinte informații comparative, s-a convenit că nu este necesar ca entitatea să prezinte informații comparative pentru prezentările de informații referitoare la natura și amploarea riscurilor care rezultă din instrumentele financiare pentru perioada comparativă, deoarece obținerea acestor informații ar putea fi costisitoare și prin urmare nu este fezabilă.

IPSAS 31, Imobilizări necorporale

- BC115. La adoptarea pentru prima dată a IPSAS-urilor, unei entități care le adoptă pentru prima dată i se impune să recunoască toate activele și datoriile pentru care IPSAS-urile prevăd recunoașterea. Conform IPSAS 31, cheltuielile aferente unei imobilizări necorporale care au fost inițial recunoscute drept cheltuieli nu trebuie recunoscute ca parte din costul unei imobilizări necorporale la o dată ulterioară.
- BC116. IPSASB a concluzionat că, deoarece o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile se poate să fi recunoscut drept cheltuieli costurile suportate pentru imobilizări necorporale conform bazei de contabilitate anterioare înainte de adoptarea IPSAS-urilor, acestea trebuie să i se permită să recunoască toate imobilizările necorporale care îndeplinesc criteriile de recunoaștere și alte criterii din IPSAS 31 (cum ar fi controlul identificabil asupra unui activ și faptul că beneficiile economice viitoare sau potențialul de servicii atribuibil(e) activului vor (va) reveni entității), chiar dacă s-ar putea ca aceste costuri să fi fost recunoscute drept cheltuieli înainte de adoptarea IPSAS-urilor. Totuși, s-a confirmat că astfel de active trebuie recunoscute ca imobilizări necorporale numai dacă sunt disponibile informații fiabile referitoare la costuri și dacă există o piață activă pentru acel activ la data adoptării IPSAS-urilor.

Interese deținute în alte entități

BC117. IPSASB a analizat dacă IPSAS 33 ar trebui să facă referire la IPSAS 6, *Situații financiare consolidate și individuale*, IPSAS 7, *Investiții în entitățile asociate*, și IPSAS 8, *Interese în asocierile în participație*, precum și la IPSAS 34, *Situații financiare individuale*, IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, și IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*, care au fost publicate în ianuarie 2015 și intră în vigoare de la 1 ianuarie 2017, fiind permisă adoptarea anterior acestei date. IPSASB a menționat că, deoarece IPSAS 33 a fost publicat în ianuarie 2015, se impune oricărei entități care adoptă IPSAS 33 și alege să aplice derogările de trei ani să aplice IPSAS-urile 34-36 până la finalul perioadei de tranziție. În opinia IPSASB, era foarte puțin probabil ca entitățile care adoptă IPSAS 33 înainte de 1 ianuarie 2017 să adopte IPSAS-urile 6-8, deoarece acest lucru ar impune o tranziție suplimentară la IPSAS-urile 34-36 la scurt timp după aceea. Prin urmare, IPSASB a concluzionat că IPSAS 33 nu trebuie să includă prevederi referitoare la IPSAS-urile 6-8.

Revizuirea IPSAS 33 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016

BC118. 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 33 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*

BC119. În urma emiterii IPSAS 33, IPSASB a conștientizat faptul că părțile interesate nu erau sigure dacă derogarea privind furnizarea informațiilor comparative se aplica primelor situații financiare emise în urma adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente sau tuturor situațiilor financiare emise în timpul perioadei de tranziție. Punctul 77 făcea referire la „primele situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile”, în timp ce alte puncte făceau referire la „situațiile financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile”. IPSASB a fost de acord să modifice celelalte puncte pentru a clarifica faptul că derogarea se aplică doar primelor situații financiare emise în urma adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente.

BC120. IPSASB a revizuit dispozițiile din IFRIC 22, *Tranzacții valutare și contra-prestații în avans*, emis de IASB în decembrie 2016, și considerentele Comitetului pentru Interpretări IFRS pentru a ajunge la consensul său după cum este stabilit în Baza pentru concluzii. În general, IPSASB a fost de acord că nu a existat niciun motiv specific sectorului public pentru a nu include aceste dispoziții în IPSAS 4, *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*. În consecință, IPSASB a fost de acord să încorporeze dispozițiile din IFRIC 22 în Anexa A din IPSAS 4. IPSASB a observat că entităților li se permite să aplice prospectiv dispozițiile din Anexa A și prin urmare a fost de acord că nu este necesar ca entitățile care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să aplice dispozițiile pentru activele, cheltuielile și veniturile care intră sub incidența Anexei A care au fost recunoscute inițial înainte de data adoptării IPSAS-urilor.

Revizuirea IPSAS 33 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2019*

BC121. Amendamentele la punctele 113, 113A și 114 actualizează îndrumările legate de clasificarea instrumentelor financiare la adoptarea inițială a IPSAS-urilor pe bază de angajamente 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 *Îmbunătățiri la IPSAS 2019*.

Îndrumări de implementare

Prezentele îndrumări însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 33.

IG1. Scopul prezentelor Îndrumări de implementare este acela de a ilustra anumite aspecte privind dispozițiile din IPSAS 33.

Data adoptării IPSAS-urilor

IG2. Data adoptării IPSAS-urilor este data la care o entitate adoptă pentru prima dată IPSAS-urile pe bază de angajamente pentru întocmirea situațiilor sale financiare.

IG3. Înainte de adoptarea prezentului IPSAS, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să se pregătească în mod corespunzător pentru tranziția la IPSAS-urile pe bază de angajamente. Îndrumările furnizate în Studiul 14, *Tranziția către contabilitatea de angajamente: îndrumări pentru guverne și entități de stat*, emis de IPSASB poate ajuta o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să planifice conversia la IPSAS-urile pe bază de angajamente. Prin urmare, scutirea prevăzută în prezentul IPSAS nu trebuie interpretată ca un itinerariu complet pentru adoptarea IPSAS-urilor pe bază de angajamente, ci mai degrabă ca etapa finală a procesului de adoptare.

IG4. Prin urmare, data adoptării a unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile reprezintă începutul perioadei de raportare în care aceasta alege să adopte IPSAS-urile pe bază de angajamente pentru care își prezintă situațiile financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sau primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile. De exemplu, o entitate alege să adopte IPSAS-urile pe bază de angajamente de la 1 ianuarie 20X1 pentru perioada sa de raportare care se încheie la 31 decembrie 20X1. Data adoptării IPSAS-urilor va fi 1 ianuarie 20X1.

Situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile

IG5. La data adoptării IPSAS-urilor, o entitate care le adoptă pentru prima dată poate alege să adopte una sau mai multe dintre derogările incluse în IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*. Unele dintre derogările incluse în IPSAS 33 afectează prezentarea fidelă a situațiilor financiare ale unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile, precum și capacitatea acestora de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente (Anexa A enumeră derogările și prevederile tranzitorii pe care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile este obligată să le aplice și/sau poate alege să le aplice la adoptarea IPSAS-urilor pe bază de angajamente și ilustrează măsura în care vor fi afectate prezentarea fidelă și capacitatea entității de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente).

IG6. Deoarece o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu poate emite o declarație de conformitate explicită și fără rezerve cu IPSAS-urile pe bază

de angajamente în urma adoptării derogărilor prevăzute în IPSAS 33, situațiile financiare prezentate pentru prima perioadă de raportare de după adoptarea IPSAS-urilor pe bază de angajamente vor fi denumite „situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile”.

- IG7. De exemplu, dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile adoptă derogarea tranzitorie care acordă o scutire pentru recunoașterea anumitor elemente de imobilizări corporale atunci când adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente la 1 ianuarie 20X1, aceasta nu va putea emite o declarație de conformitate explicită și fără rezerve cu IPSAS-urile pe bază de angajamente la finalul primei sale perioade de raportare, adică la 31 decembrie 20X1. Situațiile financiare întocmite pentru prima perioadă de raportare vor fi denumite, prin urmare, „primele situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile”.
- IG8. Situațiile financiare prezentate pe parcursul perioadei de tranziție până la expirarea derogărilor care au acordat scutirea și/sau până la momentul în care elementele relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în situațiile financiare în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile vor fi denumite „situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile”.

Baza de întocmire a situațiilor financiare tranzitorii în conformitate cu IPSAS-urile

- IG9. Așa cum se stipulează la punctul 27 din IPSAS 33, este posibil ca o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile care alege să adopte una sau mai multe derogări incluse în IPSAS 33 să nu poată emite o declarație de conformitate explicită și fără rezerve cu IPSAS-urile pe bază de angajamente așa cum prevede IPSAS 1. Pe parcursul perioadei de tranziție, acest aspect va fi semnalat utilizatorilor situațiilor financiare în prezentarea „bazei de întocmire” din situațiile financiare.
- IG10. De exemplu, dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să adopte derogarea tranzitorie care îi permite trei ani pentru a recunoaște și/sau a evalua investițiile imobiliare, în paragraful referitor la „baza de întocmire” din situațiile financiare poate fi oferită următoarea explicație pe parcursul perioadei de tranziție:

Baza de întocmire

Situațiile financiare au fost întocmite în conformitate cu Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente. IPSAS 33 îi permite unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile o perioadă de până la trei ani pentru a recunoaște și/sau a evalua anumite active și/sau datorii.

În cadrul tranziției sale la IPSAS-urile pe bază de angajamente, Entitatea X din sectorul public a utilizat această derogare tranzitorie pentru investițiile imobiliare. Prin urmare, aceasta nu poate emite o declarație de conformitate explicită și fără rezerve cu IPSAS-urile pe bază de angajamente la întocmirea situațiilor

sale financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile pentru această perioadă de raportare. Entitatea X din sectorul public intenționează să își recunoască și/sau să își evalueze investițiile imobiliare până în anul 20X3.

Primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile

- IG11. Primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile ale unei entități care le adoptă pentru prima dată vor fi reprezentate de primul set de situații financiare pe care le prezintă în care aceasta emite o declarație de conformitate explicită și fără rezerve cu IPSAS-urile pe bază de angajamente.
- IG12. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu își va putea întocmi primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile până când nu expiră derogările din IPSAS 33 care au acordat scutirea care afecta prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile sau până când elementele relevante nu sunt recunoscute, evaluate și/sau informațiile relevante nu sunt prezentate și/sau descrise în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).
- IG13. Continuând exemplul de la IG5, derogările tranzitorii care au acordat scutirea pentru recunoașterea anumitor elemente de imobilizări corporale expiră după trei ani, adică la 31 decembrie 20X3. Dacă se presupune că entitatea nu a adoptat și alte derogări tranzitorii din IPSAS 33 care afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile și că aceasta recunoaște și/sau evaluează elementele de imobilizări corporale pe parcursul perioadei de tranziție, entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile își va prezenta primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile pentru perioada care se încheie la 31 decembrie 20X3.
- IG14. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu a adoptat nicio derogare din IPSAS 33 care afectează prezentarea fidelă și capacitatea sa de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente, primele sale situații financiare pe bază de angajamente vor fi, de asemenea, primele sale situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile.

Pentru a ilustra:

Cronologie – Adoptarea pentru prima dată a IPSAS-urilor (presupunând că entitatea alege să aplice scutirea de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoașterea și/sau evaluarea anumitor active)

O entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente la 1 ianuarie 20X0 aplicând IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a IPSAS-urilor pe bază de angajamente*

Entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să aplice scutirea de trei ani pentru recunoașterea imobilizărilor corporale. Se presupune că aceasta nu adoptă nicio altă perioadă de scutire. De asemenea, ea alege să nu prezinte informații comparative.

Entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile recunoaște toate imobilizările corporale până la 31 decembrie 20X2.

ADOPTAREA PENTRU PRIMA DATĂ A IPSAS-URILOR PE BAZĂ DE ANGAJAMENTE

Începutul celei de-a doua perioade de raportare 1 ianuarie 20X1

Anul 1



Data adoptării
1 ianuarie 20X0

Finalul primei
perioade de raportare
31 decembrie 20X0

Anul 2



Finalul celei de-a doua
perioade de raportare
31 decembrie 20X1

Anul 3



Finalul celei de-a treia
perioade de raportare
31 decembrie 20X2

Anul 1 (încheiat la 31 decembrie 20X0) – Primele situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile
Nu se poate declara conformitatea cu IPSAS-urile pe baza de angajamente

Se prezintă următoarele situații:

- *situația de deschidere a poziției financiare la 01/01/20X0
- *situația poziției financiare la 31/12/20X0
- *situația performanței financiare pentru 31/12/20X0
- *situația modificărilor activelor nete la 31/12/20X0
- *situația fluxurilor de trezorerie pentru 31/12/20X0
- *situația comparației informațiilor bugetare cu cele reale pentru 31/12/20X0

(în funcție de politica aleasă pentru prezentarea informațiilor, entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate include o coloană suplimentară în situațiile financiare anuale)

În note se prezintă următoarele:

- *reconcilierea modificărilor față de baza de contabilitate anterioară (se reflectă ajustările aferente adoptării tuturor IPSAS-urilor în afară de IPSAS 17)

Notă: Dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile ar fi ales să prezinte informații comparative, ar fi fost prezentate următoarele situații:

- *situația de deschidere a poziției financiare la 01/01/19X0
- *situația poziției financiare la 31/12/19X0 și 31/12/20X0
- *situația performanței financiare pentru 31/12/19X0 și 31/12/20X0
- *situația modificărilor activelor nete la 31/12/19X0 și 31/12/20X0
- *situația fluxurilor de trezorerie pentru 31/12/19X0 și 31/12/20X0
- *situația comparației informațiilor bugetare cu cele reale pentru 31/12/19X0 și 31/12/20X0

Anul 2 (încheiat la 31 decembrie 20X1) – Situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile
Nu se poate declara conformitatea cu IPSAS-urile

Se prezintă următoarele situații atât pentru 31/12/20X1, cât și pentru 20X0:

- *situația poziției financiare
- *situația performanței financiare
- *situația modificărilor activelor nete
- *situația fluxurilor de trezorerie

Prezentarea situației comparației informațiilor bugetare cu cele reale doar pentru 31/12/20X1 (în funcție de politica aleasă pentru prezentarea informațiilor, entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate include o coloană suplimentară în situațiile financiare anuale)

Anul 3 (încheiat la 31 decembrie 20X2) – Primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile
Se poate declara conformitatea cu IPSAS-urile

Se prezintă următoarele situații atât pentru 31/12/20X2, cât și pentru 20X1:

- *situația poziției financiare
- *situația performanței financiare
- *situația modificărilor activelor nete
- *situația fluxurilor de trezorerie

Prezentarea situației comparației informațiilor bugetare cu cele reale doar pentru 31/12/20X2 (în funcție de politica aleasă pentru prezentarea informațiilor, entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate include o coloană suplimentară în situațiile financiare anuale)

În note se prezintă următoarele:

- *reconcilierea ajustărilor efectuate pentru a recunoaște imobilizările corporale

Estimări

- IG15. Punctul 23 din IPSAS 33 prevede că estimările în conformitate cu IPSAS-urile la data adoptării acestora realizate de o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să fie consecvente cu estimările realizate la finalul perioadei sale comparative în conformitate cu baza de contabilitate anterioară (după ajustări, pentru a reflecta orice diferențe în politicile contabile), cu excepția cazului în care există dovezi obiective că aceste estimări erau eronate. O entitate poate să primească informații după data adoptării IPSAS-urilor despre estimările pe care le-a făcut conform bazei de contabilitate anterioare. Conform punctului 24, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să trateze primirea acelor informații în același mod ca evenimentele ulterioare perioadei de raportare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare conform IPSAS 14, *Evenimente ulterioare datei de raportare*.
- IG16. De exemplu, să presupunem că data adoptării IPSAS-urilor de către o entitate care le adoptă pentru prima dată este 1 ianuarie 20X4 și că informații noi apărute la data de 15 iulie 20X4 impun revizuirea unei estimări realizate conform bazei de contabilitate anterioare la 31 decembrie 20X3. Entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu trebuie să reflecte aceste informații noi în situația de deschidere a poziției financiare (în afară de cazul în care estimările impun ajustări pentru orice diferențe ale politicilor contabile sau când există dovezi obiective că estimările au fost eronate). În schimb, entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să reflecte aceste informații noi în surplusul sau deficitul pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X4.

Derogări tranzitorii care acordă o scutire de trei ani pentru recunoașterea și/sau evaluarea activelor și/sau datoriilor

- IG17. IPSAS 33 acordă unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile o perioadă de scutire de până la trei ani în care acestea i se permite să nu recunoască și/sau să nu evalueze anumite active și datorii. În cazul în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează această derogare, aceasta trebuie să examineze și să analizeze titlurile de proprietate, contractele și alte angajamente similare în vederea contabilizării și clasificării acestor active în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile.
- IG18. De exemplu, să presupunem că o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile controlează o gamă largă de imobilizări corporale atunci când adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente la 1 ianuarie 20X1. Dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau pentru a nu evalua imobilizările corporale, aceasta poate recunoaște și/sau evalua imobilizările corporale pe parcursul perioadei de tranziție de la 1 ianuarie 20X1 până la 31 decembrie 20X3. Dacă imobilizările corporale sunt recunoscute, de exemplu, la 1 aprilie 20X2, entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să ajusteze surplusul sau deficitul acumulat de deschidere

la 1 ianuarie 20X2. Așa cum prevede punctul 142 din IPSAS 33, entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să furnizeze, ca parte a notelor la situațiile financiare, o reconciliere la surplusul sau deficitul acumulat de la 31 decembrie 20X1 (adică soldul de deschidere de la 1 ianuarie 20X2) pentru imobilizările corporale care au fost recunoscute la 1 aprilie 20X2.

- IG19. În cazul în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează perioada de scutire de trei ani, aceasta nu trebuie să derecunoască niciunul dintre activele și/sau niciuna dintre datoriile recunoscut(e) conform bazei sale de contabilitate anterioare, cu excepția cazului în care derecunoașterea este necesară pentru conformarea cu o dispoziție din cadrul IPSAS-urilor. Orice ajustări la activele și/sau datoriile recunoscute conform bazei sale de contabilitate anterioare trebuie realizate pe parcursul perioadei de tranziție față de surplusul sau deficitul acumulat de deschidere din perioada în care se face ajustarea.

Contabilizarea activelor care decurg din contractele de leasing financiar și a datoriilor care decurg din contractele de leasing financiar

- IG20. Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează o derogare care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște activele care decurg din contractele de leasing financiar, aceasta nu va putea să se conformeze nici dispozițiilor de recunoaștere aferente datoriilor care decurg din contractele de leasing financiar până când nu expiră derogările tranzitorii aferente activelor care decurg din contractele de leasing financiar sau până când activele care decurg din contractele de leasing financiar nu sunt recunoscute în conformitate cu IPSAS 13.

- IG21. De exemplu, se presupune că o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile are un autovehicul care face obiectul unui acord de leasing financiar la data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente la 1 ianuarie 20X1. Entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște autovehiculul. Autovehiculul este recunoscut la 31 decembrie 20X3, când expiră derogarea. IPSAS 33 impune unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să recunoască datoria corespunzătoare care decurge din contractul de leasing financiar pentru autovehicul numai la 31 decembrie 20X3, adică la data la care este recunoscut activul care decurge din contractul de leasing financiar (autovehiculul).

Recunoașterea provizioanelor incluse în costul inițial al unui element de imobilizări corporale

- IG22. IPSAS 17 recunoaște că, în unele cazuri, construirea sau punerea în funcțiune a unui element de imobilizări corporale va genera o obligație pentru o entitate în ceea ce privește demontarea sau înlăturarea elementului de imobilizări corporale și restaurarea locului în care este amplasat acesta. Unei entități i se impune să

aplice IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, pentru recunoașterea și evaluarea provizionului rezultat care va fi inclus în costul inițial al elementului de imobilizări corporale.

- IG23. IPSAS 33 prevede o derogare de la recunoașterea acestei datorii. Unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile i se permite să nu recunoască și/sau să nu evalueze datoria legată de estimarea inițială a costurilor de demontare și înlăturare a elementului și de restaurare a locului în care este amplasat acesta până la momentul în care expiră derogarea pentru IPSAS 17 și/sau în care activul relevant este recunoscut și/sau evaluat și informațiile relevante au fost prezentate și/sau descrise în situațiile financiare în conformitate cu IPSAS 17 (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).
- IG24. De exemplu, o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente la 1 ianuarie 20X1 și utilizează derogarea din IPSAS 33 care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște o centrală nucleară deținută de stat. Entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile determină un cost presupus pentru activ la 30 iunie 20X3 și recunoaște activul la acea dată la 1.000.000 u.m. Entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile determină că are o obligație de dezafectare conform IPSAS 19 de 500.000 u.m. la data adoptării IPSAS-urilor. Obligația are o valoare de 550.000 u.m. la 30 iunie 20X3, când este recunoscut activul.
- IG25. IPSAS 33 impune entității care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să își recunoască și/sau să își evalueze obligația legată de dezafectare și de restaurare a locului numai la 30 iunie 20X3, adică la data la care este recunoscut activul. Datoria va fi evaluată la 550.000 u.m., care reflectă obligația entității care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile de la data la care este recunoscut activul. Entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să furnizeze, ca parte a notelor la situațiile financiare, o reconciliere la surplusul sau deficitul acumulat de la 31 decembrie 20X2 (adică soldul de deschidere de la 1 ianuarie 20X3) pentru recunoașterea obligației și pentru activul aferent care a fost recunoscut la 30 iunie 20X2.

Costurile îndatorării suportate pentru activele cu ciclu lung de producție

- IG26. Punctul 90 din IPSAS 33 prevede că, în cazul în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să contabilizeze costurile îndatorării în conformitate cu tratamentul alternativ permis, acestea i se impune să aplice retroactiv dispozițiile din IPSAS 5, *Costurile îndatorării*, pentru orice costuri ale îndatorării suportate pentru activele cu ciclu lung de producție înainte de data adoptării IPSAS-urilor.
- IG27. Punctul 44 din IPSAS 33 prevede o derogare de la această dispoziție, permițându-i unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să înceapă capitalizarea costurilor îndatorării suportate pentru activele cu ciclu lung de

producție după recunoașterea activului în cazul în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoașterea activelor.

- IG28. De exemplu, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile adoptă tratamentul alternativ permis pentru contabilizarea costurilor îndatorării suportate pentru activele cu ciclu lung de producție. Data adoptării IPSAS-urilor este 1 ianuarie 20X1. Entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile determină că valoarea costurilor îndatorării suportate înainte de adoptarea IPSAS-urilor la 1 ianuarie 20X1 este de 500.000 u.m. și că valorile costurilor îndatorării suportate la finalul următoarelor două perioade de raportare sunt de 20.000 u.m., respectiv de 30.000 u.m. În plus, entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile adoptă derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție de la recunoașterea imobilizărilor corporale și, prin urmare, recunoaște elementul de imobilizări corporale la finalul celei de-a doua perioade de raportare la 1.000.000 u.m.

La finalul anului 20X2, elementul de imobilizări corporale recunoscut în situația poziției financiare va fi de 1.030.000 u.m. (1.000.000 u.m. + 30.000 u.m.). Costurile îndatorării suportate înainte de recunoașterea elementului de imobilizări corporale, adică 500.000 u.m., respectiv 20.000 u.m., nu vor fi incluse ca parte a costului activului cu ciclu lung de producție.

Prezentarea informațiilor comparative

- IG29. Punctul 78 din IPSAS 33 încurajează o entitate, însă nu îi impune să prezinte informații comparative, în baza prezentului IPSAS, în primele sale situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sau în primele sale situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile. Decizia de a prezenta informații comparative afectează nu doar amploarea informațiilor prezentate, ci și data adoptării IPSAS-urilor.

Data adoptării IPSAS-urilor

- IG30. Pentru a ilustra: Finalul primei perioade de raportare pe bază de angajamente a unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile este 31 decembrie 20X5. Entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile decide să prezinte în acele situații financiare informații comparative pentru un singur an (a se vedea punctul 78 din IPSAS 33). Prin urmare, data la care aceasta adoptă IPSAS-urile este începutul perioadei comparative, adică 1 ianuarie 20X4 (sau, echivalent, 31 decembrie 20X3).

Informații prezentate atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să întocmească informații comparative

- IG31. Atunci când entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să întocmească informații comparative, aceștia i se impune să aplice IPSAS-urile

pe bază de angajamente în vigoare pentru perioadele care se încheie la 31 decembrie 20X5 pentru:

- (a) Întocmirea și prezentarea situației de deschidere a poziției financiare pe bază de angajamente la 1 ianuarie 20X4; și
- (b) Întocmirea și prezentarea:
 - (i) Situației poziției financiare pentru 31 decembrie 20X5 (inclusiv valorile comparative pentru 20X4);
 - (ii) Situației performanței financiare (inclusiv valorile comparative pentru 20X4);
 - (iii) Situației modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii pentru 31 decembrie 20X5 (inclusiv valorile comparative pentru 20X4);
 - (iv) Situației fluxurilor de trezorerie pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X5 (inclusiv valorile comparative pentru 20X4);
 - (v) De informații (inclusiv informațiile comparative pentru 20X4);
 - (vi) Unei comparații între valorile bugetare și cele reale pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X5; și
 - (vii) Reconcilierilor în conformitate cu punctul 142.

Entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să nu întocmească informații comparative

IG32. Atunci când entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să nu întocmească informații comparative, acestea i se impune să aplice baza de angajamente în vigoare pentru perioadele care se încheie la 31 decembrie 20X5 pentru:

- (a) Întocmirea și prezentarea situației de deschidere a poziției financiare pe bază de angajamente la 1 ianuarie 20X5; și
- (b) Întocmirea și prezentarea:
 - (i) Situației poziției financiare pentru 31 decembrie 20X5;
 - (ii) Situației performanței financiare pentru 31 decembrie 20X5;
 - (iii) Situației modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii pentru 31 decembrie 20X5;
 - (iv) Situației fluxurilor de trezorerie pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X5;
 - (v) De informații;

- (vi) Unei comparații între valorile bugetare și cele reale pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X5; și
- (vii) Reconcilierilor în conformitate cu punctul 142.

Adoptarea scutirii de trei ani în perioada de tranziție

- IG33. Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogările care acordă scutiri de la recunoașterea și/sau evaluarea activelor și/sau datoriilor, IPSAS 33 îi impune doar să ajusteze informațiile comparative pentru perioadele de raportare care urmează datei adoptării IPSAS-urilor, în măsura în care sunt disponibile informații fiabile și relevante despre elementele recunoscute și/sau evaluate.
- IG34. Pentru a ilustra: Finalul primei perioade de raportare pe bază de angajamente a unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile este 31 decembrie 20X2. La data adoptării IPSAS-urilor, 1 ianuarie 20X1, entitatea care le adoptă pentru prima dată adoptă derogarea tranzitorie care acordă o scutire de trei ani pentru recunoașterea investițiilor imobiliare. La finalul anului 20X3, entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile a recunoscut investițiile imobiliare, care sunt incluse în situația poziției financiare la 31 decembrie 20X3. Entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile va ajusta informațiile comparative prezentate (adică pentru perioada care se încheie la 31 decembrie 20X2) numai dacă sunt disponibile informații fiabile și relevante despre valoarea investițiilor imobiliare recunoscute în 20X3.

Prezentarea reconcilierilor

- IG35. Punctul 142 din IPSAS 33 impune unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să prezinte o reconciliere a soldurilor sale de închidere raportate conform bazei de contabilitate anterioare cu activele nete / capitalurile proprii în conformitate cu IPSAS-urile pentru primele sale situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sau primele sale situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile. Se prezintă de asemenea o reconciliere a surplusului sau deficitului său acumulat în conformitate cu baza de contabilitate anterioară cu surplusul sau deficitul acumulat la data adoptării IPSAS-urilor.
- IG36. De exemplu, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile, care aplica anterior o contabilitate pe bază de angajamente modificată, adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente la 1 ianuarie 20X4 și alege să prezinte informații comparative așa cum se permite în IPSAS 33. În conformitate cu punctele 142 și 143 din IPSAS 33, entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să prezinte o reconciliere în notele la situațiile sale financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile care să ofere suficiente detalii pentru a permite utilizatorilor să înțeleagă ajustările semnificative la situația de deschidere a

poziției financiare la 1 ianuarie 20X4 și situația comparativă retratată a performanței financiare, după caz.

- IG37. În plus, punctul 146 impune unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile ce utilizează derogările care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau pentru a nu evalua elemente să prezinte o reconciliere a elementelor care au fost recunoscute și/sau evaluate în cursul perioadei de raportare, însă nu au fost recunoscute și/sau evaluate în situațiile financiare anterioare.
- IG38. Continuând exemplul de la IG29, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile adoptă derogarea din IPSAS 33 care îi permite să nu recunoască investițiile imobiliare pentru o perioadă de trei ani. Entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile aplică această derogare și recunoaște investiția imobiliară doar la finalul celui de-al treilea an, adică la 31 decembrie 20X4. Deoarece se face o ajustare în soldul de deschidere al surplusului sau deficitului acumulat de la 1 ianuarie 20X4 pentru recunoașterea investiției imobiliare, punctul 146 impune entității care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să prezinte o reconciliere în notele la situațiile financiare pentru anul care se încheie la 31 decembrie 20X4 pentru a permite utilizatorilor să înțeleagă ajustarea efectuată în urma recunoașterii investiției imobiliare.

Costul presupus

- IG39. IPSAS 33 permite unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să determine un cost presupus pentru a înlocui costul de achiziție sau costul amortizat la data adoptării IPSAS-urilor în cazul în care entitatea respectivă utilizează derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau a nu evalua anumite active și/sau datorii. Un cost presupus poate fi determinat însă numai dacă nu sunt disponibile informații despre costul istoric al activului și/sau datoriei. Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile evaluează inițial aceste active și/sau datorii la data adoptării IPSAS-urilor sau când expiră derogările tranzitorii care îi acordaseră o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau evalua anumite active și/sau datorii, aceasta recunoaște efectul direct în surplusul sau deficitul acumulat în situația de deschidere a poziției financiare în perioada în care costul presupus este determinat.

Pentru a ilustra:

Entitatea X din sectorul public a adoptat IPSAS-urile pe bază de angajamente la 1 ianuarie 20X4 și a aplicat costul presupus pentru a evalua investițiile imobiliare. Prin aplicarea costului presupus, investițiile imobiliare au fost evaluate la 1.800.000 u.m. la data adoptării. Entitatea X din sectorul public a ales să nu prezinte informații comparative.

Situația modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X4

	Care se pot atribui proprietarilor entității care controlează		Total active nete / capitaluri proprii
	Surplus/ deficit acumulat u.m.	Alte rezerve u.m.	u.m.
Soldul de deschidere la 1 ianuarie 20X4	210.000	10.000	220.000
Evaluarea investițiilor imobiliare la costul presupus în conformitate cu IPSAS 33 (a se vedea nota 34)	1.500.000		1.500.000
Soldul de deschidere retratat la 1 ianuarie 20X4	1.710.000	10.000	1.720.000
Surplus aferent perioadei	5.000		5.000
Sold la 31 decembrie 20X4	1.715.000	10.000	1.725.000

Note la situațiile financiare ale Entității X din sectorul public la 31 decembrie 20X4:**Nota 34 – Investiții imobiliare**

	31 decembrie 20X4 u.m.
Soldul de deschidere al investițiilor imobiliare recunoscute conform bazei de contabilitate anterioare	300.000
Investiții imobiliare evaluate la costul presupus așa cum prevede IPSAS 33 la 1 ianuarie 20X4	1.500.000
Soldul de deschidere retratat al investițiilor imobiliare la 1 ianuarie 20X4	1.800.000
Intrări

Derogări tranzitorii adoptate în IPSAS 33 la adoptarea IPSAS-urilor pe bază de angajamente

Entitatea X din sectorul public a adoptat IPSAS-urile pe bază de angajamente la 1 ianuarie 20X4 și a aplicat costul presupus pentru evaluarea investițiilor imobiliare deoarece nu erau disponibile informații fiabile referitoare la costuri pentru anumite investiții imobiliare. Ca urmare, Entitatea X din sectorul public și-a rețratat soldul de deschidere al investițiilor imobiliare cu o valoare suplimentară de 1.500.000 u.m. la 1 ianuarie 20X4.

Nota 54 – Reconcilierea activelor nete / capitalurilor proprii și a surplusului sau deficitului la 1 ianuarie 20X4*Reconcilierea activelor nete / capitalurilor proprii la 1 ianuarie 20X4*

	Active nete / capitaluri proprii la 1 ianuarie 20X4
	u.m.
<i>Soldul de deschidere al activelor nete / capitalurilor proprii la 1 ianuarie 20X4 raportat în conformitate cu baza de contabilitate anterioară</i>	<i>220.000</i>
<i>Recunoașterea investițiilor imobiliare la costul presupus (a se vedea nota 34)</i>	<i>1.500.000</i>
<i>Soldul de deschidere rețratat al activelor nete / capitalurilor proprii la 1 ianuarie 20X4</i>	<i>1.720.000</i>

Reconcilierea surplusului sau deficitului la 1 ianuarie 20X4

	Surplus sau deficit la 1 ianuarie 20X4
	u.m.
<i>Surplusul sau deficitul la 31 decembrie 20X3 raportat în conformitate cu baza de contabilitate anterioară</i>	<i>210.000</i>
<i>Recunoașterea investițiilor imobiliare la costul presupus (a se vedea nota 34)</i>	<i>1.500.000</i>
<i>Surplusul sau deficitul rețratat la 1 ianuarie 20X4</i>	<i>1.710.000</i>

Determinarea unui cost presupus pe parcursul perioadei de tranziție

- IG40. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea din IPSAS 33 care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau pentru a nu evalua un activ, IPSAS-ul prevede că aceasta poate determina un cost presupus pentru acel activ în orice moment în cei trei ani ai scutirii din perioada de tranziție.
- IG41. Deprecierea și amortizarea ulterioare, dacă se aplică, se bazează pe acel cost presupus și încep de la data adoptării IPSAS-urilor sau de la data la care expiră derogările tranzitorii care au acordat scutirea sau de la data la care elementele relevante sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).
- IG42. De exemplu, o entitate adoptă pentru prima dată IPSAS-urile la 1 ianuarie 20X1 și adoptă derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoașterea unei investiții imobiliare. Deoarece entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu dispune de informații fiabile privind costul istoric al investiției imobiliare la data adoptării IPSAS-urilor, aceasta decide să determine un cost presupus pentru investiția imobiliară. Costul presupus pentru investiția imobiliară este determinat pe parcursul celei de-a doua perioade de raportare (adică 20X2) în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile aplică derogarea. IPSAS 33 îi permite entității care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să utilizeze costul presupus determinat în 20X2 pentru recunoașterea investiției imobiliare prin ajustarea surplusului sau deficitului acumulat de deschidere la 1 ianuarie 20X2. Costul presupus determinat la 1 ianuarie 20X2 va fi utilizat pentru a determina amortizarea ulterioară și pentru evaluarea deprecierei în cazul în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să aplice modelul bazat pe cost ca bază de evaluare ulterioară la aplicarea IPSAS 16.

IPSAS 5, Costurile îndatorării

- IG43. O entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente la 1 ianuarie 20X3 și adoptă tratamentul alternativ permis pentru contabilizarea costurilor îndatorării. Costurile îndatorării direct atribuibile achiziției activului au valoarea de 525.000 u.m., din care 500.000 u.m. au fost suportate înainte de adoptarea IPSAS-urilor pe bază de angajamente, în timp ce 25.000 u.m. au fost suportate în prima perioadă de raportare, încheiată la 31 decembrie 20X3. Punctul 90 din IPSAS 33 impune unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să recunoască retroactiv orice costuri ale îndatorării suportate înainte de adoptarea IPSAS-urilor pe bază de angajamente atunci când adoptă metoda alternativă permisă. Prin urmare, cele 500.000 u.m. vor fi capitalizate în costul activului recunoscut în situația de deschidere a poziției financiare de la 1 ianuarie 20X3.
- IG44. Dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile a ales să aplice tratamentul de referință, punctul 88 din IPSAS 33 o încurajează, însă nu îi impune, să aplice retroactiv politica contabilă. Dacă entitatea care adoptă pentru prima

dată IPSAS-urile alege să își aplice prospectiv politica contabilă, aceasta va recunoaște drept cheltuială doar 25.000 u.m. în situația performanței financiare pentru perioada care se încheie la 31 decembrie 20X3.

IPSAS 9, Venituri din tranzacții de schimb

IG45. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile a primit sume care nu îndeplinesc deocamdată condițiile pentru recunoașterea ca venituri conform IPSAS 9 (de exemplu, încasările dintr-o vânzare care nu îndeplinesc condițiile pentru recunoașterea ca venituri), entitatea respectivă recunoaște sumele primite drept o datorie în situația de deschidere a poziției financiare și evaluează acea datorie în baza sumelor primite. Entitatea va derecunoaște datoria și va recunoaște veniturile în situația performanței financiare atunci când sunt îndeplinite criteriile din IPSAS 9.

IPSAS 10, Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste

IG46. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile se conformează IPSAS 4, *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*, pentru determinarea monedei sale funcționale și a monedei sale de prezentare. Atunci când entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile își întocmește situația de deschidere a poziției financiare, aceasta aplică IPSAS 10, *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste*, pentru orice perioadă în care economia monedei funcționale sau a monedei de prezentare a fost hiperinflaționistă.

IG47. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să utilizeze derogările de la punctele 64 la 76 din IPSAS 33, aceasta aplică IPSAS 10 pentru perioadele ulterioare datei pentru care valoarea reevaluată sau valoarea justă a fost determinată.

IPSAS 14, Evenimente ulterioare datei de raportare

IG48. Cu excepția celor descrise la punctul IG49, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile aplică IPSAS 14, *Evenimente ulterioare datei de raportare*, pentru a determina dacă:

- (a) Situația de deschidere a poziției financiare reflectă un eveniment care a survenit după data tranziției; și
- (b) Valorile comparative din situațiile sale financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sau din primele sale situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile, după caz, reflectă un eveniment care a survenit după finalul perioadei comparative.

IG49. Punctele 23-26 din IPSAS 33 prevăd unele modificări la principiile din IPSAS 14 atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile determină dacă modificările estimărilor reprezintă evenimente care conduc sau care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare la data adoptării IPSAS-urilor (sau, după caz, la finalul perioadei comparative). Cazurile 1 și 2 de mai jos

ilustrează acele modificări. În cazul 3 de mai jos, punctele 23-26 din IPSAS 33 nu prevăd modificări la principiile din IPSAS 14.

- (a) Cazul 1 – Dacă baza de contabilitate anterioară a unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile prevedea estimări ale elementelor similare la data adoptării IPSAS-urilor, utilizând o politică contabilă consecventă cu IPSAS-urile. În acest caz, estimările efectuate conform IPSAS-urilor trebuie să fie consecvente cu estimările de la acea dată efectuate conform bazei de contabilitate anterioare, cu excepția situației în care există dovezi obiective că acele estimări sunt eronate (a se vedea IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*). Entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile raportează revizuirile ulterioare ale acelor estimări ca evenimente din perioada în care efectuează revizuirile, mai degrabă decât ca evenimente care conduc la ajustarea situațiilor financiare ca urmare a primirii de dovezi ulterioare despre condițiile care existau la data adoptării IPSAS-urilor.
- (b) Cazul 2 – Baza de contabilitate anterioară prevedea estimări ale elementelor similare la data adoptării IPSAS-urilor, dar entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile a realizat aceste estimări utilizând politici contabile care nu sunt consecvente cu politicile sale contabile în conformitate cu IPSAS-urile. În această situație, estimările efectuate conform IPSAS-urilor trebuie să fie consecvente cu estimările prevăzute conform bazei de contabilitate anterioare la acea dată (cu excepția situației în care există dovezi obiective că acele estimări sunt eronate), după ajustările aferente diferențelor dintre politicile contabile. Situația de deschidere a poziției financiare reflectă acele ajustări aferente diferențelor dintre politicile contabile. La fel ca în cazul 1, entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile raportează revizuirile ulterioare ale acelor estimări ca evenimente din perioada în care efectuează revizuirile.

De exemplu, baza de contabilitate anterioară ar fi putut impune unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să recunoască și să evalueze provizioanele pe o bază consecventă cu IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, exceptând faptul că evaluarea conformă cu baza de contabilitate anterioară a fost efectuată pe o bază neactualizată. În acest exemplu, entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează estimările efectuate conform bazei de contabilitate anterioare ca intrări de date pentru efectuarea evaluării actualizate prevăzute de IPSAS 19.

- (c) Cazul 3 – Baza de contabilitate anterioară nu prevedea estimări ale elementelor similare la data adoptării IPSAS-urilor. Estimările conforme IPSAS-urilor pentru acea dată reflectă condițiile existente la acea dată. În special, estimările prețurilor pieței, ratelor dobânzii sau ratelor de

schimb valutar la data adoptării IPSAS-urilor reflectă condițiile de piață la acea dată. Acest lucru este consecvent cu distincția din IPSAS 14 dintre evenimentele ulterioare perioadei de raportare care conduc la ajustarea situațiilor financiare și evenimentele ulterioare perioadei de raportare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare.

IG50. Pentru a ilustra: Primele situații financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile ale entității A se referă la perioada încheiată la 31 decembrie 20X5, entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alegând să prezinte informații comparative. În ceea ce privește baza de contabilitate anterioară, următoarele tranzacții și evenimente sunt menționate în situațiile financiare ale entității A pentru 31 decembrie 20X3, respectiv 20X4:

- (a) Au fost făcute estimări ale cheltuielilor angajate și provizioanelor la acele date;
- (b) Entitatea a contabilizat conform contabilității de casă un plan de pensii cu beneficii determinate; și
- (c) Nu a fost recunoscut niciun provizion pentru un litigiu în instanță în urma unor evenimente survenite în septembrie 20X4. Atunci când litigiul în instanță a fost soluționat la 30 iunie 20X5, entitatea A a fost obligată să achite 1.000 u.m. și a plătit această sumă la 10 iulie 20X5.

La întocmirea situațiilor financiare tranzitorii în conformitate cu IPSAS-urile, entitatea A concluzionează că estimările sale conform bazei de contabilitate anterioare referitoare la cheltuielile angajate și provizioanele la 31 decembrie 20X3 și 20X4 au fost efectuate pe o bază consecventă cu politicile sale contabile conform IPSAS-urilor. Deși unele angajamente și provizioane s-au dovedit a fi supraestimate, iar altele subestimate, entitatea A concluzionează că estimările sale au fost rezonabile și, în consecință, nu au apărut erori. Prin urmare, contabilizarea acelor supraestimări și subestimări implică ajustări de rutină ale estimărilor conform IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*.

Aplicarea dispozițiilor

La întocmirea situației de deschidere a poziției financiare la 1 ianuarie 20X4 și în situația comparativă a poziției financiare la 31 decembrie 20X4, entitatea A:

- (a) Nu ajustează estimările anterioare ale cheltuielilor angajate și ale provizioanelor; și
- (b) Face estimări (sub formă de ipoteze actuariale) necesare pentru contabilizarea planului de pensii conform IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*. Ipotezele actuariale ale entității A la 1 ianuarie 20X4 și 31 decembrie 20X4 nu reflectă condițiile care apar după aceste date. De exemplu:

- (i) Ratele de actualizare ale entității A la 1 ianuarie 20X4 și 31 decembrie 20X4 pentru planul de pensii și pentru provizioane reflectă condițiile de piață la acele date; și
- (ii) Ipotezele actuariale ale entității A la 1 ianuarie 20X4 și 31 decembrie 20X4 privind ratele viitoare ale fluctuației personalului nu reflectă condițiile ce apar după acele date – cum ar fi o creștere semnificativă a ratelor estimate ale fluctuației personalului ca urmare a reducerii planului de pensii în 20X5.

Tratamentul litigiului în instanță la 31 decembrie 20X4 depinde de motivul pentru care entitatea A nu a recunoscut un provizion conform bazei de contabilitate anterioare la acea dată.

Ipoteza 1 – Baza de contabilitate anterioară era consecventă cu IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*. Entitatea A a concluzionat că nu au fost întrunite criteriile de recunoaștere. În acest caz, ipotezele entității A formulate conform IPSAS-urilor sunt consecvente cu ipotezele formulate conform bazei sale de contabilitate anterioare. Prin urmare, entitatea A nu recunoaște un provizion la 31 decembrie 20X4.

Ipoteza 2 – Baza de contabilitate anterioară a entității A nu era consecventă cu IPSAS 19. Prin urmare, entitatea A elaborează estimări în conformitate cu IPSAS 19. Conform IPSAS 19, o entitate determină dacă există o obligație la finalul perioadei de raportare ținând cont de toate dovezile disponibile, inclusiv orice dovadă suplimentară provenind din evenimentele ulterioare perioadei de raportare. În mod similar, conform IPSAS 14, *Evenimente ulterioare datei de raportare*, soluționarea unui litigiu în instanță după perioada de raportare reprezintă un eveniment ulterior perioadei de raportare care conduce la ajustarea situațiilor financiare dacă aceasta confirmă că entitatea avea o obligație actuală la acea dată. În această situație, soluționarea litigiului în instanță confirmă că entitatea A avea o datorie în septembrie 20X4 (atunci când au avut loc evenimentele care au generat litigiul în instanță). Prin urmare, entitatea A recunoaște un provizion la 31 decembrie 20X4. Entitatea A evaluează acest provizion actualizând cele 1.000 u.m. plătite la 10 iulie 20X5 la valoarea lor actualizată, utilizând o rată de actualizare care respectă IPSAS 19 și care reflectă condițiile de piață la 31 decembrie 20X4.

- IG51. Punctele 23-26 din IPSAS 33 nu prevalează față de dispozițiile altor IPSAS-uri care fundamentează clasificările sau evaluările pe circumstanțele existente la o anumită dată. Exemplele includ:
- (a) Distincția între contractele de leasing financiar și cele de leasing operațional (a se vedea IPSAS 13, *Contracte de leasing*); și
 - (b) Distincția între datoriile financiare și instrumentele de capitaluri proprii (a se vedea IPSAS 28, *Instrumente financiare: prezentare*).

IPSAS 13, Contracte de leasing

IG52. În conformitate cu punctul 95 din IPSAS 33 și punctul 18 din IPSAS 13, un locatar sau un locator clasifică un contract de leasing drept leasing operațional sau leasing financiar pe baza circumstanțelor existente la inițierea contractului de leasing, la data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente. În anumite cazuri, locatarul și locatorul pot conveni să modifice prevederile contractului de leasing, altfel decât prin reînnoirea acestuia, de o manieră care ar fi putut să determine o clasificare diferită în conformitate cu IPSAS 13 dacă termenele modificate ar fi fost în vigoare la inițierea contractului de leasing. În acest caz, acordul revizuit este considerat un acord nou pe parcursul duratei sale de la data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente. Cu toate acestea, modificările estimărilor (de exemplu, modificările estimărilor duratei de viață economică sau ale valorii reziduale a proprietății închiriate) sau modificările circumstanțelor (de exemplu, neîndeplinirea obligațiilor de către locatar) nu conduc la o nouă clasificare a contractului de leasing.

IPSAS 17, Imobilizări corporale

IG53. Dacă metodele și ratele de amortizare conform bazei de contabilitate anterioare ale unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile sunt acceptabile conform IPSAS-urilor, aceasta va contabiliza prospectiv orice modificare în durata de viață utilă estimată sau în modelul de amortizare, începând cu momentul în care entitatea modifică estimarea (punctele 22 și 26 din IPSAS 33 și punctul 76 din IPSAS 17). Cu toate acestea, în anumite situații, metodele și ratele de amortizare conform bazei de contabilitate anterioare ale unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile pot să difere de cele care ar fi acceptabile conform IPSAS-urilor (de exemplu, dacă acestea nu reflectă o estimare rezonabilă a duratei de viață utilă a activului). Dacă aceste diferențe au un efect semnificativ asupra situațiilor financiare, entitatea ajustează retroactiv amortizarea acumulată în situația de deschidere a poziției financiare în așa fel încât să respecte dispozițiile IPSAS-urilor.

IG54. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate alege să utilizeze una dintre următoarele valori drept cost presupus al unei imobilizări corporale:

- (a) Valoarea justă la data adoptării IPSAS-urilor (punctul 67 din IPSAS 33), caz în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile furnizează prezentările de informații prevăzute la punctul 148 din IPSAS 33; sau
- (b) O reevaluare în conformitate cu baza de contabilitate anterioară care îndeplinește criteriile de la punctul 67 din IPSAS 33.

IG55. Amortizarea ulterioară se bazează pe costul presupus și începe de la data la care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile a determinat costul presupus sau, dacă entitatea respectivă utilizează derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște anumite active, de la data la

care expiră derogările care au acordat scutirea sau la care activul este recunoscut în conformitate cu IPSAS 17 (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).

- IG56. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege ca politică contabilă modelul de reevaluare din IPSAS 17 pentru unele dintre sau pentru toate clasele de imobilizări corporale, aceasta prezintă surplusul cumulativ din reevaluare ca pe o componentă separată a activelor nete / capitalurilor proprii. Surplusul din reevaluare la data adoptării IPSAS-urilor se bazează pe o comparație a valorii contabile a activului la acea dată cu costul sau costul presupus al acestuia. În cazul în care costul presupus este valoarea justă la data adoptării IPSAS-urilor sau, dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care îi acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau a nu evalua anumite active, la data la care au expirat derogările care au acordat scutirea sau la care activul a fost recunoscut și/sau evaluat în conformitate cu IPSAS 17 (oricare dintre aceste situații apare mai întâi), entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile prezintă informațiile prevăzute la punctul 148 din IPSAS 33.
- IG57. Dacă reevaluările realizate în conformitate cu baza de contabilitate anterioară a entității care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu îndeplineau criteriile de la punctul 67 sau 69 din IPSAS 33, entitatea respectivă evaluează activele reevaluate în situația de deschidere a poziției financiare pe una dintre bazele următoare:
- (a) Costul (sau costul presupus) minus orice amortizare cumulată sau orice pierderi cumulate din depreciere conform modelului bazat pe cost din IPSAS 17;
 - (b) Costul presupus, fie că este reprezentat de valoarea justă, fie de o alternativă în cazul în care nu sunt disponibile dovezi bazate pe piață referitoare la valoarea justă, la data adoptării IPSAS-urilor sau, dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau a nu evalua anumite active, la data la care este recunoscut și/sau evaluat activul pe parcursul perioadei de tranziție sau la care expiră derogările tranzitorii (oricare dintre aceste situații apare mai întâi); sau
 - (c) O valoare reevaluată, dacă entitatea adoptă modelul de reevaluare din IPSAS 17 ca politică contabilă conform IPSAS-urilor pentru toate elementele de imobilizări corporale din aceeași clasă.
- IG58. IPSAS 17 prevede ca fiecare parte a unui element de imobilizări corporale cu un cost semnificativ raportat la costul total al elementului să fie amortizată separat. Totuși, IPSAS 17 nu prescrie o unitate de măsură pentru recunoașterea unui activ, adică ceea ce constituie un element de imobilizări corporale. Astfel, este necesară utilizarea raționamentului în aplicarea criteriilor de recunoaștere pentru circumstanțele specifice ale unei entități (punctele 18 și 59).

IPSAS 39, Beneficiile angajaților

- IG59. La data adoptării IPSAS-urilor, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile aplică IPSAS 39 pentru a evalua planurile de beneficii determinate și alte beneficii pe termen lung ale angajaților și recunoaște toate pierderile și câștigurile actuariale cumulate de la inițierea planului până la data adoptării IPSAS-urilor sau, dacă entitatea respectivă utilizează derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție de la recunoașterea planurilor de beneficii determinate sau a altor beneficii pe termen lung ale angajaților, până la data la care expiră derogarea sau la care sunt recunoscute și/sau evaluate planurile de beneficii determinate și alte beneficii pe termen lung ale angajaților în conformitate cu IPSAS 39 (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).
- IG60. Ipotezele actuariale ale unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile de la data adoptării IPSAS-urilor sau, dacă entitatea respectivă utilizează derogările care îi acordă o scutire de la recunoașterea planurilor de beneficii determinate și a altor beneficii pe termen lung ale angajaților, de la data la care expiră derogările sau de la data la care planurile de beneficii determinate și alte beneficii pe termen lung ale angajaților sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS 39 (oricare dintre aceste situații apare mai întâi) sunt consecvente cu ipotezele actuariale determinate la sfârșitul perioadei sale comparative (dacă entitatea respectivă alege să prezinte informații comparative în conformitate cu punctul 78 din IPSAS 33) în conformitate cu baza de contabilitate anterioară (după efectuarea ajustărilor pentru a reflecta orice diferențe între politicile contabile), cu excepția cazului în care există dovezi obiective că acele ipoteze ar fi eronate (punctul 23 din IPSAS 33). Orice revizurii ulterioare ale acelor ipoteze reprezintă un câștig sau o pierdere actuarial(ă) din perioada în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile efectuează revizuirile.
- IG61. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile ar putea fi nevoită să utilizeze ipoteze actuariale la data adoptării IPSAS-urilor sau, dacă entitatea respectivă utilizează derogările care îi acordă o scutire de la recunoașterea planurilor de beneficii determinate și a altor beneficii pe termen lung ale angajaților, la data la care expiră derogările sau la care planurile de beneficii determinate și alte beneficii pe termen lung ale angajaților sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS 39 (oricare dintre aceste situații apare mai întâi), care nu erau necesare conform bazei de contabilitate anterioare. Astfel de ipoteze actuariale nu reflectă condițiile apărute după data adoptării IPSAS-urilor sau, dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogările care îi acordă o scutire de la recunoașterea planurilor de beneficii determinate și a altor beneficii pe termen lung ale angajaților, după data la care expiră derogările sau la care planurile de beneficii determinate și alte beneficii pe termen lung ale angajaților sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS 39 (oricare dintre aceste situații apare mai întâi). În special, ratele de actualizare și valoarea justă a activelor planului la data adoptării IPSAS-urilor sau, dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile

utilizează derogările care îi acordă o scutire de la recunoașterea planurilor de beneficii determinate și a altor beneficii pe termen lung ale angajaților, la data la care expiră derogările sau la care datoriile sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS 39 (oricare dintre aceste situații apare mai întâi) reflectă condițiile de piață de la data respectivă. În mod similar, ipotezele actuariale ale entității care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile de la data adoptării acestora sau, dacă entitatea respectivă utilizează derogările care îi acordă o scutire de la recunoașterea planurilor de beneficii determinate și a altor beneficii pe termen lung ale angajaților, de la data la care expiră derogările sau de la data la care planurile de beneficii determinate și alte beneficii pe termen lung ale angajaților sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS 39 (oricare dintre aceste situații apare mai întâi), care se referă la ratele viitoare ale fluctuației personalului, nu reflectă o creștere semnificativă a acestor rate ca urmare a unei reduceri în planul de pensii care a apărut după data adoptării IPSAS-urilor sau, dacă entitatea respectivă utilizează derogările care îi acordă o scutire de la recunoașterea planurilor de beneficii determinate și a altor beneficii pe termen lung ale angajaților, după data la care expiră derogările sau data la care planurile de beneficii determinate și alte beneficii pe termen lung ale angajaților sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS 39 (oricare dintre aceste situații apare mai întâi) (punctul 23 din IPSAS 33).

IG62. În multe cazuri, situațiile financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile sau primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile ale unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile vor reflecta evaluări ale obligațiilor privind beneficiile angajaților la trei date (dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile alege să prezinte informații comparative în conformitate cu punctul 78 din IPSAS 33): finalul primei perioade de raportare, data situației comparative a poziției financiare (dacă entitatea alege să prezinte informații comparative) și data adoptării IPSAS-urilor sau, dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogările care îi acordă o scutire de la recunoașterea planurilor de beneficii determinate și a altor beneficii pe termen lung ale angajaților, data la care expiră derogările sau la care planurile de beneficii determinate și alte beneficii pe termen lung ale angajaților sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS 39 (oricare dintre aceste situații apare mai întâi). IPSAS 39 încurajează entitățile care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să implice un specialist în calcule actuariale în evaluarea tuturor obligațiilor semnificative privind beneficiile postangajare. Pentru minimizarea costurilor, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate să îi solicite unui specialist în calcule actuariale să efectueze o evaluare actuarială detaliată la una sau două dintre aceste date și să reia evaluarea (evaluările) anterior sau ulterior pentru cealaltă dată (celelalte date). Orice reluare anterioară sau ulterioară reflectă orice tranzacții și alte evenimente semnificative (inclusiv modificări ale prețurilor pe piață și ale ratelor dobânzii) între aceste date (punctul 61 din IPSAS 39).

IPSAS 21, Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare, și IPSAS 26, Deprecierea activelor generatoare de numerar

- IG63. Punctele 98 și 108 din IPSAS 33 impun unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să aplice dispozițiile din IPSAS 21 și IPSAS 26 prospectiv de la data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente sau, dacă entitatea respectivă utilizează derogările care îi acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau a nu evalua un activ, de la data la care expiră derogările care au acordat scutirea și/sau la care activul este recunoscut și/sau evaluat. De exemplu, dacă o entitate adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente la 1 ianuarie 20X1 și utilizează scutirea de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau pentru a nu evalua un element de imobilizări corporale, aceștia nu i s-ar impune să evalueze elementul de imobilizări corporale până la (a) 31 decembrie 20X3 (adică data la care expiră derogarea tranzitorie) sau până la (b) data de după recunoașterea elementului de imobilizări corporale dacă acesta a fost recunoscut și/sau evaluat pe parcursul perioadei de tranziție (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).
- IG64. Estimările utilizate pentru a determina dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile recunoaște o pierdere din depreciere (și pentru a evalua o astfel de pierdere din depreciere) la data adoptării IPSAS-urilor sau, dacă entitatea respectivă utilizează derogarea care acordă o scutire de la recunoașterea activelor, la data la care expiră derogarea sau la care activele sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-ul aplicabil (oricare dintre aceste situații apare mai întâi) sunt consecvente cu estimările efectuate la finalul perioadei sale comparative (dacă entitatea respectivă alege să prezinte informații comparative în conformitate cu punctul 78 din IPSAS 33) în conformitate cu baza de contabilitate anterioară a entității respective (după efectuarea ajustărilor pentru a reflecta orice diferențe între politicile contabile), cu excepția cazului în care există dovezi obiective că acele estimări erau eronate (punctele 23 și 24 din IPSAS 33). Entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile raportează orice revizuri ulterioare ale acelor estimări ca pe un eveniment din perioada în care efectuează revizuirile.
- IG65. Pentru a evalua dacă este necesară recunoașterea unei pierderi din depreciere (și pentru a evalua o astfel de pierdere din depreciere) la data adoptării IPSAS-urilor sau, dacă entitatea respectivă utilizează derogarea care acordă o scutire de la recunoașterea activelor, la data la care expiră derogarea sau la care activele sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-ul aplicabil (oricare dintre aceste situații apare mai întâi), entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile ar putea fi nevoită să facă estimări pentru data respectivă care nu erau necesare conform bazei sale de contabilitate anterioare. Astfel de estimări și ipoteze nu reflectă condițiile apărute după data tranziției sau, dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care

acordă o scutire de la recunoașterea activelor, după data la care expiră derogarea sau la care activele sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-ul aplicabil (oricare dintre aceste situații apare mai întâi) (punctul 25 din IPSAS 33).

IPSAS 28, Instrumente financiare: prezentare

IG66. În situația de deschidere a poziției sale financiare, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile aplică criteriile din IPSAS 28 pentru clasificarea instrumentelor financiare emise (sau a componentelor instrumentelor compuse emise) fie ca datorii financiare, fie ca instrumente de active nete / capitaluri proprii, în conformitate cu fondul angajamentului contractual, când instrumentul a satisfăcut mai întâi criteriile de recunoaștere din IPSAS 28 (punctele 13 și 35), fără a lua în considerare evenimentele ulterioare acelei date (altele decât modificările termenelor instrumentelor).

IPSAS 41, Instrumente financiare

Recunoaștere

IG67. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile recunoaște toate activele financiare și datoriile financiare (inclusiv toate instrumentele derivate) care îndeplinesc condițiile pentru recunoaștere în conformitate cu IPSAS 41 și care nu au îndeplinit încă condițiile pentru derecunoaștere în conformitate cu IPSAS 41, cu excepția activelor financiare nederivate și a datoriilor financiare nederivate derecunoscute conform bazei de contabilitate anterioare înainte de data adoptării IPSAS-urilor sau, dacă entitatea respectivă utilizează derogarea care acordă o scutire de la recunoașterea instrumentelor financiare, înainte de data la care expiră derogările sau la care instrumentele financiare sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-ul aplicabil (oricare dintre aceste situații apare mai întâi), pentru care entitatea respectivă nu alege să aplice punctul 116 din IPSAS 33 (a se vedea punctele 115 și 116 din IPSAS 33).

IG68. De exemplu, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile care nu aplică punctul 116 din IPSAS 33 nu recunoaște activele transferate într-o securizare, într-un transfer sau în alte tranzacții de derecunoaștere care au avut loc înainte de data adoptării IPSAS-urilor dacă acele tranzacții au îndeplinit condițiile pentru derecunoaștere conform bazei de contabilitate anterioare. Totuși, dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează același angajament de securizare sau alt angajament de derecunoaștere pentru transferuri ulterioare după data tranziției la IPSAS-uri sau, dacă entitatea respectivă utilizează derogarea care acordă o scutire de la recunoașterea și/sau evaluarea instrumentelor financiare, după data la care expiră derogarea sau la care instrumentele financiare sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-ul aplicabil (oricare dintre aceste situații apare mai întâi), acele transferuri ulterioare îndeplinesc condițiile

pentru derecunoaștere numai dacă respectă criteriile pentru derecunoaștere din IPSAS 41.

Instrumente derivate încorporate

IG69. Atunci când IPSAS 41 impune unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să separe un instrument derivat încorporat de contractul-gazdă, valorile contabile inițiale ale componentelor la data la care instrumentul îndeplinește pentru prima dată criteriile de recunoaștere din IPSAS 41 reflectă circumstanțele de la acea dată (IPSAS 41 punctul 49). Dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu poate determina fiabil valorile contabile inițiale ale instrumentului derivat încorporat și contractului-gazdă, aceasta evaluează întregul contract combinat la valoarea justă prin surplus sau deficit (IPSAS 41 punctul 52).

Evaluare

IG70. La întocmirea situației de deschidere a poziției financiare, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile aplică criteriile din IPSAS 41 pentru a identifica acele active financiare și datorii financiare care sunt evaluate la valoarea justă și pe cele care sunt evaluate la costul amortizat.

Ajustarea valorii contabile a instrumentelor financiare la data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente sau pe parcursul perioadei de tranziție

IG71. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să trateze o ajustare a valorii contabile a unui activ financiar sau a unei datorii financiare ca pe o ajustare care trebuie recunoscută în soldul de deschidere al surplusului sau deficitului acumulat la data adoptării IPSAS-urilor sau, dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de la recunoașterea și/sau evaluarea instrumentelor financiare, la data la care expiră derogarea sau la care instrumentele financiare sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-ul aplicabil (oricare dintre aceste situații apare mai întâi), numai în măsura în care aceasta rezultă din adoptarea IPSAS 41. Deoarece toate instrumentele derivate, cu excepția celor care reprezintă contracte de garanție financiară sau instrumente desemnate și eficiente de acoperire împotriva riscurilor, sunt clasificate drept deținute în vederea tranzacționării, diferențele dintre valoarea contabilă anterioară (care se poate să fi fost zero) și valoarea justă a instrumentelor derivate sunt recunoscute drept o ajustare a soldului surplusului sau deficitului acumulat de la începutul exercițiului financiar în care este aplicat inițial IPSAS 41 sau, dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de la recunoașterea și/sau evaluarea instrumentelor financiare, de la data la care expiră derogarea sau la care instrumentele financiare sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-ul aplicabil (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).

Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor

IG72. Punctele 117-119 din IPSAS 33 tratează contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor. Desemnarea și documentarea unei relații de acoperire împotriva riscurilor trebuie finalizate la data adoptării IPSAS-urilor sau anterior acestei date sau, dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de la recunoașterea și/sau evaluarea instrumentelor financiare, la data la care expiră derogarea sau la care instrumentele financiare sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-ul aplicabil (oricare dintre aceste situații apare mai întâi) pentru ca relația de acoperire împotriva riscurilor să îndeplinească condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor de la acea dată. Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor poate fi aplicată prospectiv numai de la data la care relația de acoperire împotriva riscurilor este complet desemnată și documentată.

IG73. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate, în conformitate cu baza de contabilitate anterioară, să fi amânat sau să nu fi recunoscut câștigurile și pierderile dintr-o acoperire împotriva riscurilor a valorii juste a unui element acoperit împotriva riscurilor care nu este evaluat la valoarea justă. Pentru o astfel de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile ajustează valoarea contabilă a elementului acoperit împotriva riscurilor la data adoptării IPSAS-urilor sau, dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de la recunoașterea instrumentelor financiare, la data la care expiră derogarea sau la care instrumentele financiare sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-ul aplicabil (oricare dintre aceste situații apare mai întâi). Ajustarea este cea mai mică valoare dintre:

- (a) Acea parte a modificării cumulate a valorii juste a elementului acoperit împotriva riscurilor care reflectă riscul acoperit desemnat și care nu a fost recunoscută conform bazei de contabilitate anterioare; și
- (b) Acea parte a modificării cumulate a valorii juste a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor care reflectă riscul acoperit desemnat și, conform bazei de contabilitate anterioare, a fost fie (i) nerecunoscută, fie (ii) amânată în situația poziției financiare sub formă de activ sau datorie.

IG74. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate, conform bazei de contabilitate anterioare, să aibă câștiguri sau pierderi amânate într-o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor aferente unei tranzacții prognozate. Dacă, la data adoptării IPSAS-urilor sau, în cazul în care entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de la recunoașterea și/sau evaluarea instrumentelor financiare, la data la care expiră derogarea sau la care instrumentele financiare sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-ul aplicabil (oricare dintre aceste situații

apare mai întâi), tranzacția prognozată acoperită împotriva riscurilor nu este foarte probabilă, dar se preconizează că va avea loc, întregul câștig sau întreaga pierdere amânat(ă) este recunoscut(ă) în active nete / capitaluri proprii. Orice câștig sau pierdere cumulat(ă) net(ă) care a fost reclasificat(ă) în active nete / capitaluri proprii la aplicarea inițială a IPSAS 41 sau, dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de la recunoașterea și/sau evaluarea instrumentelor financiare, la data la care expiră derogarea sau la care instrumentele financiare sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-ul aplicabil (oricare dintre aceste situații apare mai întâi) rămâne în active nete / capitaluri proprii până când (a) tranzacția prognozată are ca rezultat ulterior recunoașterea unui activ nefinanciar sau a unei datorii nefinanciare, (b) tranzacția prognozată afectează surplusul sau deficitul sau (c) circumstanțele se modifică ulterior și nu se mai preconizează că va avea loc tranzacția prognozată, caz în care orice câștig sau pierdere cumulat(ă) net(ă) conex(ă) este reclasificat(ă) din active nete / capitaluri proprii în surplus sau deficit. Dacă instrumentul de acoperire împotriva riscurilor este deținut în continuare, dar acoperirea împotriva riscurilor nu îndeplinește condițiile unei acoperiri a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor în conformitate cu IPSAS 41, contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor nu mai este adecvată începând cu data adoptării IPSAS-urilor sau, dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de la recunoașterea și/sau evaluarea instrumentelor financiare, cu data la care expiră derogarea sau la care instrumentele financiare sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-ul aplicabil (oricare dintre aceste situații apare mai întâi).

IPSAS 31, Imobilizări necorporale

- IG75. Situația de deschidere a poziției financiare a unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile exclude toate imobilizările necorporale și alte elemente necorporale care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere în conformitate cu IPSAS 31 la data adoptării IPSAS-urilor sau, dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de la recunoașterea imobilizărilor necorporale, la data la care expiră derogarea și/sau la care imobilizările necorporale sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-ul aplicabil (oricare dintre aceste situații apare mai întâi) și include toate imobilizările necorporale care îndeplinesc criteriile de recunoaștere din IPSAS 31 la acea dată.
- IG76. Criteriile din IPSAS 31 impun unei entități să recunoască o imobilizare necorporală dacă și numai dacă:
- (a) Este probabil ca beneficiile economice viitoare atribuibile imobilizării să îi revină entității; și
 - (b) Costul imobilizării poate fi evaluat în mod fiabil.

IPSAS 31 suplimentează aceste două criterii cu alte criterii, mai specifice, pentru imobilizările necorporale generate intern.

- IG77. Conform punctelor 63 și 66 din IPSAS 31, o entitate capitalizează costurile imobilizărilor necorporale generate intern prospectiv începând cu data îndeplinirii criteriilor de recunoaștere. IPSAS 33 permite unei entități să recunoască imobilizările necorporale recunoscute anterior drept cheltuieli în măsura în care elementul respectiv corespunde definiției unei imobilizări necorporale și îndeplinește criteriile de recunoaștere din IPSAS 31. Prin urmare, dacă o imobilizare necorporală generată intern îndeplinește criteriile de recunoaștere la data adoptării IPSAS-urilor sau, dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de la recunoașterea imobilizărilor necorporale, la data la care expiră derogarea și/sau la care imobilizările necorporale sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS 31 (oricare dintre aceste situații apare mai întâi), entitatea respectivă recunoaște și/sau evaluează imobilizarea în situația de deschidere a poziției financiare chiar dacă a recunoscut cheltuiala aferentă la cheltuieli în conformitate cu baza de contabilitate anterioară.
- IG78. Dacă imobilizarea nu îndeplinește condițiile pentru recunoaștere conform IPSAS 31 până la o dată ulterioară, costurile sale reprezintă suma cheltuielilor suportate de la acea dată ulterioară.
- IG79. Criteriile de la punctul IG76 se aplică și imobilizărilor necorporale dobândite separat. În multe situații, documentația întocmită concomitent pentru a justifica decizia de a dobândi imobilizarea va conține o evaluare a beneficiilor economice viitoare sau a potențialului de servicii. În plus, așa cum s-a explicat la punctul 33 din IPSAS 31, costul unei imobilizări necorporale dobândite separat se poate, de obicei, evalua fiabil.
- IG80. O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile poate alege să utilizeze una dintre următoarele valori drept cost presupus al unei imobilizări necorporale (cu excepția imobilizărilor necorporale generate intern):
- (a) Valoarea justă la data adoptării IPSAS-urilor sau, dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile utilizează derogarea care acordă o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau a nu evalua anumite active, la data la care activul este recunoscut și/sau evaluat pe parcursul perioadei de tranziție sau la data la care expiră derogarea (oricare dintre aceste situații apare mai întâi) (punctul 67 din IPSAS 33), caz în care entitatea prezintă informațiile prevăzute la punctul 148 din IPSAS 33; sau
 - (b) O reevaluare în conformitate cu baza de contabilitate anterioară care îndeplinește criteriile de la punctul 67 din IPSAS 33.

IG81. Dacă metodele și ratele de amortizare conform bazei de contabilitate anterioare ale unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile sunt acceptabile conform IPSAS-urilor, aceasta va contabiliza prospectiv orice modificare în durata de viață utilă estimată sau în modelul de amortizare, începând cu momentul în care entitatea modifică estimarea (punctele 23 și 24 din IPSAS 33 și punctul 103 din IPSAS 31). Totuși, în anumite situații, metodele și ratele de amortizare conform bazei de contabilitate anterioare ale entității care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile pot să difere de cele care ar fi acceptabile conform IPSAS-urilor (de exemplu, dacă acestea nu reflectă o estimare rezonabilă a duratei de viață utilă a activului). Dacă aceste diferențe au un efect semnificativ asupra situațiilor financiare, entitatea care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile ajustează retroactiv amortizarea acumulată în situația de deschidere a poziției financiare în așa fel încât să respecte dispozițiile IPSAS-urilor.

IPSAS 35, Situații financiare consolidate

IG82. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu a consolidat o entitate controlată în conformitate cu baza de contabilitate anterioară, atunci, în situațiile sale financiare consolidate, entitatea respectivă evaluează activele și datoriile entității controlate la aceleași valori contabile ca în situațiile financiare pe bază de angajamente ale entității controlate în urma adoptării IPSAS-urilor, după ajustarea în scopul procedurilor de consolidare și ajustarea pentru efectele combinării de operațiuni din sectorul public în care a dobândit entitatea controlată (punctul 130 din IPSAS 33). Dacă entitatea controlată nu a adoptat IPSAS-urile pe bază de angajamente în situațiile sale financiare, valorile contabile descrise în propoziția precedentă sunt acelea pe care IPSAS-urile le-ar prevedea în acele situații financiare.

Entitatea care controlează adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente înaintea entității controlate

Context

IG83. Entitatea care controlează A își prezintă primele situații financiare (consolidate) întocmite în conformitate cu IPSAS-urile în 20X5. Entitatea sa controlată B, deținută în totalitate de entitatea care controlează A de la înființare, întocmește informații conform IPSAS-urilor pe bază de angajamente în scopuri de consolidare internă începând cu acea dată, dar entitatea controlată B nu își prezintă primele situații financiare întocmite în conformitate cu IPSAS-urile până în 20X7.

Aplicarea dispozițiilor

IG84. Dacă entitatea controlată B aplică punctul 129 litera (a) din IPSAS 33, valorile contabile ale activelor și datoriilor sale sunt aceleași atât în situația de deschidere a poziției financiare în conformitate cu IPSAS-urile de la 1 ianuarie 20X6,

cât și în situația consolidată a poziției financiare a entității care controlează A (exceptând ajustările pentru procedurile de consolidare) și sunt bazate pe data adoptării IPSAS-urilor de către entitatea controlată B.

- IG85. Alternativ, entitatea controlată B poate, conform punctului 129 litera (b) din IPSAS 33, să își evalueze toate activele și datoriile pe baza propriei date de adoptare a IPSAS-urilor (ianuarie 20X6). Totuși, faptul că entitatea controlată B devine o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile în 20X7 nu va modifica valorile contabile ale activelor și datoriilor sale din situațiile financiare consolidate ale entității care controlează A.

Entitatea controlată adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente înaintea entității care controlează

Context

- IG86. Entitatea care controlează C își prezintă situațiile financiare tranzitorii (consolidate) întocmite în conformitate cu IPSAS-urile în 20X7. Entitatea sa controlată D, deținută în totalitate de entitatea care controlează C de la înființare, își prezintă situațiile financiare tranzitorii întocmite în conformitate cu IPSAS-urile din 20X5. Până în 20X7, entitatea controlată D întocmește informații în scopuri de consolidare internă conform bazei de contabilitate anterioare a entității care controlează C.

Aplicarea dispozițiilor

- IG87. Valorile contabile ale activelor și datoriilor entității controlate D la 1 ianuarie 20X6 sunt aceleași atât în situația (consolidată) de deschidere a poziției financiare pe bază de angajamente a entității care controlează C, cât și în situațiile financiare ale entității controlate D (exceptând ajustările în scopul procedurilor de consolidare) și se bazează pe data adoptării IPSAS-urilor de către entitatea controlată D. Faptul că entitatea care controlează C devine o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile în 20X7 nu modifică acele valori contabile (punctul 129 din IPSAS 33).
- IG88. Punctele 129 și 130 din IPSAS 33 nu prevalează față de dispozițiile următoare:
- (a) Restul dispozițiilor din IPSAS 33 privind evaluarea tuturor activelor și datoriilor pentru care punctele 129 și 130 din IPSAS 33 nu sunt relevante.
 - (b) Dispozițiile privind prezentarea tuturor informațiilor prevăzute în acest IPSAS de la data tranziției la IPSAS-uri a entității care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile.
- IG89. Punctul 129 din IPSAS 33 se aplică în cazul în care entitatea controlată devine o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile mai târziu decât entitatea

care controlează, de exemplu, dacă entitatea care controlează a întocmit anterior un pachet de raportare conform IPSAS-urilor pe bază de angajamente în scopuri de consolidare, dar nu a prezentat un set complet de situații financiare conform IPSAS-urilor. Acest lucru poate fi relevant nu numai pentru cazul în care un pachet de raportare al unei entități care controlează respectă pe deplin dispozițiile de recunoaștere și evaluare din IPSAS-uri, ci și pentru cazul în care acesta este ajustat la nivel central pentru aspecte precum examinarea evenimentelor ulterioare datei de raportare și alocarea centrală a costurilor privind pensiile. Totuși, punctul 129 din IPSAS 33 nu îi permite unei entități controlate să ignore prezentările eronate care sunt ne semnificative pentru situațiile financiare consolidate ale entității care controlează, dar sunt semnificative pentru propriile sale situații financiare.

Prezentare și descriere

IG90. Punctele 135-140 din IPSAS 33 impun unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să prezinte anumite informații atunci când utilizează derogările și prevederile tranzitorii la adoptarea IPSAS-urilor pe bază de angajamente.

Pentru a ilustra:

Note la situațiile financiare pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X2

Nota 48 – Adoptarea derogărilor și prevederilor tranzitorii din IPSAS 33

Entitatea X din sectorul public a adoptat IPSAS-urile pe bază de angajamente la 1 ianuarie 20X1 și a ales să adopte derogarea tranzitorie din IPSAS 33 care îi permite să aplice un cost presupus și o perioadă de până la trei ani în care să evalueze terenul și clădirile și investițiile imobiliare.

Entitatea X din sectorul public a utilizat aceste derogări pentru a determina costul presupus și pentru a evalua terenul și clădirile și investițiile imobiliare pe care le deține. Ca urmare a adoptării acestor derogări și prevederi tranzitorii, entitatea nu poate emite o declarație de conformitate explicită și fără rezerve privind conformitatea sa cu IPSAS-urile pe bază de angajamente, deoarece adoptarea acestor derogări tranzitorii afectează prezentarea fidelă a situațiilor financiare ale Entității X din sectorul public și capacitatea sa de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente.

Nu au fost adoptate sau aplicate, pentru niciun alt tip de active și/sau datorii, alte derogări tranzitorii care afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente pe parcursul perioadei de tranziție.

Pe parcursul perioadei examinate, Entitatea X din sectorul public și-a retratat soldul de deschidere al investițiilor imobiliare cu o valoare suplimentară de 1.200.000 u.m. după determinarea costului presupus la data de 30 iunie 20X2 pentru investițiile imobiliare aflate sub controlul său.

La finalul anului, Entitatea X din sectorul public nu determinase încă un cost presupus pentru teren și clădiri și nu evaluase încă aceste active în situațiile sale financiare. Terenul și clădirile reflectă un sold de închidere de 2.500.000 u.m. la 31 decembrie 20X2. Această valoare a fost determinată conform bazei de contabilitate anterioare a Entității X din sectorul public.

Entitatea X din sectorul public planifică să aplice o derogare tranzitorie de trei ani pentru evaluarea terenului și clădirilor sale și pentru determinarea costului presupus al acestor active.

Entitatea X din sectorul public a desemnat un evaluator pentru a evalua terenul și a dezvoltat un model pentru evaluarea clădirilor. Progresul înregistrat în determinarea evaluărilor pentru teren și clădiri corespunde planului său de implementare.

Rezumatul derogărilor și prevederilor tranzitorii incluse în IPSAS 33, Adoptarea pentru prima dată a IPSAS-urilor pe bază de angajamente

IG91. Diagrama de mai jos reprezintă rezumatul derogărilor și prevederilor tranzitorii incluse în alte IPSAS-uri pe bază de angajamente.

Rezumatul derogărilor și prevederilor tranzitorii incluse în IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a IPSAS-urilor pe bază de angajamente*

IG92. Diagrama de mai jos reprezintă rezumatul derogărilor și prevederilor tranzitorii incluse în alte IPSAS-uri pe bază de angajamente.

IPSAS	Derogare tranzitorie acordată						Altele
	NU	DA					
	Cost presupus	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoaștere	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru evaluare	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoaștere și/sau evaluare	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru prezentarea informațiilor	Eliminarea tranzacțiilor, soldurilor, veniturilor și cheltuielilor	
IPSAS 1, <i>Prezentarea situațiilor financiare</i>					√ În măsura în care a fost adoptată perioada de scutire de 3 ani		<ul style="list-style-type: none"> Se încurajează prezentarea informațiilor comparative
IPSAS 2, <i>Situațiile fluxurilor de trezorerie</i>	√						
IPSAS 3, <i>Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori</i>	√						
IPSAS 4, <i>Efectele variației cursurilor de schimb valutare</i>							<ul style="list-style-type: none"> Derogare de la conformarea cu dispozițiile privind diferențele de conversie cumulate Nu este necesar să se aplice Anexa A elementelor recunoscute inițial înainte de data adoptării IPSAS-urilor

ADOPTAREA PENTRU PRIMA DATĂ A IPSAS-URILOR PE BAZĂ DE ANGAJAMENTE

IPSAS	Derogare tranzitorie acordată						
	NU	DA					
	Cost presupus	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoaștere	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru evaluare	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoaștere și/sau evaluare	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru prezentarea informațiilor	Eliminarea tranzacțiilor, soldurilor, veniturilor și cheltuielilor	Altele
IPSAS 5, <i>Costurile îndatorării</i>		√ Dacă tratamentul alternativ permis este ales drept politică contabilă					<ul style="list-style-type: none"> Se încurajează aplicarea retroactivă a tratamentului de referință Tratamentul alternativ permis trebuie aplicat retroactiv
IPSAS 9, <i>Venituri din tranzacții de schimb</i>	√			√ În măsura în care a fost adoptată perioada de scutire de 3 ani pentru active și/sau datorii			
IPSAS 10, <i>Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste</i>							<ul style="list-style-type: none"> Prevederi privind hiperinflația severă
IPSAS 11, <i>Contracte de construcție</i>	√						
IPSAS 12, <i>Stocuri</i>	√	Stocuri nerecunoscute conform bazei de contabilitate anterioare	√ Stocuri recunoscute conform bazei de contabilitate anterioare				

ADOPTAREA PENTRU PRIMA DATĂ A IPSAS-URILOR PE BAZĂ DE ANGAJAMENTE

IPSAS	Derogare tranzitorie acordată							Altele
	NU	DA						
	Cost presupus	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoaștere	Scutire de trei ani în perioada de evaluare	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoaștere și/sau evaluare	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru prezentarea informațiilor	Eliminarea tranzacțiilor, soldurilor, veniturilor și cheltuielilor		
IPSAS 13, <i>Contracte de leasing</i>		√ Active în sistem de leasing și/sau datorii care decurg din contractele nerecunoscute conform bazei de contabilitate anterioare	√ Active în sistem de leasing și/sau datorii care decurg din contractele de leasing recunoscute conform bazei de contabilitate anterioare					
IPSAS 14, <i>Evenimente ulterioare datei de raportare</i>	√							
IPSAS 16, <i>Investiții imobiliare</i>	√	Investiții imobiliare nerecunoscute conform bazei de contabilitate anterioare	Investiții imobiliare recunoscute conform bazei de contabilitate anterioare					

ADOPTAREA PENTRU PRIMA DATĂ A IPSAS-URILOR PE BAZĂ DE ANGAJAMENTE

IPSAS	Derogare tranzitorie acordată						
	NU	DA					
	Cost presupus	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoaștere	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru evaluare	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoaștere și/sau evaluare	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru prezentarea informațiilor	Eliminarea tranzacțiilor, soldurilor, veniturilor și cheltuielilor	Altele
IPSAS 17, <i>Imobilizări corporale</i>	√	√ Imobilizări corporale nerecunoscute conform bazei de contabilitate anterioare	√ Imobilizări corporale recunoscute conform bazei de contabilitate anterioare				
IPSAS 18, <i>Raportarea pe segmente</i>	√ Niciun raport pe segment în măsura în care a fost adoptată perioada de scutire de 3 ani						

ADOPTAREA PENTRU PRIMA DATĂ A IPSAS-URILOR PE BAZĂ DE ANGAJAMENTE

IPSAS	Derogare tranzitorie acordată							Altele
	NU	DA						
	Cost presupus	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoaștere	Scutire de trei ani în perioada de evaluare	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoaștere și/sau evaluare	Scutire de trei ani în perioada de prezentarea informațiilor	Eliminarea tranzacțiilor, soldurilor, veniturilor și cheltuielilor		
IPSAS 19, <i>Provizioane, datorii contingente și active contingente</i>		√ Numai datoriile aferente activelor nerecunoscute conform bazei de contabilitate anterioare vor fi incluse în estimarea inițială a costului de demontare/ înălțurare a elementului / restaurare a locului în care a fost amplasat	√ Numai datoriile aferente activelor recunoscute conform bazei de contabilitate anterioare vor fi incluse în estimarea inițială a costului de demontare/ înălțurare a elementului / restaurare a locului în care a fost amplasat					
IPSAS 20, <i>Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate</i>					√			
IPSAS 21, <i>Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare</i>							• Aplicare prospectivă	

ADOPTAREA PENTRU PRIMA DATĂ A IPSAS-URILOR PE BAZĂ DE ANGAJAMENTE

IPSAS	Derogare tranzitorie acordată							Altele
	NU	Cost presupus	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoaștere	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru evaluare	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoaștere și/sau evaluare	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru prezentarea informațiilor	Eliminarea tranzacțiilor; soldurilor; veniturilor și cheltuielilor	
IPSAS 22, <i>Prezentarea informațiilor financiare privind sectorul de stat</i>	√							
IPSAS 23, <i>venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (impozite și transferuri)</i>		√ Toate veniturile din alte tranzacții decât cele de schimb nerecunoscute conform bazei de contabilitate anterioare	√ Toate veniturile din alte tranzacții decât cele de schimb nerecunoscute conform bazei de contabilitate anterioare	√ Toate veniturile din alte tranzacții decât cele de schimb nerecunoscute conform bazei de contabilitate anterioare	√ În măsura în care a fost adoptată perioada de scutire de 3 ani pentru active și/sau datorii			
IPSAS 24, <i>Prezentarea informațiilor privind bugetul în situațiile financiare</i>	√							
IPSAS 26, <i>Deprecierea activelor generatoare de numerar</i>		√						• Aplicare prospectivă
IPSAS 27, <i>Agricultura</i>		√ Activități biologice și agricole nerecunoscute conform bazei de contabilitate anterioare	√ Activități biologice și agricole recunoscute conform bazei de contabilitate anterioare	√				

ADOPTAREA PENTRU PRIMA DATĂ A IPSAS-URILOR PE BAZĂ DE ANGAJAMENTE

IPSAS	Derogare tranzitorie acordată						
	NU	DA					
	Cost presupus	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoaștere	Scutire de trei ani în perioada de evaluare	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoaștere și/sau evaluare	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru prezentarea informațiilor	Eliminarea tranzacțiilor, soldurilor, veniturilor și cheltuielilor	Altele
IPSAS 28, <i>Instrumente financiare: prezentare</i>							<ul style="list-style-type: none"> Prevederi pentru a nu separa componenta de datorie și componenta de active nete / capitaluri proprii în anumite circumstanțe
IPSAS 30, <i>Instrumente financiare: prezentarea informațiilor</i>							<ul style="list-style-type: none"> Fără informații comparative despre natura și amploarea riscurilor
IPSAS 31, <i>Imobilizări necorporale</i>	√	√	√	√			<ul style="list-style-type: none"> Prevedere pentru recunoașterea imobilizărilor necorporale generate intern recunoscute anterior drept cheltuieli
IPSAS 32, <i>Angajamente de concesiune a serviciilor: concedenți</i>	√	√	√	√			<ul style="list-style-type: none"> Prevedere privind modul de recunoaștere a datoriei aferente

ADOPTAREA PENTRU PRIMA DATĂ A IPSAS-URILOR PE BAZĂ DE ANGAJAMENTE

IPSAS	Derogare tranzitorie acordată						Altele
	NU	DA					
	Cost presupus	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoaștere	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru evaluare	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoaștere și/sau evaluare	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru prezentarea informațiilor	Eliminarea tranzacțiilor, soldurilor, veniturilor și cheltuielilor	
IPSAS 35, <i>Situații financiare consolidate</i>	√			√ Pentru clasificarea și identificarea adecvate ale intereselor în alte entități		√	<ul style="list-style-type: none"> Prevederi pentru situațiile în care entitatea care controlează și/sau entitatea controlată adoptă IPSAS-urile la momente diferite Derogare pentru a nu întocmi situațiile financiare ca situații financiare consolidate <i>(Se determină dacă entitatea este o entitate adoptării și se evaluează la valoarea justă la acea dată)</i>

ADOPTAREA PENTRU PRIMA DATĂ A IPSAS-URILOR PE BAZĂ DE ANGAJAMENTE

IPSAS	Derogare tranzitorie acordată						
	NU	DA					
	Cost presupus	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoaștere	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru evaluare	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoaștere și/sau evaluare	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru prezentarea informațiilor	Eliminarea tranzacțiilor, soldurilor, veniturilor și cheltuielilor	Altele
IPSAS 36, <i>Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație</i>	√			√ Pentru clasificarea și identificarea adecvate ale intereselor în alte entități		√	<ul style="list-style-type: none"> Prevederi pentru situațiile în care entitatea care controlează și entitatea asociată adoptă IPSAS-urile la momente diferite Derogare pentru a nu include investițiile în entitățile asociate în situațiile financiare consolidate
	√			√ Pentru clasificarea și identificarea adecvate ale intereselor în alte entități		√	<ul style="list-style-type: none"> Prevederi pentru situațiile în care entitatea care controlează și entitatea asociată și entitățile controlate în comun adoptă IPSAS-urile la momente diferite Derogare pentru a nu include interesele în asocierile în participație în situațiile financiare consolidate

ADOPTAREA PENTRU PRIMA DATĂ A IPSAS-URILOR PE BAZĂ DE ANGAJAMENTE

IPSAS	Derogare tranzitorie acordată						
	NU	DA					Altele
	Cost presupus	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoaștere	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru evaluare	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoaștere și/sau evaluare	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru prezentarea informațiilor	Eliminarea tranzacțiilor, soldurilor, veniturilor și cheltuielilor	Altele
IPSAS 37, <i>Angajamente comune</i>							<ul style="list-style-type: none"> Prevederi privind modul în care se evaluează o investiție într-o asocierie în participație contabilizată anterior utilizând consolidarea proporțională
IPSAS 39, <i>Beneficiile angajaților</i>		√	Beneficii determinate și alte beneficii pe termen lung ale angajaților recunoscute conform bazei de contabilitate anterioare	√			<ul style="list-style-type: none"> Prevederi privind modul de determinare a datoriei inițiale Prevederi pentru a nu separa câștigurile și pierderile actuale cumulate
IPSAS 41, <i>Instrumente financiare</i>	√	Instrumente financiare nerecunoscute conform bazei de contabilitate anterioare	√	Instrumente financiare recunoscute conform bazei de contabilitate anterioare			<ul style="list-style-type: none"> Prevederi privind desemnarea/derecunoașterea/contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor Principiile privind deprecierea se aplică prospectiv

ADOPTAREA PENTRU PRIMA DATĂ A IPSAS-URILOR PE BAZĂ DE ANGAJAMENTE

IPSAS	Derogare tranzitorie acordată						
	NU	DA					
	Cost presupus	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoaștere	Scutire de trei ani în perioada de evaluare	Scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoaștere și/sau evaluare	Scutire de trei ani în perioada de prezentarea informațiilor	Eliminarea tranzacțiilor, soldurilor, veniturilor și cheltuielilor	Altele
IPSAS 42, <i>Beneficii sociale</i>		√ Datorii pentru beneficii sociale nerecunoscute conform bazei de contabilitate anterioare	√ Datorii pentru beneficii sociale nerecunoscute conform bazei de contabilitate anterioare				

Anexă

Diferențiere între derogările și prevederile tranzitorii pe care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile este obligată să le aplice și/sau poate alege să le aplice atunci când adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente

Prezenta anexă rezumă derogările și prevederile tranzitorii pe care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile este obligată să le aplice conform prezentului IPSAS și pe cele pe care entitatea poate alege să le aplice atunci când adoptă IPSAS-urile pe bază de angajamente.

Deoarece derogările și prevederile tranzitorii care pot fi alese pot afecta, de asemenea, prezentarea fidelă și capacitatea entității care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile de a-și declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente așa cum se explică la punctele 27-32 din IPSAS 33, anexa face o distincție între acele derogări și prevederi tranzitorii care afectează prezentarea fidelă și capacitatea de a declara conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente și cele care nu o afectează.

Derogare sau prevedere tranzitorie	Derogări sau prevederi tranzitorii care trebuie aplicate	Derogări sau prevederi tranzitorii care pot fi aplicate sau alese
IPSAS 1 <ul style="list-style-type: none"> • Prezentarea informațiilor comparative 	Nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente	Nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente
IPSAS 4 <ul style="list-style-type: none"> • Diferențe de conversie cumulate la data adoptării IPSAS-urilor • Nu este necesar să se aplice Anexa A elementelor recunoscute inițial înainte de data adoptării IPSAS-urilor 		✓ ✓ ✓

Derogare sau prevedere tranzitorie	Derogări sau prevederi tranzitorii care trebuie aplicate	Derogări sau prevederi tranzitorii care pot fi aplicate sau alese
<p>IPSAS 5</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tratament alternativ permis și utilizarea perioadei de scutire • Adoptarea tratamentului alternativ permis la data adoptării IPSAS-urilor – aplicare retroactivă • Adoptarea tratamentului de referință la data adoptării IPSAS-urilor – aplicarea retroactivă a costurilor suportate înainte și după data adoptării 	<p>✓</p>	<p>Nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente</p> <p>✓</p>
<p>IPSAS 9</p> <ul style="list-style-type: none"> • Scutire pentru recunoașterea și/sau evaluarea veniturilor aferentă adoptării unei perioade de scutire de trei ani pentru recunoașterea și/sau evaluarea instrumentelor financiare 		<p>✓</p>

Derogare sau prevedere tranzitorie	Derogări sau prevederi tranzitorii care trebuie aplicate	Derogări sau prevederi aplicate sau a se aplica	Derogări sau prevederi tranzitorii care pot fi aplicate sau a se aplica
<p>IPSAS 10</p> <ul style="list-style-type: none"> • Determinarea măsurii în care economia hiperinflaționistă face obiectul unei hiperinflații severe la data adoptării IPSAS-urilor • Evaluarea activelor și datoriiilor dacă data adoptării IPSAS-urilor are loc la data normalizării sau ulterior acesteia 	<p>√</p> <p>√</p>	<p>Nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente</p>	<p>Afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente</p>
<p>IPSAS 12</p> <ul style="list-style-type: none"> • Scutire de trei ani pentru recunoașterea și/sau evaluarea activelor și modificarea politicii contabile pentru evaluarea activelor 			<p>√</p>

Derogare sau prevedere tranzitorie	Derogări sau prevederi tranzitorii care trebuie aplicate	Derogări sau prevederi tranzitorii care pot fi aplicate sau alese
<p>IPSAS 13</p> <ul style="list-style-type: none"> Nu se recunoaște și/sau nu se evaluează datoria care decurge din contractul de leasing financiar și activul din contractul de leasing financiar dacă se adoptă perioada de scutire pentru recunoașterea și/sau evaluarea activelor Clasificarea contractului de leasing pe baza circumstanțelor de la data adoptării IPSAS-urilor pe bază de angajamente 	<p>Nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente</p> <p style="text-align: center;">√</p>	<p>Afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente</p> <p style="text-align: center;">√</p>
<p>IPSAS 16</p> <ul style="list-style-type: none"> Scutire de trei ani pentru recunoașterea și/sau evaluarea activelor și modificarea politicii contabile pentru evaluarea activelor 	<p style="text-align: center;">√</p>	<p style="text-align: center;">√</p>

Derogare sau prevedere tranzitorie	Derogări sau prevederi tranzitorii care trebuie aplicate	Derogări sau prevederi tranzitorii care pot fi aplicate sau alese
IPSAS 17 <ul style="list-style-type: none"> Scutire de trei ani pentru recunoașterea și/sau evaluarea activelor și modificarea politicii contabile pentru evaluarea activelor 	Nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente	Afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente √
IPSAS 18 <ul style="list-style-type: none"> Nu se întocmește un raport pe segment în termen de trei ani de la data adopției IPSAS-urilor 		√
IPSAS 19 <ul style="list-style-type: none"> Nu se recunoaște și nu se evaluează datoria legată de estimarea inițială a costurilor de demontare și înlăturare a elementului dacă se adoptă scutirea pentru recunoașterea și/sau evaluarea activelor 		√

Derogare sau prevedere tranzitorie	Derogări sau prevederi tranzitorii care trebuie aplicate	Derogări sau prevederi tranzitorii care pot fi aplicate sau alese
IPSAS 20 <ul style="list-style-type: none"> Nu se prezintă informații privind relațiile cu părțile afiliate, tranzacțiile cu părțile afiliate și personalul-cheie din conducere 	Nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente	Afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente
IPSAS 21 <ul style="list-style-type: none"> Aplicarea prospectivă a prevederilor privind deprecierea la data adoptării IPSAS-urilor sau atunci când sunt recunoscute activele în cazul în care s-a aplicat perioada de scutire 	√	√
IPSAS 26 <ul style="list-style-type: none"> Aplicarea prospectivă a prevederilor privind deprecierea la data adoptării IPSAS-urilor sau atunci când sunt recunoscute activele în cazul în care s-a aplicat perioada de scutire 	√	

Derogare sau prevedere tranzitorie	Derogări sau prevederi tranzitorii care trebuie aplicate	Derogări sau prevederi tranzitorii care pot fi aplicate sau alese	Derogări sau prevederi tranzitorii care pot fi aplicate sau alese
IPSAS 27 <ul style="list-style-type: none"> Scutire de trei ani pentru recunoașterea și/sau evaluarea activelor și modificarea politicii contabile pentru evaluarea activelor 	Nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente	Nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente	Afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente
IPSAS 28 <ul style="list-style-type: none"> Determinarea măsurii în care instrumentul financiar are o componentă de datorie și o componentă de active nete / capitaluri proprii la data adoptării IPSAS-urilor Nu se separă instrumentul financiar compus dacă nu există nicio datorie la data adoptării IPSAS-urilor 	√	√	√
IPSAS 30 <ul style="list-style-type: none"> Nu se prezintă informații despre natura și amploarea riscurilor 	√	√	√

Derogare sau prevedere tranzitorie	Derogări sau prevederi tranzitorii care trebuie aplicate	Derogări sau prevederi tranzitorii care pot fi aplicate sau alese
<p>IPSAS 31</p> <ul style="list-style-type: none"> • Scutire de trei ani pentru recunoașterea și/sau evaluarea activelor și modificarea politicii contabile pentru evaluarea activelor • Recunoașterea tuturor imobilizărilor necorporale generate intern 	<p>Nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente</p> <p style="text-align: center;">√</p>	<p>Nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente</p> <p style="text-align: center;">√</p>
<p>IPSAS 32</p> <ul style="list-style-type: none"> • Scutire de trei ani pentru recunoașterea și/sau evaluarea activelor și/sau datorilor și modificarea politicii contabile pentru evaluarea activelor și/sau datorilor • Evaluarea datoriei fie conform modelului datoriei financiare, fie conform modelului de acordare a unui drept operatorului la data adoptării IPSAS-urilor sau la data la care este recunoscut activul dacă se adoptă perioada de scutire 	<p style="text-align: center;">√</p>	<p style="text-align: center;">√</p>

Derogare sau prevedere tranzitorie	Derogări sau prevederi tranzitorii care trebuie aplicate	Derogări sau prevederi tranzitorii care pot fi aplicate sau alese
Aplicarea costului presupus pentru active și/sau datorii	Nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente	Nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente
Aplicarea costului presupus pentru activele dobândite din alte tranzacții decât cele de schimb		✓
Utilizarea costului presupus pentru investițiile în entități controlate, entități controlate în comun și entități asociate		✓
Întocmirea reconcilierilor pe parcursul perioadei de tranziție	✓	
IPSAS 35 <ul style="list-style-type: none"> • Scutire de la recunoașterea și/sau evaluarea intereselor în entitatea controlată • Alegerea de a nu elimina soldurile, tranzacțiile, veniturile și cheltuielile dintre entități 		✓ ✓

Derogare sau prevedere tranzitorie	Derogări sau prevederi tranzitorii care trebuie aplicate	Derogări sau prevederi tranzitorii care pot fi aplicate sau alese
<ul style="list-style-type: none"> • Entitatea controlată devine entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile mai târziu sau mai devreme decât entitatea care o controlează • Nu se prezintă situațiile financiare ca situații financiare consolidate dacă a fost adoptată opțiunea de scutire de trei ani pentru recunoaștere și/sau evaluare și/sau eliminare • Se determină dacă entitatea este o entitate de investiții la data adoptării IPSAS-urilor și se evaluează valoarea justă la acea dată 	<p style="text-align: center;">√</p> <p style="text-align: center;">√</p>	<p style="text-align: center;">Afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente</p> <p style="text-align: center;">√</p>
<p>IPSAS 36</p> <ul style="list-style-type: none"> • Scutire de la recunoașterea și/sau evaluarea interesului în entitatea asociată • Alegerea de a nu elimina cota din surplusul sau deficitul entității asociate 		<p style="text-align: center;">√</p> <p style="text-align: center;">√</p>

Derogare sau prevedere tranzitorie	Derogări sau prevederi tranzitorii care trebuie aplicate	Derogări sau prevederi tranzitorii care pot fi aplicate sau alese
<ul style="list-style-type: none"> • Entitatea asociată devine entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile mai târziu sau mai devreme decât entitatea care o controlează • Nu se prezintă investițiile în entitățile asociate în situațiile financiare consolidate dacă a fost adoptată opțiunea de scutire de trei ani pentru recunoaștere și/sau evaluare și/sau eliminare 	√	<p>Nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente</p> <p>Afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente</p>
<p>IPSAS 37</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Evaluarea investiției într-o asocierie în participație contabilizată anterior utilizând consolidarea proporțională</i> 	√	
<p>IPSAS 39</p> <ul style="list-style-type: none"> • Scutire de trei ani pentru recunoașterea și/sau evaluarea activelor și/sau datorilor și modificarea politicii contabile pentru evaluarea activelor și/sau datorilor 	√	

Derogare sau prevedere tranzitorie	Derogări sau prevederi tranzitorii care trebuie aplicate	Nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente	Afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente
Derogare sau prevedere tranzitorie	Nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente	Nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente	Afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente
<ul style="list-style-type: none"> • Determinarea datoriei inițiale pentru planurile de beneficii determinate și alte planuri de beneficii pe termen lung ale angajaților la data adoptării IPSAS-urilor sau la data expirării perioadei de scutire • Recunoașterea creșterii/scăderii la data adoptării IPSAS-urilor sau la data la care expiră perioada de scutire în surplusul/deficitul acumulat de deschidere <p>IPSAS 41</p> <ul style="list-style-type: none"> • Scutire de trei ani pentru recunoașterea și/sau evaluarea activelor și/sau datoriiilor și modificarea politicii contabile pentru evaluarea activelor și/sau datoriiilor <p><i>Desemnare</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Desemnarea activului financiar sau datoriei financiare la valoarea justă prin surplus sau deficit la data adoptării IPSAS-urilor 	√		√

Derogare sau prevedere tranzitorie	Derogări sau prevederi tranzitorii care trebuie aplicate	Derogări sau prevederi tranzitorii care pot fi aplicate sau alese
<p><i>Depreciere</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Aplicarea prospectivă a prevederilor privind deprecierea la data adoptării IPSAS-urilor 	<p>Nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente</p> <p style="text-align: center;">✓</p>	<p>Nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente</p>
<p><i>Derecunoaștere</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Aplicarea prospectivă a prevederilor privind derecunoașterea la data adoptării IPSAS-urilor 	<p style="text-align: center;">✓</p>	
<ul style="list-style-type: none"> • Aplicarea retroactivă a prevederilor privind derecunoașterea dacă sunt disponibile informații la data contabilizării inițiale 	<p style="text-align: center;">✓</p>	<p style="text-align: center;">✓</p>
<p><i>Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Evaluarea instrumentelor derivate la valoarea justă • Eliminarea tuturor pierderilor și câștigurilor amânate 	<p style="text-align: center;">✓</p> <p style="text-align: center;">✓</p>	

Derogare sau prevedere tranzitorie	Derogări sau prevederi tranzitorii care trebuie aplicate	Derogări sau prevederi tranzitorii care pot fi aplicate sau alese	
<ul style="list-style-type: none"> • Se reflectă numai acoperirile care îndeplinesc condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor la data adoptării IPSAS-urilor • Se întrerupe acoperirea împotriva riscurilor a unei tranzacții dacă nu sunt îndeplinite condițiile contabilității de acoperire împotriva riscurilor la data adoptării IPSAS-urilor 	<p>Nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente</p> <p style="text-align: center;">√</p> <p style="text-align: center;">√</p>	<p>Nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente</p>	<p>Afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente</p>

IPSAS 34 – SITUAȚII FINANCIARE INDIVIDUALE

Recunoaștere

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 27, *Situații financiare individuale*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 27 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

Internet: 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 34 – SITUAȚII FINANCIARE INDIVIDUALE

Istoricul IPSAS

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

IPSAS 34, *Situații financiare individuale*, a fost emis în ianuarie 2015.

De la această dată, IPSAS 34 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018* (emis în octombrie 2018)
- IPSAS 41, *Instrumente financiare* (emis în august 2018)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)

Tabelul punctelor modificate în IPSAS 34

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
4	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
5	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
6	Modificat	IPSAS 41 august 2018
12	Modificat	IPSAS 41 august 2018
13	Modificat	IPSAS 41 august 2018
14	Modificat	IPSAS 41 august 2018 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
15	Modificat	IPSAS 41 august 2018
22	Modificat	IPSAS 41 august 2018 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
26	Modificat	IPSAS 41 august 2018

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
30	Modificat	IPSAS 41 august 2018 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
32A	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
32B	Nou	IPSAS 41 august 2018
32C	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018

IPSAS 34 – SITUAȚII FINANCIARE INDIVIDUALE**CUPRINS**

	Punctul
Obiectiv	1
Domeniu de aplicare	2-5
Definiții	6-10
Întocmirea situațiilor financiare individuale	11-18
Prezentarea informațiilor	19-23
Prevederi tranzitorii	24-31
Data intrării în vigoare	32-33
Retragerea și înlocuirea IPSAS 6 (decembrie 2006)	34
Bază pentru concluzii	
Comparație cu IAS 27 (modificat în 2011)	

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 34, *Situații financiare individuale*, este prezentat la punctele 1-34. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 34 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 dispoziții privind contabilitatea și prezentarea informațiilor pentru investițiile în entitățile controlate, asocierile în participație și entitățile asociate atunci când o entitate întocmește situații financiare individuale.

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 investițiilor în entitățile controlate, asocierile în participație și entitățile asociate atunci când alege sau atunci când reglementările îi impun să prezinte situații financiare individuale.**
3. Prezentul standard nu impune ce entități trebuie să întocmească situații financiare individuale. Acesta se aplică atunci când o entitate întocmește situații financiare individuale care sunt în conformitate cu Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri).
4. [Eliminat]
5. [Eliminat]

Definiții

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

Situațiile financiare consolidate sunt situațiile financiare ale unei entități economice în care activele, datoriile, activele nete / capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile și fluxurile de trezorerie ale entității care controlează și ale entităților sale controlate sunt prezentate ca aparținând unei singure entități economice.

Situațiile financiare individuale sunt cele prezentate de o entitate în cazul cărora entitatea poate alege, în baza dispozițiilor din prezentul standard, să își contabilizeze investițiile în entitățile controlate, asocierile în participație și entitățile asociate fie la cost, în conformitate cu IPSAS 41, *Instrumente financiare*, fie utilizând metoda punerii în echivalență descrisă în IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*.

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. Următorii termeni sunt definiți în IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*, sau IPSAS 37, *Angajamente comune*: entitate asociată, control, entitate controlată, entitate care controlează, entitate

economică, metoda punerii în echivalență, entitate de investiții, control comun, operațiune în participație, asociere în participație, asociat într-o asociere în participație și influență semnificativă.

7. Situațiile financiare individuale sunt cele prezentate pe lângă situațiile financiare consolidate sau pe lângă situațiile financiare ale unui investitor care nu deține entități controlate, dar deține investiții în entități asociate sau în asocieri în participație, în care investițiile în entitățile asociate sau în asocierile în participație trebuie contabilizate, conform IPSAS 36, utilizând metoda punerii în echivalență, cu excepția circumstanțelor descrise la punctele 9-10.
8. Situațiile financiare ale unei entități care nu are o entitate controlată, o entitate asociată sau un interes al unui asociat într-o asociere în participație nu sunt situații financiare individuale.
9. O entitate care are o derogare de la consolidare în conformitate cu punctul 5 din IPSAS 35 sau de la aplicarea metodei punerii în echivalență în conformitate cu punctul 23 din IPSAS 36 poate prezenta situații financiare individuale drept singurele sale situații financiare.
10. O entitate de investiții căreia i se impune să evalueze, pe parcursul perioadei curente și al tuturor perioadelor comparative prezentate, investiția în toate entitățile sale controlate la valoarea justă prin surplus sau deficit, în conformitate cu punctul 56 din IPSAS 35, prezintă situații financiare individuale drept singurele sale situații financiare.

Întocmirea situațiilor financiare individuale

11. **Situațiile financiare individuale trebuie întocmite în conformitate cu toate IPSAS-urile aplicabile, cu excepția situațiilor prevăzute la punctul 12.**
12. **Atunci când o entitate întocmește situații financiare individuale, investițiile similare în entități controlate, asocieri în participație și entități asociate trebuie contabilizate:**
 - (a) **La cost;**
 - (b) **În conformitate cu IPSAS 41; sau**
 - (c) **Utilizând metoda punerii în echivalență conform descrierii din IPSAS 36.**
13. **Dacă o entitate alege, în conformitate cu punctul 24 din IPSAS 36, să își evalueze investițiile în entități asociate sau în asocieri în participație la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 41, aceasta trebuie de asemenea să contabilizeze respectivele investiții în același mod în situațiile sale financiare individuale.**

14. **Dacă unei entități care controlează i se impune, în conformitate cu punctul 56 din IPSAS 35, să își evalueze investițiile într-o entitate controlată la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 29 (sau cu IPSAS 41 atunci când entitatea aplică acel standard), aceasta trebuie de asemenea să contabilizeze respectiva investiție în același mod în situațiile sale financiare individuale. O entitate care controlează care nu este ea însăși o entitate de investiții trebuie să-și evalueze investițiile într-o entitate de investiții controlată în situațiile sale financiare individuale în conformitate cu punctul 12.**
15. **Atunci când o entitate care controlează încetează să mai fie o entitate de investiții sau devine o entitate de investiții, ea trebuie să contabilizeze modificarea statutului de la data la care aceasta a avut loc, după cum urmează:**
 - (a) **Atunci când o entitate încetează să mai fie o entitate de investiții, entitatea trebuie să contabilizeze o investiție într-o entitate controlată în conformitate cu punctul 12. Data modificării statutului trebuie să fie data presupusă a achiziției. Valoarea justă a entității controlate la data presupusă a achiziției trebuie să reprezinte contravaloarea presupusă transferată atunci când se contabilizează investiția în conformitate cu punctul 12.**
 - (b) **Atunci când o entitate devine o entitate de investiții, entitatea trebuie să contabilizeze o investiție într-o entitate controlată la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 41. Diferența dintre valoarea contabilă anterioară a entității controlate și valoarea sa justă la data modificării statutului investitorului trebuie recunoscută ca un câștig sau o pierdere în surplus sau deficit. Valoarea cumulativă a oricărui câștig sau a oricărei pierderi recunoscut(e) anterior direct în active nete / capitaluri proprii pentru acele entități controlate trebuie tratată ca și când entitatea de investiții ar fi cedat acele entități controlate la data modificării statutului.**
16. **Dividendele sau distribuțiile similare de la o entitate controlată, o asocierie în participație sau o entitate asociată sunt recunoscute în situațiile financiare individuale ale unei entități atunci când se stabilește dreptul entității de a primi dividendul sau distribuția similară. Dividendul sau distribuția similară este recunoscut(ă) în surplus sau deficit, cu excepția situației în care entitatea alege să utilizeze metoda punerii în echivalență, caz în care dividendul sau distribuția similară este recunoscut(ă) ca o reducere a valorii contabile a investiției.**
17. **Atunci când o entitate care controlează reorganizează structura entității sale economice prin stabilirea unei noi entități drept entitate care o controlează într-o manieră ce îndeplinește următoarele criterii:**

- (a) **Noua entitate care controlează obține controlul asupra entității care controlează inițiale fie (i) prin emiterea de instrumente de capitaluri proprii în schimbul instrumentelor existente de capitaluri proprii ale entității care controlează inițiale, fie (b) prin alt mecanism al cărui rezultat este că noua entitate care controlează are o participație în capitalurile proprii care controlează în entitatea care controlează inițială;**
- (b) **Activele și datoriile noii entități economice și ale entității economice inițiale sunt aceleași imediat înainte și după reorganizare; și**
- (c) **Proprietarii entității care controlează inițiale au înainte de reorganizare aceleași interese absolute și relative în activele nete ale entității economice inițiale și ale noii entități economice imediat înainte și după reorganizare;**

și noua entitate care controlează contabilizează investiția sa în entitatea care controlează inițială în conformitate cu punctul 12 litera (a) în situațiile sale financiare individuale, noua entitate care controlează trebuie să evalueze costul la valoarea contabilă a părții sale din elementele de active nete / capitaluri proprii prezentate în situațiile financiare individuale ale entității care controlează inițiale la data reorganizării.

18. În mod similar, o entitate care nu este o entitate care controlează poate stabili o nouă entitate ca fiind entitatea care o controlează într-o manieră care îndeplinește criteriile de la punctul 17. Dispozițiile de la punctul 17 se aplică în aceeași măsură unor astfel de reorganizări. În astfel de cazuri, termenii „entitatea care controlează inițială” și „entitatea economică inițială” se referă la „entitatea inițială”.

Prezentarea informațiilor

19. **O entitate trebuie să aplice toate IPSAS-urile aplicabile atunci când prezintă informații în situațiile sale financiare individuale, inclusiv dispozițiile de la punctele 20-23.**
20. **Atunci când o entitate care controlează, în conformitate cu punctul 5 din IPSAS 35, alege să nu întocmească situații financiare consolidate și, în schimb, întocmește situații financiare individuale, aceasta trebuie să prezinte în respectivele situații financiare individuale:**
- (a) **Faptul că situațiile financiare sunt situații financiare individuale; faptul că a fost utilizată derogarea de la consolidare; numele entității ale cărei situații financiare consolidate conforme cu IPSAS-urile au fost întocmite pentru uz public; și adresa de la care se pot obține acele situații financiare consolidate.**

- (b) **O listă a investițiilor semnificative în entitățile controlate, asocierile în participație și entitățile asociate, inclusiv:**
 - (i) **Numele acelor entități controlate, asocieri în participație și entități asociate.**
 - (ii) **Jurisdicția în care funcționează acele entități controlate, asocieri în participație și entități asociate (dacă diferă de cea a entității care controlează).**
 - (iii) **Partea sa din participațiile în capitalurile proprii deținute în acele entități și o descriere a modului în care au fost determinate acele participații în capitalurile proprii.**
 - (c) **O descriere a metodei folosite pentru a contabiliza entitățile controlate, asocierile în participație și entitățile asociate enumerate la litera (b).**
21. **Atunci când o entitate de investiții care este o entitate care controlează (alta decât o entitate care controlează ce intră sub incidența punctului 20) întocmește, în conformitate cu punctul 10, situații financiare individuale drept singurele sale situații financiare, ea trebuie să prezinte informații referitoare la acest fapt. Entitatea de investiții trebuie să prezinte și informațiile referitoare la entitățile de investiții prevăzute de IPSAS 38, *Prezentarea intereselor existente în alte entități*.**
22. **Dacă unei entități care controlează care nu este ea însăși o entitate de investiții i se impune să aplice dispozițiile de la punctul 58 din IPSAS 35, aceasta trebuie să-și prezinte politica contabilă aleasă pentru evaluarea investiției sale în entitatea de investiții în situațiile sale financiare individuale și să prezinte informațiile impuse de IPSAS 38 cu privire la entitățile de investiții.**
23. **Atunci când o entitate care controlează (alta decât o entitate care controlează ce intră sub incidența punctelor 20-21) sau un investitor cu control comun sau influență semnificativă asupra unei entități în care s-a investit întocmește situații financiare individuale, entitatea care controlează sau investitorul trebuie să identifice situațiile financiare întocmite în conformitate cu IPSAS 35, IPSAS 36 sau IPSAS 37 la care acestea se referă. Entitatea care controlează sau investitorul trebuie să prezinte, de asemenea, în situațiile sale financiare individuale:**
- (a) **Faptul că situațiile sunt situații financiare individuale și motivele pentru care acele situații sunt întocmite, dacă acest lucru nu este prevăzut de legislație sau de o altă autoritate.**
 - (b) **O listă a entităților controlate, asocierilor în participație și entităților asociate semnificative, inclusiv:**

- (i) Numele acelor entități controlate, asocieri în participație și entități asociate.
 - (ii) Jurisdicția în care funcționează acele entități controlate, asocieri în participație și entități asociate (dacă diferă de cea a entității care controlează).
 - (iii) Partea sa din participațiile în capitalurile proprii deținute în acele entități și o descriere a modului în care au fost determinate acele participații în capitalurile proprii.
- (c) O descriere a metodei folosite pentru a contabiliza entitățile controlate, asocierile în participație și entitățile asociate enumerate la litera (b).

Prevederi tranzitorii

24. La data aplicării inițiale, o entitate de investiții care și-a evaluat anterior investiția într-o entitate controlată la cost trebuie, în schimb, să evalueze acea investiție la valoarea justă prin surplus sau deficit ca și când dispozițiile din prezentul standard ar fi fost întotdeauna în vigoare. Entitatea de investiții trebuie să ajusteze retroactiv perioada anuală imediat anterioară datei aplicării inițiale și trebuie să ajusteze surplusul/deficitul acumulat la începutul perioadei imediat anterioare pentru orice diferență dintre:
- (a) Valoarea contabilă anterioară a investiției; și
 - (b) Valoarea justă a investiției investitorului în entitatea controlată.
25. La data aplicării inițiale, o entitate de investiții care și-a evaluat anterior investiția într-o entitate controlată la valoarea justă direct în active nete / capitaluri proprii trebuie să continue să evalueze acea investiție la valoarea justă. Valoarea cumulativă a oricăror ajustări la valoarea justă recunoscute anterior în active nete / capitaluri proprii trebuie transferată în surplusul/deficitul acumulat la începutul perioadei anuale imediat anterioare datei aplicării inițiale.
26. La data aplicării inițiale, o entitate de investiții nu trebuie să facă nicio ajustare a contabilizării anterioare a unui interes într-o entitate controlată pe care a ales anterior să o evalueze la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 41, așa cum permite punctul 12.
27. O entitate de investiții trebuie să folosească valorile juste raportate anterior investitorilor sau conducerii.
28. Dacă evaluarea unei investiții în entitatea controlată în conformitate cu punctele 24-27 este imposibilă (conform definiției din IPSAS 3, *Politici*

contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori), o entitate de investiții trebuie să aplice dispozițiile din prezentul standard la începutul primei perioade pentru care este posibilă aplicarea punctelor 24-27, care ar putea fi perioada curentă. Investitorul trebuie să ajusteze retroactiv perioada anuală imediat anterioară datei aplicării inițiale, cu excepția cazului în care începutul primei perioade pentru care este posibilă aplicarea acestui punct este perioada curentă. Atunci când data la care entitatea de investiții poate evalua valoarea justă a entității controlate este înainte de începutul perioadei imediat anterioare, investitorul trebuie să ajusteze activele nete / capitalurile proprii la începutul perioadei imediat anterioare pentru orice diferență dintre:

- (a) Valoarea contabilă anterioară a investiției; și
- (b) Valoarea justă a investiției investitorului în entitatea controlată.

Dacă prima perioadă pentru care este posibilă aplicarea acestui punct este perioada curentă, ajustarea la activele nete / capitalurile proprii trebuie recunoscută la începutul perioadei curente.

29. Dacă o entitate de investiții a cedat o investiție într-o entitate controlată înainte de data aplicării inițiale a prezentului standard sau a pierdut controlul asupra acesteia, entității de investiții nu i se impune să facă ajustări ale contabilizării anterioare a acelei investiții.
30. La data aplicării inițiale, o entitate care controlează care nu este ea însăși o entitate de investiții, dar căreia i se impune, în conformitate cu punctul 58 din IPSAS 35, să evalueze investiția sa într-o entitate de investiții controlată la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 41 trebuie să utilizeze prevederile tranzitorii de la punctele 24-29 pentru a contabiliza investiția sa în entitatea de investiții controlată în situațiile sale financiare individuale.
31. Prevederile tranzitorii pentru modificările contabilizării, în situațiile financiare individuale ale unei entități, a interesului său într-o operațiune în participație sunt prezentate în IPSAS 37, *Angajamente comune*.

Data intrării în vigoare

32. O entitate trebuie să aplice prezentul standard 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 prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 35, IPSAS 36, IPSAS 37 și IPSAS 38.

- 32A. **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.**
- 32B. **Punctele 6, 12, 13, 14, 15, 22, 26 și 30 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 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 41.**
- 32C. **Punctele 14, 22 și 30 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. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2019, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
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 și înlocuirea IPSAS 6 (decembrie 2006)

34. **Prezentul standard este emis concomitent cu IPSAS 35. Împreună, cele două standarde înlocuiesc IPSAS 6, *Situații financiare consolidate și individuale* (decembrie 2006). IPSAS 6 rămâne aplicabil până când IPSAS 34 și IPSAS 35 sunt aplicate sau intră în vigoare, oricare dintre cele două are loc mai devreme.**

Bază pentru concluzii

Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 34.

Obiectiv

BC1. Prezenta Bază pentru concluzii rezumă considerentele în baza cărora IPSASB și-a formulat concluziile din IPSAS 34. Deoarece prezentul standard se bazează pe IAS 27, *Situații financiare individuale* (modificat în 2011, inclusiv amendamentele până la 31 decembrie 2014), emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB), Baza pentru concluzii prezintă doar acele situații în care IPSAS 34 se abate de la principalele dispoziții din IAS 27 (modificat în 2011) sau în care IPSASB a luat în considerare astfel de abateri.

Prezentare generală

BC2. În 2012, IPSASB a început să lucreze la un proiect de actualizare a IPSAS-urilor care tratau contabilizarea intereselor în entitățile controlate, entitățile asociate și asocierile în participație. În octombrie 2013, IPSASB a emis Proiectele de expunere (ED) de la 48 la 52 denumite împreună *Interese în alte entități*. ED 48, *Situații financiare individuale*, se baza pe IAS 27, *Situații financiare individuale* (modificat în 2011), ținând cont de modificările relevante legate de sectorul public din IPSAS 6, *Situații financiare consolidate și individuale*. În ianuarie 2015, IPSASB a emis cinci IPSAS-uri noi, inclusiv IPSAS 34. Aceste IPSAS-uri noi înlocuiesc IPSAS 6, IPSAS 7, *Investiții în entitățile asociate*, și IPSAS 8, *Interese în asocierile în participație*.

Utilizarea metodei punerii în echivalență în situațiile individuale

BC3. IPSAS 6 permitea unei entități să evalueze, în situațiile sale financiare individuale, investițiile în entitățile controlate, entitățile controlate în comun și entitățile asociate:

- (a) Utilizând metoda punerii în echivalență;
- (b) La cost; sau
- (c) Ca un instrument financiar în conformitate cu IPSAS 41.

BC4. IPSASB a observat că în 2003 IASB a limitat opțiunile de evaluare pentru investițiile prezentate în situațiile financiare individuale ale unei entități prin eliminarea opțiunii de a utiliza metoda punerii în echivalență. IPSASB a observat că motivele invocate de IASB pentru această modificare includeau următoarele:

- (a) În situațiile financiare individuale, se pune accentul pe performanța activelor ca investiții. Costul și valoarea justă pot furniza informații relevante în acest sens; și
- (b) În măsura în care metoda punerii în echivalență furnizează informații despre profitul și pierderea unei filiale sau entități asociate, acele informații ar fi disponibile în situațiile financiare consolidate.

- BC5. De asemenea, IPSASB a menționat că, la momentul publicării ED 48, IASB își semnalase intenția de a reconsidera utilizarea metodei punerii în echivalență în situațiile financiare individuale. Prin decizia de a reconsidera această problemă, IASB a recunoscut că dreptul corporativ din anumite țări prevede utilizarea metodei de contabilizare prin punere în echivalență pentru evaluarea anumitor investiții atunci când se prezintă situații financiare individuale.
- BC6. IPSASB a decis să continue să permită utilizarea metodei punerii în echivalență în situațiile financiare individuale din următoarele motive:
- (a) Metoda punerii în echivalență este o metodă de contabilizare cu tradiție pentru anumite investiții din sectorul public. În multe dintre cazurile în care investițiile sunt deținute de entități din sectorul public, metoda punerii în echivalență poate furniza informații fiabile¹ și utile la un cost posibil mai mic decât metoda costului sau metoda valorii juste. În sectorul public, entitățile de investiții sunt utilizate adesea mai degrabă ca „instrumente” pentru a permite furnizarea de servicii, decât ca holdinguri în scopul investițiilor, cum se întâmplă în general în sectorul privat. Prin urmare, în anumite circumstanțe, metoda punerii în echivalență poate fi mai adecvată pentru a îndeplini nevoile utilizatorilor din sectorul public, deoarece permite situațiilor financiare să reflecte fluctuațiile din capitalurile proprii și performanța unei investiții în timp, într-o manieră eficientă din punct de vedere al costurilor și ușor de înțeles.
 - (b) Deși aplicarea metodei costului este adesea relativ simplă, în cazul în care investițiile au fost deținute pentru o perioadă mai mare, utilizarea metodei costului poate genera informații depășite și mai puțin relevante, caz în care nevoile utilizatorilor nu ar fi îndeplinite.
 - (c) În sectorul public este probabil să existe un procent mai mare de investiții pentru care nu există piețe active și pentru care valorile juste nu sunt observabile imediat. Deși îndrumările din IPSAS 41 pot fi utilizate pentru a determina o valoare pentru astfel de investiții, IPSASB a considerat că această abordare ar genera, de obicei, informații care nu reprezintă exact circumstanțele de bază.
- BC7. Majoritatea respondenților la ED 48 au susținut propunerea de a permite utilizarea metodei punerii în echivalență în situațiile financiare individuale. Un alt grup de respondenți a susținut, de asemenea, această propunere, sub rezerva reintroducerii de către IASB a utilizării metodei punerii în echivalență în situațiile financiare individuale. În august 2014, IASB a emis documentul

¹ Informațiile fiabile nu conțin erori semnificative, nu sunt părtinoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă ceea ce susțin că reprezintă exact sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte. Punctul BC16 din IPSAS 1 detaliază abordarea tranzitorie pentru explicarea fiabilității.

Metoda punerii în echivalență în situațiile financiare individuale (Amendamente la IAS 27), care a reintrodus metoda punerii în echivalență ca o opțiune în situațiile financiare individuale. IPSASB a remarcat susținerea primită de această propunere și reintroducerea metodei punerii în echivalență în IAS 27 și a fost de acord să continue să permită utilizarea metodei punerii în echivalență în situațiile financiare individuale.

Situațiile financiare individuale ale entităților de investiții

- BC8. La elaborarea IPSAS 35, IPSASB a decis să introducă conceptul de entități de investiții și să impună unei entități care controlează care este o entitate de investiții să își evalueze investițiile în majoritatea entităților controlate la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 41. În consecință, IPSASB a decis să impună unei entități de investiții să își evalueze investițiile în entitățile controlate la valoarea justă prin surplus sau deficit în situațiile financiare individuale. De asemenea, IPSASB a decis că o entitate de investiții care întocmește situații financiare individuale drept singurele sale situații financiare trebuie să prezinte și informațiile prevăzute de IPSAS 38 cu privire la interesele sale în entitățile controlate.
- BC9. De asemenea, IPSASB a decis să impună unei entități care controlează o entitate de investiții care nu este ea însăși o entitate de investiții să prezinte situații financiare consolidate în care (i) să evalueze investițiile unei entități de investiții controlate la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 41 și (ii) să consolideze celelalte active și datorii și celelalte venituri și cheltuieli ale entității de investiții controlate. În consecință, IPSASB a decis să impună unei entități care controlează care nu este o entitate de investiții să își evalueze investiția într-o entitate de investiții controlată în același mod în situațiile financiare individuale.

Revizuirea IPSAS 34 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*

- BC9A. În urma emiterii IPSAS 34, IPSASB a conștientizat faptul că dispozițiile de la punctele 14 și 30 (care se refereau la consolidarea anumitor solduri ale unei entități de investiții controlate în situațiile financiare individuale) trebuiau să fie modificate deoarece o entitate care controlează nu consolidează elementele în situațiile sale financiare individuale. IPSASB a decis să permită unei entități care controlează care nu este ea însăși o entitate de investiții să-și evalueze investițiile într-o entitate de investiții controlată în situațiile sale financiare individuale în conformitate cu punctul 12 din IPSAS 34. IPSASB a pus în aplicare acest amendament prin documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*.

Revizuirea IPSAS 34 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor, emis de IPSASB în aprilie 2016*

- BC10. 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 27 (modificat în 2011)

IPSAS 34, *Situații financiare individuale*, se bazează în principal pe IAS 27, *Situații financiare individuale* (modificat în 2011, inclusiv modificările până la 31 decembrie 2014). La momentul emiterii prezentului standard, IPSASB nu a luat în considerare aplicabilitatea IFRS 9, *Instrumente financiare*, pentru entitățile din sectorul public. Prin urmare, referințele la IFRS 9 din standardul de bază emis de IASB au fost înlocuite cu referințe la IPSAS-urile care tratează instrumentele financiare.

Principalele diferențe dintre IPSAS 34 și IAS 27 (modificat în 2011) sunt următoarele:

- În anumite situații, IPSAS 34 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 27 (modificat în 2011). Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „active nete / capitaluri proprii”, „entitate economică”, „entitate care controlează”, „entitate controlată”, „venituri”. Termenii echivalenți din IAS 27 (modificat în 2011) sunt „capitaluri proprii”, „grup”, „societate-mamă”, „filială” și „venit”.
- IPSAS 34 conține dispoziții specifice pentru o entitate care controlează care nu este ea însăși o entitate de investiții, dar care are o investiție într-o entitate de investiții controlată. IAS 27 (modificat în 2011) nu specifică dispoziții diferite pentru astfel de entități care controlează deoarece acesta prevede consolidarea unor astfel de investiții.

IPSAS 35 – SITUAȚII FINANCIARE CONSOLIDATE

Recunoaștere

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 10, *Situații financiare consolidate*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IFRS 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

Internet: 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 35 – SITUAȚII FINANCIARE CONSOLIDATE

Istoricul IPSAS

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

IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, a fost emis în ianuarie 2015.

De la această dată, IPSAS 35 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)
- IPSAS 39, *Beneficiile angajaților* (emis în iulie 2016)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)

Tabelul punctelor modificate în IPSAS 35

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
4	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
6	Modificat	IPSAS 39 iulie 2016
8	Modificat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
11	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
12	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
13	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
22	Modificat	IPSAS 41 august 2018
40	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
45	Modificat	IPSAS 41 august 2018

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
52	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017 IPSAS 41 august 2018
55A	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017 IPSAS 41 august 2018
56	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017 IPSAS 41 august 2018
57	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
58	Modificat	IPSAS 41 august 2018
63	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
79A	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
79B	Nou	IPSAS 39 iulie 2016
79C	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
79D	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
79E	Nou	IPSAS 41 august 2018
AG105	Modificat	IPSAS 41 august 2018

IPSAS 35 – SITUAȚII FINANCIARE CONSOLIDATE

CUPRINS

	Punctul
Obiectiv.....	1-2
Domeniu de aplicare	3-13
Combinări de operațiuni din sectorul public.....	4
Prezentarea situațiilor financiare consolidate.....	5-10
Entități economice de stat	11-13
Definiții	14-17
Angajament irevocabil	15
Entitate economică	16-17
Control	18-37
Autoritate	23-29
Beneficii	30-34
Legătura dintre autoritate și beneficii	35-37
Dispoziții contabile	38-55
Proceduri de consolidare	40
Politici contabile uniforme.....	41
Evaluare	42
Drepturi de vot potențiale	43-45
Date de raportare	46
Interese care nu controlează.....	47-51
Pierderea controlului	52-55
Entități de investiții: dispoziție privind valoarea justă	56-64
Determinarea măsurii în care o entitate reprezintă o entitate de investiții	59-60
Raționamente și ipoteze	61-62
Contabilizarea unei modificări a statutului entității de investiții	63-64
Prevederi tranzitorii	65-78

SITUAȚII FINANCIARE CONSOLIDATE

Data intrării în vigoare	79-80
Retragerea și înlocuirea IPSAS 6 (decembrie 2006)	81
Anexa A: Îndrumări de aplicare	
Anexa B: Amendamente la alte IPSAS-uri	
Bază pentru concluzii	
Îndrumări de implementare	
Exemple ilustrative	
Comparație cu IFRS 10	

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 35, *Situații financiare consolidate*, este prezentat la punctele 1-81. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 35 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 stabili principiile de prezentare și întocmire a situațiilor financiare consolidate atunci când o entitate controlează una sau mai multe alte entități.
2. Pentru a îndeplini obiectivul de la punctul 1, prezentul standard:
 - (a) Impune unei entități (entitatea care controlează) ce controlează una sau mai multe alte entități (entități controlate) să prezinte situații financiare consolidate;
 - (b) Definește principiul de control și stabilește controlul drept bază pentru consolidare;
 - (c) Stabilește modul de aplicare a principiului de control pentru a identifica dacă o entitate controlează altă entitate și, prin urmare, trebuie să consolideze acea entitate;
 - (d) Stabilește dispozițiile contabile pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate; și
 - (e) Definește o entitate de investiții și stabilește o excepție de la consolidarea anumitor entități controlate ale unei entități de investiții.

Domeniu de aplicare

3. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare consolidate pentru entitatea economică.**

Combinări de operațiuni din sectorul public

4. Prezentul standard nu tratează dispozițiile contabile pentru combinările de operațiuni din sectorul public și efectul acestora asupra consolidării, inclusiv fondul comercial care rezultată în urma unei combinări de operațiuni din sectorul public (a se vedea IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*).

Prezentarea situațiilor financiare consolidate

5. **O entitate care este o entitate ce controlează trebuie să prezinte situații financiare consolidate. Prezentul standard se aplică tuturor entităților, cu excepția faptului că o entitate care controlează nu este obligată să prezinte situații financiare consolidate dacă îndeplinește toate condițiile următoare:**
 - (a) Este ea însăși o entitate controlată și cerințele informaționale ale utilizatorilor sunt îndeplinite de situațiile financiare consolidate ale entității care o controlează, iar în cazul unei entități controlate

- deținute parțial, toți deținătorii acesteia, inclusiv cei care altfel nu au drept de vot, au fost informați despre și nu obiectează cu privire la neprezentarea situațiilor financiare consolidate de către entitate;
- (b) Instrumentele de datorie sau de capitaluri proprii ale acesteia nu sunt tranzacționate pe o piață publică (o bursă de valori națională sau străină sau o piață nereglementată, inclusiv piețe locale și regionale);
- (c) Nu și-a depus și nici nu este în curs de a-și depune situațiile financiare la o comisie pentru valori mobiliare sau la alt organism de reglementare în scopul emiterii vreunei clase de instrumente pe o piață publică; și
- (d) Entitatea sa finală sau orice entitate intermediară care controlează întocmește situații financiare care sunt disponibile pentru uz public și care sunt conforme cu Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri), în care entitățile controlate sunt consolidate sau evaluate la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu prezentul standard.
6. Prezentul standard nu se aplică planurilor de beneficii postangajare sau altor planuri de beneficii pe termen lung ale angajaților în cazul cărora se aplică IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*.
7. Nu este necesar ca o entitate care controlează care este o entitate de investiții să prezinte situații financiare consolidate dacă trebuie, în conformitate cu punctul 56 din prezentul standard, să își evalueze toate entitățile controlate la valoarea justă prin surplus sau deficit.
8. O entitate controlată nu este exclusă de la consolidare atunci când activitățile sale nu sunt similare cu cele ale altor entități din cadrul entității economice, de exemplu, consolidarea entităților comerciale din sectorul public cu entitățile din sectorul bugetar. Informațiile relevante sunt furnizate prin consolidarea acestor entități controlate și prin prezentarea informațiilor suplimentare în situațiile financiare consolidate cu privire la diferitele activități ale entităților controlate. De exemplu, informațiile prevăzute de IPSAS 18, *Raportarea pe segmente*, ajută la explicarea semnificației diferitelor activități din cadrul entității economice.
9. Derogarea de la întocmirea situațiilor financiare consolidate de la punctul 5 nu se aplică în cazul în care nevoile de informații ale utilizatorilor entității controlate nu sunt îndeplinite de situațiile financiare consolidate ale entității care o controlează. De exemplu, situațiile financiare consolidate la nivelul întregului guvern s-ar putea să nu îndeplinească nevoile de informații ale utilizatorilor cu privire la sectoare sau activități cheie ale guvernului. În multe jurisdicții, există dispoziții legislative de raportare financiară care au scopul de a trata nevoile de informații ale acestor utilizatori.

10. Unei entități i se poate impune (de exemplu, prin legislație sau de către utilizatori externi) să întocmească situații financiare agregate care sunt destinate unei alte entități economice decât cea prevăzută prin prezentul standard. Deși astfel de situații financiare nu intră în domeniul de aplicare al prezentului standard și nu se conformează dispozițiilor din prezentul standard, o entitate poate folosi îndrumările din prezentul standard pentru întocmirea unor astfel de situații financiare agregate.

Entități economice de stat

11. [Eliminat]
 12. [Eliminat]
 13. [Eliminat]

Definiții

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

Beneficiile sunt avantajele obținute de o entitate din implicarea sa în alte entități. Beneficiile pot fi financiare sau nefinanciare. Impactul real al implicării unei entități în altă entitate poate avea aspecte pozitive sau negative.

Angajament irevocabil: În sensul prezentului standard, un angajament irevocabil este un angajament care conferă drepturi și obligații executorii părților implicate ca și cum ar fi sub forma unui contract. Acesta include drepturi din contracte sau alte drepturi legale.

Situațiile financiare consolidate sunt situațiile financiare ale unei entități economice în care activele, datoriile, activele nete / capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile și fluxurile de trezorerie ale entității care controlează și ale entităților sale controlate sunt prezentate ca aparținând unei singure entități economice.

Control: O entitate controlează o altă entitate atunci când entitatea este expusă la sau are drepturi asupra unor beneficii variabile pe baza implicării sale în cealaltă entitate și are capacitatea de a influența natura sau valoarea acelor beneficii prin autoritatea sa asupra celeilalte entități.

O **entitate controlată** este o entitate care este controlată de o altă entitate.

O **entitate care controlează** este o entitate care controlează una sau mai multe entități.

Un **factor decizional** este o entitate cu drepturi decizionale care este fie o entitate decidentă, fie un intermediar al altor părți.

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

O **entitate de investiții** este o entitate care:

- (a) Obține fonduri de la unul sau mai mulți investitori cu scopul de a le furniza acelor investitori servicii de gestionare a investițiilor;
- (b) Are scopul de a investi fonduri exclusiv în vederea obținerii rezultatelor din creșterea valorii capitalului, din veniturile din investiții sau din ambele; și
- (c) Cuantifică și evaluează performanța majorității investițiilor sale pe baza valorii juste.

Un **interes care nu controlează** reprezintă activele nete / capitalurile proprii dintr-o entitate controlată care nu sunt atribuibile, direct sau indirect, unei entități care controlează.

Autoritatea constă în drepturile existente care conferă capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante ale unei alte entități.

Drepturile de protecție sunt drepturi concepute pentru a proteja interesele părții care deține drepturile respective, fără a conferi acelei părți autoritate asupra entității în cadrul căreia deține drepturile respective.

Activități relevante: În sensul prezentului standard, activitățile relevante sunt activități ale entității care este posibil să fie controlată ce afectează semnificativ natura sau valoarea beneficiilor primite de o entitate ca urmare a implicării sale în cealaltă entitate.

Drepturile de revocare sunt drepturile de a priva factorul decizional de autoritatea sa decizională.

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. Următorii termeni sunt definiți în IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*, IPSAS 37, *Angajamente comune*, sau IPSAS 38, *Prezentarea intereselor existente în alte entități*: entitate asociată, interes în altă entitate, asociere în participație și influență semnificativă.

Angajament irevocabil

15. Angajamentele irevocabile pot fi identificate în mai multe moduri. Un angajament irevocabil se prezintă deseori, dar nu întotdeauna, în scris, sub formă de contract sau discuții documentate între părți. Mecanismele statutare cum ar fi autoritatea legislativă sau executivă pot, de asemenea, produce angajamente

executorii, similare angajamentelor contractuale, fie în mod individual, fie împreună cu contracte între părți.

Entitate economică

16. Termenul entitate economică este utilizat în prezentul standard pentru a defini, în contextul raportării financiare, un grup de entități care cuprinde entitatea care controlează și orice entități controlate. Alți termeni folosiți uneori pentru a desemna o entitate economică sunt entitate administrativă, entitate financiară, entitate consolidată și grup. O entitate economică poate include entități care au atât politici sociale, cât și obiective comerciale.
17. Determinarea entității economice va trebui să fie realizată ținându-se cont de organizarea constituțională dintr-o jurisdicție, în special de modalitățile în care autoritatea guvernamentală este limitată și alocată și de modul în care sistemul guvernamental este constituit și funcționează. De exemplu, în jurisdicțiile cu putere executivă, legislativă și judiciară, acestea pot forma în mod colectiv o entitate economică în legătură cu care există o nevoie a utilizatorilor de a avea situații financiare consolidate. Astfel de situații financiare consolidate sunt cunoscute, în general, ca situații financiare consolidate la nivelul întregului guvern.

Control (a se vedea punctele AG2-AG87)

18. **O entitate, indiferent de natura implicării acesteia într-o altă entitate, trebuie să stabilească dacă este o entitate care controlează prin evaluarea măsurii în care controlează cealaltă entitate.**
19. **O entitate controlează o altă entitate atunci când este expusă la sau are drepturi asupra unor beneficii variabile pe baza implicării sale în cealaltă entitate și are capacitatea de a influența natura sau valoarea acelor beneficii prin autoritatea sa asupra celeilalte entități.**
20. **Prin urmare, o entitate controlează o altă entitate dacă, și numai dacă, entitatea deține toate aspectele următoare:**
 - (a) **Autoritate asupra celeilalte entități (a se vedea punctele 23-29);**
 - (b) **Expunere sau drepturi la beneficii variabile pe baza implicării sale în cealaltă entitate (a se vedea punctele 30-34); și**
 - (c) **Capacitatea de a-și folosi autoritatea asupra celeilalte entități pentru a influența natura sau valoarea beneficiilor pe baza implicării sale în cealaltă entitate (a se vedea punctele 35-37).**
21. **Atunci când evaluează dacă deține controlul asupra unei alte entități, o entitate trebuie să analizeze toate faptele și circumstanțele. Entitatea trebuie să reevalueze dacă deține controlul asupra unei alte entități în condițiile în care faptele și circumstanțele indică faptul că au survenit modificări ale**

unuia sau mai multora dintre cele trei elemente de control enumerate la punctul 20 (a se vedea punctele AG82-AG87).

22. Două sau mai multe entități controlează în comun o altă entitate atunci când trebuie să acționeze împreună pentru a coordona activitățile relevante. În astfel de cazuri, dat fiind faptul că nicio entitate nu poate coordona individual activitățile fără a coopera cu altele, nicio entitate nu controlează individual cealaltă entitate. Fiecare entitate își va contabiliza interesul în cealaltă entitate în conformitate cu IPSAS-urile relevante, precum IPSAS 36, IPSAS 37 sau IPSAS-urile care tratează instrumentele financiare (IPSAS 28, *Instrumente financiare: prezentare*, IPSAS 30, *Instrumente financiare: prezentarea informațiilor*, și IPSAS 41, *Instrumente financiare*).

Autoritate

23. O entitate are autoritate asupra unei alte entități atunci când entitatea are drepturi existente care îi conferă capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante, adică activitățile care afectează semnificativ natura sau valoarea beneficiilor din implicarea sa în cealaltă entitate. Dreptul de a dispune cu privire la politicile financiare și de exploatare ale celeilalte entități indică faptul că o entitate are capacitatea de a coordona activitățile relevante ale celeilalte entități și este deseori modalitatea prin care se demonstrează autoritatea în sectorul public.
24. Autoritatea provine din drepturi. În unele cazuri, evaluarea autorității se face direct, de exemplu, în cazul în care autoritatea asupra unei entități se obține direct și doar prin drepturile de vot atribuite pe baza instrumentelor de capital propriu, cum ar fi acțiunile, și poate fi evaluată prin analizarea drepturilor de vot obținute în urma acelor participații. Totuși, entitățile din sectorul public obțin, adesea, autoritatea asupra unei alte entități din alte drepturi decât drepturile de vot. Acestea pot de asemenea să obțină autoritate asupra unei alte entități fără a avea un instrument de capitaluri proprii care să furnizeze dovada unei investiții financiare. O entitate poate avea drepturi ce decurg din angajamente irevocabile. Aceste drepturi îi pot conferi unei entități autoritatea de a impune unei alte entități să utilizeze active sau să angajeze datorii astfel încât să influențeze natura sau valoarea beneficiilor primite de prima entitate menționată. Evaluarea măsurii în care astfel de drepturi conferă autoritate asupra unei alte entități poate fi complexă și poate necesita luarea în considerare a multor factori.
25. O entitate poate avea autoritate asupra unei alte entități chiar dacă nu deține responsabilitatea operațiunilor zilnice ale celeilalte entități sau a modului în care cealaltă entitate își îndeplinește funcțiile care îi revin. Legislația poate conferi autoritate organismelor statutare sau reprezentanților statutari pentru a-și desfășura funcțiile independent de guvern. De exemplu, auditorul general și statisticianul guvernului dețin de obicei autoritatea statutară de a obține informații și de a publica rapoarte fără a face recurs la guvern, iar sistemul judiciar are deseori autoritatea specială de a legifera conceptul de independență judiciară. Legislația poate să stabilească și parametrii generali în cadrul cărora

organismului statutar i se poate impune să funcționeze și poate avea ca rezultat funcționarea organismului statutar într-o manieră consecventă cu obiectivele stabilite de Parlament sau de un organism similar. Existența unor puteri statutare care să funcționeze independent nu împiedică, în sine, o entitate să dețină capacitatea de a dispune cu privire la politicile financiare și de exploatare ale unei alte entități cu puteri statutare pentru a obține beneficii. De exemplu, independența unei bănci centrale în ceea ce privește politica monetară nu exclude posibilitatea ca banca centrală să fie controlată. Totuși, va fi nevoie să fie luate în considerare toate faptele și circumstanțele.

26. Existența drepturilor asupra unei alte entități nu conferă neapărat autoritate în sensul prezentului standard. O entitate nu are autoritate asupra unei alte entități doar pentru faptul că există:
 - (a) Control reglementar (a se vedea punctul AG12); sau
 - (b) Dependență economică (a se vedea punctele AG41-AG42).
27. O entitate cu capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante are autoritate chiar dacă nu și-a exercitat încă drepturile de coordonare. Pentru a stabili dacă o entitate are autoritate pot fi utile dovezile că entitatea a coordonat activitățile relevante ale entității care este evaluată pentru control, dar astfel de dovezi nu sunt, în sine, decisive pentru a determina dacă o entitate are autoritate asupra unei entități care este evaluată pentru control. În cazul unei entități înființate cu activități predeterminate, dreptul de a coordona activitățile relevante poate fi exercitat la momentul înființării entității.
28. Dacă două sau mai multe entități au, fiecare, drepturi existente care le oferă capacitatea unilaterală de a coordona activități relevante diferite, entitatea care are capacitatea curentă de a coordona activitățile care influențează cel mai mult natura sau valoarea beneficiilor de la acea entitate deține autoritatea asupra celeilalte entități.
29. O entitate poate avea autoritate asupra unei entități care este evaluată pentru control chiar dacă și alte entități au drepturi existente care le oferă capacitatea curentă de a participa la coordonarea activităților relevante, de exemplu, atunci când o altă entitate are o influență semnificativă. Cu toate acestea, o entitate care deține numai drepturi de protecție nu are autoritate asupra celeilalte entități (a se vedea punctele AG29-AG31) și, prin urmare, nu controlează cealaltă entitate.

Beneficii

30. O entitate este expusă sau are drepturi la beneficii variabile pe baza implicării sale în entitatea care este evaluată pentru control atunci când beneficiile pe care vizează să le obțină în urma implicării sale ar putea varia în funcție de performanța celeilalte entități. Entitățile se implică în alte entități anticipând obținerea unor beneficii financiare și nefinanciare pozitive în timp. Totuși, într-o anumită perioadă de raportare, impactul real al implicării unei entități

în entitatea care este evaluată pentru control poate fi doar pozitiv, doar negativ sau o combinație de pozitiv și negativ.

31. Beneficiile entității rezultate din implicarea sa în entitatea care este evaluată pentru control pot fi doar financiare, doar nefinanciare sau atât financiare, cât și nefinanciare. Beneficiile financiare includ rentabilitatea investiției, cum ar fi dividendele sau distribuiri similare, și sunt denumite uneori „rezultate”. Beneficiile nefinanciare includ avantaje care provin din resurse rare care nu sunt evaluate în termeni financiari și beneficii economice primite direct de beneficiarii de servicii ai entității. Beneficiile nefinanciare pot apărea atunci când activitățile unei alte entități sunt congruente cu (adică sunt în acord cu) obiectivele entității și sprijină entitatea în atingerea obiectivelor. De exemplu, o entitate poate obține beneficii atunci când o altă entitate cu activități congruente oferă servicii pe care prima entitate ar fi fost altfel obligată să le furnizeze. Activitățile congruente pot fi desfășurate voluntar sau entitatea poate avea autoritatea să dispună cu privire la desfășurarea acelor activități de către cealaltă entitate. Beneficiile nefinanciare pot apărea atunci când două entități au obiective complementare (adică obiectivele unei entități se adaugă la obiectivele celeilalte entități, făcându-le mai complete).
32. Următoarele exemple ilustrează beneficiile financiare pe care o entitate le poate primi din implicarea sa într-o altă entitate:
- (a) Dividende, dobânzi variabile la titluri de creanță, alte distribuiri de beneficii economice;
 - (b) Expunerea la creșteri sau scăderi ale valorii unei investiții într-o altă entitate;
 - (c) Expunerea la pierderea rezultată din acorduri de furnizare a sprijinului financiar, inclusiv sprijin financiar pentru proiecte majore;
 - (d) Reducerea costurilor (de exemplu, dacă o entitate poate face economii de costuri sau sinergii prin combinarea operațiunilor sau activelor celeilalte entități cu propriile operațiuni sau active);
 - (e) Interese reziduale în activele și datoriile celeilalte entități la lichidarea celeilalte entități; și
 - (f) Alte expuneri la beneficii variabile care nu sunt disponibile altor entități.
33. Exemplele de beneficii nefinanciare includ:
- (a) Capacitatea de a beneficia de cunoștințele specializate ale unei alte entități;
 - (b) Valoarea pe care o au activitățile celeilalte entități care sprijină entitatea în atingerea obiectivelor sale;
 - (c) Rezultate îmbunătățite;

- (d) Furnizarea mai eficientă a rezultatelor;
 - (e) Producția și livrarea mai eficiente sau mai eficace ale bunurilor și serviciilor;
 - (f) Disponibilitatea unui activ și a serviciilor conexe mai devreme decât ar fi altfel cazul; și
 - (g) Deținerea unui nivel mai mare al calității serviciului decât ar fi altfel cazul.
34. Cu toate că numai o singură entitate poate controla o altă entitate, rezultatele celeilalte entități pot fi împărțite între mai multe părți. De exemplu, deținătorii de interese care nu controlează pot împărți beneficiile financiare cum ar fi surplusurile sau distribuțiile de la o entitate sau beneficiile nefinanciare cum ar fi congruența activităților cu rezultatele dorite.

Legătura dintre autoritate și beneficii

35. O entitate controlează o altă entitate dacă entitatea nu are numai autoritate asupra entității care este evaluată pentru control și expunere sau drepturi la beneficiile variabile datorate implicării sale în cealaltă entitate, ci și capacitatea de a-și utiliza autoritatea pentru a influența natura sau valoarea beneficiilor datorate implicării sale în entitatea care este evaluată pentru control.
36. Doar existența obiectivelor congruente nu este suficientă pentru ca o entitate să ajungă la concluzia că ea controlează cealaltă entitate. Pentru a deține controlul, entitatea trebuie de asemenea să posede capacitatea de a-și folosi autoritatea asupra entității care este evaluată pentru control pentru a dispune ca cealaltă entitate să lucreze împreună cu ea în vederea atingerii obiectivelor.
37. **O entitate cu drepturi decizionale trebuie să stabilească dacă este o entitate decidentă sau un intermediar. O entitate trebuie, de asemenea, să stabilească dacă o altă entitate cu drepturi decizionale acționează ca un intermediar al entității. Un intermediar este o terță parte angajată, în principal, pentru a acționa în numele și în beneficiul altei sau altor părți (entitatea decidentă (entitățile decidente)) și, prin urmare, când își exercită autoritatea decizională nu controlează cealaltă entitate. Așadar, uneori, autoritatea unei entități decidente poate fi deținută și exercitată de un intermediar, dar în numele entității decidente.**

Dispoziții contabile

38. **O entitate care controlează trebuie să întocmească situațiile financiare consolidate utilizând politici contabile uniforme pentru tranzacții și alte evenimente asemănătoare în circumstanțe similare.**
39. **Consolidarea unei entități controlate trebuie să înceapă la data la care entitatea a obținut controlul asupra celeilalte entități și trebuie să înceteze când entitatea pierde controlul asupra celeilalte entități.**

Proceduri de consolidare

40. Situațiile financiare consolidate:
- (a) Combină elementele similare de active, datorii, active nete / capitaluri proprii, venituri, cheltuieli și fluxuri de trezorerie ale entității care controlează cu cele ale entității controlate.
 - (b) Compensează (elimină) valoarea contabilă a investiției entității care controlează în fiecare entitate controlată și cota-parte a entității care controlează din activele nete / capitalurile proprii ale fiecărei entități controlate (IPSAS 40 explică modul de contabilizare a oricărui fond comercial asociat).
 - (c) Elimină în totalitate activele, datoriile, activele nete / capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile și fluxurile de trezorerie din interiorul entității economice care sunt aferente tranzacțiilor între entități ale entității economice (surplusurile sau deficiturile rezultate din tranzacțiile în interiorul entității economice care sunt recunoscute în active, cum ar fi stocuri și imobilizări, sunt eliminate în totalitate). Pierderile din interiorul entității economice pot indica o depreciere care impune recunoașterea în situațiile financiare consolidate.

Politici contabile uniforme

41. Dacă un membru al entității economice utilizează alte politici contabile decât cele adoptate în situațiile financiare consolidate pentru tranzacții și evenimente asemănătoare în circumstanțe similare, trebuie făcute ajustări adecvate la situațiile financiare ale aceluși membru atunci când sunt folosite la întocmirea situațiilor financiare consolidate, pentru a asigura conformitatea cu politicile contabile ale entității economice.

Evaluare

42. O entitate include în situațiile financiare consolidate veniturile și cheltuielile unei entități controlate începând de la data la care obține controlul și până la data la care entitatea încetează să mai controleze entitatea controlată. Veniturile și cheltuielile entității controlate se bazează pe valorile activelor și datoriilor recunoscute în situațiile financiare consolidate la data achiziției. De exemplu, cheltuielile cu amortizarea recunoscute în situația consolidată a performanței financiare după data achiziției se bazează pe valorile activelor depreciable aferente recunoscute în situațiile financiare consolidate de la data achiziției.

Drepturi de vot potențiale

43. Când există drepturi de vot potențiale sau alte instrumente derivate care cuprind drepturi de vot potențiale, partea de surplus sau deficit și modificările activelor

nete / capitalurilor proprii alocate entității care controlează și intereselor care nu controlează la întocmirea situațiilor financiare consolidate este calculată numai pe baza participațiilor existente în capitalurile proprii și nu reflectă posibila exercitare sau conversie a drepturilor de vot potențiale și a altor instrumente derivate, cu excepția cazului în care se aplică punctul 44.

44. În unele situații, o entitate deține, de fapt, participații existente în capitalurile proprii ca urmare a unei tranzacții care îi oferă entității, la acel moment, accesul la beneficiile asociate unei participații în capitalurile proprii. În astfel de situații, partea alocată entității care controlează și intereselor care nu controlează la întocmirea situațiilor financiare consolidate se va stabili prin luarea în considerare a unei posibile exercitări a acelor drepturi de vot potențiale și a altor instrumente derivate care îi oferă entității, la acel moment, accesul la beneficii.
45. IPSAS 28 și IPSAS 41 nu se aplică intereselor în entitățile controlate care sunt consolidate. Atunci când instrumente care conțin, de fapt, drepturi de vot potențiale oferă, la acel moment, acces la beneficiile asociate unei participații în capitalurile proprii într-o entitate controlată, instrumentele nu fac obiectul dispozițiilor din IPSAS 28 și IPSAS 41. În toate celelalte cazuri, instrumentele care conțin drepturi de vot potențiale într-o entitate controlată sunt contabilizate în conformitate cu IPSAS 28 și IPSAS 41.

Date de raportare

46. **Situațiile financiare ale entității care controlează și ale entităților sale controlate utilizate la întocmirea situațiilor financiare consolidate vor fi întocmite la aceeași dată de raportare. Atunci când finalul perioadei de raportare al entității care controlează este diferit față de cel al entităților controlate, entitatea care controlează fie:**
- (a) **Obține, în scopuri de consolidare, informații financiare suplimentare cu aceeași dată ca cea a situațiilor financiare ale entității care controlează; fie**
 - (b) **Folosește cele mai recente situații financiare ale entității controlate ajustate pentru efectele tranzacțiilor sau evenimentelor semnificative care au loc între data situațiilor financiare respective și data situațiilor financiare consolidate.**

Interese care nu controlează

47. **O entitate care controlează trebuie să prezinte interesele care nu controlează în situația consolidată a poziției financiare în cadrul activelor nete / capitalurilor proprii, separat de activele nete / capitalurile proprii ale proprietarilor entității care controlează.**
48. Modificările intereselor unei entități care controlează în entitatea controlată care nu au ca rezultat pierderea controlului entității care controlează asupra entității controlate sunt tranzacții cu proprietarii, în calitatea lor de proprietari.

49. O entitate trebuie să atribuie surplusul sau deficitul și fiecare câștig sau pierdere recunoscut(ă) direct în activele nete / capitalurile proprii proprietarilor entității care controlează și intereselor care nu controlează. Entitatea trebuie, de asemenea, să atribuie valoarea totală recunoscută în situația modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii proprietarilor entității care controlează și intereselor care nu controlează chiar dacă aceasta are drept urmare un sold deficitar al intereselor care nu controlează.
50. Dacă o entitate controlată are în circulație acțiuni preferențiale cumulative care sunt clasificate drept instrumente de capitaluri proprii și sunt deținute de interese care nu controlează, entitatea va calcula partea sa din surplus sau deficit după ce a efectuat ajustarea dividendelor pentru astfel de acțiuni, indiferent dacă astfel de dividende au fost sau nu declarate.

Modificări în cota deținută de interesele care nu controlează

51. Când se schimbă cota activelor nete / capitalurilor proprii deținută de interesele care nu controlează, o entitate trebuie să ajusteze valorile contabile ale intereselor care controlează și ale celor care nu controlează pentru a reflecta modificarea participațiilor aferente acestora în entitatea controlată. Entitatea trebuie să recunoască direct în activele nete / capitalurile proprii orice diferență dintre valoarea pe baza căreia sunt ajustate interesele care nu controlează și valoarea justă a contravalorii plătite sau primite și să o atribuie proprietarilor entității care controlează.

Pierderea controlului

52. Dacă o entitate care controlează pierde controlul asupra entității controlate, atunci entitatea care controlează:
- (a) Derecunoaște activele și datoriile fostei entități controlate din situația consolidată a poziției financiare;
 - (b) Recunoaște orice investiție păstrată în fosta entitate controlată și contabilizează ulterior această investiție și valorile datorate de sau către fosta entitate controlată în conformitate cu IPSAS-urile relevante. Acel interes păstrat este reevaluat, conform descrierii de la punctele 54 litera (b) subpunctul (iii) și 55A. Acea valoare reevaluată de la data la care este pierdut controlul trebuie considerată ca fiind valoarea justă la recunoașterea inițială a unui activ financiar în conformitate cu IPSAS 41 sau costul la recunoașterea inițială a unei investiții într-o entitate asociată sau într-o asocierie în participație, după caz; și
 - (c) Recunoaște câștigul sau pierderea asociat(ă) cu pierderea controlului atribuibil(ă) fostului interes care controlează, așa cum se specifică la punctele 54-55A.

53. **O entitate care controlează ar putea pierde controlul asupra unei entități controlate în două sau mai multe angajamente (tranzacții). Totuși, uneori circumstanțele indică faptul că angajamentele multiple ar trebui contabilizate ca o singură tranzacție. Atunci când stabilește dacă angajamentele trebuie să fie contabilizate ca o singură tranzacție, o entitate care controlează trebuie să ia în considerare toate termenele și condițiile angajamentelor, precum și efectele lor economice. Unul sau mai multe dintre următoarele elemente indică faptul că entitatea care controlează trebuie să contabilizeze angajamentele multiple ca pe o singură tranzacție:**
- (a) **S-au încheiat în același timp sau unul în funcție de altul.**
 - (b) **Formează o singură tranzacție destinată realizării unui efect comercial global.**
 - (c) **Existența unui angajament depinde de existența a cel puțin unui alt angajament.**
 - (d) **Un angajament luat în considerare de sine stătător nu este justificat din punct de vedere economic, dar devine justificat din punct de vedere economic atunci când este luat în considerare împreună cu alte angajamente. Un exemplu este cazul în care o cedare a unei investiții este evaluată sub prețul pieței și este compensată printr-o cedare ulterioară evaluată peste prețul pieței.**
54. **Dacă o entitate care controlează pierde controlul asupra entității controlate, atunci aceasta trebuie:**
- (a) **Să derecunoască:**
 - (i) **Activele (inclusiv orice fond comercial) și datoriile entității controlate la valorile lor contabile de la data pierderii controlului; și**
 - (ii) **Valoarea contabilă a oricăror interese care nu controlează deținute în fosta entitate controlată la data pierderii controlului (inclusiv orice câștiguri sau pierderi recunoscute direct în activele nete / capitalurile proprii care li se pot atribui).**
 - (b) **Să recunoască:**
 - (i) **Valoarea justă a contravalorii primite, dacă există, din tranzacția, evenimentul sau circumstanța care a condus la pierderea controlului;**
 - (ii) **Dacă tranzacția, evenimentul sau circumstanța care a condus la pierderea controlului implică o distribuție a acțiunilor entității controlate către proprietari, în calitatea lor de proprietari, acea distribuție; și**

- (iii) **Orice investiție nerepartizată în fosta entitate controlată la valoarea sa justă la data pierderii controlului.**
 - (c) **Să transfere direct în surplusul/deficitul acumulat, dacă alte IPSAS-uri impun acest lucru, valorile recunoscute direct în activele nete / capitalurile proprii aferente entității controlate pe baza celor descrise la punctul 55.**
 - (d) **Să recunoască orice diferență care rezultă drept câștig sau pierdere în surplusul sau deficitul care se poate atribui entității care controlează.**
55. **Dacă o entitate care controlează pierde controlul asupra unei entități controlate, entitatea care controlează trebuie să contabilizeze toate valorile recunoscute anterior direct în activele nete / capitalurile proprii aferente acelei entități controlate, pe aceeași bază care ar fi prevăzută în cazul în care entitatea care controlează ar fi cedat direct activele sau datoriile aferente. Dacă un surplus din reevaluare recunoscut anterior direct în activele nete / capitalurile proprii ar fi transferat direct în surplusul/deficitul acumulat la cedarea activului, entitatea care controlează trebuie să transfere surplusul din reevaluare direct în surplusul/deficitul acumulat atunci când pierde controlul asupra entității controlate.**
- 55A. **Dacă o entitate care controlează pierde controlul asupra unei entități controlate care nu include o operațiune în sensul definiției din IPSAS 40, ca urmare a unei tranzacții ce implică o entitate asociată sau o asociere în participație care este contabilizată pe baza metodei punerii în echivalență, entitatea care controlează determină câștigul sau pierderea în conformitate cu punctele 54-55. Câștigul sau pierderea care rezultă din tranzacție este recunoscut(ă) în surplusul sau deficitul entității care controlează doar în funcție de participația investitorilor neafiliați în entitatea asociată sau în asocierea în participație respectivă. Partea din câștig care rămâne este eliminată în raport cu valoarea contabilă a investiției în entitatea asociată sau în asocierea în participație. În plus, dacă entitatea care controlează păstrează o investiție în fosta entitate controlată, iar fosta entitate controlată este acum o entitate asociată sau o asociere în participație care este contabilizată folosind metoda punerii în echivalență, entitatea care controlează recunoaște partea din câștig sau pierdere care rezultă din reevaluarea la valoarea justă a investiției păstrate în fosta entitate controlată în surplusul sau deficitul propriu doar în funcție de participația investitorilor neafiliați în noua entitate asociată sau în noua asociere în participație. Partea din profit care rămâne este eliminată în raport cu valoarea contabilă a investiției păstrate în fosta entitate controlată. Dacă entitatea care controlează păstrează o investiție în fosta entitate care controlează care este acum contabilizată în conformitate cu IPSAS 41, partea din câștig sau pierdere care rezultă din reevaluarea la valoarea justă a investiției păstrate**

în fosta entitate controlată este recunoscută în totalitate în surplusul sau deficitul entității care controlează.

Entități de investiții: dispoziție privind valoarea justă

56. **Cu excepția celor descrise la punctul 57, o entitate de investiții nu trebuie să își consolideze entitățile controlate sau să aplice IPSAS 40 atunci când obține controlul asupra unei alte entități. În schimb, o entitate de investiții trebuie să evalueze o investiție într-o entitate controlată la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 41.**
57. **Fără a aduce atingere dispoziției de la punctul 56, dacă o entitate de investiții are o entitate controlată care nu este ea însăși o entitate de investiții și ale cărei scop și activitate principale sunt de prestare a unor servicii legate de activitățile de investiții ale entității de investiții (a se vedea punctele AG98-AG100), aceasta trebuie să consolideze entitatea controlată respectivă în conformitate cu punctele 38-55 din prezentul standard și să aplice dispozițiile din IPSAS 40 pentru achiziția oricărei astfel de entități controlate.**
58. **O entitate care controlează o entitate de investiții care nu este ea însăși o entitate de investiții trebuie să prezinte situații financiare consolidate în care (i) să evalueze investițiile unei entități de investiții controlate la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 41 și (ii) să consolideze celelalte active și datorii, venituri și cheltuieli ale entității de investiții controlate în conformitate cu punctele 38-55 din prezentul standard.**

Determinarea măsurii în care o entitate reprezintă o entitate de investiții

59. **O entitate trebuie să ia în considerare toate faptele și circumstanțele atunci când evaluează dacă este o entitate de investiții, inclusiv scopul și structura sa. Punctele AG89-AG106 descriu mai detaliat aspectele definiției unei entități de investiții. Dacă faptele și circumstanțele arată că există modificări la unul sau mai multe dintre cele trei elemente care compun definiția unei entități de investiții, o entitate care controlează trebuie să reevalueze măsura în care ea reprezintă o entitate de investiții.**
60. **O entitate care controlează care ori încetează să fie o entitate de investiții, ori devine o entitate de investiții trebuie să contabilizeze modificarea statutului său prospectiv de la data la care a avut loc modificarea statutului (a se vedea punctele 63-64).**

Raționamente și ipoteze

61. **O entitate de investiții trebuie să prezinte informațiile prevăzute la punctul 15 din IPSAS 38 cu privire la raționamentele și ipotezele importante pe care le-a emis atunci când a determinat că este o entitate de investiții, cu excepția cazului în care are toate caracteristicile următoare:**

- (a) **A obținut fonduri de la cel puțin un investitor (a se vedea punctele AG89-AG90);**
 - (b) **Deține participații în capitalurile proprii sub formă de capitaluri proprii sau interese similare (a se vedea punctele AG91-AG92); și**
 - (c) **Deține mai mult decât o investiție (a se vedea punctele AG96-AG97).**
62. Absența oricăreia dintre aceste caracteristici nu descalifică neapărat o entitate de la a fi clasificată drept entitate de investiții. Totuși, absența oricăreia dintre aceste caracteristici înseamnă că o entitate trebuie să prezinte informații privind raționamentele și ipotezele importante pe care le-a emis atunci când a determinat că este o entitate de investiții.

Contabilizarea unei modificări a statutului entității de investiții

63. **Atunci când o entitate încetează să mai fie o entitate de investiții, aceasta trebuie să aplice IPSAS 40 pentru orice entitate controlată care a fost anterior evaluată la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu punctul 56. Data modificării statutului trebuie să fie data presupusă a achiziției. Valoarea justă a entității controlate la data presupusă a achiziției trebuie să reprezinte contravaloarea presupusă transferată atunci când se evaluează orice fond comercial sau câștig dintr-o cumpărare în condiții avantajoase care rezultă din achiziția presupusă. Toate entitățile controlate trebuie consolidate în conformitate cu punctele 38-51 din prezentul standard de la data modificării statutului.**
64. **Atunci când o entitate devine o entitate de investiții, aceasta trebuie să înceteze să își consolideze entitățile controlate la data modificării statutului, cu excepția oricărei entități controlate care trebuie să continue să fie consolidată în conformitate cu punctul 57. Entitatea de investiții trebuie să aplice dispozițiile de la punctele 52 și 53 pentru entitățile controlate pe care încetează să le consolideze ca și cum entitatea de investiții ar fi pierdut controlul asupra acelor entități controlate la acea dată.**

Prevederi tranzitorii

65. **O entitate trebuie să aplice prezentul standard retroactiv, în conformitate cu IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, cu excepția celor prevăzute la punctele 66-78.**
66. **Fără a aduce atingere dispozițiilor de la punctul 33 din IPSAS 3, atunci când se aplică pentru prima dată prezentul standard, este suficient ca o entitate să prezinte informațiile cantitative prevăzute la punctul 33 litera (f) din IPSAS 3 pentru perioada anuală imediat anterioară datei aplicării inițiale a prezentului standard („perioada imediat anterioară”). De asemenea,**

o entitate poate prezenta aceste informații pentru perioada curentă sau pentru perioade comparative anterioare, dar nu i se impune să facă acest lucru.

67. În sensul prezentului standard, data aplicării inițiale este începutul perioadei anuale de raportare în care se aplică pentru prima dată prezentul standard.
68. La data aplicării inițiale, unei entități nu i se impune să ajusteze contabilizarea sa anterioară aferentă implicării sale fie în:
- (a) Entitățile care ar fi consolidate la acea dată în conformitate cu IPSAS 6, *Situații financiare consolidate și individuale*, și care sunt consolidate în continuare în conformitate cu prezentul standard; fie în
 - (b) Entitățile care nu ar fi consolidate la acea dată în conformitate cu IPSAS 6 și care nu sunt consolidate în conformitate cu prezentul standard.
69. **La data aplicării inițiale, o entitate trebuie să evalueze măsura în care este o entitate de investiții pe baza faptelor și circumstanțelor existente la acea dată. Dacă, la data aplicării inițiale, o entitate concluzionează că este o entitate de investiții, aceasta trebuie să aplice dispozițiile de la punctele 70-73 în locul celor de la punctele 77-78.**
70. **Cu excepția oricărei entități controlate consolidate în conformitate cu punctul 57 (pentru care se aplică punctul 68 sau punctele 77-78, în funcție de relevanță), o entitate de investiții trebuie să își evalueze investiția în fiecare entitate controlată la valoarea justă prin surplus sau deficit ca și când dispozițiile din prezentul standard ar fi fost întotdeauna în vigoare. Entitatea de investiții trebuie să ajusteze retroactiv atât perioada anuală imediat anterioară datei aplicării inițiale, cât și activele nete / capitalurile proprii de la începutul perioadei imediat anterioare pentru orice diferență dintre:**
- (a) Valoarea contabilă anterioară a entității controlate; și
 - (b) Valoarea justă a investiției entității de investiții în entitatea controlată.
- Valoarea cumulativă a oricăror ajustări la valoarea justă recunoscute anterior direct în activele nete / capitalurile proprii va fi transferată la surplusul/deficitul acumulat la începutul perioadei anuale imediat anterioare datei aplicării inițiale.**
71. **O entitate de investiții trebuie să folosească valorile juste care au fost raportate anterior investitorilor sau conducerii.**
72. **Dacă este imposibil să se evalueze o investiție într-o entitate controlată în conformitate cu punctul 70 (conform definiției din IPSAS 3), o entitate de investiții trebuie să aplice dispozițiile din prezentul standard la începutul**

- primei perioade pentru care este posibilă aplicarea punctului 70, care ar putea fi perioada curentă. Investitorul trebuie să ajusteze retroactiv perioada anuală imediat anterioară datei aplicării inițiale, cu excepția cazului în care începutul primei perioade pentru care este posibilă aplicarea acestui punct este perioada curentă. În această situație, ajustarea la activele nete / capitalurile proprii trebuie recunoscută la începutul perioadei curente.
73. Dacă o entitate de investiții a cedat sau a pierdut controlul asupra unei investiții într-o entitate controlată înainte de data aplicării inițiale a prezentului standard, nu i se impune entității de investiții să facă ajustări la contabilizarea anterioară a acelei entități controlate.
74. **Dacă, la data aplicării inițiale, o entitate ajunge la concluzia că trebuie să consolideze o altă entitate care nu a fost consolidată în conformitate cu IPSAS 6, atunci entitatea trebuie să evalueze activele, datoriile și interesele care nu controlează din acea entitate neconsolidată anterior ca și cum respectiva entitate ar fi fost consolidată de la data la care entitatea a obținut controlul asupra acelei alte entități pe baza dispozițiilor prezentului standard. Entitatea trebuie să ajusteze retroactiv perioada anuală imediat anterioară datei aplicării inițiale. Atunci când data la care s-a obținut controlul precedă începutul perioadei imediat anterioare, entitatea trebuie să recunoască, drept o ajustare la activele nete / capitalurile proprii de la începutul perioadei imediat anterioare, orice diferență dintre:**
- (a) Valoarea activelor, datoriilor și intereselor care nu controlează recunoscute; și
 - (b) Valoarea contabilă anterioară a implicării entității în cealaltă entitate.
75. Dacă evaluarea în conformitate cu punctul 74 litera (a) sau (b) a activelor, datoriilor și intereselor care nu controlează ale unei entități controlate este imposibilă (conform definiției din IPSAS 3), atunci o entitate trebuie să evalueze activele, datoriile și interesele care nu controlează în respectiva entitate neconsolidată anterior ca și când respectiva entitate ar fi fost consolidată de la data presupusă a achiziției. Data presupusă a achiziției trebuie să fie începutul primei perioade pentru care este posibilă aplicarea acestui punct, care poate fi perioada curentă.
76. Entitatea trebuie să ajusteze retroactiv perioada anuală imediat anterioară datei aplicării inițiale, cu excepția cazului în care începutul primei perioade pentru care este posibilă aplicarea acestui punct este perioada curentă. Atunci când data presupusă a achiziției precedă începutul perioadei imediat anterioare, entitatea trebuie să recunoască, drept o ajustare la activele nete / capitalurile proprii de la începutul perioadei imediat anterioare, orice diferență dintre:

- (a) Valoarea activelor, datoriilor și intereselor care nu controlează recunoscute; și
- (b) Valorile contabile anterioare ale implicării entității în cealaltă entitate.

Dacă prima perioadă pentru care este posibilă aplicarea acestui punct este perioada curentă, ajustarea la activele nete / capitalurile proprii trebuie recunoscută la începutul perioadei curente.

77. Dacă, la data aplicării inițiale, o entitate concluzionează că nu va mai consolida o entitate care a fost consolidată în conformitate cu IPSAS 6, entitatea trebuie să își evalueze interesul în cealaltă entitate la valoarea la care ar fi fost evaluat dacă dispozițiile prezentului standard ar fi fost în vigoare atunci când entitatea a devenit implicată în cealaltă entitate sau a pierdut controlul asupra acesteia. Entitatea trebuie să ajusteze retroactiv perioada anuală imediat anterioară datei aplicării inițiale. Atunci când data la care entitatea s-a implicat în cealaltă entitate (dar nu a obținut controlul în conformitate cu prezentul standard) sau a pierdut controlul asupra celeilalte entități este anterioară începutului perioadei imediat anterioare, entitatea trebuie să recunoască, drept o ajustare în activele nete / capitalurile proprii la începutul perioadei imediat anterioare, orice diferență dintre:

- (a) Valoarea contabilă anterioară a activelor, datoriilor și intereselor care nu controlează; și
- (b) Valoarea recunoscută a interesului entității în cealaltă entitate.

78. Dacă evaluarea interesului în cealaltă entitate în conformitate cu punctul 77 este imposibilă (conform definiției din IPSAS 3), o entitate trebuie să aplice dispozițiile din prezentul standard la începutul primei perioade pentru care este posibilă aplicarea punctului 77, care ar putea fi perioada curentă. Entitatea trebuie să ajusteze retroactiv perioada anuală imediat anterioară datei aplicării inițiale, cu excepția cazului în care începutul primei perioade pentru care este posibilă aplicarea acestui punct este perioada curentă. Atunci când data la care entitatea s-a implicat în cealaltă entitate (dar nu a obținut controlul în conformitate cu prezentul standard) sau a pierdut controlul asupra celeilalte entități este anterioară începutului perioadei imediat anterioare, entitatea trebuie să recunoască, drept o ajustare în activele nete / capitalurile proprii la începutul perioadei imediat anterioare, orice diferență dintre:

- (a) Valoarea contabilă anterioară a activelor, datoriilor și intereselor care nu controlează; și
- (b) Valoarea recunoscută a interesului entității în cealaltă entitate.

Dacă prima perioadă pentru care este posibilă aplicarea acestui punct este perioada curentă, ajustarea la activele nete / capitalurile proprii trebuie recunoscută la începutul perioadei curente.

Data intrării în vigoare

79. O entitate trebuie să aplice prezentul standard 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 prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 34, *Situații financiare individuale*, IPSAS 36, IPSAS 37 și IPSAS 38.
- 79A. Punctele 11, 12 și 13 au fost eliminate, iar punctul 8 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.
- 79B. Punctul 6 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.
- 79C. Punctele 4, 40, 56, 57 și 63 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.
- 79D. Punctul 52 a fost modificat, iar punctul 55A a fost adăugat de IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017. O entitate trebuie să aplice prospectiv aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la o dată ce urmează să fie stabilită de IPSASB sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, dacă nu a făcut deja acest lucru, să aplice, în același timp, IPSAS 40.

- 79E. **Punctele 22, 45, 52, 55A, 56, 58 și AG105 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.**
80. 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 și înlocuirea IPSAS 6 (decembrie 2006)

81. Prezentul standard este emis concomitent cu IPSAS 34. Împreună, cele două standarde înlocuiesc IPSAS 6 (decembrie 2006). IPSAS 6 rămâne aplicabil până când IPSAS 34 și IPSAS 35 sunt aplicate sau intră în vigoare, oricare dintre cele două are loc mai devreme.

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din IPSAS 35.

AG1. Exemplele din prezenta anexă descriu situații ipotetice. Deși este posibil ca anumite aspecte din exemple să fie întâlnite în modele de situații reale, atunci când se aplică IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, trebuie evaluate toate faptele și circumstanțele aferente unui model de situație dat.

Evaluarea controlului

AG2. Pentru a stabili dacă deține controlul asupra unei alte entități, o entitate trebuie să evalueze dacă deține toate aspectele următoare:

- (a) Autoritate asupra celeilalte entități;
- (b) Expunere sau drepturi la beneficii variabile pe baza implicării sale în cealaltă entitate; și
- (c) Capacitatea de a-și folosi autoritatea asupra celeilalte entități pentru a influența natura sau valoarea beneficiilor pe baza implicării sale în cealaltă entitate.

AG3. În efectuarea acestei analize poate fi util să se analizeze următorii factori:

- (a) Scopul și structura celeilalte entități (a se vedea punctele AG5-AG8);
- (b) Care sunt activitățile relevante și în ce mod se decide asupra acelor activități (a se vedea punctele AG13-AG15);
- (c) Dacă drepturile unei entități îi conferă capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante ale celeilalte entități (a se vedea punctele AG16-AG56);
- (d) Dacă entitatea este expusă sau are drepturi la beneficii variabile pe baza implicării sale în cealaltă entitate (a se vedea punctele AG57-AG58); și
- (e) Măsura în care entitatea deține capacitatea de a-și folosi autoritatea asupra celeilalte entități pentru a influența natura sau valoarea beneficiilor pe baza implicării sale în cealaltă entitate (a se vedea punctele AG60-AG74).

AG4. Când evaluează măsura în care controlează o altă entitate, o entitate trebuie să analizeze natura relațiilor sale cu alte părți (a se vedea punctele AG75-AG77).

Scopul și structura unei alte entități

AG5. O entitate trebuie să aibă în vedere scopul și structura entității care este evaluată pentru control pentru a identifica activitățile relevante, modul în care se decide

asupra activităților relevante, cine are capacitatea curentă de a coordona activitățile respective și cine obține beneficii în urma activităților respective.

- AG6. Când se analizează scopul și structura entității care este evaluată pentru control, poate fi clar că entitatea care este evaluată pentru control este controlată prin instrumente de capitaluri proprii care conferă deținătorului drepturi de vot proporționale, cum ar fi deținerea de acțiuni ordinare. În acest caz, în lipsa oricăror angajamente suplimentare care să modifice procesul decizional, evaluarea controlului se va axa pe stabilirea părții care, dacă există, este capabilă să își exercite drepturile de vot în mod suficient pentru a determina politicile de exploatare și de finanțare ale entității care este evaluată pentru control (a se vedea punctele AG32-AG52). În cel mai clar caz, entitatea care deține majoritatea acelor drepturi de vot, în lipsa altor factori, controlează cealaltă entitate.
- AG7. În cazuri mai complexe, pentru a stabili dacă o entitate controlează o altă entitate, poate fi necesar să se analizeze totalitatea sau o parte a factorilor de la punctul AG3.
- AG8. Drepturile de vot pot să nu constituie factorul dominant atunci când se decide cine controlează entitatea care este evaluată pentru control. Dacă există drepturi de vot acestea pot fi limitate din punct de vedere al domeniului de aplicare. Activitățile relevante ale entității care este evaluată pentru control pot fi coordonate prin angajamente irevocabile sau prevederi în cadrul documentelor de constituire cum ar fi un act constitutiv sau o constituție. În astfel de cazuri, analiza pe care o face o entitate asupra scopului și structurii entității care este evaluată pentru control trebuie să includă și o analiză a riscurilor la care entitatea a fost structurată să fie expusă, a riscurilor pe care a fost structurată să le transfere către părțile implicate și a măsurii în care entitatea este expusă la toate acele riscuri sau la o parte dintre ele. Analiza riscurilor le cuprinde nu doar pe cele de evoluție negativă, ci și potențialul de evoluție pozitivă.

Autoritate

- AG9. Pentru a avea autoritate asupra celeilalte entități, o entitate trebuie să dețină drepturi existente care îi conferă capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante. În scopul evaluării autorității, trebuie să se analizeze numai drepturile reale și drepturile care nu sunt de protecție (a se vedea punctele AG25-AG31).
- AG10. În funcție de activitățile relevante, de modul în care se decide asupra activităților relevante și de drepturile entității și ale altor entități în raport cu entitatea potențial controlată se stabilește dacă o entitate are sau nu autoritate.
- AG11. O entitate va avea în mod normal autoritate asupra unei entități pe care a constituit-o atunci când documentul constitutiv sau legislația în vigoare stipulează activitățile de exploatare și de finanțare care vor fi desfășurate de acea entitate. Totuși, impactul documentului constitutiv sau al legislației este evaluat în contextul circumstanțelor predominante, deoarece toate faptele și circumstanțele trebuie luate în considerare pentru a evalua măsura în care o

entitate deține autoritate asupra unei alte entități. De exemplu, este posibil ca un guvern să nu dețină autoritate asupra unei corporații de cercetare și dezvoltare care funcționează în baza unui mandat creat și limitat prin legislație dacă aceasta sau altă legislație atribuie autoritatea de a coordona activitățile relevante altor entități care nu sunt controlate de guvern.

Reglementarea controlului

AG12. Reglementarea controlului nu conferă de obicei autoritate asupra unei entități în sensul prezentului standard. Guvernele și alte organisme din sectorul public, inclusiv organismele supranaționale, pot avea puteri extinse în a stabili cadrul general de reglementare în care funcționează entitățile, în a impune condiții sau sancțiuni asupra operațiunilor lor și în a aplica acele sancțiuni sau condiții. De exemplu, guvernele și alte organisme din sectorul public pot legifera reglementări pentru a proteja sănătatea și siguranța comunității, pentru a restricționa vânzarea sau utilizarea bunurilor periculoase sau pentru a specifica politica de preț a monopolurilor. Totuși, atunci când reglementările sunt atât de restrictive încât dictează efectiv modalitatea în care entitatea își desfășoară activitatea, poate fi necesar să se analizeze în ce măsură scopul și structura entității pot face ca aceasta să fie controlată de entitatea care reglementează.

Activități relevante și coordonarea activităților relevante

AG13. În cazul multor entități, o serie de activități de exploatare și de finanțare influențează în mod semnificativ beneficiile pe care acestea le generează. Orice activitate care contribuie la realizarea sau promovarea obiectivelor unei entități controlate poate influența beneficiile entității care controlează. Printre exemplele de activități care, în funcție de circumstanțe, pot fi activități relevante se numără, fără a se limita la:

- (a) Folosirea activelor și angajarea datoriilor pentru a furniza servicii beneficiarilor acestora;
- (b) Distribuirea de fonduri pentru persoane sau grupuri specificate;
- (c) Colectarea de venituri prin alte tranzacții decât cele de schimb;
- (d) Vânzarea și achiziționarea de bunuri sau servicii;
- (e) Gestionarea activelor fizice;
- (f) Gestionarea activelor financiare pe durata de viață a acestora (inclusiv în caz de neplată);
- (g) Selectarea, achiziționarea sau cedarea de active;
- (h) Gestionarea unui portofoliu de datorii;
- (i) Cercetarea și dezvoltarea de produse sau procese noi; și
- (j) Stabilirea unei structuri de finanțare sau obținerea de finanțare.

- AG14. Exemplele de decizii privind activitățile relevante cuprind, fără a se limita la:
- (a) Instituirea de măsuri cu privire la activitatea și la capitalul unei entități, inclusiv bugete; și
 - (b) Desemnarea și remunerarea personalului-cheie din conducere sau a furnizorilor de servicii ai unei entități și rezilierea contractelor de muncă sau de prestări de servicii.
- AG15. În unele situații, activitățile relevante pot fi atât cele anterioare, cât și cele ulterioare apariției unor circumstanțe sau evenimente. Atunci când două sau mai multe entități dețin capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante, iar acele activități au loc la momente diferite, acele entități trebuie să decidă asupra entității care are capacitatea de a coordona activitățile care influențează cel mai mult acele beneficii în conformitate cu tratamentul drepturilor decizionale corespondente (a se vedea punctul 28). Entitățile în cauză trebuie să reanalizeze în timp această evaluare în cazul în care faptele sau circumstanțele relevante se modifică.

Drepturi care conferă unei entități autoritate asupra altei entități

- AG16. Autoritatea provine din drepturi. Pentru a avea autoritate asupra altei entități, o entitate trebuie să dețină drepturi existente care îi conferă capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante ale celeilalte entități. Drepturile care conferă autoritate unei entități pot fi diferite.
- AG17. Exemplele de drepturi care, fie individual, fie combinate, conferă autoritate unei entități includ, fără a se limita la:
- (a) Drepturi de trasare a direcțiilor de politică pentru structura de guvernare a unei alte entități care conferă deținătorului capacitatea de a coordona activitățile relevante ale celeilalte entități;
 - (b) Drepturi sub formă de drepturi de vot (sau drepturi de vot potențiale) ale altei entități (a se vedea punctele AG32-AG52);
 - (c) Drepturi de a numi, redenumi sau demite membri ai personalului-cheie din conducere al altei entități care au capacitatea de a coordona activitățile relevante;
 - (d) Drepturi de a numi sau demite o altă entitate care coordonează activitățile relevante;
 - (e) Drepturi de a aproba sau de a bloca bugete de investiții și de exploatare aferente activităților relevante ale altei entități;
 - (f) Drepturi de a dispune ca cealaltă entitate să încheie tranzacții sau să se opună oricăror modificări ale acestora în beneficiul entității;

- (g) Drepturi de a se opune modificărilor-cheie din cealaltă entitate, cum ar fi vânzarea unui activ principal sau a celeilalte entități în totalitatea sa; și
- (h) Alte drepturi (cum ar fi drepturile decizionale prevăzute într-un contract de administrare) care conferă deținătorului capacitatea de a coordona activitățile relevante.

AG18. Atunci când analizează dacă are autoritate, o entitate trebuie să analizeze angajamentele irevocabile care sunt în vigoare și mecanismul (mecanismele) prin care a obținut autoritatea. Modalitățile prin care s-ar putea ca o entitate să fi obținut autoritate, fie individual, fie în combinație cu alte angajamente, includ:

- (a) Autoritate legislativă sau executivă;
- (b) Angajamente administrative;
- (c) Angajamente contractuale;
- (d) Documente de constituire (de exemplu, actul constitutiv); și
- (e) Voturi sau drepturi similare.

AG19. Pentru a stabili dacă o entitate deține suficiente drepturi pentru a-i asigura autoritatea, entitatea trebuie, de asemenea, să analizeze scopul și structura celeilalte entități (a se vedea punctele AG5-AG8) și dispozițiile de la punctele AG53-AG56, împreună cu punctele AG20-AG22.

AG20. În unele situații poate fi dificil să se stabilească dacă drepturile unei entități sunt suficiente pentru a-i asigura autoritatea asupra unei alte entități. În astfel de cazuri, pentru a se putea estima autoritatea, entitatea trebuie să analizeze dovezile legate de capacitatea practică de a coordona unilateral activitățile relevante. Analiza va cuprinde, fără să se limiteze la, următoarele elemente care, dacă sunt cumulate cu drepturile acestora și cu indicatorii de la punctele AG21 și AG22, pot dovedi că drepturile entității sunt suficiente pentru a-i asigura autoritatea asupra celeilalte entități:

- (a) Entitatea poate să numească sau să aprobe personalul-cheie din conducerea celeilalte entități care are capacitatea de a coordona activitățile relevante, fără a avea dreptul contractual de a face acest lucru;
- (b) Entitatea poate să dispună ca cealaltă entitate să încheie tranzacții semnificative sau să se opună oricăror modificări ale acestora în beneficiul entității, fără a avea dreptul contractual de a face acest lucru;
- (c) Entitatea poate domina fie procesul nominalizărilor în alegerea membrilor din consiliul de conducere al celeilalte entități, fie obținerea de procuri de la alți deținători de drepturi de vot;

- (d) Personalul-cheie din conducerea celeilalte entități reprezintă părți afiliate ale entității (de exemplu, directorul executiv al celeilalte entități și directorul executiv al entității sunt aceeași persoană); sau
- (e) Majoritatea membrilor structurii de conducere a celeilalte entități sunt părți afiliate ale entității.

AG21. Uneori există indicii că entitatea are o relație specială cu cealaltă entitate, fapt ce sugerează că entitatea nu are doar un interes pasiv în cealaltă entitate. Existența oricărui factor individual sau a unei anumite combinații de factori nu înseamnă, în mod necesar, că s-a îndeplinit criteriul de autoritate. Cu toate acestea, în cazul în care o entitate nu deține doar un interes pasiv în altă entitate, acest lucru poate sugera că entitatea are alte drepturi conexe suficiente pentru a-i conferi autoritate sau a-i asigura dovada existenței autorității asupra celeilalte entități. De exemplu, următoarele aspecte sugerează că entitatea nu are doar un interes pasiv în cealaltă entitate și, prin combinație cu alte drepturi, pot indica autoritatea:

- (a) Relația dintre entitate și operațiunile celeilalte entități este una de dependență, ca în următoarele situații:
 - (i) Entitatea finanțează o parte semnificativă a operațiunilor celeilalte entități, iar cealaltă entitate depinde de acest lucru.
 - (ii) Entitatea garantează o parte semnificativă a obligațiilor celeilalte entități, iar cealaltă entitate depinde de acest lucru.
 - (iii) Entitatea îi oferă servicii esențiale, tehnologie, resurse sau materii prime celeilalte entități, iar cealaltă entitate depinde de acest lucru.
 - (iv) Entitatea controlează active cum ar fi licențele sau mărcile care sunt esențiale în operațiunile celeilalte entități, iar cealaltă entitate depinde de acest lucru.
 - (v) Entitatea îi oferă personal-cheie din conducere celeilalte entități (de exemplu, atunci când personalul entității posedă cunoștințe specializate privind operațiunile celeilalte entități), iar cealaltă entitate depinde de acest lucru.
- (b) O parte semnificativă din activitățile celeilalte entități fie implică entitatea, fie sunt coordonate în numele entității.
- (c) Expunerea sau drepturile entității la beneficiile aferente implicării sale în cealaltă entitate sunt cu mult mai mari decât drepturile de vot sau alte drepturi similare. De exemplu, pot exista cazuri în care o entitate are dreptul sau este expusă la peste jumătate din beneficiile celeilalte entități, dar deține mai puțin de jumătate din drepturile de vot ale celeilalte entități.

- AG22. Entitățile din sectorul public au deseori relații speciale cu alte părți ca urmare a indicatorilor prezentați la punctul AG21. Entitățile din sectorul public finanțează deseori activitățile altor entități. Dependența economică este discutată la punctele AG41 și AG42.
- AG23. Cu cât este mai mare expunerea entității sau cu cât sunt mai multe drepturile entității la variabilitatea beneficiilor aferente implicării într-o altă entitate, cu atât este mai mare stimulentele ca entitatea să obțină drepturi suficiente pentru a-i conferi autoritate. Prin urmare, o expunere mare la variabilitatea beneficiilor este un indicator al faptului că entitatea poate avea autoritate. Cu toate acestea, amploarea expunerii entității nu determină, în sine, măsura în care o entitate deține autoritate asupra celeilalte entități.
- AG24. Atunci când factorii prezentați la punctul AG20 și indicatorii de la punctele AG21-AG23 se analizează împreună cu drepturile unei entități, dovezilor privind autoritatea descrise la punctul AG20 li se va conferi o pondere mai mare.

Drepturi reale

- AG25. În evaluarea deținerii autorității, o entitate va analiza doar drepturile reale asociate altei entități (deținute de entitate sau de alte părți). Pentru ca un drept să fie real, deținătorul trebuie să dețină capacitatea practică de a-și exercita dreptul respectiv.
- AG26. Pentru a stabili dacă drepturile sunt reale, sunt necesare raționamente și analiza tuturor faptelor și circumstanțelor. Printre factorii ce trebuie analizați pentru a stabili acest fapt se numără, fără a se limita la:
- (a) Măsura în care există obstacole (economice sau de altă natură) care împiedică deținătorul (sau deținătorii) să își exercite drepturile. Exemplele de astfel de obstacole cuprind, fără a se limita la:
 - (i) Sancțiuni și stimulente financiare care ar împiedica (sau ar descuraja) deținătorul să își exercite drepturile.
 - (ii) Un preț de exercitare sau de conversie care creează o barieră financiară ce ar împiedica (sau ar descuraja) deținătorul să își exercite drepturile.
 - (iii) Termene și condiții care fac puțin probabilă exercitarea drepturilor, de exemplu, condiții care doar limitează plasarea în timp a exercitării drepturilor.
 - (iv) Absența din documentele de constituire ale celeilalte entități sau din legile sau reglementările aplicabile a unui mecanism explicit și rezonabil care să permită deținătorului să își exercite drepturile.
 - (v) Incapacitatea deținătorului drepturilor de a obține informațiile necesare pentru a-și exercita drepturile.

- (vi) Limitări sau stimulente operaționale care ar împiedica (sau ar descuraja) deținătorul să își exercite drepturile (de exemplu, lipsa altor administratori dispuși sau capabili să furnizeze servicii specializate sau să ofere serviciile și să preia alte interese deținute de administratorul actual).
 - (vii) Dispoziții legale sau de reglementare care limitează modul în care pot fi exercitate drepturile sau împiedică deținătorul să își exercite drepturile (de exemplu, în cazul în care o altă entitate deține o autoritate statutară care îi permite să funcționeze independent de guvern sau în cazul în care unei entități externe i se interzice exercitarea drepturilor sale).
- (b) Atunci când exercitarea drepturilor necesită acordul mai multor părți sau când drepturile sunt deținute de mai multe părți, dacă există un mecanism funcțional care oferă acelor părți capacitatea practică de a-și exercita drepturile în mod colectiv, în cazul în care aleg să facă acest lucru. Lipsa unui astfel de mecanism indică posibilitatea ca drepturile să nu fie reale. Cu cât este necesar ca mai multe părți să își dea acordul pentru a exercita drepturile respective, cu atât este mai puțin probabil ca acele drepturi să fie reale. Cu toate acestea, un consiliu de administrație (sau alt organism de conducere) cu membri independenți de factorul decizional ar putea servi drept un mecanism pentru multe entități (sau alte părți) de a acționa în mod colectiv pentru exercitarea drepturilor. Prin urmare, este mai probabil ca drepturile de revocare exercitate de un consiliu de administrație independent (sau alt organism de conducere) să fie reale decât dacă aceleași drepturi ar fi exercitate în mod individual de un număr mare de entități (sau alte părți).
- (c) Dacă partea sau părțile care dețin drepturile pot avea sau nu beneficii în urma exercitării acelor drepturi. De exemplu, deținătorul unor drepturi de vot potențiale într-o altă entitate (a se vedea punctele AG49-AG52) trebuie să analizeze prețul de exercitare sau de conversie al instrumentului. Este foarte probabil ca termenul și condițiile drepturilor de vot să fie reale atunci când instrumentul este în bani sau entitatea ar avea beneficii din alte motive (de exemplu, prin realizarea de sinergii între entitate și cealaltă entitate) în urma exercitării sau conversiei instrumentului.

AG27. Pentru a fi reale, drepturile trebuie să fie exercitabile atunci când este necesar să se decidă în privința coordonării activităților relevante. De obicei, pentru a fi reale, drepturile trebuie să fie exercitabile în perioada curentă. Cu toate acestea, uneori drepturile pot fi reale chiar dacă drepturile nu sunt exercitabile în perioada curentă.

AG28. Drepturile reale ce pot fi exercitate de alte părți pot împiedica o entitate să controleze entitatea care este evaluată pentru control la care se referă acele drepturi. Nu este necesar ca deținătorii unor astfel de drepturi reale să aibă capacitatea de

a iniția decizii. Atâta timp cât drepturile nu sunt doar de protecție (a se vedea punctele AG29-AG31), drepturile reale deținute de alte părți pot împiedica entitatea să controleze entitatea care este evaluată pentru control, chiar dacă drepturile conferă deținătorilor numai capacitatea curentă de a aproba sau de a bloca decizii asociate activităților relevante.

Drepturi de protecție

- AG29. Pentru a evalua dacă drepturile îi conferă unei entități autoritate asupra unei alte entități, entitatea trebuie să evalueze dacă drepturile sale și cele deținute de alții sunt drepturi de protecție. Drepturile de protecție sunt asociate modificărilor fundamentale ale activităților unei alte entități sau se aplică în situații excepționale. Cu toate acestea, nu toate drepturile care se aplică în situații excepționale sau depind de anumite evenimente sunt drepturi de protecție (a se vedea punctele AG15 și AG55).
- AG30. Deoarece drepturile de protecție sunt structurate să protejeze interesele deținătorului fără a-i conferi acestuia autoritate asupra entității căreia îi sunt conexe acele drepturi, o entitate care deține doar drepturi de protecție nu poate avea autoritate sau nu poate împiedica o altă parte să dețină autoritate asupra entității căreia îi sunt conexe acele drepturi (a se vedea punctul 29).
- AG31. Exemplele de drepturi de protecție cuprind, fără a se limita la:
- (a) Dreptul unui creditor de a împiedica un debitor să întreprindă activități care ar putea schimba semnificativ riscul de credit al debitorului în detrimentul creditorului.
 - (b) Dreptul unei părți care deține un interes care nu controlează într-o entitate de a aproba cheltuieli de capital mai mari decât cele necesare pe parcursul desfășurării normale a activității sau de a aproba emiterea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorii.
 - (c) Dreptul unui creditor de a sechestra activele unui debitor în cazul în care debitorul nu reușește să îndeplinească condițiile de rambursare a împrumutului prevăzute.
 - (d) Dreptul unui organism de reglementare de a limita sau închide operațiunile entităților care nu respectă reglementările sau alte dispoziții. De exemplu, o autoritate de monitorizare a poluării poate avea capacitatea de a închide activitatea unei entități care încalcă reglementările privind mediul.
 - (e) Dreptul de a demite membrii unui organism de conducere al unei alte entități în anumite circumstanțe restricționate. De exemplu, un guvern poate fi capabil să demită sau să suspende președintele unei municipalități și să desemneze un administrator dacă municipalitatea nu are capacitatea de a lua la timp decizii privind politicile-cheie.

- (f) Dreptul unui guvern de a elimina deducerea fiscală aferentă contribuțiilor pentru o entitate nonprofit dacă acea entitate își schimbă semnificativ obiectivele sau activitățile.
- (g) Dreptul unei entități care furnizează resurse unei entități caritabile de a solicita, în cazul în care entitatea caritabilă este lichidată, ca activele nete ale entității caritabile să fie distribuite unei organizații care desfășoară activități similare. (Totuși, dacă entitatea a avut autoritatea de a determina exact unde vor fi distribuite activele nete ulterior lichidării, atunci entitatea ar avea drepturi reale în legătură cu entitatea caritabilă.)

Drepturi de vot

AG32. În cazul în care o entitate are drepturi de vot sau drepturi similare în ceea ce privește o altă entitate, o entitate trebuie să analizeze dacă acele drepturi îi dau capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante ale celeilalte entități. O entitate analizează dispozițiile din această secțiune (punctele AG33-AG52) pentru realizarea acestei evaluări.

Autoritate cu majoritatea drepturilor de vot

AG33. Cu excepția cazurilor în care se aplică punctul AG34 sau punctul AG35, o entitate care deține peste jumătate din drepturile de vot ale unei alte entități are autoritate în următoarele situații:

- (a) Activitățile relevante sunt coordonate prin votul deținătorului majorității drepturilor de vot; sau
- (b) Majoritatea membrilor organului de conducere care coordonează activitățile relevante sunt desemnați prin votul deținătorului majorității drepturilor de vot.

Deținerea majorității drepturilor de vot, dar nu și a autorității

AG34. Pentru ca o entitate care deține peste jumătate din drepturile de vot ale unei alte entități să aibă autoritate asupra acelei alte entități, drepturile de vot ale entității trebuie să fie drepturi reale, în conformitate cu punctele AG25-AG28, și trebuie să îi ofere entității capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante, care de cele mai multe ori se va realiza prin stabilirea politicilor de exploatare și de finanțare. Dacă o altă entitate deține drepturi existente care îi conferă entității respective dreptul de a coordona activitățile relevante, iar entitatea respectivă nu este un intermediar al entității care realizează evaluarea controlului, atunci entitatea care realizează evaluarea controlului nu are autoritate asupra celeilalte entități.

AG35. Chiar dacă o entitate deține majoritatea drepturilor de vot ale unei alte entități, aceasta nu are autoritate asupra celeilalte entități dacă drepturile de vot deținute nu sunt drepturi reale. De exemplu, o entitate care deține peste jumătate din drepturile de vot ale unei alte entități nu poate avea autoritate dacă activitățile

relevante sunt coordonate de un guvern, o instanță, un administrator, un administrator judiciar, un lichidator sau o autoritate de reglementare.

Autoritate fără majoritatea drepturilor de vot

AG36. O entitate poate avea autoritate chiar dacă nu deține majoritatea drepturilor de vot într-o altă entitate. O entitate poate avea autoritate fără majoritatea drepturilor de vot într-o altă entitate, de exemplu, prin:

- (a) Autoritatea de a numi sau de a înlocui majoritatea membrilor consiliului de administrație (sau altei structuri de conducere), iar controlul entității este exercitat de acel consiliu sau acea structură (a se vedea punctul AG38);
- (b) Un angajament irevocabil între entitate și alți deținători de drepturi de vot (a se vedea punctul AG39);
- (c) Drepturi care decurg din alte angajamente irevocabile (a se vedea punctul AG40);
- (d) Drepturile de vot ale entității (a se vedea punctele AG37 și AG43-AG48);
- (e) Drepturi de vot potențiale (a se vedea punctele AG49-AG52); sau
- (f) O combinație între literele (a)-(e).

Drepturi de vot speciale aferente participațiilor în capitalurile proprii (acțiuni de aur)

AG37. O entitate poate avea dreptul de vot decisiv, de a respinge toate celelalte drepturi de vot ale unei alte entități. Acest tip de drept se numește uneori „acțiune de aur”. Astfel de drepturi de vot speciale pot conferi autoritate. De obicei aceste drepturi sunt prezentate în documentele de constituire ale celeilalte entități (cum ar fi actul constitutiv) și au scopul de a limita nivelul drepturilor de vot sau al altor drepturi care pot fi deținute de anumite părți. Acestea pot acorda unei entități și autoritatea de a respinge orice modificare majoră în cadrul celeilalte entități, cum ar fi vânzarea unui activ principal sau vânzarea celeilalte entități ca întreg.

Controlul consiliului sau al altui organism de conducere

AG38. O entitate poate avea autoritatea de a desemna sau demite majoritatea membrilor din consiliul de administrație (sau altă structură de conducere) ca rezultat al angajamentelor irevocabile (inclusiv legislație, autoritate executivă, reglementare, angajamente contractuale sau de altă natură existente).

Angajament irevocabil cu alți deținători de drepturi de vot

AG39. Un angajament irevocabil între o entitate și alți deținători de drepturi de vot îi poate conferi entității dreptul de a-și exercita drepturile de vot în mod suficient pentru a-i conferi autoritate entității, chiar dacă entitatea nu deține suficiente drepturi de vot pentru a avea autoritate în lipsa unui angajament irevocabil. Totuși, un angajament irevocabil ar putea să îi asigure entității posibilitatea de

a controla suficient opțiunile de vot ale altor deținători de voturi astfel încât să îi permită să ia decizii cu privire la activitățile relevante.

Drepturi care decurg din alte angajamente irevocabile

AG40. Alte drepturi decizionale, în combinație cu drepturile de vot, pot conferi unei entități capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante. De exemplu, drepturile prevăzute într-un angajament irevocabil împreună cu drepturile de vot îi pot conferi unei entități capacitatea curentă de a coordona politicile de exploatare sau de finanțare sau alte activități-cheie ale unei alte entități care afectează semnificativ beneficiile primite de entitate. Totuși, o entitate nu ar controla o altă entitate dacă acea altă entitate ar fi capabilă să își determine politica sau programul la un nivel semnificativ (de exemplu, prin nerespectarea angajamentului irevocabil și acceptarea consecințelor aferente sau prin schimbarea constituției acesteia sau dizolvarea sa).

Dependență economică

AG41. Dependența economică nu conferă, în sine, autoritate asupra unei entități în sensul prezentului standard. Dependența economică poate apărea atunci când:

- (a) O entitate are un singur client major, iar pierderea aceluși client ar putea afecta existența operațiunilor entității; sau
- (b) Activitățile entității sunt predominant finanțate prin subvenții și donații, iar entitatea primește majoritatea fondurilor de la o singură entitate.

AG42. O entitate poate avea capacitatea de a influența politicile financiare și de exploatare ale unei alte entități care depinde de ea pentru finanțare. Totuși, o combinație de factori trebuie luați în considerare pentru a determina în ce măsură dependența economică poate face ca entitatea dependentă din punct de vedere economic să nu mai aibă autoritatea finală de a-și conduce propriile politici financiare sau de exploatare. Dacă o entitate dependentă din punct de vedere economic își păstrează capacitatea de a alege o entitate de unde să își procure finanțarea sau cu care să facă afaceri, entitatea dependentă din punct de vedere economic își păstrează în continuare autoritatea finală de a-și conduce propriile politici financiare sau de exploatare. De exemplu, o școală privată care acceptă finanțare de la un guvern, dar al cărei organism de conducere își păstrează capacitatea de a alege în privința acceptării finanțării sau a modului în care acele fonduri vor fi folosite ar avea în continuare autoritatea finală de a-și conduce propriile politici financiare sau de exploatare. Acest lucru este valabil chiar și în situația în care subvențiile guvernamentale oferite unei astfel de entități îi impun să se conformeze anumitor condiții. Deși entitatea ar putea primi subvenții guvernamentale pentru construirea unor active de capital și costuri de exploatare supuse unor standarde sau restricții de serviciu determinate privind comisiunile de utilizare, organismele sale de conducere pot avea capacitatea finală asupra modului în care vor fi folosite activele; entitatea ar putea, prin urmare, să controleze politicile financiare și de exploatare. Este important și

să se facă diferența între operațiunile unei entități și entitatea însăși. Pierderea unui client major ar putea afecta viabilitatea operațiunilor unei entități, dar nu și existența entității în sine.

Drepturile de vot ale entității

- AG43. O entitate care nu deține majoritatea drepturilor de vot are drepturi care sunt suficiente pentru a-i conferi autoritate atunci când entitatea are capacitatea practică de a coordona unilateral activitățile relevante.
- AG44. Pentru a evalua dacă o entitate deține drepturi de vot suficiente pentru a avea autoritate, o entitate va analiza toate faptele și circumstanțele, inclusiv:
- (a) Volumul drepturilor de vot deținute de entitate comparativ cu volumul și repartizarea drepturilor de vot ale altor părți, având în vedere că:
 - (i) Cu cât deține mai multe drepturi de vot, cu atât este mai probabil ca entitatea să dețină drepturi existente care îi conferă capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante;
 - (ii) Cu cât deține mai multe drepturi de vot în comparație cu alte părți care dețin drepturi de vot, cu atât este mai probabil ca entitatea să dețină drepturi existente care îi conferă capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante;
 - (iii) Cu cât există mai multe părți care ar trebui să acționeze în comun pentru a obține mai multe voturi decât entitatea, cu atât este mai probabil ca entitatea să dețină drepturi existente care îi conferă capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante;
 - (b) Drepturile de vot potențiale deținute de entitate, de alți deținători de drepturi de vot sau de alte părți (a se vedea punctele AG49-AG52);
 - (c) Drepturile care decurg din alte angajamente irevocabile (a se vedea punctul AG40); și
 - (d) Orice fapte și circumstanțe suplimentare care indică faptul că entitatea are sau nu are capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante în momentul în care trebuie luate decizii, inclusiv repartitia voturilor la ședințele anterioare ale acționarilor.
- AG45. Atunci când coordonarea activităților relevante se realizează prin votul majorității și o entitate deține mult mai multe drepturi de vot decât oricare alt deținător de drepturi de vot ori grup organizat de deținători de drepturi de vot, iar celelalte participații sunt distribuite între mai multe părți, poate fi clar, doar după analizarea factorilor indicați la punctul AG44 literele (a)-(c), că entitatea deține autoritate asupra celeilalte entități.
- AG46. În alte situații poate fi clar doar după analizarea factorilor enumerați la punctul AG44 literele (a)-(c) că o entitate nu are autoritate.

- AG47. Cu toate acestea, este posibil ca simpla analiză a factorilor enumerați la punctul AG44 literele (a)-(c) să nu fie concludentă. Dacă după analiza acelor factori nu este clar pentru o entitate dacă are sau nu autoritate, entitatea trebuie să analizeze fapte și circumstanțe suplimentare, de exemplu, dacă alți acționari sunt pasivi așa cum demonstrează repartizarea voturilor la ședințele anterioare ale acționarilor. Aceasta include evaluarea factorilor prevăzuți la punctul AG20 și a indicatorilor de la punctele AG21-AG23. Cu cât entitatea deține mai puține drepturi de vot și cu cât sunt mai puține părțile care ar trebui să acționeze în comun pentru a obține mai multe voturi decât entitatea, cu atât evaluarea prin care se determină dacă drepturile de vot ale entității sunt suficiente pentru a-i conferi autoritate se va baza mai mult pe fapte și circumstanțe suplimentare. Atunci când faptele și circumstanțele de la punctele AG20-AG23 sunt analizate împreună cu drepturile entității, dovezile privind autoritatea descrise la punctul AG20 vor avea o pondere mai mare decât indicatorii de la punctele AG21-AG23.
- AG48. Dacă după ce au fost analizați factorii enumerați la punctul AG44 literele (a)-(d) nu este clar dacă entitatea are autoritate, atunci entitatea nu controlează cealaltă entitate.

Drepturi de vot potențiale

- AG49. Atunci când evaluează controlul, o entitate își analizează drepturile de vot potențiale, precum și drepturile de vot potențiale deținute de alte părți pentru a stabili dacă are sau nu autoritate. Drepturile de vot potențiale sunt drepturi de a obține drepturile de vot ale unei alte entități, cum ar fi cele care decurg din instrumente convertibile sau opțiuni, inclusiv din contracte forward. Acele drepturi de vot potențiale vor fi luate în considerare doar dacă sunt drepturi reale (a se vedea punctele AG25-AG28).
- AG50. Atunci când se analizează drepturile de vot potențiale, o entitate trebuie să analizeze scopul și structura instrumentului, precum și scopul și structura oricărei alte implicări a entității în cealaltă entitate. Aceasta include o evaluare a diverselor termene și condiții ale instrumentului, precum și așteptările, considerentele și motivele aparente în baza cărora entitatea a acceptat acele termene și condiții.
- AG51. Dacă entitatea deține și drepturi de vot sau alte drepturi decizionale asociate activităților celeilalte entități, atunci entitatea evaluează dacă drepturile respective, corelate cu drepturile de vot potențiale, îi conferă autoritate.
- AG52. Drepturile de vot potențiale reale, luate separat sau în combinație cu alte drepturi, pot conferi unei entități capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante. De exemplu, este probabil ca acesta să fie cazul atunci când o entitate deține 40% din drepturile de vot ale unei alte entități și, în conformitate cu punctul AG26, deține drepturi reale care decurg din opțiunile de a achiziționa alte 20% din drepturile de vot.

Autoritatea în cazul în care drepturile de vot sau alte drepturi similare nu influențează semnificativ beneficiile

- AG53. La evaluarea scopului și structurii unei alte entități (a se vedea punctele AG5-AG8), o entitate trebuie să analizeze implicarea și deciziile luate la înființarea celeilalte entități ca parte a structurii acesteia și să evalueze dacă termenii tranzacției și caracteristicile implicării îi oferă entității suficiente drepturi pentru a-i asigura autoritatea. Simplul fapt că a participat la crearea structurii unei alte entități nu este suficient pentru a-i conferi unei entități controlul asupra altei entități. Totuși, implicarea în structura celeilalte entități poate indica faptul că entitatea a avut oportunitatea de a obține drepturi care sunt suficiente pentru a-i conferi autoritate asupra celeilalte entități și, prin urmare, capacitatea de a determina scopul și structura unei entități poate crea autoritate. În cazul unei entități constituite cu mare parte din (sau toate) activitățile sale relevante pre-determinate la înființarea acesteia, deținerea capacității de a determina scopul și structura unei entități poate fi mai relevantă pentru evaluarea controlului decât orice alte drepturi decizionale permanente.
- AG54. În plus, o entitate trebuie să ia în considerare drepturile care decurg din angajamente irevocabile încheiate la înființarea celeilalte entități cum ar fi opțiunile de cumpărare, opțiunile de vânzare, drepturile la încasări în urma lichidării și drepturile ce decurg din autoritatea legislativă sau executivă. Când angajamentele irevocabile implică activități care au o legătură strânsă cu cealaltă entitate, aceste activități sunt, de fapt, parte integrantă a activităților generale ale celeilalte entități, chiar dacă ele se pot desfășura în afara limitelor juridice ale celeilalte entități. Prin urmare, pentru a stabili autoritatea asupra celeilalte entități, trebuie avute în vedere ca activități relevante drepturile decizionale explicite sau implicite incluse în angajamentele irevocabile care sunt strâns legate de cealaltă entitate.
- AG55. În cazul unor alte entități, activitățile relevante sunt desfășurate doar când apar anumite circumstanțe sau evenimente. Cealaltă entitate poate fi structurată astfel încât coordonarea activităților sale și beneficiile rezultate din acele activități să fie pre-determinate dacă și până când apar anumite circumstanțe sau evenimente. În acest caz, deciziile privind activitățile celeilalte entități luate atunci când apar anumite circumstanțe sau evenimente îi pot, ele singure, influența semnificativ beneficiile și pot fi, prin urmare, activități relevante. Pentru ca o entitate care are capacitatea de a lua aceste decizii să aibă autoritate nu este necesar să fi apărut anumite circumstanțe sau evenimente. Faptul că dreptul de a lua decizii depinde de existența unor circumstanțe sau de apariția unui eveniment nu înseamnă, în sine, că acele drepturi sunt de protecție.
- AG56. O entitate poate avea un angajament explicit sau implicit de a asigura că o altă entitate va continua să funcționeze conform scopului în care a fost înființată. Un astfel de angajament poate crește expunerea entității la variabilitatea beneficiilor și, prin urmare, poate stimula și mai mult entitatea să obțină drepturi

suficiente pentru a-i conferi autoritate. Prin urmare, angajamentul de a asigura că cealaltă entitate funcționează conform scopului în care a fost înființată poate fi un indicator al faptului că entitatea are autoritate, dar nu conferă, în sine, autoritate entității și nici nu împiedică altă parte să dețină autoritatea.

Expunere sau drepturi la beneficii variabile de la o altă entitate

AG57. Atunci când evaluează măsura în care o entitate deține controlul asupra altei entități, entitatea stabilește dacă este expusă sau are dreptul la beneficii variabile în baza implicării sale în cealaltă entitate.

AG58. Beneficiile variabile sunt beneficii care nu sunt fixe și pot varia în funcție de performanțele celeilalte entități. Beneficiile variabile pot fi doar pozitive, doar negative sau atât pozitive, cât și negative (a se vedea punctul 30). O entitate evaluează dacă beneficiile din cealaltă entitate sunt variabile și cât de variabile sunt acele beneficii pe baza fondului economic al angajamentului și indiferent de forma legală a beneficiilor. De exemplu:

- (a) În contextul beneficiilor nefinanciare, o entitate poate primi beneficii ca rezultat al activităților unei alte entități care îi promovează obiectivele. Beneficiile pot fi variabile în sensul prezentului standard deoarece ele pot expune entitatea la riscul privind performanța al celeilalte entități. În cazul în care cealaltă entitate nu poate să desfășoare acele activități, atunci entitatea ar putea să suporte costuri suplimentare, fie pentru că desfășoară chiar ea acele activități, fie pentru că acordă fonduri suplimentare sau alte forme de asistență care să-i permită celeilalte entități să continue desfășurarea acelor activități.
- (b) În contextul beneficiilor financiare, o entitate poate deține o obligațiune cu plăți fixe ale dobânzii. În sensul prezentului standard, plățile fixe ale dobânzii sunt beneficii variabile deoarece sunt supuse riscului de neplată și expun entitatea la riscul de credit asociat emitentului obligațiunii. Gradul de variabilitate (mai exact, cât de variabile sunt beneficiile respective) depinde de riscul de credit al obligațiunii. În mod similar, comisioanele fixe pe bază de performanță acordate pentru gestionarea activelor celeilalte entități sunt beneficii variabile deoarece expun entitatea la riscul privind performanța al celeilalte entități. Gradul de variabilitate depinde de capacitatea celeilalte entități de a genera venituri suficiente pentru a plăti comisionul.

AG59. Un lichidator ar avea în mod normal drepturi asupra beneficiilor variabile pe baza implicării sale în entitatea care este lichidată.

Legătura dintre autoritate și beneficii

Autoritate delegată

AG60. Este o practică obișnuită ca entitățile din sectorul public să fie responsabile pentru elaborarea politicilor guvernamentale. În unele cazuri acestea pot avea

autoritatea de a acționa în nume propriu, iar în alte cazuri ele pot acționa ca intermediar al unui minister sau al unei alte entități. De exemplu:

- (a) Un departament guvernamental care este autorizat de un minister să acționeze în numele ministerului ar putea acționa doar ca un intermediar al ministerului în relația cu o altă entitate. În astfel de cazuri, departamentul nu controlează cealaltă entitate și nu o consolidează.
- (b) Un departament guvernamental poate funcționa în baza unei delegări de autoritate din partea unui minister. Departamentul are dreptul de a lua decizii și măsuri și nu este supus directivelor ministerului. În astfel de cazuri, departamentul acționează în nume propriu și nu trebuie să aplice alte dispoziții ale prezentului standard pentru a determina dacă a controlat sau nu altă entitate. Sfera autorității decizionale a departamentului asupra altei entități ar fi un factor important pentru a determina dacă acționează fie ca intermediar, fie ca entitate decidentă.
- (c) O entitate poate înființa o agenție pentru a desfășura activități specifice și desemnează administratorul acesteia. Administratorul este responsabil de luarea deciziilor cu privire la activitățile de exploatare și de finanțare ale agenției în conformitate cu contractul de fiducie. Dacă entitatea are dreptul de a înlocui administratorul, atunci entitatea trebuie să evalueze dacă ea controlează agenția având în vedere că, de exemplu, ar fi expusă sau ar avea drepturi la beneficiile variabile în funcție de măsura în care îi sunt atinse sau promovate obiectivele prin activitățile agenției.

AG61. O entitate poate delega unui intermediar autoritatea sa decizională în privința unor aspecte specifice sau a tuturor activităților relevante. Când evaluează dacă deține controlul asupra unei alte entități, entitatea trebuie să aibă în vedere drepturile decizionale delegate intermediarului său ca fiind deținute direct de către entitate. În situațiile în care există mai multe entități decidente, fiecare dintre acestea trebuie să evalueze dacă deține autoritate asupra celeilalte entități, în conformitate cu dispozițiile de la punctele AG5-AG56. Punctele AG62-AG74 oferă îndrumări pentru a stabili dacă un factor decizional este o entitate decidentă sau un intermediar.

AG62. Un factor decizional trebuie să analizeze relațiile generale dintre el însuși, entitatea gestionată (și evaluată pentru control) și alte părți implicate în cealaltă entitate. Mai exact, un factor decizional trebuie să analizeze toți factorii de mai jos pentru a stabili dacă este un intermediar:

- (a) Domeniul de aplicare al autorității sale decizionale asupra celeilalte entități (punctele AG64 și AG65);
- (b) Drepturile deținute de alte părți (punctele AG66-AG69);
- (c) Remunerația la care este îndreptățit conform acordului (acordurilor) de remunerare (punctele AG70-AG72); și

- (d) Expunerea factorului decizional la variabilitatea beneficiilor în baza altor interese deținute de acesta în cealaltă entitate (punctele AG73 și AG74).

Fiecărui factor trebuie să i se atribuie ponderi diferite pe baza faptelor și circumstanțelor specifice.

- AG63. Pentru a stabili dacă un factor decizional este un intermediar, trebuie să se evalueze toți factorii enumerați la punctul AG62, cu excepția cazului în care o singură parte deține drepturi reale de a demite factorul decizional (drepturi de revocare) și poate demite factorul decizional fără temei (a se vedea punctul AG67).

Domeniul de aplicare al autorității decizionale

- AG64. Domeniul de aplicare al autorității decizionale a unui factor decizional este evaluat având în vedere:

- (a) Activitățile permise în conformitate cu acordul (acordurile) decizional(e) și cu prevederile legislative, și
- (b) Libertatea de acțiune de care dispune factorul decizional în luarea deciziilor privind acele activități.

- AG65. Un factor decizional trebuie să analizeze scopul și structura celeilalte entități, riscurile la care cealaltă entitate a fost structurată să fie expusă, riscurile pe care a fost structurată să le transfere către părțile implicate și gradul de implicare al factorului decizional în structurarea celeilalte entități. De exemplu, dacă un factor decizional se implică în mod semnificativ în structurarea celeilalte entități (inclusiv în stabilirea domeniului de aplicare al autorității decizionale), implicarea respectivă poate indica faptul că factorul decizional a avut oportunitatea și interesul să obțină drepturi din care ar rezulta capacitatea factorului decizional de a coordona activitățile relevante.

Drepturi deținute de alte părți

- AG66. Drepturile reale deținute de alte părți pot influența capacitatea factorului decizional de a coordona activitățile relevante ale altei entități. Drepturile reale de revocare sau alte drepturi pot indica faptul că factorul decizional este un intermediar.

- AG67. Atunci când o singură parte deține drepturi reale de demitere și poate demite în mod neîntemeiat factorul decizional, acest fapt, considerat separat, este suficient pentru a concluziona că factorul decizional este un intermediar. Dacă mai multe părți dețin astfel de drepturi (și niciuna dintre părți nu poate demite factorul decizional fără acordul celorlalte părți), drepturile respective, considerate separat, nu sunt decisive pentru a stabili dacă un factor decizional acționează în principal în numele și în beneficiul altora. În plus, cu cât este mai mare numărul părților care trebuie să acționeze în comun pentru a-și exercita drepturile de demitere a unui factor decizional și cu cât sunt mai mari amploarea și variabilitatea

asociată altor interese economice ale factorului decizional (adică remunerația și alte interese), cu atât acest factor va avea o pondere mai mică.

- AG68. Pentru a evalua dacă factorul decizional este un intermediar, drepturile reale deținute de alte părți care limitează libertatea de acțiune a factorului decizional trebuie să fie analizate similar drepturilor de demitere. De exemplu, un factor decizional care, pentru a acționa, trebuie să obțină acordul unui număr mic de alte părți este, în general, un intermediar. (A se vedea punctele AG25-AG28 pentru îndrumări suplimentare privind drepturile și pentru a stabili dacă acestea sunt reale.)
- AG69. Pentru a analiza drepturile deținute de alte părți trebuie să se evalueze orice drepturi ce pot fi exercitate de consiliul de administrație al celeilalte entități (sau alt organism de conducere) și efectul acestora asupra autorității factorului decizional (a se vedea punctul AG26 litera (b)).

Remunerația

- AG70. Cu cât valoarea și variabilitatea asociată remunerației factorului decizional sunt mai mari în comparație cu beneficiile estimate din activitățile celeilalte entități, cu atât este mai probabil ca factorul decizional să fie o entitate decidentă.
- AG71. Pentru a stabili dacă este o entitate decidentă sau un intermediar, factorul decizional trebuie, de asemenea, să ia în considerare dacă acordul de remunerare cuprinde numai termene, condiții sau valori prezente de regulă în angajamentele pentru servicii și nivel de competențe similare negociate în condiții obiective.
- AG72. Un factor decizional nu poate fi un intermediar decât dacă există condițiile descrise la punctul AG74 literele (a) și (b). Cu toate acestea, pentru a concluziona că un factor decizional este un intermediar nu este suficient ca aceste condiții să fie îndeplinite separat.

Expunerea la variabilitatea beneficiilor din alte interese

- AG73. Un factor decizional care deține alte interese în altă entitate (de exemplu, investiții în cealaltă entitate sau oferă garanții privind performanța celeilalte entități), atunci când evaluează dacă este un intermediar, trebuie să analizeze expunerea la variabilitatea beneficiilor care rezultă din interesele respective. Deținerea altor interese în altă entitate indică faptul că factorul decizional poate fi o entitate decidentă.
- AG74. Pentru a-și evalua expunerea la variabilitatea beneficiilor din interesele deținute în cealaltă entitate, un factor decizional trebuie să țină cont de următoarele:
- (a) Cu cât valoarea și variabilitatea asociată intereselor economice ale acestuia sunt mai mari, luând în considerare, în mod agregat, remunerația și alte interese ale sale, cu atât este mai probabil ca factorul decizional să fie o entitate decidentă.

- (b) Dacă expunerea la variabilitatea beneficiilor diferă de cea a altor entități care primesc beneficii de la entitatea care este evaluată pentru control și, în acest caz, dacă acest fapt îi influențează acțiunile. De exemplu, o astfel de situație este posibilă atunci când un factor decizional deține interese secundare în cealaltă entitate sau îi furnizează celeilalte entități alte forme de îmbunătățire a condițiilor de credit.

Factorul decizional trebuie să își evalueze expunerea în comparație cu variabilitatea totală a beneficiilor celeilalte entități. Această evaluare se va efectua în principal pe baza beneficiilor estimate din activitățile celeilalte entități, dar nu trebuie să excludă expunerea maximă a factorului decizional la variabilitatea beneficiilor celeilalte entități în urma altor interese deținute de factorul decizional.

Relația cu alte părți

- AG75. La evaluarea controlului, o entitate trebuie să analizeze natura relațiilor sale cu alte părți și dacă acele alte părți acționează în numele entității (adică dacă sunt „intermediari de facto”). Pentru a stabili dacă alte părți acționează ca intermediari de facto este nevoie de raționament, analizându-se nu doar natura relației, ci și modul în care acele părți interacționează între ele și cu entitatea.
- AG76. Nu este necesar ca o astfel de relație să implice un angajament irevocabil. Astfel de relații pot apărea ca rezultat al autorității legislative sau executive care nu corespunde definiției unui angajament irevocabil. O parte este un intermediar de facto dacă entitatea sau cei care coordonează activitățile entității are/au capacitatea de a determina partea respectivă să acționeze în numele entității. În această situație, atunci când evaluează controlul asupra unei alte entități, entitatea trebuie să analizeze drepturile decizionale ale intermediarilor săi de facto și expunerea sa indirectă sau drepturile sale la beneficiile variabile prin intermediarul de facto împreună cu cele proprii.
- AG77. În cele ce urmează sunt prezentate exemple de astfel de alte părți care, prin natura relației stabilite între ele, pot acționa ca intermediari de facto ai entității:
- (a) Părți afiliate ale entității.
 - (b) O parte care a primit interesul său în cealaltă entitate drept contribuție sau împrumut din partea entității care efectuează evaluarea controlului.
 - (c) O parte care a acceptat să nu vândă, să nu transfere sau să nu blocheze interesele deținute în cealaltă entitate fără avizul prealabil al entității (cu excepția situațiilor în care entitatea și cealaltă parte au dreptul de aprobare prealabilă, iar drepturile au la bază termene stabilite de comun acord de către părți interesate și independente).
 - (d) O parte care nu își poate finanța activitățile fără un sprijin financiar secundar din partea entității.

- (e) O altă entitate pentru care majoritatea membrilor din organismul de conducere sau pentru care personalul-cheie din conducere sunt aceleași ca ale entității.
- (f) O parte care are o relație de afaceri strânsă cu entitatea, cum ar fi relația dintre un furnizor de servicii profesionale și unul dintre principalii săi clienți.

Controlul activelor specificate

AG78. O entitate trebuie să analizeze dacă tratează o parte a celeilalte entități ca entitate considerată separat și, în acest caz, dacă deține controlul entității considerate separat.

AG79. O entitate trebuie să trateze o parte a unei alte entități ca fiind o entitate considerată separat dacă, și numai dacă, sunt îndeplinite următoarele condiții:

Activele specificate ale celeilalte entități (și îmbunătățirile condițiilor de credit aferente, dacă este cazul) reprezintă singura sursă pentru plata datoriilor specificate sau a altor interese specificate ale celeilalte entități. Alte părți decât acelea cu datoriile specificate nu au drepturi sau obligații legate de activele specificate sau legate de fluxurile de trezorerie reziduale din activele respective. De fapt, niciun beneficiu din activele specificate nu poate fi utilizat de partea rămasă din cealaltă entitate și niciuna dintre datoriile entității considerate separat nu poate fi plătită din activele părții rămase din cealaltă entitate. Prin urmare, de fapt toate activele, datoriile și instrumentele de capitaluri proprii ale entității considerate separat sunt izolate de cealaltă entitate. O astfel de entitate considerată separat este numită de obicei „siloz”.

AG80. Atunci când se îndeplinește condiția de la punctul AG79, o entitate trebuie să identifice activitățile care influențează semnificativ beneficiile entității considerate separat și modul în care sunt coordonate activitățile respective pentru a evalua dacă are autoritate asupra acelei părți din cealaltă entitate. Când efectuează evaluarea controlului asupra entității considerate separat, entitatea trebuie să analizeze, de asemenea, dacă are expunere sau drepturi la beneficiile variabile datorită implicării sale în entitatea considerată separat și dacă are capacitatea de a-și utiliza autoritatea asupra acelei părți din cealaltă entitate pentru a influența valoarea beneficiilor din acea entitate.

AG81. Dacă entitatea deține controlul asupra entității considerate separat, atunci entitatea trebuie să consolideze acea parte din cealaltă entitate. În acest caz, atunci când vor efectua evaluarea controlului asupra celeilalte entități și consolidarea acesteia, celelalte părți vor exclude acea parte a celeilalte entități.

Evaluare continuă

AG82. O entitate trebuie să-și reevalueze controlul asupra celeilalte entități dacă faptele și circumstanțele indică faptul că există modificări la unul sau mai multe dintre cele trei elemente de control enumerate la punctul 20.

- AG83. Dacă există o modificare în modul de exercitare a autorității asupra unei alte entități, acea modificare trebuie să se reflecte în modul în care o entitate își evaluează autoritatea asupra celeilalte entități. De exemplu, modificarea drepturilor decizionale poate însemna că activitățile relevante nu mai sunt coordonate prin drepturi de vot, ci prin alte acorduri, cum ar fi contractele, prin care se acordă altor părți capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante.
- AG84. În urma unui eveniment, o entitate poate obține sau poate pierde autoritatea asupra unei alte entități fără ca entitatea să fi fost implicată în acel eveniment. De exemplu, o entitate poate obține autoritatea asupra unei alte entități deoarece au expirat drepturile decizionale deținute de altă parte sau alte părți care au împiedicat anterior entitatea să controleze cealaltă entitate.
- AG85. O entitate analizează de asemenea modificările care îi influențează expunerea sau drepturile la beneficiile variabile datorate implicării sale în altă entitate. De exemplu, o entitate care are autoritate asupra unei alte entități poate pierde controlul asupra celeilalte entități dacă entitatea nu mai are dreptul sau capacitatea de a primi beneficii sau de a fi expusă la obligații deoarece entitatea nu mai îndeplinește dispozițiile de la punctul 20 litera (b) (de exemplu, dacă un contract prin care primește comisioane în funcție de performanță ajunge la final).
- AG86. O entitate trebuie să analizeze dacă au intervenit schimbări în evaluarea faptului dacă acționează ca un intermediar sau ca o entitate decidentă. Modificarea relației generale dintre entitate și alte părți poate însemna că entitatea nu mai acționează ca intermediar, cu toate că a acționat în trecut ca un intermediar, și viceversa. De exemplu, dacă se modifică drepturile entității sau ale altor părți, entitatea trebuie să își reconsidere statutul de entitate decidentă sau de intermediar.
- AG87. Evaluarea inițială a controlului sau a statutului de entitate decidentă sau de intermediar efectuată de o entitate nu se va schimba doar în urma unei modificări a condițiilor de piață (de exemplu, o modificare a beneficiilor celeilalte entități generată de condițiile de piață), cu excepția cazului în care schimbarea condițiilor de piață modifică unul sau mai multe dintre cele trei elemente de control enumerate la punctul 20 sau modifică relațiile generale dintre o entitate decidentă și un intermediar.

Determinarea măsurii în care o entitate reprezintă o entitate de investiții

- AG88. O entitate trebuie să ia în considerare toate faptele și circumstanțele atunci când evaluează dacă este o entitate de investiții, inclusiv scopul și structura sa. Punctele AG89-AG106 descriu mai detaliat aspectele definiției unei entități de investiții.

Numărul investitorilor

- AG89. Definiția unei entități de investiții impune ca entitatea să aibă unul sau mai mulți investitori. O entitate de investiții poate avea mai mulți investitori care

își pun în comun fondurile pentru a dobândi accesul la servicii de gestionare a investițiilor și la oportunități de investiții la care nu ar fi avut acces în mod individual. Existența mai multor investitori ar scădea probabilitatea ca entitatea sau alți membri ai entității economice din care face parte entitatea să obțină alte beneficii decât creșterea valorii capitalului sau venituri din investiții.

- AG90. Totuși, în sectorul public este de asemenea comun ca o entitate de investiții să fie formată din sau pentru o singură entitate care controlează care reprezintă sau susține interesele unui grup mai mare de investitori (de exemplu, un fond de pensii, un fond de investiții guvernamentale sau o agenție).

Participații în capitalurile proprii

- AG91. O entitate de investiții este de obicei, dar nu i se impune să fie, o entitate cu personalitate juridică individuală. Investitorii într-o entitate de investiții dețin în mod obișnuit, dar nu întotdeauna, participații în capitalurile proprii sub forma capitalurilor proprii sau a unor interese similare (de exemplu, interese de parteneriat), pentru care sunt atribuite părți proporționale din activele nete ale entității de investiții. Definiția unei entități de investiții nu specifică faptul că toți investitorii trebuie să aibă aceleași drepturi. Existența unor clase diferite de investitori, dintre care unii au drepturi numai asupra unei investiții specifice sau asupra unui grup specific de investiții sau care au părți proporționale diferite din activele nete, nu împiedică o entitate să fie o entitate de investiții.
- AG92. Definiția unei entități de investiții nu specifică faptul că investitorii trebuie să aibă participații în capitalurile proprii care corespund definiției activelor nete / capitalurilor proprii în conformitate cu alte IPSAS-uri aplicabile. O entitate care are participații semnificative în capitalurile proprii sub formă de datorii care nu corespund definiției activelor nete / capitalurilor proprii se poate califica totuși drept entitate de investiții cu condiția ca deținătorii datoriilor să fie expuși la rezultatele variabile din modificările valorii juste a activelor nete ale entității.

Scop

- AG93. Definiția unei entități de investiții impune ca scopul entității să fie investirea doar pentru rezultatele din creșterea valorii capitalului, veniturile din investiții (cum ar fi dividendele sau distribuțiile similare, dobânzile sau veniturile din chirii) sau ambele. Documentele care arată care sunt obiectivele investiției entității, cum ar fi mandatul, actul constitutiv, prospectul de emisiune al entității, publicațiile distribuite de entitate și alte documente corporative sau de parteneriat, vor oferi de obicei dovezi referitoare la scopul unei entități de investiții. Alte dovezi pot include modalitatea în care se prezintă entitatea în fața altor părți; de exemplu, o entitate își poate prezenta obiective ca furnizarea de investiții pe termen mediu pentru creșterea valorii capitalului.
- AG94. O entitate care are obiective suplimentare care nu sunt consecvente cu scopul unei entități de investiții nu corespunde definiției unei entități de investiții. Exemple de situații în care se poate întâmpla acest lucru sunt următoarele:

- (a) Un investitor al cărui obiectiv este de a dezvolta, produce sau comercializa produse în parteneriat cu entitățile în care a investit. Entitatea va avea rezultate din activitatea de dezvoltare, producție sau comercializare, pe lângă cele din investițiile sale;
- (b) Un investitor ale cărui obiective îi impun să se alinieze la politicile economice, sociale sau de mediu ale altei entități. De exemplu, dacă unei entități i se impune să își alinieze politicile sale de investiții la alte obiective cum ar fi deținerea anumitor afaceri sau îmbunătățirea rezultatelor angajărilor dintr-o jurisdicție; și
- (c) Un investitor ale cărui decizii individuale de investiții trebuie să fie ratificate sau aprobate de o entitate care controlează sau căruia i se impune să respecte directivele unei entități care controlează. Astfel de ratificări, aprobări sau decizii sunt probabil inconsecvente cu scopul unei entități de investiții.

AG95. Scopul unei entități se poate schimba în timp. La evaluarea măsurii în care aceasta continuă să corespundă definiției unei entități de investiții, o entitate trebuie să aibă în vedere orice modificare a mediului în care operează și impactul acestor modificări asupra strategiei de investiții.

Demonstrarea scopului prin deținerea mai multor investiții

AG96. O entitate de investiții poate avea mai multe modalități prin care poate demonstra că scopul acesteia este de a investi fonduri în scopul creșterii valorii capitalului, veniturilor din investiții sau ambele. O modalitate este prin deținerea mai multor investiții pentru a-și diversifica riscurile și a-și maximiza rezultatele. O entitate poate deține direct sau indirect un portofoliu de investiții, de exemplu, prin deținerea unei singure investiții într-o altă entitate de investiții care deține ea însăși mai multe investiții.

AG97. Ar putea apărea situații în care o entitate deține o singură investiție. Totuși, deținerea unei singure investiții nu împiedică neapărat o entitate să corespundă definiției unei entități de investiții. De exemplu, o entitate de investiții poate deține o singură investiție atunci când entitatea:

- (a) Este în perioada de constituire și nu a identificat încă investiții potrivite și, prin urmare, nu și-a executat încă planul de investiții de a dobândi mai multe investiții;
- (b) Nu a făcut încă alte investiții pentru a le înlocui pe cele pe care le-a cedat;
- (c) Este constituită în vederea punerii în comun a fondurilor investitorilor pentru a investi într-o singură investiție atunci când acea investiție este inaccesibilă pentru investitori individuali (de exemplu, atunci când

investiția minimă prevăzută este prea ridicată pentru un investitor individual); sau

- (d) Este în proces de a fi desființată.

Servicii și activități aferente investițiilor

AG98. O entitate de investiții poate furniza servicii legate de investiții (de exemplu, servicii de consultanță pentru investiții, gestionarea investițiilor, sprijin pentru investiții și servicii administrative), fie direct, fie prin intermediul unei entități controlate, pentru terțe părți și pentru entitatea care o controlează sau alți investitori, chiar dacă acele activități sunt substanțiale pentru entitate, cu condiția ca entitatea să continue să respecte definiția unei entități de investiții.

AG99. O entitate de investiții poate, de asemenea, să participe la următoarele activități legate de investiții, fie direct, fie prin intermediul unei entități controlate, dacă aceste activități sunt desfășurate în vederea maximizării rezultatelor din investiții (creșterea valorii capitalului sau veniturile din investiții) de la entitățile în care s-a investit și nu reprezintă o activitate individuală substanțială sau o sursă de venituri individuală substanțială pentru entitatea de investiții:

- (a) Furnizarea de servicii de gestiune și consultanță strategică pentru o entitate în care s-a investit; și
- (b) Furnizarea de sprijin financiar pentru o entitate în care s-a investit, cum ar fi un împrumut, un angajament de capital sau o garanție.

AG100. Dacă o entitate de investiții are o entitate controlată care nu este ea însăși o entitate de investiții și are ca scop și activități generale furnizarea de servicii legate de investiții sau activități care sunt legate de activitățile de investiții ale entității de investiții, cum ar fi cele descrise la punctele AG98-AG99, pentru entitate sau pentru alte părți, aceasta trebuie să consolideze acea entitate controlată în conformitate cu punctul 57. Dacă entitatea controlată care furnizează servicii sau activități aferente investițiilor este ea însăși o entitate de investiții, entitatea de investiții care controlează trebuie să evalueze entitatea controlată la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu punctul 56.

Strategii de ieșire

AG101. Planurile de investiții ale unei entități pot furniza și dovezi privind scopul său. O particularitate care diferențiază o entitate de investiții de alte entități este aceea că o entitate de investiții nu planifică să păstreze investițiile sale pe termen nedefinit; ea le păstrează pentru o perioadă limitată. Deoarece investițiile în capitaluri proprii și investițiile în active nefinanciare au potențialul să fie deținute pe termen nedefinit, o entitate de investiții trebuie să aibă o strategie de ieșire care să documenteze modul în care entitatea planifică să realizeze creșterea valorii capitalului din majoritatea investițiilor sale în capitaluri proprii și a investițiilor sale în active nefinanciare. O entitate de investiții trebuie, de

asemenea, să aibă o strategie de ieșire pentru orice instrumente de datorie care au potențialul de a fi deținute pe termen nedefinit, de exemplu, instrumentele de datorie perpetue. Nu este necesar ca entitatea să documenteze strategii de ieșire specifice pentru fiecare investiție individuală, dar ea trebuie să identifice strategii potențiale diferite pentru diferite tipuri sau portofolii de investiții, inclusiv un cadru temporal concret pentru ieșirea din investiții. Mecanismele de ieșire care sunt implementate numai pentru evenimente legate de neîndeplinirea obligațiilor, cum ar fi încălcarea unui contract sau nerespectarea obligațiilor, nu sunt considerate strategii de ieșire în sensul acestei evaluări.

- AG102. Strategiile de ieșire pot varia în funcție de tipul de investiție. Pentru investițiile în acțiuni private, exemplele de strategii de ieșire includ o ofertă publică inițială, un plasament privat, o vânzare comercială a unei afaceri, distribuirea (către investitori) a participațiilor în capitalurile proprii ale entității în care s-a investit și vânzarea de active (inclusiv vânzarea activelor entității în care s-a investit urmată de o lichidare a entității în care s-a investit). Pentru investițiile în capitaluri proprii care sunt tranzacționate pe o piață publică, exemplele de strategii de ieșire includ vânzarea investițiilor într-un plasament privat sau pe o piață publică. Pentru investițiile imobiliare, un exemplu de strategie de ieșire include vânzarea proprietății imobiliare prin intermediul unor agenți imobiliari specializați sau pe piața deschisă.
- AG103. O entitate de investiții poate avea o investiție într-o altă entitate de investiții formată în conexiune cu entitatea în scopuri juridice, de reglementare, fiscale sau din alte motive operaționale similare. În acest caz, nu este necesar ca entitatea de investiții care investește să aibă o strategie de ieșire pentru acea investiție, cu condiția ca entitatea de investiții în care s-a investit să aibă strategii de ieșire corespunzătoare pentru investițiile sale.

Evaluarea la valoarea justă

- AG104. Un element esențial al definiției unei entități de investiții este că aceasta cuantifică și evaluează performanța majorității investițiilor sale pe baza valorii juste, deoarece utilizarea valorii juste are ca rezultat informații mai relevante decât, de exemplu, consolidarea entităților sale controlate sau utilizarea metodei punerii în echivalență pentru interesele sale în entitățile asociate sau în asocierile în participație. Pentru a demonstra că îndeplinește acest element al definiției, o entitate de investiții:
- (a) Furnizează investitorilor informații la valoarea justă și evaluează majoritatea investițiilor sale la valoarea justă în situațiile sale financiare ori de câte ori valoarea justă este prevăzută sau permisă în conformitate cu IPSAS-urile; și
 - (b) Raportează informații la valoarea justă la nivel intern personalului-cheie din conducerea entității (conform definiției din IPSAS 20, *Prezentarea*

informațiilor privind părțile afiliate), care utilizează valoarea justă ca atribut de evaluare primar pentru evaluarea performanței majorității investițiilor sale și pentru a lua decizii privind investițiile.

- AG105. Pentru a respecta dispoziția de la punctul AG104 litera (a), o entitate de investiții:
- (a) Va alege să contabilizeze investițiile imobiliare utilizând modelul bazat pe valoarea justă din IPSAS 16, *Investiții imobiliare*;
 - (b) Va alege derogarea de la aplicarea metodei punerii în echivalență din IPSAS 36 pentru investițiile sale în entitățile asociate și în asocierile în participație; și
 - (c) Își va evalua activele financiare la valoarea justă utilizând dispozițiile din IPSAS 41.
- AG106. O entitate de investiții poate avea active care nu sunt de investiții, cum ar fi o proprietate pentru sediul central și echipamentul aferent, și, de asemenea, poate avea datorii financiare. Elementul de evaluare la valoarea justă din definiția unei entități de investiții se aplică investițiilor unei entități de investiții. În consecință, nu este necesar ca o entitate de investiții să își evalueze la valoarea justă activele sau datoriile care nu sunt de investiții.

Amendamente la alte IPSAS-uri

[Eliminată]

Bază pentru concluzii

Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 35.

Obiectiv

BC1. Prezenta Bază pentru concluzii rezumă considerentele în baza cărora IPSASB și-a formulat concluziile din IPSAS 35. Deoarece prezentul standard se bazează pe IFRS 10, *Situații financiare consolidate* (emis în 2011, inclusiv amendamentele până la 31 decembrie 2014), emis de IASB, Baza pentru concluzii prezintă doar acele situații în care IPSAS 35 se abate de la principalele dispoziții din IFRS 10 sau în care IPSASB a luat în considerare astfel de abateri.

Prezentare generală

BC2. În 2012, IPSASB a început să lucreze la un proiect de actualizare a IPSAS-urilor care tratau contabilizarea intereselor în entitățile controlate, entitățile asociate și asocierile în participație. În octombrie 2013, IPSASB a emis Proiectele de expunere (ED) de la 48 la 52 denumite împreună *Interese în alte entități*. ED 49, *Situații financiare consolidate*, se baza pe IFRS 10, *Situații financiare consolidate*, ținând cont de modificările relevante privind sectorul public din IPSAS 6, *Situații financiare consolidate și individuale*. În ianuarie 2015, IPSASB a emis cinci IPSAS-uri noi, inclusiv IPSAS 35. Aceste IPSAS-uri noi înlocuiesc IPSAS 6, IPSAS 7, *Investiții în entitățile asociate*, și IPSAS 8, *Interese în asocierile în participație*.

Proces

BC3. La elaborarea standardului, IPSASB a avut în vedere acele aspecte din IPSAS 6 care au fost elaborate în special pentru a trata aspectele sau situațiile din sectorul public care sunt mai predominante în sectorul public decât în alte sectoare. IPSASB s-a concentrat pe tratarea acelor aspecte în standard. IPSASB a avut în vedere îndrumările privind evaluarea măsurii în care o entitate este controlată în sensul *Manualului de Statistici privind Finanțele Guvernamentale* din 2014 (GFSM 2014) cu scopul de a evita diferențele inutile. La elaborarea exemplorilor suplimentare care ilustrează mediul din sectorul public, IPSASB a luat de asemenea în considerare îndrumările elaborate de normalizatorii naționali sau de organisme cu responsabilități de supraveghere a sectoarelor de stat.

Alinierea la statisticile privind finanțele guvernamentale

BC4. Atât la momentul elaborării ED 49, cât și ca parte a procesului de finalizare a standardului, IPSASB a luat în considerare o analiză a similitudinilor și diferențelor dintre definiția privind controlul, împreună cu indicatorii și îndrumările asociate din GFSM 2014 (și Sistemul Național de Conturi din 2008 (SNA 2008) cu care este armonizat GFSM 2014) și standardul propus. IPSASB a observat că unele diferențe dintre GFSM și raportarea financiară sunt cauzate de natura și obiectivele lor diferite. De exemplu, clasificarea unităților instituționale în sectoare pe baza naturii lor economice de unități de

stat va continua să reprezinte o diferență semnificativă între raportarea statistică macroeconomică și raportarea financiară și contabilă. Mai mult, diferența din statistica macroeconomică dintre producătorii de pe piață și cei care nu sunt pe piață va continua să aibă ca rezultat o diferență în ceea ce privește clasificarea fie în sectorul de stat, fie în sectorul public corporatist și, prin urmare, clasificarea generală de sector public, chiar dacă au existat exact același principiu și aceeași îndrumare conceptuală privind noțiunea de control.

BC5. În timpul elaborării standardului, IPSASB a realizat o serie de eforturi pentru a-l alinia mai strâns la îndrumările din GFSM 2014 sau pentru a explica mai clar natura diferențelor. IPSASB a luat în considerare dispozițiile GFSM în special în aspecte care includ:

- (a) Măsura în care se impune consolidarea tuturor entităților controlate, spre deosebire de raportarea de către sectoarele de stat;
- (b) Similitudinea dintre conceptul de control din standard și abordarea din GFSM 2014, inclusiv analiza indicatorilor de control ai instituțiilor nonprofit și corporațiilor din SNA 2008;
- (c) Diferențele dintre reglementarea controlului și controlul în scopul raportării financiare; și
- (d) Drepturile asociate acțiunilor de aur.

Unele dintre aceste aspecte sunt discutate mai detaliat în secțiunile ulterioare ale prezentei Baze pentru concluzii.

Domeniu de aplicare (punctele 3-11)

Entități care controlează deținute în întregime și parțial

BC6. IPSASB a convenit că, în conformitate cu dispozițiile din IPSAS 6 și IFRS 10, nu trebuie să se impună ca entitățile care controlează deținute în întregime și parțial care îndeplinesc anumite condiții și planurile de beneficii postangajare și alte beneficii pe termen lung ale angajaților să prezinte situații financiare consolidate. IPSASB a decis că unei entități care controlează care este ea însăși o entitate controlată nu trebuie să i se impună să prezinte situații financiare consolidate doar dacă „utilizatorii unor astfel de situații financiare este improbabil să existe sau nevoile lor de informații sunt satisfăcute de situațiile financiare consolidate ale entității care controlează”. Această limitare are scopul de a proteja utilizatorii în cazul în care astfel de entități care controlează reprezintă sectoare sau activități cheie ale guvernului și există utilizatori care necesită situații financiare consolidate în scopuri decizionale sau legate de răspundere.

Aplicarea dispozițiilor legate de consolidare pentru toate entitățile controlate

BC7. IPSASB a remarcat principiul general atât din IFRS 10, cât și din IPSAS 6 conform căruia o entitate care controlează trebuie să consolideze, pe o bază

liniară, toate entitățile sale controlate. IPSASB a observat că, în decursul ultimilor ani, mărimea potențială și complexitatea implicării unei entități din sectorul public în alte entități (în special relația dintre un guvern și alte entități) au crescut. Intervențiile guvernului au constituit un factor pentru ca acesta (și alte entități din sectorul public) să aibă o varietate de interese în alte entități, dintre care unele au avut ca rezultat controlul, conform definiției din prezentul standard. Implicațiile consolidării atunci când un guvern are un număr mare de entități controlate, entități controlate care desfășoară activități care au fost anterior considerate ca fiind doar pentru sectorul public și entități controlate în care se intenționa ca acest control să fie temporar, au determinat unele persoane să ridice semne de întrebare privind măsura în care era justificată consolidarea pentru toate entitățile controlate, având în vedere costurile și beneficiile realizării acestui lucru.

BC8. IPSASB a dezbătut intens în ceea ce privește măsura în care toate entitățile controlate trebuie să fie consolidate, având în vedere nevoile utilizatorilor. IPSASB s-a axat pe informațiile furnizate de situațiile financiare consolidate, în timp ce a observat că nevoile de informații ale utilizatorilor pot fi de asemenea îndeplinite prin alte situații și rapoarte cum ar fi (i) situații financiare individuale atât ale entităților care controlează, cât și ale celor controlate; (ii) rapoarte de performanță; și (iii) rapoarte statistice. Deși unele dintre discuțiile IPSASB au fost relevante pentru orice tip de entitate din sectorul public care reprezintă o entitate care controlează, multe dintre aspectele analizate erau mai pertinente la nivelul întregului guvern. IPSASB a luat în considerare opiniile privind utilitatea consolidării aferente următoarelor tipuri de entități controlate (în timp ce se observă că aceste categorii ample nu ar fi universal aplicabile):

- (a) Departamente și ministere;
- (b) Agenții guvernamentale;
- (c) [Entități economice de stat (GBE-uri)] (termenul dintre parantezele pătrate nu se mai folosește în urma emiterii documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* în aprilie 2016);
- (d) Instituții financiare (exceptând întreprinderile sponsorizate de guvern); și
- (e) Alte investiții (inclusiv investiții intenționate, investiții ocazionale și entități de investiții). Termenul „investiții ocazionale” a fost folosit referitor la interesele dobândite pe parcursul îndeplinirii altui obiectiv, cum ar fi prevenirea colapsului unei entități din sectorul privat.

BC9. IPSASB a observat că, deși a existat un acord general privind faptul că este adecvată consolidarea departamentelor și ministerelor și agențiilor guvernamentale controlate, unii membri au fost mai puțin siguri că pentru alte categorii

de entități controlate era justificat costul întocmirii informațiilor financiare consolidate.

BC10. IPSASB a luat în considerare argumentele care sprijineau impunerea consolidării tuturor entităților controlate ale unui guvern, inclusiv următoarele:

- (a) Situațiile financiare consolidate oferă o imagine panoramică asupra activităților și poziției financiare curente ale guvernului. Această imagine panoramică asigură faptul că utilizatorii nu pierd din vedere riscurile asociate anumitor sectoare. Ea prezintă performanța guvernului în întregime.
- (b) Identificarea categoriilor de entități care nu ar trebui consolidate poate fi dificilă. Astfel de tentative pot conduce la standarde bazate pe reguli. De exemplu, pot exista dificultăți în identificarea separată a entităților salvate de la dificultăți financiare în mod consecvent între jurisdicții și în timp. Aspecte similare pot apărea în ceea ce privește orice propunere separată pentru GBE-uri. Deși termenul GBE a fost definit în IPSAS-uri atunci când prezentul standard a fost emis, IPSASB a observat că există diferențe privind modalitatea în care această definiție este aplicată în practică în diferite jurisdicții. În plus față de aspectul identificării clare a oricărui grup de entități pentru care ar fi adecvate diferite dispoziții contabile, IPSASB a observat că activități similare pot fi efectuate de o varietate de entități atât în cadrul jurisdicțiilor, cât și între ele. Deci, deși propunerile pentru diferite tratamente contabile ar putea conduce la un tratament consecvent pentru un grup de entități din cadrul unei jurisdicții, s-ar putea ca acestea să nu aibă ca rezultat o contabilizare comparabilă a activităților similare.
- (c) Consolidarea tuturor entităților controlate reprezintă un exemplu de elemente asemănătoare care sunt contabilizate în moduri similare. Excepțiile de la consolidare reduc coerența situațiilor financiare. Dat fiind faptul că pot exista o serie de entități care ar putea fi considerate ca fiind entități care garantează un tratament sau o prezentare a informațiilor separat(ă), acest lucru ar putea influența negativ coerența situațiilor financiare consolidate.
- (d) Situațiile financiare la nivelul întregului guvern au o perspectivă diferită față de situațiile financiare individuale. Situațiile financiare individuale oferă informații cu privire la activitățile guvernului de bază.

BC11. IPSASB a luat de asemenea în considerare argumentele care au fost ridicate împotriva consolidării anumitor entități controlate ale guvernului, inclusiv următoarele:

- (a) Consolidarea entităților care au activități diferite față de cele ale guvernului de bază poate ascunde prezentarea rezultatelor și a condiției

guvernului însuși. Acest argument a fost ridicat în legătură cu o varietate de entități controlate, inclusiv activități manufacturiere, mari instituții financiare, entități controlate temporar și entități cu obiective financiare opuse obiectivelor sociale.

- (b) Unii consideră că pentru anumite categorii de entități controlate contabilizarea capitalurilor proprii oferă informații adecvate cu privire la performanța financiară ulterioară achiziției fără a atrage costuri ridicate sau a ascunde informații cu privire la guvernul de bază.
- (c) Unii consideră că nu este adecvat să fie consolidate entitățile care au fost salvate de la dificultăți financiare deoarece ele nu reprezintă activități ale guvernului de bază și nu sunt destinate să constituie investiții pe termen lung.
- (d) În cazul în care guvernele au un număr mare de entități controlate, costurile procesului de consolidare sunt ridicate și pot fi percepute ca fiind mai mari decât beneficiile consolidării acelor entități pe o bază liniară.

BC12. Pe baza acestor argumente pentru și împotriva impunerii consolidării tuturor entităților controlate, IPSASB a avut în vedere:

- (a) Obiectivele raportării financiare, așa cum sunt acestea prezentate în *Cadrul general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public (Cadrul general conceptual)*;
- (b) Disponibilitatea limitată a dovezilor cu privire la nevoile utilizatorilor și utilitatea informațiilor financiare consolidate (în special privind utilitatea informațiilor financiare consolidate în ceea ce privește tipuri specifice de entități controlate);
- (c) Contextul în cadrul căruia sunt întocmite situațiile financiare consolidate pentru întregul guvern;
- (d) Interacțiunea dintre definiția controlului și dispozițiile de consolidare din standardul propus; și
- (e) Rolul IPSASB în calitate de normalizator de standarde internaționale de contabilitate.

BC13. În ceea ce privește obiectivele raportării financiare, IPSASB a observat că în Capitolul 2 al *Cadrului general conceptual* obiectivele raportării financiare sunt identificate ca fiind acelea de a oferi informații care sunt utile în scopuri decizionale și legate de răspundere. Dată fiind importanța bugetului în sectorul public (și importanța demonstrării conformității față de buget), IPSASB a luat în considerare argumentul că situațiile financiare consolidate trebuie consolidate doar pentru acele entități care cuprind o entitate cu buget guvernamental. Totuși, IPSASB a convenit că o abordare a entității cu buget guvernamental nu ar fi adecvată pentru raportarea financiară cu scop general deoarece:

- (a) Deciziile cu privire la care entități sunt incluse într-un buget guvernamental se pot baza pe alți factori decât gradul de autonomie al entității și măsura în care oferă bunuri de consum sau realizează o rentabilitate comercială.
- (b) Deciziile cu privire la care entități sunt incluse într-un buget guvernamental sunt deseori legate de măsura în care se intenționează ca activitatea entității să fie autofinanțată. Excluderea entităților autofinanțate din bugetul guvernamental permite în mod esențial compensarea veniturilor și cheltuielilor pentru acele activități și înseamnă că informațiile din sectorul bugetar nu reflectă esența tuturor tranzacțiilor controlate de un guvern.
- (c) Limita bugetară a unei jurisdicții este stabilită în cadrul unei jurisdicții. Dacă raportarea financiară ar fi fost bazată pe sectoarele bugetare, nu ar fi existat o raportare financiară standardizată și comparabilă între guverne într-un context internațional.

BC14. IPSAS 6 a impus consolidarea tuturor entităților controlate, cu excepția entităților controlate în cazul cărora se face dovada că (a) controlul s-a intenționat să fie temporar întrucât entitatea controlată era deținută exclusiv cu scopul de a fi cedată în decurs de douăsprezece luni de la achiziție și (b) conducerea a căutat în mod activ un cumpărător. Acestor entități controlate temporar li se impunea să fie contabilizate drept instrumente financiare. IPSASB a luat în considerare măsura în care acest tratament al entităților controlate temporar trebuie de asemenea impus în standardul propus. IPSASB a observat o serie de preocupări privind dispozițiile din IPSAS 6. Acestea au inclus:

- (a) Dificultatea de a identifica entitățile controlate temporar;
- (b) Dificultatea de a justifica un tratament contabil diferit pentru entitățile controlate care sunt deținute pentru mai mult de câțiva ani (ceea ce se poate întâmpla cu unele entități care sunt inițial considerate ca fiind controlate temporar);
- (c) Dificultatea de a ceda o investiție în forma sa curentă. O entitate din sectorul public poate avea nevoie să își păstreze răspunderea pentru anumite riscuri în vederea cedării investiției sale într-o entitate controlată temporar. Contabilizarea acestor entități drept instrumente financiare oferă doar o reprezentare parțială a riscurilor asociate investiției;
- (d) Dacă o entitate din sectorul public este expusă unor riscuri ca urmare a unei investiții într-o entitate controlată „temporar”, atunci aceste riscuri trebuie să fie raportate consecvent cu expunerile la riscul altor entități controlate; și

- (e) Prevederea unor clarificări suplimentare de către entitatea raportoare poate trata o parte dintre aspectele care apar atunci când entitățile controlate temporar sunt consolidate.

- BC15. IPSASB a decis, prin urmare, să nu impună un tratament contabil diferit pentru entitățile controlate temporar. Respondenții la ED 49 au fost de acord în general cu această propunere, din motive similare cu cele ale IPSASB. Atunci când au fost discutate comentariile respondenților, IPSASB a admis argumentele aduse de cei care au considerat că trebuie să existe o derogare de la consolidare pentru entitățile controlate temporar, în special cele dobândite de un guvern pentru a proteja interesele cetățenilor. Totuși, IPSASB a observat de asemenea experiența contabilă a diferitelor jurisdicții în astfel de situații și că în unele jurisdicții a avut loc consolidarea unor astfel de entități. IPSASB a luat de asemenea în considerare ponderea sprijinului pentru eliminarea derogării. Respondenții au observat că astfel de investiții pot fi în cele din urmă deținute pentru perioade mai lungi decât au fost inițial concepute. Unii respondenți au încurajat IPSASB să ia în considerare impunerea unor prezentări suplimentare de informații pentru entitățile dobândite în vederea cedării. IPSASB a fost de acord să impună prezentarea intereselor existente în alte entități deținute în vederea vânzării în IPSAS 38, *Prezentarea intereselor existente în alte entități*.
- BC16. Atunci când a luat în considerare studiile existente privind utilitatea situațiilor financiare consolidate pentru îndeplinirea nevoilor utilizatorilor, IPSASB a observat că deși un număr tot mai ridicat de guverne aplică contabilitatea pe bază de angajamente, acest lucru este o tendință relativ recentă, iar consolidarea este deseori implementată în etape, activitățile guvernului de bază fiind consolidate prima dată, urmând apoi consolidarea celorlalte categorii de entități în funcție de resurse și timp. Drept rezultat, există câteva jurisdicții care prezintă în momentul actual situații financiare consolidate pentru întregul guvern, iar studiile empirice privind utilitatea situațiilor financiare consolidate pentru întregul guvern au fost limitate. Studiile actuale au avut tendința să se concentreze pe utilizatorii situațiilor financiare consolidate și pe beneficiile generale ale situațiilor financiare consolidate, spre deosebire de utilitatea consolidării anumitor tipuri de entități controlate sau contabilizarea acestora printr-o modalitate alternativă. În cadrul deliberărilor sale, IPSASB a luat în considerare modalități alternative de contabilizare și prezentare a informațiilor în subseturi de entități controlate cum ar fi entitățile controlate temporar. IPSASB a observat dificultățile identificării consecvenței a categoriilor de entități controlate care ar putea fi contabilizate diferit sau ar putea face obiectul prezentărilor suplimentare de informații.
- BC17. IPSASB a observat că la elaborarea dispozițiilor sale pentru entitățile de investiții IASB s-a concentrat pe nevoile utilizatorilor. Aspectele luate în considerare de către IPSASB în legătură cu entitățile de investiții sunt discutate mai târziu în prezenta Bază pentru concluzii.

- BC18. IPSASB a observat că multe guverne au întocmit rapoarte statistice care prezintă informații financiare consolidate într-o abordare sectorială, prin separarea între sectoarele de stat și sectoarele publice corporatiste (non-financiare și financiare). Aceste informații sunt compilate în conformitate cu îndrumările statistice din SNA 2008, care la rândul său este consecvent cu îndrumările din GFSM 2014 și Sistemul European de Conturi (ESA 2010). IPSASB a analizat măsura în care o astfel de abordare statistică poate fi luată în considerare ca o alternativă a compilării conturilor întregului guvern pe baza abordării IPSAS. IPSASB a observat că IPSAS 22, *Prezentarea informațiilor financiare privind sectorul de stat*, oferă îndrumări cu privire la prezentarea acestor informații statistice în situațiile financiare consolidate. Totuși, IPSAS 22 nici nu impune să se prezinte astfel de informații în situațiile financiare consolidate, nici nu permite prezentarea acestora ca o modalitate alternativă de a consolida toate entitățile controlate. Deși IPSASB a observat că raportarea statistică îndeplinește un rol important și oferă informații comparabile între țări, IPSASB a convenit că astfel de informații au un obiectiv diferit și nu îndeplinesc rolul situațiilor financiare consolidate de a oferi o imagine de ansamblu asupra activității guvernului. IPSASB a observat de asemenea că poate fi dificilă obligativitatea prezentării informațiilor statistice pe sectoare de către alte guverne decât cele naționale. Prin urmare, IPSASB a convenit că orice modificare la IPSAS 22 nu trebuie să facă parte din proiectul său de a actualiza IPSAS-urile de la 6 la 8. Deși IPSASB a decis să nu ofere în prezentul standard îndrumări cu privire la prezentarea informațiilor statistice pe sectoare, acesta a remarcat că guvernele pot prezenta situații financiare consolidate care sunt dezagregate pe sectoare statistice.
- BC19. Prin urmare, ED 49 a propus consolidarea tuturor entităților controlate, altele decât cele exceptate de la consolidarea aferentă entităților de investiții (prezentate separat în această Bază pentru concluzii). IPSASB a solicitat opiniile constituenților privind măsura în care există categorii de entități care nu ar trebui să fie consolidate, iar propunerile privind neconsolidarea să fie argumentate luând în considerare nevoile utilizatorilor. Respondenții au sprijinit în general această propunere, deși o serie de respondenți au evidențiat dificultățile de implementare (de exemplu, costurile asociate consolidării unui număr mare de entități controlate). Unii respondenți au comentat de asemenea cu privire la existența entităților raportoare înființate prin mijloace juridice sau administrative și au observat că ele pot fi diferite față de entitatea raportoare identificată în conformitate cu standardul propus. IPSASB a fost de acord să admită, în standard, existența entităților raportoare înființate prin mijloace juridice sau administrative.

Entități de investiții

- BC20. În octombrie 2012, IASB a emis documentul *Entități de investiții* (Amendamente la IFRS 10, IFRS 12 și IAS 27). Ca rezultat al acestor amendamente, IFRS 10

impune unei entități care controlează care este o entitate de investiții să contabilizeze majoritatea investițiilor sale la valoarea justă prin profit sau pierdere, spre deosebire de a fi consolidate. IPSASB a luat în considerare caracterul adecvat al dispozițiilor din IFRS 10 pentru entități similare din sectorul public. Prima dată, IPSASB a analizat care sunt entitățile care ar putea fi afectate de astfel de dispoziții. Entitățile care ar putea să corespundă definiției unei entități de investiții includ unele fonduri patrimoniale de stat, unele fonduri de pensii și unele fonduri care dețin interese care controlează în proiecte de parteneriat public-privat (PPP) sau inițiative de finanțare privată (PFI). IPSASB a observat că orice dispoziție aplicabilă doar pentru entitățile de investiții ar putea să se aplice unui număr relativ mic de entități din sectorul public (având în vedere tipurile de entități care ar putea să fie entități de investiții și faptul că acestor entități li s-ar putea impune să raporteze în conformitate cu o serie de standarde contabile, inclusiv standarde naționale).

- BC21. IPSASB a analizat comentariile respondenților către IASB cu privire la propunerile IASB privind entitățile de investiții și a considerat că argumente similare ar putea fi aplicate în sectorul public. Într-adevăr, IPSASB a observat că unele tipuri de entități identificate în mod specific de IASB ca fiind posibile entități de investiții (de exemplu, fondurile patrimoniale de stat) pot fi entități din sectorul public care aplică IPSAS-urile. IPSASB a observat accentul pus de IASB pe nevoile utilizatorilor în cadrul deliberărilor IASB privind entitățile de investiții. IPSASB a observat că, în funcție de cadrul general de raportare din jurisdicția în care funcționează, unei entități de investiții din sectorul public i s-ar putea impune să raporteze în conformitate cu IPSAS-urile, IFRS-urile sau standardele naționale. IPSASB a fost de acord că dispoziția din IFRS 10 ca o entitate de investiții să își contabilizeze investițiile la valoarea justă pare a fi adecvată în sectorul public. IPSASB a observat și că dispoziții consecvente în IPSAS-uri și IFRS-uri ar reduce orice oportunitate de arbitraj contabil atunci când se determină care sunt standardele contabile care se impune a fi aplicate de către o entitate de investiții.
- BC22. IPSASB a analizat măsura în care definiția unei entități de investiții din IFRS 10 este adecvată în sectorul public. IPSASB a convenit că definiția a fost în general adecvată, deși a observat că o entitate de investiții va avea în mod frecvent un mandat extern care îi stabilește scopul (spre deosebire de o entitate care confirmă investitorilor scopul său) și a modificat definiția în consecință. IPSASB a considerat că ar fi de ajutor să se ofere exemple suplimentare din sectorul public cu scenarii în care o entitate nu este considerată a fi o entitate de investiții deoarece are obiective suplimentare.
- BC23. IPSASB a analizat măsura în care caracteristicile tipice ale unei entități de investiții sunt adecvate pentru a fi aplicate în sectorul public. IPSASB a observat că IFRS 10 permite posibilitatea ca o entitate să fie considerată o entitate de investiții în pofda faptului că nu sunt îndeplinite toate caracteristicile tipice. În astfel de cazuri, entității i se impune să explice motivul pentru care este o

entitate de investiții în pofida faptului că nu îndeplinește toate caracteristicile tipice ale unei entități de investiții. IPSASB a observat că este puțin probabil ca acele caracteristici tipice identificate în IFRS 10 să fie caracteristicile tipice din contextul sectorului public. De exemplu, un fond patrimonial de stat ar putea:

- (a) Avea un singur investitor (fiind un minister sau o entitate din sectorul public). Fondul ar putea argumenta că investește fonduri în numele sau în beneficiul cetățenilor. IFRS 10 punctul BC259 se referă în mod explicit la fonduri de investiții deținute de stat și fonduri deținute în întregime de planuri de pensii și fundații atunci când explică motivul pentru care IASB a decis ca aceasta să fie mai degrabă o caracteristică tipică decât o parte esențială din definiția unei entități de investiții.
- (b) Avea investitori care sunt părți afiliate. Un fond cu un investitor care este o parte afiliată ar putea totuși să acționeze în numele mai multor investitori beneficiari care nu sunt afiliați.
- (c) Deține participații în capitalurile proprii sub o altă formă decât capitalurile proprii sau participații similare. IPSASB a observat că forma participațiilor în capitalurile proprii din fondurile patrimoniale de stat poate varia și că IFRS 10 punctul BC264 se referă în special la fonduri de pensii și fonduri patrimoniale de stat atunci când explică motivul pentru care IASB a decis ca aceasta să fie mai degrabă o caracteristică tipică decât o parte esențială din definiție. IFRS 10 punctul BC264 prevede că „de exemplu, un fond de pensii sau un fond patrimonial de stat care are un singur investitor direct poate avea beneficiari care au dreptul la activele nete ale fondului de investiții, dar care nu dețin unități de participații”.

BC24. Date fiind diferențele dintre sectorul public și cel privat, IPSASB a decis să nu identifice caracteristicile tipice separat de definiția unei entități de investiții. IPSASB a observat că multe dintre discuțiile din IFRS 10 cu privire la caracteristicile tipice ale unei entități de investiții descriu modalitățile prin care o entitate poate demonstra că îndeplinește definiția unei entități de investiții. IPSASB a decis prin urmare să păstreze o astfel de îndrumare, dar să o prezinte împreună cu celelalte îndrumări aferente definiției unei entități de investiții. IPSASB a fost de acord cu faptul că acea caracteristică din IFRS 10 privind faptul că „persoanele fizice sau entitățile care au furnizat fonduri entității nu sunt părți afiliate ale entității” nu reflectă contextul din sectorul public și a convenit să omită îndrumările cu privire la acea caracteristică.

BC25. Deși IPSASB a decis să nu identifice caracteristicile tipice în mod separat față de definiția unei entități de investiții, IPSASB a considerat că majorității entităților din sectorul public care se clasifică ele însele ca fiind entități de investiții trebuie să li se impună să prezinte informații cu privire la raționamentele și ipotezele realizate. IPSASB a considerat că prezentarea acestor ipoteze și raționamente este importantă din motive legate de transparență și încurajează folosirea adecvată a dispozițiilor contabile ale unei entități de investiții.

- BC26. IPSASB a observat că în comparație cu entitățile din sectorul privat, care au tendința să aibă obiective financiare clare, entitățile din sectorul public pot avea o gamă largă de obiective, iar aceste obiective se pot schimba în timp. Obiectivele unei entități din sectorul public se pot de asemenea schimba ca rezultat al schimbărilor din politica guvernului și modificările pot determina ca o entitate care a îndeplinit anterior definiția unei entități de investiții să nu o mai îndeplinească. Având în vedere posibilitatea schimbării obiectivelor, IPSASB a convenit prin urmare să evedențieze nevoia ca o entitate să își reevalueze statutul în mod regulat.
- BC27. IPSASB a observat că dispozițiile din IFRS 10 privind o entitate de investiții se aplică pentru situațiile financiare ale entității de investiții însăși – nu se pot aplica pentru o entitate care controlează a niciunei entități de investiții. IFRS 10 impune unei entități care controlează care nu este ea însăși o entitate de investiții să prezinte situații financiare consolidate în care toate entitățile sale controlate sunt consolidate pe o bază liniară. IPSASB a analizat măsura în care contextul sectorului public ar putea determina o pondere mai mare sau mai mică a argumentelor luate în considerare de IASB în legătură cu acest aspect și măsura în care există caracteristici aferente sectorului public care să sprijine un tratament contabil diferit de către entitatea care controlează a unei entități de investiții.
- BC28. IPSASB a observat că IASB a avut preocupări că, în cazul în care unei entități care controlează care nu este de investiții i s-ar impune să păstreze tratamentul folosit de către entitățile de investiții controlate, s-ar putea ajunge la rezultate contabile diferite prin deținerea unor entități controlate direct sau indirect printr-o entitate de investiții controlată. IPSASB a observat că acest aspect are o importanță mai mică în contextul sectorului public. IPSASB a observat în special că participațiile în capitalurile proprii prin acțiuni sau alte instrumente de capitaluri proprii sunt mai puțin comune în sectorul public. Drept consecință, este mai puțin probabil ca entitățile din cadrul unei entități economice din sectorul public să dețină o investiție proprie în ultima entitate care controlează și mai puțin probabil să dețină o investiție proprie în alte entități din cadrul entității economice.
- BC29. IPSASB a analizat ce tip de informație va fi considerat de utilizatori ca fiind cel mai util cu privire la o entitate de investiții controlată. IPSASB a apreciat că utilizatorii ar considera că este cel mai util să se poată extinde contabilizarea investițiilor aplicată în situațiile financiare ale unei entități de investiții controlate și în cazul situațiilor financiare ale entității sale care controlează. IPSASB a propus prin urmare ca unei entități care controlează cu o entitate de investiții controlată să i se impună să prezinte situații financiare consolidate în care (i) să evalueze investițiile entității de investiții controlate la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 41 și (ii) să consolideze celelalte active și datorii, venituri și cheltuieli ale entității de investiții controlate în conformitate cu politicile contabile de consolidare obișnuite impuse de

standard. IPSASB a considerat că propunerile sale reflectă faptul că o entitate care controlează nu gestionează entitatea de investiții însăși pe baza valorii juste. Mai degrabă, acestea gestionează investițiile entității de investiții pe baza valorii juste. Această abordare este de asemenea consecventă cu contabilizarea unei entități de investiții pentru investițiile sale în alte entități.

- BC30. La momentul elaborării IPSAS 35, IASB și-a propus să clarifice aspectele legate de aplicarea dispozițiilor aferente entității de investiții. IASB a emis documentul *Entități de investiții: aplicarea excepției de la consolidare* (Amendamente la IFRS 10, IFRS 12 și IAS 28) în decembrie 2014. IPSASB a considerat că aceste clarificări au fost de ajutor pentru tratarea problemelor de implementare identificate de cei care au adoptat anterior dispozițiile IASB privind entitățile de investiții și a încorporat acele aspecte ale amendamentelor care erau relevante în prezentul standard.

Control (punctele 18-37)

- BC31. IPSASB a fost de acord că cele trei dispoziții privind controlul evidențiate în IFRS 10 sunt în general adecvate pentru sectorul public. IPSASB a observat că dispozițiile din IFRS 10 privind autoritatea, rezultatele și o conexiune între acestea sunt similare abordării avute anterior de IPSASB în IPSAS 6, deși IPSAS 6 impunea existența atât a autorității, cât și a beneficiilor. Consecvent cu terminologia folosită în IPSAS 6, IPSASB a decis că termenul „beneficii” era în general mai adecvat decât „rezultate” în contextul sectorului public (conform discuțiilor din subcapitolul „Terminologie” de mai jos). Totuși, termenul „rezultate” a continuat să fie folosit în contextul entităților de investiții.
- BC32. IPSASB a luat în considerare abordarea folosită în Statisticile privind Finantele Guvernamentale cu privire la controlul asupra unei entități. SNA 2008 punctul 4.80 include opt indicatori privind controlul corporațiilor și cinci indicatori privind controlul instituțiilor nonprofit și explică faptul că „deși un singur indicator ar putea fi suficient pentru a stabili controlul, în alte cazuri o serie de indicatori pot indica în mod colectiv controlul”. În general, direcția indicatorilor statistici este pe aceeași linie ca abordarea din prezentul standard și, prin urmare, rezultatele practice ale analizelor respective vor coincide probabil în general. Unii indicatori din GFS sunt menționați la punctele următoare.

Autoritate (punctele 23-29)

- BC33. IPSASB a decis să modifice IFRS 10 pentru a:
- (a) Pune accentul pe gama de activități relevante care se pot desfășura în sectorul public și a evidenția faptul că controlul politicilor financiare și de exploatare poate demonstra autoritatea asupra activităților relevante;
 - (b) Clarifica faptul că reglementarea controlului și dependența economică nu generează autoritate în sensul standardului; și

- (c) Discuta autoritatea specifică ce creează controlul în sectorul public, inclusiv acțiunile de aur, un drept de a desemna majoritatea consiliului dintr-o altă entitate și autoritatea obținută prin legislație sau documente care împuternicesc.

Reglementarea controlului

- BC34. IPSASB a convenit că îndrumările anterioare referitoare la reglementarea controlului din IPSAS 6 trebuie să fie încorporate în standard. IPSASB a observat că IFRS 10 a fost elaborat pentru a fi aplicat de entități orientate spre profit, puține dintre acestea având autoritatea de a crea sau implementa legislație sau reglementări. În schimb, natura guvernului înseamnă că autoritatea de reglementare este exercitată în mod frecvent în sectorul public.
- BC35. Pentru a analiza modalitatea de a încorpora în standard îndrumările referitoare la reglementarea controlului, IPSASB a observat că (i) discuțiile cu privire la autoritate din IFRS 10 se axează pe capacitatea de a influența „activitățile relevante” ale entității în care s-a investit, iar (ii) autoritatea este unul dintre cele trei elemente care sunt necesare ca să existe controlul. IPSASB a decis să plaseze discuțiile privind reglementarea controlului alături de discuțiile legate de autoritate și activitățile relevante.
- BC36. IPSASB a observat că discuțiile privind reglementarea și controlul din SNA 2008 sunt similare celor anterioare din IPSAS 6. SNA 2008 precizează:

Reglementare și control. Granița dintre reglementarea care se aplică tuturor entităților din cadrul unei clase sau unui grup industrial și controlul unei corporații individuale poate fi dificil de apreciat. Există multe exemple de implicare a statului prin reglementare, în special în cazurile în care există monopol și utilități privatizate. Este posibil să existe implicare prin reglementare în domenii importante, cum ar fi stabilirea prețului, fără ca entitatea să cedeze controlul politicii sale corporative generale. Alegerea de a intra sau de a continua funcționarea într-un mediu puternic reglementat sugerează faptul că entitatea nu este supusă controlului. Când reglementările sunt atât de restrictive încât stabilesc efectiv modalitatea în care entitatea își desfășoară activitatea, atunci aceasta poate fi o formă de control. Dacă o entitate își păstrează capacitatea de a alege dacă își va procura finanțare de la o entitate din sectorul public sau dacă va interacționa comercial sau va trata altfel cu aceasta, atunci entitatea are capacitatea finală de a-și stabili politica corporativă și nu este controlată de o entitate din sectorul public.

- BC37. IPSASB a observat că SNA 2008 tratează controlul de către un client dominant. Acesta stipulează:

„În general, dacă există o dovadă clară că o corporație nu poate alege să trateze cu alți clienți decât cei din sectorul public dată fiind influența din sectorul public, atunci este implicat controlul public.”

Dependență economică

- BC38. IFRS 10 punctul B40 prevede că „... în lipsa altor drepturi, faptul că o entitate în care s-a investit depinde economic de investitor (cum ar fi relațiile dintre un furnizor și clientul său principal) nu înseamnă că investitorul are autoritate

asupra entității în care s-a investit”. Deși IPSASB a fost de acord că dependența economică, în sine, nu are ca rezultat controlul, IPSASB a observat că, în sectorul public, dependența economică poate avea loc în conexiune cu alte drepturi. Aceste alte drepturi trebuie să fie evaluate pentru a determina dacă au ca rezultat controlul.

- BC39. Dată fiind prevalența dependenței economice în sectorul public, IPSASB a decis că este adecvat să discute modalitățile prin care poate apărea dependența economică și să includă exemple de dependență economică.

Drepturi de vot speciale aferente participațiilor în capitalurile proprii (acțiuni de aur)

- BC40. IPSASB a fost de acord că standardul trebuie să admită faptul că drepturile de vot speciale aferente participațiilor în capitalurile proprii (deseori denumite „acțiuni de aur”) vor influența evaluarea controlului. IPSASB a observat că astfel de drepturi sunt de asemenea recunoscute în GFSM 2014.

Drepturi reale

- BC41. Independența statutară este comună în sectorul public. IPSASB a fost de acord să ilustreze modalitățile prin care independența statutară poate influența evaluarea drepturilor unui investitor. Standardul stipulează că existența independenței statutare a unei entități în care s-a investit poate fi considerată o barieră pentru exercitarea drepturilor investitorului (punctul AG26). De asemenea, prevede că existența unor autorități statutare care să funcționeze independent nu împiedică, în sine, o entitate să fie controlată de o altă entitate (punctul 25).

Terminologie

- BC42. În plus, pentru a realiza modificări care să reflecte terminologia standardului în IPSAS-uri, IPSASB a convenit că sunt necesare o serie de alte schimbări la terminologia din IFRS 10. Cu excepția cazului în care se menționează altfel într-un IPSAS, discuțiile privind terminologia sunt relevante pentru IPSAS-urile de la 34 la 38.

Investitor / Entitate în care s-a investit

- BC43. IFRS 10 folosește termenii „investitor” și „entitate în care s-a investit” pentru a indica (i) entitatea care posibil controlează, fiind entitatea care aplică standardul pentru a evalua dacă există control și (ii) entitatea care este posibil controlată. IPSASB a considerat că acești termeni sunt inadecvați în majoritatea părților standardului deoarece ar putea implica existența unui instrument financiar care reprezintă o participație în capitalurile proprii. Majoritatea evaluărilor controlului din sectorul public nu implică astfel de instrumente financiare.
- BC44. IPSASB a analizat și alți termeni care pot fi folosiți pentru a descrie investitori și entități în care s-a investit, în contextul standardului. Una dintre opinii a fost aceea de a se face referire la un investitor ca fiind „o entitate care posibil controlează” și la o entitate în care s-a investit ca fiind „o entitate care este

posibil controlată”. IPSASB a considerat că aceste expresii, deși sunt clare ca înțeles, pot fi dificil de folosit în cadrul standardului. IPSASB a observat că IPSAS-urile se referă în general la entitatea care aplică standardul ca fiind „o entitate”. În cazul prezentului standard, entitatea care aplică standardul reprezintă entitatea care evaluează măsura în care controlează sau nu o altă entitate (la care se face referire ca fiind un investitor în IFRS 10). Entitatea care aplică standardul face acest lucru pentru a determina dacă controlează o altă entitate. IPSASB a decis, prin urmare, ca, în funcție de context, să se refere la investitor ca fiind „entitatea”, iar la entitatea în care s-a investit ca fiind „o altă entitate”, „cealaltă entitate” sau „entitatea care este evaluată pentru control”.

- BC45. IPSASB a convenit să păstreze termenul „investitori” acolo unde standardul se referă la o anumită investiție, iar termenul este folosit cu înțelesul său obișnuit. Acest lucru este relevant în special în acele părți din standard care tratează entitățile de investiții.
- BC46. IPSASB a convenit de asemenea că termenii „investitor” și „entitate în care s-a investit” sunt adecvați atunci când se face referire la interese în asocierile în participație și în entitățile asociate.

Angajamente irevocabile

- BC47. IPSASB a fost de acord cu înlocuirea celor mai multe referințe la „angajamente contractuale” din IFRS 10 cu referințe la termenul „angajamente irevocabile”. Această modificare confirmă faptul că în unele jurisdicții este posibil ca unele entități care aplică IPSAS-urile să nu aibă autoritatea de a încheia contracte, dar, cu toate acestea, pot avea autoritatea de a încheia angajamente irevocabile. În plus, IPSASB a fost de acord că angajamentele irevocabile, în sensul prezentului standard, trebuie să includă drepturile care provin din autoritatea legislativă sau executivă. Definiția angajamentelor irevocabile folosită în prezentul standard are în mod intenționat un sens mai amplu decât cel utilizat în standardele privind instrumentele financiare, unde este folosit în legătură cu drepturile care sunt similare contractelor și cu privire la părțile interesate.

Beneficii

- BC48. IPSASB a convenit că termenul „beneficii” este mai adecvat decât termenul „rezultate” în sectorul public, în special dată fiind existența relației de control în lipsa unei investiții financiare în entitatea controlată. IPSASB a considerat că termenul „rezultate” poate fi interpretat ca punând prea mult accentul pe rezultatele financiare, în timp ce, în sectorul public, este mai probabil ca beneficiile să fie nefinanciare decât financiare. Termenul „rezultate” a fost păstrat în contextul entităților de investiții.
- BC49. IPSASB a decis să modifice IFRS 10 pentru a:
- (a) Evidenția că multe evaluări ale controlului în sectorul public implică evaluarea beneficiilor nefinanciare;

- (b) Preciza că beneficiile pot avea aspecte pozitive sau negative; și
- (c) Include exemple de beneficii în contextul sectorului public.

- BC50. IPSASB a convenit să plaseze exemple de beneficii în cadrul standardului deoarece a considerat că exemplele ar fi utile în special pentru o entitate care realizează evaluarea inițială a măsurii în care este posibil să controleze alte entități.
- BC51. Definiția controlului din IPSAS 35 se referă la „beneficii variabile”, iar la acest concept se face referire pe parcursul standardului. IPSASB a analizat modul în care se aplică standardul pentru beneficiile care par a fi fixe sau constante. IPSASB a observat că IASB a luat în mod explicit în considerare acest aspect și a oferit exemple pentru a demonstra că beneficiile care par a fi fixe pot de fapt să fie variabile, deoarece acestea au expus entitatea la riscul privind performanța. IPSASB a observat că exemplele IASB sunt aferente beneficiilor financiare și a convenit să includă un exemplu privind beneficiile nefinanciare la punctul AG58.

Date de raportare uniforme

- BC52. IPSASB a analizat dacă să impună sau nu o limită de timp în cazul diferenței dintre încheierea perioadei de raportare a entității care controlează și cea a entităților sale controlate. IPSASB a observat că IFRS 10 prevede ca situațiile financiare folosite pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate să aibă aceeași dată de raportare sau, dacă acest lucru este imposibil, prevede să fie efectuate ajustări pentru cele mai recente situații financiare ale entităților controlate. În plus, IFRS 10 limitează la trei luni diferența dintre date. IPSASB a observat că în sectorul public pot exista situații în care entitățile au date de raportare diferite, iar schimbarea acelor date poate fi imposibilă. IPSASB a fost de acord să nu impună o limită de trei luni pentru diferența dintre date.

Aspecte legate de implementare

- BC53. O serie de respondenți au comentat cu privire la dificultatea de a întocmi situații financiare consolidate, în special atunci când există un număr mare de entități controlate, cum este cazul situațiilor financiare pentru întregul guvern. IPSASB a recunoscut aceste dificultăți practice și a observat că majoritatea jurisdicțiilor care prezintă situații financiare consolidate au întâmpinat dificultăți similare. În aceste jurisdicții, entitățile consolidate au folosit strategii simplificate pentru a face față complexității și dificultăților legate de consolidare. Astfel de strategii includ:
- (a) Evaluarea existenței controlului pentru diverse categorii de entități în etape, cu un accent inițial pe entitățile care este probabil să fie semnificative.
 - (b) Lipsa consolidării (sau amânarea consolidării) entităților controlate care este probabil să fie ne semnificative.

- (c) Identificarea modalităților eficiente din punct de vedere al costurilor de obținere a informațiilor privind soldurile și tranzacțiile între entități.
- (d) Excluderea posibilității de a elimina soldurile și tranzacțiile între entități care nu sunt semnificative.
- (e) Analizarea măsurii în care trebuie realizate toate prezentările de informații aferente tuturor entităților.

BC54. IPSASB a analizat dacă să ofere îndrumări specifice privind aplicarea pragului de semnificație la întocmirea situațiilor financiare consolidate, dar a ajuns la concluzia că acest lucru nu ar fi adecvat într-un standard de raportare financiară.

Vânzări sau contribuții de active între un investitor și entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație

BC55. La momentul la care era elaborat IPSAS 35, IASB era în proces de a solicita comentarii pe marginea propunerilor de modificare a IFRS 10 și IAS 28 pentru ca dispozițiile de recunoaștere a unui câștig sau a unei pierderi parțial(e) pentru tranzacțiile între un investitor și entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație să se aplice doar în cazul câștigului sau pierderii ce rezultă din vânzarea sau contribuția de active *care nu reprezintă o întreprindere*, conform definiției din IFRS 3, *Combinări de întreprinderi*. IASB a emis în septembrie 2014 documentul *Vânzări sau contribuții de active între un investitor și entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație* (Amendamente la IFRS 10 și IAS 28). IPSASB a convenit să nu încorporeze în IPSAS 35 și IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*, dispozițiile introduse prin aceste amendamente, argumentând că ar fi mai adecvat să aibă în vedere recunoașterea câștigurilor și pierderilor totale sau parțiale în contextul elaborării de dispoziții la nivel de standarde pentru combinările de operațiuni din sectorul public.

BC56. Atunci când IPSASB a elaborat ED 60, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, acesta a reanalizat dacă să includă îndrumări privind contabilizarea pierderii controlului asupra unei foste entități controlate în favoarea unei entități asociate sau a unei asocieri în participație a investitorului. IPSASB a analizat îndrumările emise de IASB în documentul *Vânzări sau contribuții de active între un investitor și entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație* (Amendamente la IFRS 10 și IAS 28). Dacă ar fi adoptate în IPSAS 35, efectul amendamentelor IASB ar fi că un câștig sau o pierdere parțial(ă) pentru tranzacțiile între un investitor și entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație s-ar aplica doar în cazul câștigului sau pierderii care rezultă din pierderea controlului asupra unei foste entități controlate care nu cuprinde o operațiune. IPSASB nu a identificat niciun motiv specific sectorului public pentru a se abate de la abordarea IASB. În consecință, IPSASB a convenit să includă aceste îndrumări (modificate pentru a corespunde terminologiei și definițiilor din ED 60) în IPSAS 35.

BC57. În decembrie 2015, IASB a amânat implementarea îndrumărilor din documentul *Vânzări sau contribuții de active între un investitor și entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație* (Amendamente la IFRS 10 și IAS 28). Aceasta deoarece IASB desfășura cercetări mai ample în acest domeniu ca parte a proiectului său privind metoda punerii în echivalență și nu a dorit să impună entităților să-și modifice contabilitatea de două ori în decursul unei perioade scurte. Amânând data de intrare în vigoare, IASB a continuat să permită aplicarea anticipată a îndrumărilor, deoarece nu dorea să interzică aplicarea unei raportări financiare mai bune. IPSASB a analizat decizia IASB de a amâna implementarea acestor îndrumări. IPSASB nu a identificat niciun motiv specific sectorului public pentru a se abate de la abordarea IASB. În consecință, IPSASB a convenit să includă aceste îndrumări (modificate pentru a corespunde terminologiei și definițiilor din IPSAS 40) în IPSAS 35, spre a fi aplicate de la o dată care urmează să fie stabilită de IPSASB.

Revizuirea IPSAS 35 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016

BC58. 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.

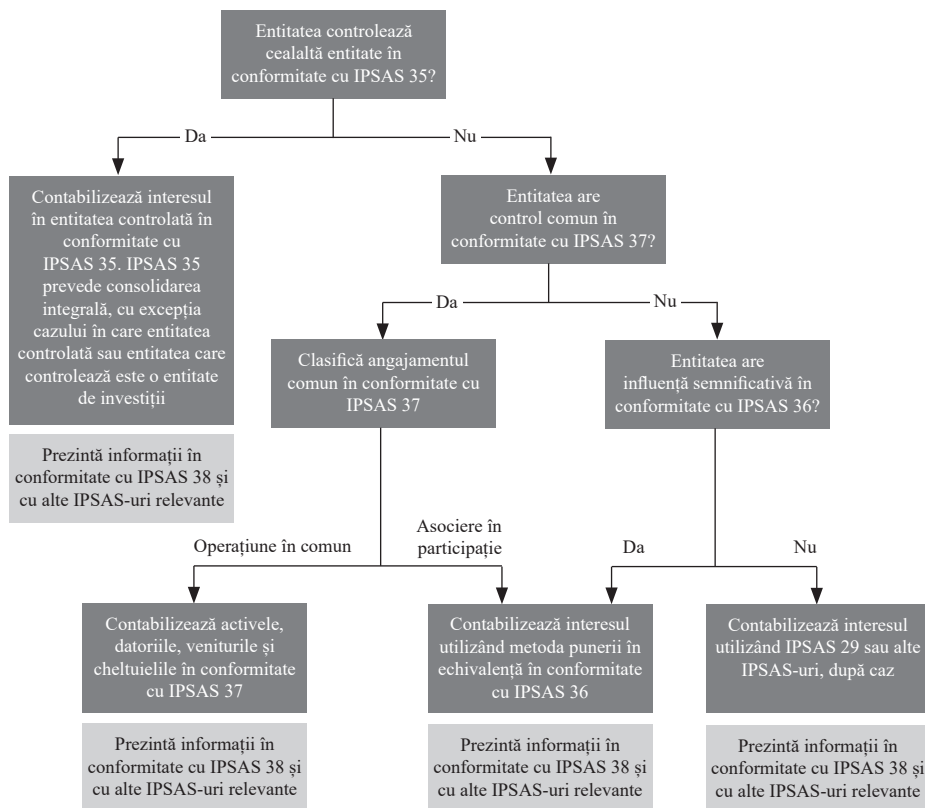
Îndrumări de implementare

Prezentele îndrumări însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 35.

Natura relației cu o altă entitate

IG1. Schema de mai jos rezumă contabilizarea diferitelor tipuri de implicare într-o altă entitate.

Schema 1: Forme de implicare în alte părți



Exemple ilustrative

Prezentele exemple însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 35.

- IE1. Exemplele din prezenta anexă descriu situații ipotetice. Deși este posibil ca anumite aspecte din exemple să fie întâlnite în modele de situații reale, atunci când se aplică IPSAS 35 trebuie evaluate toate faptele și circumstanțele aferente unui model de situație dat.

Autoritate (punctele AG9-AG56)

- IE2. Următorul exemplu ilustrează o evaluare a măsurii în care există autoritate în sensul prezentului standard.

Exemplul 1

Un guvern național finanțează parțial activitățile unei administrații locale. O parte din această finanțare se impune a fi cheltuită pentru anumite activități. Administrația locală are un consiliu care este ales o dată la patru ani de către comunitatea locală. Consiliul decide modul în care să se folosească resursele administrației locale spre beneficiul comunității locale. Activitățile administrației locale sunt diverse și includ servicii de bibliotecă, asigurarea unor facilități de agrement, gestionarea deșeurilor și a apelor reziduale și aplicarea reglementărilor privind locuințele și sănătatea și siguranța. Aceste activități sunt activități relevante ale administrației locale. Multe dintre aceste activități coincid de asemenea cu interesele guvernului național.

În pofida finanțării parțiale a activităților administrației locale, guvernul național nu are autoritatea de a coordona activitățile relevante ale administrației locale. Drepturile administrației locale privind activitățile relevante interzic preluarea controlului de către guvernul național.

Reglementarea controlului (punctul AG12)

- IE3. Următoarele exemple ilustrează forme diferite de reglementare a controlului. Niciuna dintre aceste forme de reglementare a controlului nu conferă autoritate asupra activităților relevante în sensul prezentului standard. Totuși, aceste exemple nu exclud faptul că pot exista situații în care autoritatea asupra activităților relevante în sensul prezentului standard poate deriva din reglementarea controlului.

Exemplul 2

O autoritate de control împotriva poluării are autoritatea de a închide operațiunile entităților care nu respectă reglementările de mediu.

Existența acestei autorități nu constituie autoritate asupra activităților relevante.

Exemplul 3

Un oraș deține autoritatea de a aproba legi privind amplasarea care să limiteze locațiile restaurantelor fast-food sau să le interzică în totalitate.

Existența acestei autorități nu constituie autoritate asupra activităților relevante ale restaurantelor fast-food.

Exemplul 4

Un guvern central deține autoritatea de a impune reglementarea controlului monopolurilor. O agenție deținută în întregime de stat deține autoritatea de a reglementa monopolurile care fac obiectul acestei reglementări a controlului și de a stabili limite ale prețurilor pentru entitățile care distribuie electricitate. Guvernul central nu deține participații în capitalurile proprii ale distribuitorilor de electricitate și nu primește beneficii financiare de la distribuitorii de electricitate. Nici guvernul central și nici agenția guvernamentală nu dețin controlul ca urmare a autorității de a impune reglementarea controlului. Orice altă autoritate trebuie să fie evaluată separat.

Exemplul 5

Un consiliu de control al jocurilor de noroc (GCB) este o agenție guvernamentală care reglementează cazinourile și alte tipuri de jocuri de noroc din stat și aplică legislația națională privind jocurile de noroc. GCB este responsabil pentru promulgarea regulilor și reglementărilor care guvernează desfășurarea activității de jocuri de noroc din cadrul statului. Regulile și reglementările rezultă din legislație. Legislația este aprobată de legiuitor și stabilește politica generală a statului cu privire la jocurile de noroc, în timp ce regulile și reglementările furnizează dispoziții detaliate care trebuie respectate de un local unde se organizează jocuri de noroc, de proprietarii, angajații și furnizorii săi. Regulile și reglementările acoperă o gamă largă de activități, inclusiv licențele, sistemele contabile, regulile privind jocurile din cazinouri și auditul.

GCB are de asemenea autoritatea de a acorda sau de a respinge licențe pentru localurile unde se organizează jocuri de noroc, proprietarii, angajații și furnizorii acestora. Pentru a obține o licență, un solicitant trebuie să demonstreze că are un caracter onorabil, este onest și are integritate. Formularele de cerere pentru licență necesită de obicei informații personale detaliate. În funcție de tipul de licență dorit, unui solicitant i se poate impune, de asemenea, să prezinte detalii cu privire la relațiile de afaceri anterioare, istoricul angajărilor, cazierul judiciar și stabilitatea financiară.

Deși regulile și reglementările influențează modalitatea de funcționare a localurilor unde se organizează jocuri de noroc, GCB nu deține autoritate asupra activităților relevante (conform definiției din prezentul standard) din cadrul localurilor unde se organizează jocuri de noroc. Reglementările se aplică tuturor localurilor unde se organizează jocuri de noroc, iar fiecare local poate alege dacă să se implice în această activitate sau nu. Scopul reglementărilor și legislației cu privire la jocurile de noroc este mai degrabă acela de a proteja publicul decât de a stabili un interes care controlează în localurile unde se organizează jocuri de noroc.

Activități relevante și coordonarea activităților relevante (punctele AG13-AG15)

- IE4. Următoarele exemple ilustrează evaluarea măsurii în care o entitate are autoritatea de a coordona activitățile relevante ale unei alte entități în sensul prezentului standard.

Exemplul 6

Entitățile A și B formează o altă entitate, entitatea C, pentru a elabora și comercializa un produs medical. Entitatea A este responsabilă pentru elaborarea și obținerea avizelor legale pentru produsul medical – responsabilitate care include și capacitatea unilaterală de a lua toate deciziile în legătură cu elaborarea produsului și cu obținerea avizelor legale. După ce organismul de reglementare a avizat produsul, entitatea B îl va produce și îl va comercializa – entitatea B are capacitatea unilaterală de a lua toate deciziile cu privire la producerea și comercializarea produsului. Dacă toate activitățile – elaborarea și obținerea avizelor legale, precum și producerea și comercializarea produsului medical – sunt activități relevante, entitățile A și B trebuie să decidă fiecare dacă sunt capabile să coordoneze activitățile care influențează cel mai semnificativ beneficiile de la entitatea C. În consecință, entitățile A și B trebuie să stabilească fiecare dacă elaborarea și obținerea avizelor legale sau producerea și comercializarea produsului medical reprezintă activitatea care influențează cel mai semnificativ beneficiile de la entitatea C și dacă au capacitatea de a coordona activitatea respectivă. Pentru a stabili care este entitatea ce deține autoritate, entitățile A și B vor lua în considerare:

- (a) Scopul și structura entității C;
- (b) Factorii care determină surplusul, veniturile și valoarea entității C, precum și valoarea produsului medical;
- (c) Efectul autorității lor decizionale asupra performanței entității C ținând cont de factorii de la litera (b); și
- (d) Expunerea lor la variabilitatea beneficiilor de la entitatea C.

În acest exemplu punctual, entitățile vor analiza și:

- (a) Incertitudinea și eforturile necesare pentru obținerea avizelor legale (ținând cont de istoricul acestora privind elaborarea și obținerea cu succes de avize legale pentru produse medicale); și
- (b) Care entitate deține controlul asupra produsului medical după încheierea cu succes a etapei de elaborare.

Exemplul 7

Se creează un vehicul de investiții și acesta este finanțat printr-un instrument de datorie deținut de o entitate (investitorul în datorii) și prin instrumente de capitaluri proprii deținute de diverși alți investitori. Tranșa de capital propriu are ca scop absorbirea primelor pierderi și obținerea oricărui beneficiu rezidual din vehiculul de investiții. Unul dintre investitorii în capitalurile proprii, care deține 30% din instrumentele de capitaluri proprii, este și administratorul de active. Vehiculul de investiții își utilizează veniturile pentru a achiziționa un portofoliu de active financiare, expunând astfel vehiculul de investiții la riscul de credit asociat unei posibile neonorări a plăților de principal sau de dobândă ale activelor. Tranzacția este prezentată investitorului în datorii drept o investiție cu expunere minimă la riscul de credit asociat posibilei neonorări a activelor din portofoliu datorită naturii acestor active și pentru că tranșa de capital propriu are ca scop absorbirea primelor pierderi ale vehiculului de investiții. Beneficiile din vehiculul de investiții sunt afectate semnificativ de modul de administrare a portofoliului de active al vehiculului de investiții, care include decizii privind selecția, achiziția și cedarea activelor conform îndrumărilor aferente portofoliului și gestionarea activelor din portofoliu în caz de neplată. Toate activitățile respective sunt coordonate de administratorul de active până la momentul în care evenimentele de neplată ating un prag specificat al valorii portofoliului (adică atunci când valoarea portofoliului atinge un prag la care tranșa de capital propriu a vehiculului de investiții a fost consumată). Din acel moment, un terț administrator va gestiona activele în conformitate cu instrucțiunile investitorului în datorii. Gestionarea portofoliului de active al vehiculului de investiții este activitatea relevantă a vehiculului de investiții. Administratorul de active are capacitatea de a coordona activitățile relevante până în momentul în care activele neonorate ating pragul specificat al valorii portofoliului; investitorul în datorii are capacitatea de a coordona activitățile relevante în cazul în care valoarea activelor neonorate depășește pragul specificat al valorii portofoliului. Atât administratorul de active, cât și investitorul în datorii trebuie să stabilească dacă au capacitatea de a coordona activitățile care influențează cel mai semnificativ beneficiile vehiculului de investiții, inclusiv să analizeze scopul și structura vehiculului de investiții, precum și expunerea fiecărei părți la variabilitatea beneficiilor.

Drepturi care conferă unei entități autoritate asupra altei entități (punctele AG16-AG28)

- IE5. Următoarele exemple ilustrează evaluarea măsurii în care o entitate are autoritatea de a coordona activitățile relevante ale unei alte entități în sensul prezentului standard.

Exemplul 8

O agenție națională pentru locuințe înființează un program comunitar pentru locuințe care oferă locuințe la costuri reduse. Programul funcționează în baza unui acord cu o entitate asociată corporativă. Singura activitate a entității asociate este aceea de a administra locuințele comunitare. Entitatea asociată nu deține instrumente de capitaluri proprii.

Activitățile relevante ale entității asociate cuprind:

- Analizarea și selectarea solicitanților de locuințe;
- Operațiunile zilnice ale programului de locuințe;
- Întreținerea locuințelor și a facilităților comune; și
- Îmbunătățirea și extinderea locuințelor.

Consiliul de administrație al entității asociate are 16 membri, opt fiind desemnați (și supuși revocării din funcție) de către agenția națională pentru locuințe. Președintele este desemnat de către consiliu dintre cei nominalizați de agenția națională pentru locuințe și are un vot decisiv care este rareori exercitat. Consiliul se întâlnește în mod regulat și analizează rapoartele primite de la conducerea entității asociate. Pe baza acestor rapoarte, consiliul poate confirma sau poate trece peste deciziile conducerii. În plus, consiliul ia decizii privind aspecte importante cum ar fi întreținerea semnificativă și investirea capitalului suplimentar pentru construirea unor locuințe suplimentare, după analizarea locurilor vacante și a cererii de locuințe.

Agenția națională pentru locuințe deține terenul pe care se află locuințele și are capital vărsat și fonduri de exploatare în entitatea asociată de când a fost aceasta înființată. Entitatea asociată deține locuințele.

Entitatea asociată păstrează orice surplus din gestionarea locuințelor, iar conform actului constitutiv nu are capacitatea de a-i furniza agenției naționale pentru locuințe un rezultat financiar direct. Modelul de situație de mai sus se aplică exemplurilor 8A și 8B descrise mai jos. Fiecare exemplu este luat în considerare separat.

Exemplul 8A

Pe baza faptelor și circumstanțelor descrise mai sus, agenția națională pentru locuințe controlează entitatea asociată.

Agenția națională pentru locuințe are drepturi care îi conferă capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante ale entității asociate, indiferent dacă alege să își exercite acele drepturi.

Agenția națională pentru locuințe desemnează opt membri din consiliul de administrație, dintre care unul devine președinte, care deține un vot decisiv. Drept rezultat, agenția națională pentru locuințe are autoritate asupra entității asociate prin drepturi reale care îi conferă capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante ale entității asociate, indiferent dacă agenția națională pentru locuințe alege să își exercite acele drepturi reale.

Agenția națională pentru locuințe este de asemenea expusă sau deține drepturi la beneficiile variabile ca urmare a implicării sale în entitatea asociată. Agenția națională pentru locuințe obține beneficii nefinanciare prin intermediul entității asociate care promovează obiectivul său social de îndeplinire a nevoii de locuințe comunitare la prețuri reduse. Deși nu are capacitatea de a primi direct beneficii financiare, agenția națională pentru locuințe obține beneficii indirecte prin capacitatea sa de a dispune cu privire la modalitatea în care sunt gestionate rezultatele financiare în programul comunitar pentru locuințe.

Agenția națională pentru locuințe îndeplinește de asemenea criteriul privind controlul final. Prin intermediul celor desemnați în consiliu, agenția națională pentru locuințe are capacitatea de a-și folosi autoritatea pentru a influența natura și valoarea beneficiilor sale de pe urma entității asociate.

Agenția națională pentru locuințe îndeplinește toate cele trei criterii privind controlul și, prin urmare, agenția controlează entitatea asociată.

Exemplul 8B

În acest exemplu se aplică situația din exemplul 8A, cu excepția următoarelor aspecte:

- (a) Consiliul de administrație al entității asociate este ales prin nominalizare publică, iar procesul de vot nu conferă agenției naționale pentru locuințe dreptul de a desemna membri în consiliu; și
- (b) Deciziile consiliului entității asociate sunt analizate de către agenția națională pentru locuințe, care-i poate oferi consiliere entității asociate.

Pe baza faptelor și circumstanțelor revizuite expuse mai sus, agenția națională pentru locuințe nu deține drepturi reale în legătură cu entitatea asociată și, prin urmare, nu are autoritate asupra entității asociate.

Obiectivele sociale ale agenției naționale pentru locuințe cu privire la locuințele comunitare la preț scăzut sunt în continuare realizate și, prin urmare, aceasta va obține în continuare beneficii nefinanciare directe. Totuși, doar congruența obiectivelor nu este suficientă pentru a ajunge la concluzia că o entitate controlează o altă entitate (se face referire la punctul 36).

Agenția națională pentru locuințe nu deține autoritatea și, prin urmare, nu are capacitatea de a-și folosi autoritatea pentru a influența natura sau valoarea beneficiilor agenției. Agenția națională pentru locuințe nu are capacitatea de a îndeplini două dintre cele trei criterii privind controlul și, prin urmare, agenția nu controlează entitatea asociată.

Exemplul 9

Un guvern are dreptul de a numi sau de a demite majoritatea membrilor unui organism statutar. Această autoritate a fost folosită de guvernele anterioare. Actualul guvern nu a făcut acest lucru deoarece nu dorește, din considerente politice, să se considere că intervine în activitățile organismului statutar. În acest caz, guvernul deține în continuare drepturi reale, chiar dacă a ales să nu le exercite.

Exemplul 10

O administrație locală are o politică potrivit căreia, în cazul în care deține teren în surplus față de cerințele sale, trebuie să analizeze o modalitate de a face ca terenul să fie accesibil ca preț pentru construirea de locuințe. Administrația locală stabilește termenele și condițiile pentru a asigura faptul că locuințele oferite rămân accesibile ca preț și disponibile în vederea îndeplinirii nevoilor locale de locuințe.

În conformitate cu această politică, administrația locală a vândut o parte dintr-un teren unei asociații de gestionare a locuințelor la prețul de 1 u.m. pentru a furniza 20 de locuințe accesibile. Restul de teren a fost vândut la o valoare de piață liberă unui dezvoltator privat.

Contractul dintre administrația locală și asociația de gestionare a locuințelor prevede pentru ce anume poate fi folosit terenul, calitatea locuințelor, dispoziții privind raportarea continuă și gestionarea performanței, procesul de returnare a terenului nefolosit și rezolvarea litigiilor. Terenul trebuie folosit într-un mod consecvent cu politica administrației locale cu privire la locuințele accesibile.

Acordul cuprinde, de asemenea, dispoziții cu privire la certificarea calității asociației de gestionare a locuințelor și procedeele de gestiune financiară. Asociația de gestionare a locuințelor trebuie să demonstreze că deține capacitatea și autoritatea de a desfășura un astfel de proiect. De asemenea, trebuie să demonstreze valoarea adăugată pe care o poate realiza prin punerea în comun a resurselor administrației locale cu cele ale asociației de gestionare a locuințelor pentru a răspunde nevoii din cadrul unui anumit grup de clienți într-un mod durabil.

Consiliul asociației de gestionare a locuințelor este desemnat de către membrii din cadrul asociației. Administrația locală nu are un reprezentant în cadrul consiliului.

Pe baza faptelor și circumstanțelor prezentate mai sus, agenția pentru locuințe nu deține suficientă autoritate asupra asociației pentru a coordona activitățile sale relevante și, prin urmare, nu controlează asociația. Administrația locală poate primi indirect beneficii nefinanciare de la entitatea asociată prin faptul că obiectivele sociale ale administrației locale cu privire la locuințele comunitare la preț scăzut sunt promovate prin activitățile asociației de gestionare a locuințelor. Totuși, doar congruența obiectivelor nu este suficientă pentru a ajunge la concluzia că o entitate controlează o altă entitate (se face referire la punctul 36). Pentru a avea autoritate asupra asociației de gestionare a locuințelor, administrația locală trebuie să dețină capacitatea de a dispune ca asociația de gestionare a locuințelor să lucreze cu administrația locală pentru promovarea obiectivelor administrației locale.

Exemplul 11

O entitate care este evaluată pentru control organizează întâlniri anuale ale acționarilor pentru a lua decizii cu privire la coordonarea activităților relevante. Următoarea întâlnire a acționarilor este programată peste opt luni. Cu toate acestea, acționarii care dețin, individual sau colectiv, peste 5% din drepturile de vot pot convoca o întrunire specială pentru a schimba politicile curente cu privire la activitățile relevante, dar necesitatea de a-i înștiința și pe ceilalți acționari înseamnă că o astfel de întrunire nu se poate organiza decât peste cel puțin 30 de zile. Politicile privind activitățile relevante nu pot fi modificate decât în cadrul întrunirilor speciale sau programate ale acționarilor. Aici sunt incluse aprobarea vânzărilor importante de active, dar și efectuarea sau cedarea unor investiții semnificative.

Modelul de situație de mai sus se aplică pentru exemplele 11A-11D descrise mai jos. Fiecare exemplu este luat în considerare separat.

Exemplul 11A

O entitate deține majoritatea drepturilor de vot în cealaltă entitate. Drepturile de vot ale entității sunt reale, deoarece entitatea poate lua decizii privind coordonarea activităților relevante atunci când acestea trebuie efectuate. Faptul că este nevoie de 30 de zile pentru ca entitatea să își poată exercita drepturile de vot nu o împiedică pe aceasta să aibă capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante din momentul în care entitatea achiziționează participația.

Exemplul 11B

O entitate este parte a unui contract forward de achiziționare a majorității acțiunilor celeilalte entități. Data de decontare a contractului forward este în 25 de zile. Acționarii existenți nu au posibilitatea să modifice politicile actuale privind activitățile relevante deoarece nu se poate convoca o ședință specială mai devreme de 30 de zile, moment la care contractul forward va fi finalizat. Prin urmare, entitatea are drepturi care sunt echivalente în mod esențial cu cele ale acționarului principal din exemplul 11A de mai sus (adică entitatea care deține contractul forward poate lua decizii privind coordonarea activităților relevante atunci când acestea trebuie luate). Contractul forward al entității este un drept real care îi conferă entității capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante chiar înainte de a deconta contractul forward.

Exemplul 11C

O entitate deține o opțiune reală de achiziționare a majorității acțiunilor celeilalte entități, care se poate exercita în 25 de zile și este foarte în bani („deeply in the money”). Se va ajunge la aceeași concluzie ca în exemplul 11B.

Exemplul 11D

O entitate este parte a unui contract forward de achiziționare a majorității acțiunilor celeilalte entități, fără alte drepturi conexe în raport cu cealaltă entitate. Data de decontare a contractului forward este în șase luni. Spre deosebire de exemplele de mai sus, entitatea nu deține capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante. Acționarii existenți au capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante deoarece aceștia pot modifica politicile actuale privind activitățile relevante înainte de decontarea contractului forward.

Autoritate fără o majoritate a drepturilor de vot și fără drepturi de vot speciale aferente participațiilor în capitalurile proprii (punctele AG36-AG37)

- IE6. Următoarele exemple ilustrează evaluarea măsurii în care drepturile de vot speciale aferente participațiilor în capitalurile proprii în altă entitate generează autoritate în sensul prezentului standard.

Exemplul 12

Un guvern central a privatizat o companie și pentru a-și proteja interesul național folosește un mecanism „acțiune de aur”. „Acțiunea de aur” nu are nicio valoare și nici nu acordă vreun procent din drepturile asupra capitalului companiei. Acțiunea de aur precizează că fie controlul companiei, fie 24% din companie nu se poate vinde fără permisiunea guvernului central.

Guvernul central deține drepturi de protecție, și nu drepturi reale.

Exemplul 13

Un guvern central și-a vândut toate acțiunile dintr-o companie, dar și-a păstrat acțiunea de aur (cu o valoare nominală de o unitate monetară). Acțiunea de aur i-a acordat secretarului de stat (în calitate de deținător al acțiunii) o participație de 15% în companie și, în consecință, capacitatea de a bloca orice posibilă preluare a afacerii. De asemenea, s-a impus ca președintele consiliului și directorul executiv să fie cetățeni ai țării. Raționamentul acțiunii de aur a fost acela de a proteja compania de o achiziție externă, în principal din considerente de securitate națională.

Guvernul central deține drepturi de protecție, și nu drepturi reale.

Exemplul 14

Un guvern central nu deține nicio acțiune în companii de apărare. Totuși, a aprobat legislația care stipulează că, referitor la companiile care desfășoară activități strategice pentru sistemul de securitate și apărare națională, în cazul în care pot fi afectate interesele fundamentale de securitate și apărare națională, guvernul poate:

- (a) Să impună condiții specifice de cumpărare a unei participații într-o astfel de companie – de către orice persoană – cu privire la securitatea achiziționării și informațiilor, transferul tehnologiilor și controlul exportului;
- (b) Să aibă drept de veto privind achiziționarea de către orice persoană – alta decât statul (în mod direct, indirect, individual sau colectiv) – a unei participații în capitalul social cu drept de vot într-o astfel de companie care, dată fiind mărimea sa, poate prejudicia apărarea sau securitatea națională; și
- (c) Să aibă drept de veto privind adoptarea unor decizii de către acționarii sau consiliul de administrație ai oricărei astfel de companii care desfășoară anumite tranzacții extraordinare (cum ar fi fuziuni, divizări, cedări de active, lichidări și modificări ale statutului privind scopul corporației sau limite maxime ale participațiilor în capitalurile proprii în anumite companii controlate de stat).

Guvernul central deține drepturi de protecție, și nu drepturi reale în legătură cu aceste companii.

Controlul consiliului sau al altui organism de conducere (punctul AG38)

- IE7. Următorul exemplu ilustrează evaluarea măsurii în care o entitate deține controlul consiliului sau organismului de conducere al unei alte entități în sensul prezentului standard. Existența unui astfel de control poate oferi dovada faptului că o entitate deține suficiente drepturi pentru a avea autoritate asupra unei alte entități.

Exemplul 15

Un muzeu național este condus de un consiliu de administratori care sunt aleși de către departamentul guvernului responsabil de finanțarea muzeului. Administratorii au libertatea de a lua decizii cu privire la funcționarea muzeului.

Departamentul deține autoritatea de a desemna majoritatea administratorilor muzeului. Departamentul are posibilitatea de a-și exercita autoritatea asupra muzeului.

Dependență economică (punctele AG41-AG42)

- IE8. Următoarele exemple ilustrează evaluarea măsurii în care dependența de finanțarea de la o altă entitate conferă autoritate în contextul prezentului standard.

Exemplul 16

O instituție de cercetare este una dintre multele instituții care primesc majoritatea finanțării de la un guvern central. Instituțiile își depun propunerile, iar finanțarea este alocată printr-un proces de licitație. Instituția de cercetare își păstrează dreptul de a accepta sau de a respinge finanțarea.

Guvernul central nu controlează instituția de cercetare deoarece instituția de cercetare poate alege să nu accepte finanțarea de la guvern, să caute surse alternative de finanțare sau să nu mai funcționeze.

Exemplul 17

O entitate care oferă servicii de catering a încheiat un angajament irevocabil pentru a furniza alimente unei școli deținute de guvern. Angajamentul este între companie și școală. Contractul cu școala generează majoritatea veniturilor entității care oferă servicii de catering. Există dispoziții generale, prezentate în reglementări, care sunt aplicabile pentru toate astfel de angajamente, inclusiv standarde nutriționale și politici privind achiziționarea. De exemplu, în angajamente se stipulează cât de multe produse trebuie cumpărate la nivel local.

Angajamentele actuale sunt încheiate pe o perioadă de cinci ani. La finalul acestei perioade, dacă entitatea care oferă servicii de catering dorește să continue furnizarea de alimente școlii, ea este obligată să participe la un proces de licitație și să concureze cu alte entități pentru această activitate.

Școala nu controlează entitatea care oferă servicii de catering deoarece entitatea poate alege să nu mai furnizeze alimente școlii, să desfășoare o altă activitate sau să nu mai funcționeze.

Exemplul 18

Un donator internațional finanțează un proiect într-o țară în curs de dezvoltare. Donatorul folosește o agenție mică, locală din țară pentru a desfășura proiectul. Agenția locală are propriul consiliu director, dar depinde într-o mare măsură de donator pentru finanțare. Agenția își păstrează autoritatea de a respinge finanțarea de la donator.

Donatorul internațional nu controlează agenția locală deoarece agenția poate alege să nu accepte finanțarea de la donator și să caute surse alternative de finanțare sau să nu mai funcționeze.

Drepturi de vot (punctele AG43-AG48)

- IE9. Următoarele exemple ilustrează evaluarea măsurii în care o entitate care deține mai puțin de majoritatea drepturilor de vot în altă entitate are capacitatea practică de a coordona activitățile relevante în mod unilateral și măsura în care drepturile sale sunt suficiente pentru a-i conferi autoritate asupra acelei alte entități în sensul prezentului standard.

Exemplul 19

O entitate dobândește 48% din drepturile de vot ale unei alte entități. Drepturile de vot rămase sunt deținute de mii de acționari, dintre care niciunul nu deține individual mai mult de 1% din drepturile de vot. Niciunul dintre acționari nu are vreun angajament de a se consulta cu oricare dintre celelalte părți sau de a lua decizii comune. Când a evaluat, pe baza volumului relativ al celorlalte participații, ce procent din drepturile de vot să achiziționeze, entitatea a stabilit că o participație de 48% ar fi suficientă pentru a-i asigura controlul. În acest caz, pe baza volumului absolut de drepturi deținute și a volumului relativ al celorlalte participații, entitatea concluzionează că deține drepturi de vot suficient de dominante pentru a îndeplini criteriul de autoritate fără a mai fi nevoie să analizeze alte dovezi ale autorității.

Exemplul 20

Entitatea A deține 40% din drepturile de vot ale unei alte entități, iar alți doisprezece investitori dețin fiecare câte 5% din drepturile de vot ale celeilalte entități. Pe baza unui acord între acționari, Entității A i se acordă dreptul de a desemna, de a demite și de a stabili remunerația pentru personalul de conducere responsabil de coordonarea activităților relevante. Pentru a modifica acordul este necesară o majoritate de două treimi din voturile acționarilor. În acest caz, Entitatea A concluzionează că doar volumul absolut al drepturilor deținute de aceasta și volumul relativ al celorlalte participații nu sunt decisive pentru a stabili dacă entitatea are suficiente drepturi pentru a-i conferi autoritate. Cu toate acestea, Entitatea A stabilește că dreptul atribuit prin acord cu privire la desemnarea, demiterea și stabilirea remunerației conducerii este suficient pentru a concluziona că aceasta deține autoritate asupra celeilalte entități. Când se va evalua dacă Entitatea A are autoritate nu trebuie să se ia în considerare faptul că Entitatea A s-ar putea să nu-și fi exercitat dreptul sau probabilitatea ca Entitatea A să își exercite dreptul privind desemnarea, demiterea sau stabilirea remunerației conducerii.

Exemplul 21

Entitatea A deține 45% din drepturile de vot ale unei alte entități. Alți doi investitori dețin fiecare câte 26% din drepturile de vot ale celeilalte entități. Drepturile de vot rămase sunt deținute de alți trei acționari, fiecare deținând câte 1%. Nu mai există alte angajamente care influențează procesul decizional. În acest caz, volumul de drepturi de vot ale Entității A și volumul acestora comparativ cu celelalte participații sunt suficiente pentru a concluziona că Entitatea A nu deține autoritatea. Este suficient ca numai doi investitori să coopereze pentru a împiedica Entitatea A să coordoneze activitățile relevante ale celeilalte entități.

Exemplul 22

O entitate deține 35% din drepturile de vot ale unei alte entități. Alți trei investitori dețin fiecare câte 5% din drepturile de vot ale celeilalte entități. Drepturile de vot rămase sunt deținute de numeroși alți acționari, dintre care niciunul nu deține individual mai mult de 1% din drepturile de vot. Niciunul dintre acționari nu are vreun angajament de a se consulta cu oricare dintre celelalte părți sau de a lua decizii comune. Deciziile privind activitățile relevante ale celeilalte entități trebuie aprobate cu o majoritate a voturilor exprimate în cadrul ședințelor relevante ale acționarilor – 75% din drepturile de vot ale celeilalte entități au fost exprimate în cadrul recentelor ședințe relevante ale acționarilor. În acest caz, participarea activă a celorlalți acționari în cadrul ședințelor recente ale acționarilor indică faptul că entitatea nu ar avea capacitatea practică de a coordona unilateral activitățile relevante, indiferent dacă entitatea a coordonat activitățile relevante deoarece un număr suficient de alți acționari au votat la fel ca aceasta.

Drepturi de vot potențiale (punctele AG49-AG52)

IE10. Următoarele exemple ilustrează evaluarea măsurii în care drepturile de vot potențiale sunt reale în sensul prezentului standard.

Exemplul 23

Entitatea A deține 70% din drepturile de vot ale unei alte entități. Entitatea B deține 30% din drepturile de vot ale celeilalte entități, precum și o opțiune de a achiziționa jumătate din drepturile de vot ale Entității A. Opțiunea poate fi exercitată în următorii doi ani la un preț fix care este foarte mult în afara banilor („deeply out of the money”) (și se estimează că va rămâne astfel pentru acea perioadă de doi ani). Entitatea A și-a exercitat drepturile de vot și coordonează activ activitățile relevante ale celeilalte entități. În acest caz, este probabil că Entitatea A va îndeplini criteriul de autoritate, deoarece se pare că deține capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante. Deși Entitatea B deține în prezent opțiuni exercitabile de a achiziționa drepturi de vot suplimentare (care, dacă ar fi exercitate, i-ar atribui majoritatea drepturilor de vot în cealaltă entitate), termenele și condițiile asociate acelor opțiuni sunt de așa natură încât opțiunile nu sunt considerate reale.

Exemplul 24

Entitatea A și alți doi investitori dețin fiecare o treime din drepturile de vot ale unei alte entități. Activitatea de afaceri a celeilalte entități are o legătură strânsă cu Entitatea A. În plus față de instrumentele sale de capitaluri proprii, Entitatea A deține și instrumente de datorie care pot fi convertite oricând în acțiuni ordinare în cealaltă entitate la un preț fix care este în afara banilor („out of the money”) (dar nu foarte mult în afara banilor – „deeply out of the money”). Dacă Entitatea A ar converti datoriile, aceasta ar deține 60% din drepturile de vot ale celeilalte entități. Entitatea A ar avea beneficii în urma realizării de sinergii dacă instrumentele de datorie ar fi convertite în acțiuni ordinare. Entitatea A are autoritate asupra celeilalte entități deoarece deține drepturi de vot în cadrul celeilalte entități și drepturi de vot potențiale reale care îi conferă capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante.

Autoritatea în cazul în care drepturile de vot sau alte drepturi similare nu influențează semnificativ beneficiile (punctele AG53-AG56)

- IE11. Următoarele exemple ilustrează evaluarea măsurii în care o entitate deține autoritate fără existența unor drepturi de vot sau a unor drepturi similare în sensul prezentului standard.

Exemplul 25

Un guvern central are o legislație care guvernează înființarea de consilii culturale și de patrimoniu. Aceste consilii au un statut juridic individual și responsabilitate limitată. Autoritatea și obiectivele consiliilor împreună cu dispozițiile de raportare pentru acestea sunt menționate în legislație. Principala funcție a fiecărui consiliu este aceea de a administra activele consiliului, proprietatea principală, în folosul general al beneficiarilor. Consiliilor le este permis să cheltuiască bani pentru promovarea sănătății, educației, formării profesionale și pentru bunăstarea economică și socială a beneficiarilor. Acestea au autoritate limitată pentru cheltuirea banilor, cu excepția cazului în care există un scop menționat în mod explicit în legislație. Fiecare consiliu trebuie să furnizeze guvernului un raport financiar anual. Beneficiarii (așa cum sunt definiți de fiecare consiliu și cuprinzând persoane dintr-un anumit domeniu) aleg membrii consiliului. Administratorii sunt desemnați pentru un mandat de trei ani prin vot de către beneficiari în cadrul întâlnirii generale anuale. Fiecare consiliu își determină propriile politici și strategii financiare și de funcționare. Activitățile care au cel mai mare impact asupra îndeplinirii obiectivelor consiliilor sunt cele de gestionare a proprietății și de distribuire a fondurilor către beneficiari.

Guvernul central nu controlează consiliile. Guvernul a fost implicat în crearea legislației care guvernează activitățile consiliilor, dar nu are drepturi asupra activităților relevante ale acestora.

Exemplul 26

Cinci autorități locale înființează o companie separată pentru a furniza servicii comune pentru autoritățile participante. Compania funcționează conform contractului cu aceste autorități locale. Principalul obiectiv al companiei este de a le furniza servicii acestor autorități.

Compania este proprietatea tuturor autorităților locale participante, iar fiecare deține o acțiune și un singur vot. Șeful executivului fiecărei administrații locale i se permite să fie membru al consiliului companiei. Consiliul companiei este responsabil pentru conducerea strategică, aprobarea cazurilor de afaceri și monitorizarea performanței.

Pentru fiecare activitate comună există un grup consultativ care este responsabil pentru gestionarea operațională și luarea deciziilor în legătură cu acea activitate. Fiecare grup consultativ este compus din câte un reprezentant din fiecare administrație locală.

Beneficiile angajamentului comun de servicii sunt următoarele:

- Un nivel și o calitate îmbunătățite ale serviciilor;
- O abordare consecventă și coordonată privind furnizarea serviciilor;
- Reducerea costurilor administrative și de suport;
- Oportunități de a demara noi inițiative; și
- Economii de scară care rezultă din faptul că o singură entitate reprezintă mai multe consilii în ceea ce privește achizițiile.

Dacă ulterior mai sunt întreprinse activități comune de servicii care conduc la nevoia de a avea mai mult capital, atunci compania fie va emite o nouă clasă de instrumente de capitaluri proprii, fie va forma o entitate controlată pentru a deține participații în noile active.

Compania își acoperă costurile în două modalități. Aceasta păstrează un procent de economii din majoritatea activităților de achiziție și percepe un cost administrativ de tranzacție pentru serviciile oferite autorităților locale.

Niciuna dintre autoritățile locale nu controlează în mod individual compania. Pentru a decide modul de contabilizare a participațiilor în companie, fiecare autoritate locală trebuie, de asemenea, să analizeze dacă reprezintă o parte a unui angajament comun conform definiției din IPSAS 37, *Angajamente comune*.

Exemplul 27

O agenție pentru agrement a fost creată cu scop caritabil, cu o garanție limitată, pentru a funcționa și a gestiona facilitățile de agrement și cele sportive în beneficiul administrației locale. Conform termenelor acordului cu administrația locală, agenția pentru agrement este responsabilă de gestionarea funcționării, livrarea și dezvoltarea facilităților de agrement și a celor sportive ale orașului. Agenției i se impune să gestioneze facilitățile de agrement existente ale administrației locale. Nivelul de servicii solicitat, inclusiv orele de funcționare și nivelul de angajare sunt precizate de către administrația locală. Activitățile agenției pentru agrement trebuie să fie consecvente cu planul pe termen lung al administrației locale, iar o parte semnificativă a activităților agenției sunt finanțate de administrația locală. Agenția pentru agrement nu poate crea noi facilități și nici nu se poate angaja în alte activități fără aprobarea administrației locale.

În cazul în care agenția pentru agrement nu mai funcționează, încasările trebuie distribuite unei alte entități caritabile cu scop similar. Administrația locală nu este responsabilă pentru datoriile agenției pentru agrement (datoria sa este limitată la o unitate monetară).

Administrația locală controlează agenția pentru agrement. Prin prezentarea detaliată a felului în care agenția pentru agrement trebuie să funcționeze, administrația locală prestabilește activitățile agenției pentru agrement și natura beneficiilor administrației locale.

Exemplul 28

O administrație locală își transferă centrele de agrement, bibliotecile și teatrele către o agenție caritabilă.

Prin crearea agenției, administrația locală preconizează că va beneficia de o reducere a costurilor, o utilizare crescută a facilităților de către public, un tratament mai favorabil privind impozitarea și acces îmbunătățit la finanțări care se adresează administrațiilor caritabile. Agenția poate decide cu privire la natura și nivelul facilităților care vor fi oferite și se poate angaja în orice alte activități cu scop caritabil. Consiliul agenției este ales de comunitate. Administrația locală are dreptul să aibă un reprezentant în cadrul consiliului. Agenției i se impune să păstreze orice surplus și să îl folosească pentru obiectivele sale.

Administrația locală beneficiază de pe urma activităților agenției, dar nu o controlează. Administrația locală nu poate coordona modul în care agenția își folosește resursele.

Exemplul 29

Agenția A promovează, sprijină și întreprinde programe, acțiuni și inițiative pentru a înfrumuseța Orașul A. Aceasta primește fonduri de la administrația locală pentru diverse servicii, inclusiv îndepărtarea desenelelor graffiti, proiecte de amenajare și realizarea unor evenimente legate de mediu. Ea raportează administrației locale cu privire la performanța sa în realizarea acestor servicii. Dacă nu ar fi existat agenția, administrația locală ar fi trebuit să găsească un alt mijloc de a furniza aceste servicii. Agenția primește de asemenea asistență prin donații și muncă voluntară de la comunitatea locală, inclusiv de la întreprinderi și școli locale, grupuri și persoane fizice din comunitate.

Agenția a fost înființată inițial de un reprezentant ales al administrației locale.

Organismul de conducere al administrației locale desemnează toți administratorii (având în vedere anumite dispoziții cum ar fi echilibrul între sexe și locația administratorilor). Există între cinci și 12 administratori. Administratorii desemnează directorii.

Modificarea actului fiduciar al trustului trebuie să fie aprobată de către administratorii și organismul de conducere al autorității locale.

Dacă agenția este lichidată, activele în surplus trebuie să fie transferate unui organism caritabil similar din aceeași zonă geografică. Acest transfer de active face obiectul aprobării de către administrația locală.

Administrația locală are o varietate de drepturi asupra agenției, inclusiv dreptul de a:

- (a) Desemna, redeseamna sau demite membrii personalului-cheie din conducerea agenției care are capacitatea de a coordona activitățile relevante;
- (b) Aproba sau de a se opune bugetelor de investiții și de exploatare aferente activităților relevante ale agenției; și
- (c) Se opune modificărilor-cheie asupra agenției, cum ar fi vânzarea unui activ principal sau a agenției ca întreg.

Administrația locală are capacitatea de a coordona activitățile relevante (serviciile) agenției prin intermediul angajamentelor sale într-o manieră care poate să afecteze costurile și calitatea serviciilor furnizate. Administrația locală este expusă rezultatelor variabile (atât efectele economice ale serviciilor, cât și calitatea serviciilor). În măsura în care își folosește autoritatea pentru a afecta aceste rezultate, administrația locală controlează agenția.

Exemplul 30

Entitatea A este un organism din sectorul public care promovează construcția de case noi, reparația și modernizarea locuințelor existente și îmbunătățirea locuințelor și a condițiilor de viață. De asemenea, facilitează accesul la finanțarea pentru locuințe și promovează competiția și eficiența în ceea ce privește finanțarea pentru locuințe.

Entitatea A înființează o agenție separată care are obiective strict definite. Funcțiile agenției sunt acelea de a dobândi interese în împrumuturile eligibile pentru locuințe și de a emite obligațiuni ipotecare. Entitatea A garantează obligațiunile emise de agenție, dar nu oferă finanțare continuă – agenția își finanțează activitățile prin veniturile rezultate în urma investițiilor sale. Dacă agenția este lichidată, activele acesteia vor fi distribuite uneia sau mai multor organizații caritabile. Entitatea A nu deține drepturi decizionale permanente cu privire la activitățile agenției.

Entitatea A deține autoritate asupra activităților relevante ale agenției deoarece aceasta a stabilit activitățile relevante ale agenției atunci când a înființat-o. Entitatea A este de asemenea expusă beneficiilor variabile atât prin expunerea sa la obligațiunile garantate, cât și deoarece activitățile agenției, stabilite de Entitatea A la înființarea agenției, ajută Entitatea A să își îndeplinească obiectivele.

Exemplul 31

O agenție de finanțare a fost înființată prin legislație. Aceasta este deținută de zece autorități locale și de guvernul central. Ea funcționează pe bază de profit. Agenția de finanțare va colecta finanțarea datoriiilor și va furniza acea finanțare autorităților locale participante. Scopul său principal este acela de a oferi costuri de finanțare mai eficiente și surse de finanțare diversificate pentru autoritățile locale. Aceasta poate prelua orice alte activități care sunt considerate de către consiliu ca fiind aferente, auxiliare sau conexe în mod rezonabil acelei activități.

Beneficiile principale ale autorităților locale participante sunt costurile reduse ale îndatorării. Consiliul agenției de finanțare poate decide să plătească dividende, dar se preconizează că plățile de dividende vor fi mici.

Consiliul este responsabil de controlul și direcția strategică ale activităților agenției de finanțare. Consiliul va cuprinde între patru și șapte directori cu o majoritate a directorilor independenți.

Există de asemenea un consiliu al acționarilor care este compus din zece desemnați ai acționarilor (inclusiv o persoană desemnată de guvernul central). Rolul consiliului acționarilor este de a:

- Analiza performanța agenției de finanțare și a consiliului și de a raporta acționarilor cu privire la această performanță;
- Face recomandări acționarilor cu privire la desemnarea, demiterea, înlocuirea și remunerarea directorilor; și
- Coordona deciziile acționarilor legate de conducere.

Agenția de finanțare achiziționează titluri de creanță în conformitate cu politicile sale de împrumut și/sau de investiție, așa cum sunt aprobate de consiliu și/sau acționari.

Pentru a participa în cadrul agenției de finanțare în calitate de autoritate a acționariatului principal, fiecare administrație locală a realizat o investiție de capital inițială de 100.000 u.m., a oferit garanție privind viitoarele impozite imobiliare și a convenit să împrumute o parte determinată din nevoile de creditare de la agenția de finanțare pentru o perioadă de trei ani.

Nici guvernul central și nici autoritățile locale participante nu controlează agenția de finanțare. Pentru a decide modul de contabilizare a participațiilor lor în agenția de finanțare, guvernul central și autoritățile locale participante trebuie, de asemenea, să ia în considerare dacă reprezintă părți ale unui angajament comun conform definiției din IPSAS 37.

Exemplul 32

Activitatea de afaceri unică a Entității A, așa cum este prevăzută în statutul său, este de a achiziționa creanțe și de a le gestiona în mod curent pentru Entitatea B. Gestionarea datoriei în mod curent include colectarea și transmiterea plăților principalului și a dobânzilor pe măsură ce acestea devin scadente. În cazul unui eveniment de neplată a unei creanțe, Entitatea A vinde în mod automat creanța Entității B, așa cum s-a convenit separat într-un contract de opțiune de vânzare între Entitatea A și Entitatea B. Singura activitate relevantă este gestionarea creanțelor în cazul unui eveniment de neplată, deoarece aceasta este singura activitate care influențează semnificativ performanța financiară a Entității A. Gestionarea creanțelor înainte de evenimentul de neplată nu este o activitate relevantă deoarece nu necesită luarea de decizii fundamentale care ar putea influența semnificativ performanța financiară a Entității A – activitățile anterioare evenimentului de neplată sunt determinate și reprezintă doar colectarea fluxurilor de trezorerie pe măsură ce devin scadente și transferarea acestora către Entitatea B. Prin urmare, în evaluarea activităților generale ale Entității A care influențează semnificativ performanța financiară a Entității A ar trebui să se analizeze doar dreptul Entității B de a gestiona activele în cazul unui eveniment de neplată. În acest exemplu, structura Entității A asigură autoritatea decizională a Entității B asupra activităților ce influențează semnificativ performanța financiară în singura situație în care o astfel de autoritate decizională este necesară. Termenele contractului de opțiune de vânzare sunt parte integrantă din tranzacția generală și din înființarea Entității A. Prin urmare, termenele contractului de opțiune de vânzare împreună cu statutul Entității A conduc la concluzia că Entitatea B are autoritate asupra Entității A, deși Entitatea B devine proprietarul creanțelor doar în cazul unui eveniment de neplată și gestionează creanțele nerambursate în afara limitelor juridice ale Entității A.

Expunere sau drepturi la beneficii variabile de la o altă entitate (punctul AG57)

- IE12. Următoarele exemple ilustrează evaluarea măsurii în care o entitate primește beneficii variabile de la o altă entitate în sensul prezentului standard.

Exemplul 33

Studiile au demonstrat faptul că politicile în favoarea familiei din cadrul universităților, care includ dispoziții privind calitatea serviciilor de educație timpurie a copiilor, sunt esențiale în ceea ce privește atragerea și păstrarea studenților și ale personalului. Acest lucru este deosebit de important pentru atragerea de personal cu nivel de pregătire ridicat și a studenților cu studii postuniversitare pentru a contribui la menținerea reputației universității și la capacitatea sa de a obține finanțare pentru cercetare.

Informațiile prezentate mai sus sunt relevante pentru exemplele 33A și 33B descrise mai jos. Fiecare exemplu este luat în considerare separat.

Exemplul 33A

Universitatea A a înființat șapte centre pentru îngrijirea copiilor (deși Universitatea A primește finanțare de la guvern pentru programele sale educaționale, centrele pentru îngrijirea copiilor au fost înființate de universitate, și nu de guvern). Centrele funcționează în clădirile deținute de universitate. Fiecare centru are propriul său director, personal și buget. Centrele pot fi folosite doar de personalul universitar și de studenți. Universitatea este furnizorul licențiat al serviciilor de îngrijire a copiilor. Universitatea are dreptul de a închide centrele sau de a le muta pe alte proprietăți. Deoarece centrele pentru îngrijirea copiilor se află pe proprietatea universității, personalul și părinții au obligația de a respecta politicile universității privind sănătatea și siguranța. Echipa de conducere a centrelor pentru îngrijirea copiilor are capacitatea de a stabili toate politicile de funcționare.

Universitatea A primește beneficii nefinanciare ca urmare a existenței în campus a serviciilor de îngrijire a copiilor. Deși Universitatea A nu este implicată în gestionarea activităților zilnice ale centrelor, ea deține capacitatea de a închide centrele sau de a schimba orarul de funcționare.

Universitatea A controlează centrele pentru îngrijirea copiilor.

Exemplul 33B

Universitatea B a pus la dispoziție gratuit o clădire în vederea furnizării de servicii de îngrijire a copiilor în spațiul universității. Serviciile de îngrijire a copiilor sunt oferite de o societate corporativă. Toți părinții care folosesc centrul pentru îngrijirea copiilor sunt membri ai societății respective. Membrii desemnează componența consiliului societății corporative și sunt responsabili de politicile de funcționare și financiare ale centrului pentru îngrijirea copiilor. Centrul pentru îngrijirea copiilor poate fi folosit de către personal, studenți și publicul larg, iar studenții au prioritate. Deoarece centrul pentru îngrijirea copiilor se află pe proprietatea universității, personalul și părinții au obligația de a respecta politicile universității privind sănătatea și siguranța. Societatea corporativă este furnizorul licențiat al serviciilor de îngrijire a copiilor. În cazul în care societatea corporativă nu mai funcționează, resursele sale trebuie distribuite unei organizații similare nonprofit. Societatea corporativă poate alege să nu folosească clădirile universității pentru furnizarea serviciilor sale.

Deși universitatea primește beneficii nefinanciare ca urmare a existenței în campus a serviciilor de îngrijire a copiilor, aceasta nu are autoritatea de a coordona activitățile relevante ale societății corporative. Membrii societății corporative, care sunt părinții copiilor, au autoritatea de a coordona activitățile relevante ale societății corporative. Universitatea nu controlează societatea corporativă.

Legătura dintre autoritate și beneficii*Autoritate delegată (punctele AG60-AG63)*

- IE13. Următoarele exemple ilustrează evaluarea măsurii în care o entitate acționează în calitate de entitate decidentă sau de intermediar în sensul prezentului standard.

Exemplul 34

Un departament guvernamental poate fi responsabil de monitorizarea performanței unei alte entități din sectorul public. Rolul departamentului de monitorizare este de a se asigura că abordarea celeilalte entități este consecventă cu obiectivele guvernului, de a oferi miniștrilor o certificare a calității privind furnizarea și rezultatele și de a notifica ministrul cu privire la orice risc. Departamentul are un acord explicit cu ministrul care stabilește responsabilitățile sale de monitorizare. Departamentul are autoritatea de a solicita informații de la cealaltă entitate și de a-i oferi ministrului consultanță cu privire la orice solicitare de finanțare de la acea entitate. Departamentul îi oferă de asemenea ministrului consultanță cu privire la măsura în care să i se permită celeilalte entități să întreprindă anumite activități. Departamentul acționează în calitate de intermediar al ministrului.

Exemplul 35

O administrație locală înființează o agenție care să coordoneze eforturile de strângere de fonduri în beneficiul programelor de sănătate și al altor inițiative legate de sănătate din regiune. De asemenea, agenția investește și gestionează fondurile desemnate din dotare. Fondurile strânse sunt folosite pentru spitale publice și centre de îngrijire a bătrânilor din regiune.

Administrația locală desemnează toți administratorii din consiliul agenției și finanțează costurile de funcționare ale acesteia. Agenția este o entitate caritabilă înregistrată și este scutită de la impozitul pe venit.

Pe baza următoarelor analize, administrația locală controlează agenția:

- (a) Administrația locală poate trasa direcțiile de acțiune pentru administratori, iar aceștia au capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante ale agenției. Administratorii dețin autoritate asupra agenției, iar administrația locală poate înlocui administratorii după cum consideră necesar. Obligația fiduciară a administratorilor de a acționa în interesul beneficiarilor nu împiedică administrația locală să dețină autoritate asupra agenției;
- (b) Administrația locală este expusă sau deține drepturi la beneficiile variabile ca urmare a implicării sale în agenție;
- (c) Administrația locală poate să își folosească autoritatea asupra agenției pentru a influența natura și valoarea beneficiilor agenției; și
- (d) Activitățile agenției sunt complementare activităților administrației locale.

Exemplul 36

Un organism statutar este înființat conform legislației pentru a presta servicii comunității. Organismul statutar are un consiliu de administrație care supraveghează activitățile organismului și este responsabil de activitățile sale zilnice. Ministrul sănătății din administrația locală desemnează consiliul de administrație al organismului statutar și, pe baza aprobării ministrului, consiliul de administrație al organismului statutar desemnează directorul executiv al organismului.

Departamentul de sănătate al administrației locale acționează în calitate de „director al sistemului” pentru sistemul public local de sănătate. Acest rol include:

- (a) Conducerea strategică, cum ar fi elaborarea de planuri de servicii de sănătate la nivel local;
- (b) Direcții privind prestarea serviciilor de sănătate, cum ar fi încheierea unor acorduri de servicii, aprobarea lucrărilor de capital și gestionarea relațiilor de muncă la nivel local, inclusiv termenele și condițiile de angajare pentru angajații organismului statutar; și
- (c) Monitorizarea performanței autorității (de exemplu, calitatea serviciilor de sănătate și a datelor financiare) și întreprinderea unor acțiuni de remediere atunci când performanța nu respectă parametrii de performanță specificați.

Se impune aprobarea ministrului în special pentru următoarele decizii majore:

- (a) Încheierea cu organismul a unor acorduri pentru prestarea de servicii;
- (b) Emiterea unor directive obligatorii privind serviciile de sănătate;
- (c) Finalizarea planurilor privind serviciile de sănătate și a planificării lucrărilor de capital; și
- (d) Angajarea și remunerarea personalului executiv din cadrul organismului statutar.

Departamentul de sănătate își primește toate finanțările de capital și de funcționare din partea administrației locale.

Pe baza faptelor și circumstanțelor prezentate mai sus, Departamentul de sănătate acționează în general în calitate de intermediar al ministrului în relație cu organismul statutar. Acest lucru este evident ca urmare a faptului că departamentul deține o autoritate decizională restrânsă. Departamentul de sănătate nu controlează organismul statutar.

Având în vedere că ministrul desemnează consiliul de administrație al organismului statutar și aprobă deciziile majore care influențează activitățile organismului, ministrul deține autoritatea de a coordona activitățile relevante ale organismului. Presupunând că celelalte criterii privind controlul (rezultate variabile și legătura dintre autoritate și beneficii) sunt îndeplinite, așa cum se preconizează, ministrul deține controlul autorității statutare. Drept rezultat, organismul statutar ar fi consolidat în situațiile financiare cu scop general ale administrației locale din situațiile guvernului.

Exemplul 37

Datele sunt aceleași ca în exemplul 36, cu excepția următoarelor:

- (a) Ministrul a delegat autoritatea privind desemnarea membrilor consiliului de administrație al organismului statutar directorului Departamentului de sănătate;
- (b) Desemnarea directorului executiv al organismului statutar de către consiliul de administrație nu necesită aprobarea ministrului;
- (c) Ministrul a delegat autoritatea privind aprobarea deciziilor importante directorului Departamentului de sănătate; și
- (d) Evaluarea performanței Departamentului de sănătate include performanța organismului statutar.

Ministrul poate în continuare să își exercite autoritatea care i-a fost delegată directorului Departamentului de sănătate, dar în practică este improbabil să facă acest lucru.

În acest exemplu, sfera autorității decizionale a Departamentului de sănătate a crescut semnificativ ca rezultat al delegării de către ministru a directorului Departamentului de sănătate. Având în vedere că Departamentul de sănătate acționează în calitate de entitate decidentă conform delegării, departamentul deține capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante ale organismului statutar pentru a atinge obiectivele privind serviciile de sănătate ale Departamentului de sănătate. Deoarece Departamentul de sănătate are, de asemenea, capacitatea de a-și folosi autoritatea asupra organismului pentru a influența natura și valoarea beneficiilor departamentului, departamentul controlează organismul statutar.

Exemplul 38

Directorul departamentului guvernamental aferent finanțelor și impozitării (Trezoreria) este desemnat prin lege ca administratorul care gestionează o serie de fonduri de investiții. Fondurile de investiții sunt finanțate prin impozite desemnate și sunt folosite pentru a îndeplini programe naționale de ajutor social. Trezoreria colectează majoritatea impozitului pe profit desemnat care este aferent acestor fonduri. Alte agenții colectează de asemenea unele venituri și le transmit către Trezorerie.

Trezoreriei îi este delegată responsabilitatea de a administra fondurile. Pentru fiecare dintre aceste fonduri, Trezoreria investește imediat toate încasările creditate fondului și păstrează activele investite într-un fond fiduciar desemnat până când este nevoie de bani pentru agenția relevantă.

Atunci când agențiile relevante stabilesc faptul că este nevoie de bani, Trezoreria răscumpără titlurile de valoare din soldurile investiției ale fondului și transferă încasările în numerar, inclusiv dobânda câștigată de pe urma investițiilor, programului care contabilizează plățile agenției. Trezoreria furnizează raportări lunare și alte raportări periodice pentru fiecare agenție. Trezoreria percepe o taxă de gestionare pentru serviciile sale.

Trezoreria nu controlează fondurile.

Exemplul 39

O administrație locală gestionează zece fonduri, fiecare aferent unei anumite regiuni. Fondurile dețin active specificate (cum ar fi teren, proprietate imobiliară și investiții) care au aparținut unor regiuni ce anterior au avut propria administrație locală, dar care ulterior au fost puse la comun cu alte regiuni. Fondurile primesc venituri asociate activelor și anumitor impozite cum ar fi impozitele pe proprietate pentru acea regiune. Drepturile fondurilor de a deține aceste active specificate și de a primi veniturile respective sunt stabilite în legislație. Activele și veniturile fondului pot fi folosite doar în beneficiul locuitorilor fostei regiuni.

Administrația locală are libertate de decizie în ceea ce privește realizarea cheltuielilor din fonduri. Fondurile trebuie folosite în beneficiul comunității într-o manieră în care administrația locală să folosească un raționament echitabil prin care să ia în considerare în mod adecvat și să aibă în vedere interesele locuitorilor din fosta regiune. Administrația locală poate folosi fondul pentru a realiza cheltuieli care nu sunt acoperite prin impozitarea impusă de consiliu. Cheltuiala din fond trebuie realizată în scopurile permise de lege.

Fondurile sunt controlate de administrația locală.

Exemplul 40

Un fond patrimonial de stat (fondul) reprezintă un fond permanent înființat prin constituție și administrat de o corporație guvernamentală. Legislația precizează că fondul are dreptul să primească cel puțin 25% din încasările provenite din vânzările de petrol. Fondul păstrează o anumită parte din aceste venituri în beneficiul generațiilor actuale și viitoare de cetățeni.

Corporația gestionează atât activele fondului, cât și pe ale altor investiții ale statului și este remunerată pentru acest lucru. Corporația nu poate cheltui din veniturile fondului. Deciziile cu privire la cheltuirea veniturilor fondului sunt luate de către Parlament. În fiecare an, veniturile fondului sunt împărțite între cheltuielile operaționale și plata anuală a rezidenților care îndeplinesc anumite criterii stipulate în legislație.

Corporația nu controlează fondul patrimonial de stat. Ea acționează doar în calitate de intermediar.

Exemplul 41

Un factor decizional (administratorul de fonduri) înființează, lansează și gestionează un fond cotate la bursă, reglementat în funcție de parametrii strict definiți în mandatul investițiilor așa cum prevăd reglementările și legislația locale. Fondul a fost prezentat investitorilor ca o investiție într-un portofoliu diversificat de acțiuni ale unor entități cotate la bursă. În cadrul parametrilor definiți, administratorul de fonduri are libertate de decizie în ce privește activele în care să investească. Administratorul de fonduri a investit în fond în proporție de 10% și pentru serviciile sale primește un comision în funcție de piață echivalent cu 1% din valoarea netă a activelor fondului. Comisiunile sunt proporționale cu serviciile furnizate. Administratorul de fonduri nu are obligația de a finanța pierderile care depășesc investiția sa de 10%. Fondul nu are obligația de a numi și nu a numit un consiliu de administrație independent. Investitorii nu dețin niciun drept real care să influențeze autoritatea decizională a administratorului de fonduri, dar își pot răscumpăra interesele în anumite limite care sunt prevăzute de fond.

Deși funcționează în parametrii definiți în mandatul investițiilor și în conformitate cu dispozițiile de reglementare, administratorul de fonduri are drepturi decizionale care îi conferă capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante ale fondului – investitorii nu dețin drepturi reale care ar putea influența autoritatea decizională a administratorului de fonduri. Administratorul de fonduri primește pentru serviciile sale un comision determinat în funcție de piață, proporțional cu serviciile furnizate, și de asemenea a făcut o investiție proporțională în fond. Remunerația și investiția proprie îl expun pe administratorul de fonduri la variabilitatea beneficiilor rezultate în urma activităților fondului fără a crea o expunere atât de semnificativă încât să indice faptul că administratorul de fonduri este o entitate decidentă.

În acest exemplu, analiza expunerii administratorului de fonduri la variabilitatea beneficiilor aferente fondului împreună cu autoritatea decizională a acestuia în limitele parametrilor indică faptul că administratorul de fonduri este un intermediar. Prin urmare, administratorul de fonduri concluzionează că nu deține controlul fondului.

Exemplul 42

Un factor decizional înființează, lansează și gestionează un fond care oferă oportunități de investiții mai multor investitori. Factorul decizional (administratorul de fonduri) trebuie să decidă în interesul tuturor investitorilor și conform contractelor de administrare a fondului. Cu toate acestea, administratorul de fonduri are o libertate de decizie extinsă. Pentru serviciile sale, administratorul de fonduri primește un comision în funcție de piață echivalent cu 1% din activele aflate în gestiune și 20% din surplusul total al fondului în cazul în care se atinge un nivel specificat al surplusului. Comisiunile sunt proporționale cu serviciile furnizate.

Deși trebuie să decidă în interesul tuturor investitorilor, administratorul de fonduri are autoritatea decizională extinsă de a coordona activitățile relevante ale fondului. Administratorul de fonduri este remunerat prin comisioane fixe și în funcție de performanță care sunt proporționale cu serviciile furnizate. În plus, remunerația aliniaza interesele administratorului de fonduri la cele ale celorlalți investitori de a crește valoarea fondului, fără a crea o expunere la variabilitatea beneficiilor rezultate în urma activităților fondului care să fie atât de semnificativă încât remunerația, considerată separat, să indice faptul că administratorul de fonduri este o entitate decidentă.

Modelul și analiza de mai sus sunt aplicabile exemplelor 42A-42C descrise mai jos. Fiecare exemplu este luat în considerare separat.

Exemplul 42A

Administratorul de fonduri are, de asemenea, o investiție de 2% în fond, prin care interesele sale se aliniaza la interesele celorlalți investitori. Administratorul de fonduri nu are obligația de a finanța pierderile care depășesc investiția sa de 2%. Investitorii îl pot demite pe administratorul de fonduri prin vot majoritar, dar numai pentru încălcarea contractului.

Investiția sa de 2% crește expunerea administratorului de fonduri la variabilitatea beneficiilor rezultate în urma activităților fondului fără a crea o expunere atât de semnificativă încât să indice faptul că administratorul de fonduri este o entitate decidentă. Drepturile celorlalți investitori de a-l demite pe administratorul de fonduri sunt considerate drepturi de protecție deoarece acestea pot fi exercitate doar în cazul încălcării contractului. În acest exemplu, deși administratorul de fonduri are autoritate decizională extinsă și este expus la variabilitatea beneficiilor din interese și remunerație, expunerea administratorului de fonduri indică faptul că acesta este un intermediar. Prin urmare, administratorul de fonduri concluzionează că nu deține controlul fondului.

Exemplul 42B

Administratorul de fonduri a investit proporțional mai mult în fond, dar nu are obligația de a finanța pierderile care depășesc această investiție. Investitorii îl pot demite pe administratorul de fonduri prin vot majoritar, dar numai pentru încălcarea contractului.

În acest exemplu, drepturile celorlalți investitori de a-l demite pe administratorul de fonduri sunt considerate drepturi de protecție deoarece acestea pot fi exercitate doar în cazul încălcării contractului. Cu toate că administratorul de fonduri este remunerat prin comisioane fixe și în funcție de performanță care sunt proporționale cu serviciile furnizate, combinația dintre investiția administratorului de fonduri și remunerația acestuia ar putea crea o expunere la variabilitatea beneficiilor rezultate în urma activităților fondului care să fie atât de semnificativă încât să indice faptul că administratorul de fonduri este o entitate decidentă. Cu cât sunt mai mari valoarea și variabilitatea asociate intereselor economice ale administratorului de fonduri (având în vedere, în mod agregat, remunerația și alte interese), cu atât administratorul de fonduri va accentua importanța acelor interese economice în cadrul analizei și cu atât este mai probabil ca administratorul de fonduri să fie o entitate decidentă.

De exemplu, după ce a analizat remunerația și ceilalți factori, administratorul de fonduri poate să considere că o investiție de 20% este suficientă pentru a concluziona că deține controlul fondului. Cu toate acestea, în circumstanțe diferite (adică în cazul în care remunerația și ceilalți factori sunt diferiți), controlul poate să apară când nivelul investiției este diferit.

Exemplul 42C

Administratorul de fonduri a investit în fond în proporție de 20%, dar nu are obligația de a finanța pierderile care depășesc investiția sa de 20%. Fondul are un consiliu de administrație, iar toți membrii consiliului sunt independenți de administratorul de fonduri și sunt desemnați de ceilalți investitori. Consiliul de administrație desemnează anual administratorul de fonduri. În cazul în care consiliul decide să nu reînnoiască contractul administratorului de fonduri, serviciile efectuate de administratorul de fonduri ar putea fi efectuate de alți administratori din acel sector de activitate.

Cu toate că administratorul de fonduri este remunerat prin comisioane fixe și în funcție de performanță care sunt proporționale cu serviciile furnizate, combinația dintre investiția de 20% a administratorului de fonduri și remunerația acestuia creează o expunere la variabilitatea beneficiilor rezultate în urma activităților fondului care este atât de semnificativă încât indică faptul că administratorul de fonduri este o entitate decidentă. Cu toate acestea, investitorii au drepturi reale de a demite administratorul de fonduri – consiliul de administrație furnizează un mecanism prin care se asigură că investitorii îl pot demite pe administratorul de fonduri dacă iau o decizie în acest sens.

În acest exemplu, administratorul de fonduri va acorda o importanță mai mare drepturilor reale de revocare în cadrul analizei. Prin urmare, deși administratorul de fonduri are o autoritate decizională extinsă și este expus la variabilitatea beneficiilor fondului în urma remunerației și a investiției proprii, drepturile reale deținute de ceilalți investitori indică faptul că administratorul de fonduri este un intermediar. Prin urmare, administratorul de fonduri concluzionează că nu deține controlul fondului.

Exemplul 43

Entitatea A este creată pentru a achiziționa un portofoliu de titluri de valoare cu rată fixă garantate prin active, finanțate cu instrumente de datorie cu rată fixă și instrumente de capitaluri proprii. Instrumentele de capitaluri proprii sunt concepute pentru a oferi primul nivel de protecție contra pierderilor pentru investitorii în datorii și pentru a primi orice beneficii reziduale de la Entitatea A. Tranzacția a fost prezentată potențialilor investitori în datorii ca o investiție într-un portofoliu de titluri de valoare garantate prin active cu o expunere la riscul de credit asociat posibilității de neplată din partea emitenților titlurilor de valoare garantate prin active din portofoliu și la riscul ratei dobânzii asociat gestionării portofoliului. În momentul înființării, instrumentele de capitaluri proprii reprezentau 10% din valoarea activelor achiziționate. Un factor decizional (administratorul de active) gestionează portofoliul de active luând decizii de investiții în limitele parametrilor definiți în descrierea Entității A. Pentru aceste servicii, administratorul de active primește un comision fix în funcție de piață (adică 1% din activele gestionate) și comisioane în funcție de performanță (adică 10% din surplus) dacă surplusul Entității A depășește un nivel specificat. Comisioanele sunt proporționale cu serviciile furnizate. Administratorul de active deține 35% din instrumentele de capitaluri proprii ale Entității A. Restul de 65% din instrumentele de capitaluri proprii și toate instrumentele de datorie ale Entității A sunt deținute de un număr mare de investitori terți neafiliați care au o distribuție diversă. Administratorul de active poate fi demis fără justificări, prin simpla decizie a majorității a celorlalți investitori.

Administratorul de active este remunerat prin comisioane fixe și în funcție de performanță care sunt proporționale cu serviciile furnizate. Remunerația aliniază interesele administratorului de fonduri la interesele celorlalți investitori de a crește valoarea fondului. Administratorul de active are expunere la variabilitatea rezultatelor aferente activităților fondului, deoarece deține 35% din instrumentele de capitaluri proprii, și aferente remunerației primite.

Deși își desfășoară activitatea în limitele parametrilor definiți în oferta Entității A, administratorul de active are capacitatea curentă de a lua decizii de investiții care influențează semnificativ beneficiile Entității A sub formă de rezultate – în cadrul analizei se acordă o pondere mai mică drepturilor de demitere deținute de ceilalți investitori deoarece drepturile respective sunt deținute de un număr mare de investitori cu o distribuție diversă. În acest exemplu, administratorul de active acordă o importanță mai mare expunerii sale la variabilitatea rentabilității fondului în urma participațiilor sale în activele nete / capitalurile proprii, care sunt subordonate instrumentelor de datorie. Deoarece deține 35% din instrumentele de capitaluri proprii, se creează o expunere secundară la pierderi și drepturi la rezultatele Entității A, care sunt atât de semnificative încât indică faptul că administratorul de active este o entitate decidentă. Prin urmare, administratorul de active concluzionează că deține controlul Entității A.

Exemplul 44

Un factor decizional (sponsorul) sponsorizează un vehicul de investiții cu mai mulți parteneri care emite instrumente de datorie pe termen scurt unor investitori terți neafiliați. Tranzacția a fost prezentată investitorilor potențiali ca o investiție într-un portofoliu de active pe termen mediu cu rating mare și cu expunere minimă la riscul de credit asociat posibilității de neplată din partea emitenților activelor din portofoliu. Diverse entități care transferă vând portofolii de active pe termen mediu de înaltă calitate vehiculului de investiții. Fiecare entitate care transferă gestionează portofoliul de active pe care îl vinde vehiculului de investiții, precum și creanțele neplătite în schimbul unui comision de servicii în funcție de piață. Fiecare entitate care transferă oferă, de asemenea, primul nivel de protecție contra pierderilor de credit din portofoliul de active prin supragarantarea activelor transferate vehiculului de investiții. Sponsorul stabilește termenele vehiculului de investiții și gestionează operațiunile vehiculului de investiții în schimbul unui comision în funcție de piață. Comisionul este proporțional cu serviciile furnizate. Sponsorul aprobă ca vânzătorii autorizați să vândă vehiculului de investiții, aprobă activele ce urmează să fie achiziționate de vehiculul de investiții și decide în privința finanțării vehiculului de investiții. Sponsorul trebuie să acționeze în interesul tuturor investitorilor.

Sponsorul are dreptul la orice beneficii reziduale din vehiculul de investiții și asigură, de asemenea, îmbunătățirea condițiilor de credit și facilități de lichiditate vehiculului de investiții. Prin ameliorarea condițiilor de credit oferită de sponsor, sunt absorbite pierderi în proporție de 5% din toate activele vehiculului de investiții, după ce pierderile sunt absorbite de către entitățile care transferă. Nu există facilități de lichiditate pentru activele neplătite. Investitorii nu dețin drepturi reale care ar putea avea o influență semnificativă asupra autorității decizionale a sponsorului.

Cu toate că serviciile sponsorului sunt remunerate cu un comision în funcție de piață care este proporțional cu serviciile furnizate, sponsorul are expunere la variabilitatea beneficiilor din activitățile vehiculului de investiții deoarece are dreptul la beneficiile reziduale din vehiculul de investiții și pentru că oferă îmbunătățirea condițiilor de credit și facilități de lichiditate (adică vehiculul de investiții este expus la riscul de lichiditate deoarece utilizează instrumente de datorie pe termen scurt pentru a finanța active pe termen mediu). Cu toate că fiecare entitate care transferă are drepturi decizionale care influențează valoarea activelor vehiculului de investiții, sponsorul are o autoritate decizională extinsă care îi oferă capacitatea curentă de a coordona activitățile care influențează cel mai mult beneficiile din vehiculul de investiții (adică sponsorul stabilește termenele vehiculului de investiții, are dreptul de a decide în privința activelor (de a aproba activele achiziționate și entitatea care transferă activele respective) și în privința finanțării vehiculului de investiții (pentru care trebuie identificate în mod regulat noi investiții)).

Dreptul la beneficii reziduale de pe urma vehiculului de investiții și oferirea de îmbunătățiri ale condițiilor de credit și de facilități de lichiditate expun sponsorul la variabilitatea beneficiilor din activitățile vehiculului de investiții, care diferă de cea a altor investitori. În consecință, acea expunere indică faptul că sponsorul este o entitate decidentă și, prin urmare, sponsorul concluzionează că deține controlul vehiculului de investiții. Obligația sponsorului de a acționa în interesul tuturor investitorilor nu îl împiedică pe sponsor să fie o entitate decidentă.

Dispoziții de contabilitate: pierderea controlului (punctele 52-55A)

IE13A. Următorul exemplu ilustrează tratamentul vânzării unei participații într-o entitate controlată care nu include o operațiune.

Exemplul 44A

O entitate care controlează deține o participație de 100% într-o entitate controlată care nu include o operațiune. Entitatea care controlează vinde 70% din participația sa în entitatea controlată unei entități asociate în care deține interese de 20%. Ca urmare a acestei tranzacții, entitatea care controlează pierde controlul asupra entității controlate. Valoarea contabilă a activelor nete ale filialei este de 100 u.m., iar valoarea contabilă a participației vândute este de 70 u.m. ($70 \text{ u.m.} = 100 \text{ u.m.} \times 70\%$). Valoarea justă a contravalorii primite este de 210 u.m., care reprezintă și valoarea justă a participației vândute. Investiția păstrată în fosta entitate controlată este o entitate asociată contabilizată pe baza metodei punerii în echivalență, iar valoarea sa justă este de 90 u.m. Câștigul determinat conform punctelor 54-55, înainte de eliminarea prevăzută la punctul 55A, este de 200 u.m. ($200 \text{ u.m.} = 210 \text{ u.m.} + 90 \text{ u.m.} - 100 \text{ u.m.}$). Câștigul este format din două componente:

- (a) Câștigul (140 u.m.) care rezultă din vânzarea participației de 70% în entitatea controlată către entitatea asociată. Acest câștig reprezintă diferența dintre valoarea justă a contravalorii primite (210 u.m.) și valoarea contabilă a interesului vândut (70 u.m.). În conformitate cu punctul 55A, entitatea care controlează recunoaște în surplusul sau deficitul său valoarea câștigului atribuibil participațiilor investitorilor neafiliați în entitatea asociată existentă. Acesta reprezintă 80% din câștigul respectiv, adică 112 u.m. ($112 \text{ u.m.} = 140 \text{ u.m.} \times 80\%$). Restul de 20% din câștig (28 u.m. = $140 \text{ u.m.} \times 20\%$) este eliminat în raport cu valoarea contabilă a investiției în entitatea asociată existentă.

- (b) Câștigul (60 u.m.) care rezultă din reevaluarea la valoarea justă a investiției păstrate direct în fosta entitate controlată. Acest câștig reprezintă diferența dintre valoarea justă a investiției păstrate în fosta entitate controlată (90 u.m.) și 30% din valoarea contabilă a activelor nete ale entității controlate (30 u.m. = $100 \text{ u.m.} \times 30\%$). În conformitate cu punctul 55A, entitatea care controlează recunoaște în surplusul sau deficitul său valoarea câștigului atribuibil participanților investitorilor neafiliați în noua entitate asociată. Acesta reprezintă 56% ($70\% \times 80\%$) din câștigul respectiv, adică 34 u.m. ($34 \text{ u.m.} = 60 \text{ u.m.} \times 56\%$). Restul de 44% din câștig, adică 26 u.m. ($26 \text{ u.m.} = 60 \text{ u.m.} \times 44\%$) este eliminat în raport cu valoarea contabilă a investiției păstrate în fosta entitate controlată.

Entități de investiții (punctele AG88-AG106)

- IE14. Următoarele exemple ilustrează evaluarea măsurii în care o entitate este o entitate de investiții în sensul prezentului standard.

Exemplul 45

O entitate, Parteneriatul limitat, este constituită în anul 20X1 ca un parteneriat limitat cu o durată de viață de 10 ani. Prospectul de emisiune prevede că scopul Parteneriatului limitat este acela de a investi în entități cu potențial rapid de creștere, cu obiectivul de a realiza creșterea valorii capitalului pe parcursul vieții sale. Entitatea GP (partenerul general al Parteneriatului limitat) îi furnizează 1% din capital Parteneriatului limitat și are responsabilitatea de a identifica investiții potrivite pentru parteneriat. Aproximativ 75 de parteneri limitați, neafiliați Entității GP, furnizează 99% din capital parteneriatului.

Parteneriatul limitat își începe activitatea de investiții în 20X1. Totuși, nicio investiție convenabilă nu este identificată până la sfârșitul anului 20X1. În anul 20X2, Parteneriatul limitat dobândește un interes care controlează în una dintre entități, Corporația ABC. Parteneriatul limitat nu este capabil să încheie o altă tranzacție de investiții până în anul 20X3, dată la care dobândește participații în capitalurile proprii în alte cinci companii operaționale. Excepând dobândirea acestor participații în capitalurile proprii, Parteneriatul limitat nu desfășoară alte activități. Parteneriatul limitat cuantifică și evaluează investițiile sale pe baza valorii juste, iar aceste informații sunt furnizate Entității GP și investitorilor externi.

Parteneriatul limitat are planuri de cedare a intereselor sale din fiecare entitate în care a investit pe parcursul duratei de viață de 10 ani prevăzute a parteneriatului. Astfel de cedări includ vânzările promoționale pentru numerar, distribuirea acțiunilor tranzacționabile către investitori urmând ofertarea publică cu succes a titlurilor de valoare ale entității în care s-a investit și cedarea investițiilor către entități din sectorul public sau alte entități neafiliate.

Din informațiile furnizate, Parteneriatul limitat corespunde definiției unei entități de investiții de la constituirea din anul 20X1 până la 31 decembrie 20X3 deoarece se întrunesc următoarele condiții:

- (a) Parteneriatul limitat a obținut fonduri de la parteneri limitați și acordă acelor parteneri limitați servicii de gestionare a investiției;
- (b) Singura activitate a Parteneriatului limitat este dobândirea de participații în capitalurile proprii în companii operaționale cu scopul de a realiza creșterea valorii capitalului pe parcursul duratei investițiilor. Parteneriatul limitat a identificat și a documentat strategii de ieșire din investițiile sale, care sunt toate investiții în capitalurile proprii; și
- (c) Parteneriatul limitat cuantifică și evaluează investițiile sale pe baza valorii juste și raportează aceste informații financiare investitorilor săi.

În plus, Parteneriatul limitat prezintă următoarele caracteristici care sunt relevante la evaluarea măsurii în care acesta corespunde definiției unei entități de investiții:

- (a) Parteneriatul limitat este finanțat de mai mulți investitori; și
- (b) Participațiile în Parteneriatul limitat sunt reprezentate prin unități de participare în parteneriat dobândite prin aporturi la capital.

Parteneriatul limitat nu deține mai mult de o investiție de-a lungul perioadei. Cu toate acestea, motivul este că el se afla încă în etapa de inițiere și nu identificase oportunități adecvate de investiții.

Exemplul 46

Fondul pentru înaltă tehnologie a fost înființat de Corporația pentru tehnologie pentru a investi în companii noi din domeniul tehnologiei în vederea creșterii valorii capitalului. Corporația pentru tehnologie deține o participație de 70% în Fondul pentru înaltă tehnologie și controlează acest fond; restul de 30% din participațiile în capitalurile proprii în Fondul pentru înaltă tehnologie sunt deținute de 10 investitori. Corporația pentru tehnologie deține opțiuni pentru dobândirea investițiilor deținute de Fondul pentru înaltă tehnologie, la valoarea lor justă, care ar fi exercitate dacă tehnologia dezvoltată de entitățile în care s-a investit ar genera beneficii pentru activitatea Corporației pentru tehnologie. Fondul pentru înaltă tehnologie nu a identificat niciun plan de ieșire din investiții. Fondul pentru înaltă tehnologie este gestionat de un consilier de investiții care acționează ca un intermediar pentru investitorii Fondului pentru înaltă tehnologie.

Chiar dacă scopul Fondului pentru înaltă tehnologie sunt investițiile pentru creșterea valorii capitalului și acesta asigură servicii de gestionare a investiției pentru investitorii săi, Fondul pentru înaltă tehnologie nu este o entitate de investiții din cauza următoarelor angajamente și circumstanțe:

- (a) Corporația pentru tehnologie, entitatea care controlează a Fondului pentru înaltă tehnologie, deține opțiuni de achiziționare a investițiilor în investițiile deținute de Fondul pentru înaltă tehnologie dacă activele dezvoltate de către acele entități generează beneficii pentru activitățile Corporației pentru tehnologie. Astfel se generează un beneficiu suplimentar creșterii valorii capitalului sau venitului din investiții; și
- (b) Planurile de investiții ale Fondului pentru înaltă tehnologie nu includ strategii de ieșire pentru investițiile sale, care sunt investiții în capitalurile proprii. Opțiunile deținute de Corporația pentru tehnologie nu sunt controlate de Fondul pentru înaltă tehnologie și nu constituie o strategie de ieșire.

Exemplul 47

Entitatea imobiliară a fost înființată pentru a dezvolta, deține și exploata spații comerciale, de birouri și alte spații similare. De obicei, Entitatea imobiliară deține proprietățile sale prin entități controlate independente deținute în întregime care nu dețin alte active sau datorii substanțiale decât împrumuturile utilizate pentru a finanța investițiile imobiliare aferente. Entitatea imobiliară și fiecare dintre entitățile sale controlate raportează cu privire la investițiile lor imobiliare la valoarea justă în conformitate cu IPSAS 16, *Investiții imobiliare*. Entitatea imobiliară nu are un calendar-cadru al termenelor de cedare a investițiilor sale imobiliare, dar utilizează valoarea justă pentru a putea identifica momentul optim pentru cedare. Cu toate că valoarea justă este un indicator al performanței, Entitatea imobiliară și investitorii săi utilizează alte tipuri de evaluare, inclusiv informații despre fluxurile de trezorerie preconizate, veniturile din chirii și cheltuielile aferente acestora, pentru a evalua performanța și pentru a lua decizii privind investițiile. Personalul-cheie din conducerea Entității imobiliare nu consideră că informațiile despre valoarea justă sunt principalul atribut de evaluare pentru a cuantifica performanța investițiilor sale, ci mai degrabă un element al unui grup de indicatori-cheie ai performanței care sunt la fel de relevanți.

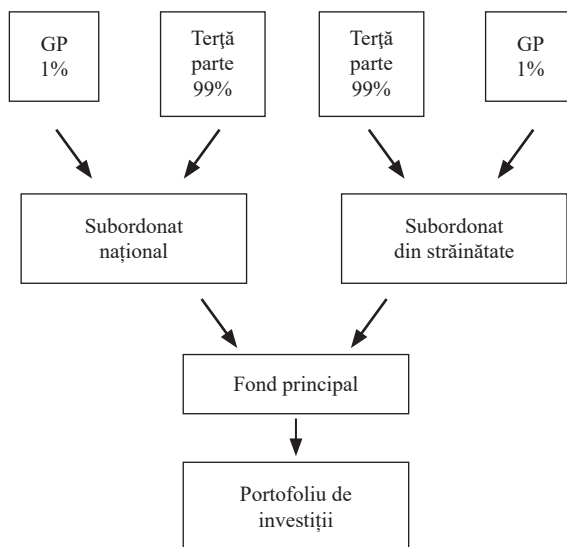
Entitatea imobiliară desfășoară activități ample de gestionare a activelor și a proprietăților, inclusiv întreținerea proprietăților, cheltuieli de capital, re-dezvoltare, marketing și selecție a chiriașilor, unele dintre aceste activități fiind subcontractate. Printre acestea se numără selecția proprietăților pentru renovare și dezvoltare și negocierea cu furnizorii în vederea lucrărilor de proiectare și construcție necesare pentru dezvoltarea unor astfel de proprietăți. Această activitate de dezvoltare reprezintă o parte separată importantă a activităților desfășurate de Entitatea imobiliară.

Entitatea imobiliară nu îndeplinește definiția unei entități de investiții deoarece:

- (a) Entitatea imobiliară desfășoară o activitate separată importantă care implică gestionarea activă a portofoliului său de proprietăți, inclusiv negocierea contractelor de leasing, activitățile de renovare și de dezvoltare, precum și marketingul pentru proprietățile respective în vederea generării de alte beneficii decât creșterea valorii capitalului, veniturile din investiții sau ambele;
- (b) Planurile de investiții ale Entității imobiliare nu includ strategii determinate de ieșire pentru investițiile sale. Ca urmare, Entitatea imobiliară planifică să păstreze acele investiții imobiliare pe termen nedeterminat; și
- (c) Cu toate că Entitatea imobiliară își raportează investițiile imobiliare la valoarea justă în conformitate cu IPSAS 16, valoarea justă nu este principalul atribut de evaluare folosit de conducere pentru a cuantifica performanța investițiilor sale. Pentru a cuantifica performanța și a lua decizii cu privire la investiții sunt utilizați alți indicatori de performanță.

Exemplul 48

O entitate, Fondul principal, este constituită în anul 20X1 cu o durată de viață de 10 ani. Capitalurile proprii ale Fondului principal sunt deținute de două fonduri subordonate afiliate. Fondurile subordonate sunt create într-o relație reciprocă pentru a îndeplini dispozițiile legale, de reglementare, fiscale sau alte dispoziții similare. Fondurile subordonate sunt capitalizate cu o investiție de 1% de la partenerul general și de 99% de la investitorii în capitalurile proprii care nu sunt afiliați partenerului general (fără ca vreuna dintre părți să dețină interese financiare care controlează).



Scopul Fondului principal este acela de a deține un portofoliu de investiții pentru a genera creșterea valorii capitalului și venituri din investiții (cum ar fi veniturile din dividende, dobânzi sau chirii). Obiectivul de investiții comunicat investitorilor este acela că unicul scop al structurii Fond principal – Fond subordonat este de a oferi oportunități de investiții pentru investitori din nișe de piață separate pentru a investi într-un fond de active mare. Fondul principal a identificat și a documentat strategii de ieșire pentru investițiile în capitalurile proprii și investițiile non-financiare pe care le deține. Fondul principal deține un portofoliu de capitaluri de împrumut pe termen scurt și mediu, dintre care unele vor fi deținute până la scadență și altele vor fi tranzacționate, dar Fondul principal nu a identificat exact care investiții vor fi păstrate și care vor fi tranzacționate. Fondul principal evaluează și cuantifică efectiv toate investițiile sale, inclusiv capitalurile sale de împrumut, la valoarea justă. În plus, investitorii primesc informații financiare periodice pe baza valorii juste de la fondurile subordonate. Dreptul de proprietate în Fondul principal și în fondurile subordonate este reprezentat prin unități de capitaluri proprii.

Atât Fondul principal, cât și fondurile subordonate corespund definiției unei entități de investiții. Există următoarele condiții:

- (a) Atât Fondul principal, cât și fondurile subordonate au obținut fonduri în scopul de a le furniza investitorilor servicii de gestionare a investiției;
- (b) Scopul structurii Fond principal – Fond subordonat, care a fost comunicat în mod direct investitorilor fondurilor subordonate, este de a face investiții doar pentru creșterea valorii capitalului și pentru venituri din investiții, iar Fondul principal a identificat și documentat potențiale strategii de ieșire pentru investițiile sale în capitaluri proprii și investițiile non-financiare;
- (c) Cu toate că fondurile subordonate nu dețin o strategie de ieșire pentru participațiile lor în Fondul principal, fondurile subordonate pot, totuși, să fie considerate ca având o strategie de ieșire pentru investițiile lor deoarece Fondul principal a fost înființat în conexiune cu fondurile subordonate și deține investiții în numele acestora; și
- (d) Investițiile deținute de Fondul principal sunt evaluate și cuantificate pe baza valorii juste, iar informațiile privind investițiile Fondului principal sunt furnizate investitorilor pe baza valorii juste prin intermediul fondurilor subordonate.

Fondul principal și fondurile subordonate au fost înființate într-o relație reciprocă pentru a îndeplini dispozițiile legale, de reglementare, fiscale și alte dispoziții similare. Atunci când sunt analizate împreună, ele prezintă următoarele caracteristici:

- (a) Fondurile subordonate dețin, în mod indirect, mai multe investiții, deoarece Fondul principal deține un portofoliu de investiții;
- (b) Cu toate că Fondul principal este capitalizat în totalitate de fondurile subordonate, acestea din urmă sunt finanțate de numeroși investitori care nu sunt afiliați fondurilor subordonate (nici partenerului general); și
- (c) Participația în fondurile subordonate este reprezentată prin unități de participații în capitalurile proprii dobândite prin aport la capital.

Exemplul 49

Corporația guvernamentală A a fost înființată având ca activitate principală oferirea de finanțare din capitalurile proprii atât pentru întreprinderi existente, cât și pentru unele noi. Obiectivul său de investiții este acela de a obține creșterea valorii capitalului și rezultate. Toate achizițiile sunt realizate pe această bază. Strategia corporației este de a crește valoarea justă a investițiilor pentru a realiza un câștig în urma cedării. Conducerea evaluează și monitorizează valoarea justă a investițiilor pe o bază regulată. Corporația cedează în mod obișnuit investițiile atunci când ating un anumit grad de maturitate în vederea asigurării finanțării pentru oportunitățile de investiții continue. Orice surplus este distribuit guvernului sub forma dividendelor.

De asemenea, Corporația oferă guvernului servicii aferente investițiilor cu privire la politicile guvernamentale pentru asistarea entităților aflate în dificultate financiară. Ea acționează în calitate de intermediar prin gestionarea și implementarea unor scheme de stimulente pentru activitatea guvernului. Corporația nu este expusă niciunor pierderi sau riscuri ca rezultat al implicării sale în aceste scheme.

Corporația este o entitate de investiții. Aceasta îndeplinește toate cele trei aspecte ale definiției unei entități de investiții.

Comparație cu IFRS 10

IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, se bazează în principal pe IFRS 10, *Situații financiare consolidate* (emis în 2011, inclusiv amendamentele până la 31 decembrie 2014). La momentul emiterii prezentului standard, IPSASB nu a luat în considerare aplicabilitatea anumitor IFRS-uri la care se face referire în IFRS 10 pentru entitățile din sectorul public. Aceste standarde includ:

- IFRS 5, *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*; și
- IFRS 9, *Instrumente financiare*.

Principalele diferențe dintre IPSAS 35 și IFRS 10 sunt următoarele:

- În anumite situații, IPSAS 35 utilizează o terminologie diferită față de cea din IFRS 10. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „entitate economică”, „entitate care controlează” și „entitate controlată”. Termenii echivalenți din IFRS 10 sunt „grup”, „societate-mamă” și „filială”. În multe cazuri, termenii „investitor” și „entitate în care s-a investit” folosiți în IFRS 10 au fost înlocuiți cu referințe la „o entitate”, „o altă entitate” sau „o entitate care este evaluată pentru control”. Termenii „investitor” și „entitate în care s-a investit” au fost păstrați în îndrumările de aplicare cu privire la entitățile de investiții, având în vedere că sunt adecvați în acel context.
- IPSAS 35 definește termenul „angajament irevocabil”. Termenul are un sens mai amplu decât termenul „angajament contractual”, care este utilizat în IFRS 10.
- IFRS 10 determină caracteristicile tipice ale unei entități de investiții separat de definiția unei entități de investiții. IPSAS 35 nu identifică astfel de caracteristici tipice. Totuși, prezintă unele dintre aceste caracteristici în contextul definiției unei entități de investiții.
- IPSAS 35 include mai multe îndrumări cu privire la beneficiile nefinanciare.
- IPSAS 35 nu impune ca o entitate care controlează, care nu este ea însăși o entitate de investiții, să consolideze toate entitățile controlate. În schimb, impune ca o astfel de entitate care controlează să prezinte situații financiare consolidate în care (i) să evalueze investițiile entității de investiții controlate la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 29 și (ii) să consolideze celelalte active și datorii, venituri și cheltuieli ale entității de investiții controlate în conformitate cu IPSAS 35.
- IPSAS 35 conține exemple ilustrative suplimentare care reflectă contextul sectorului public.

IPSAS 36 – INVESTIȚII ÎN ENTITĂȚILE ASOCIATE ȘI ÎN ASOCIERILE ÎN PARTICIPAȚIE

Recunoaștere

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 28, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 28 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

Internet: 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 36 – INVESTIȚII ÎN ENTITĂȚILE ASOCIATE ȘI ÎN ASOCIERILE ÎN PARTICIPAȚIE

Istoricul IPSAS

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

IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*, a fost emis în ianuarie 2015.

De la această dată, IPSAS 36 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- Documentele *Interese pe termen lung în entitățile asociate și în asocierile în participație* (Amendamente la IPSAS 36) și *Caracteristici de plată în avans cu compensare negativă* (Amendamente la IPSAS 41)
- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018* (emis în octombrie 2018)
- 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)

Tabelul punctelor modificate în IPSAS 36

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
4	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri aprilie 2016
6	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
7	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
20	Modificat	IPSAS 41 august 2018

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
20A	Nou	Documentele Interese pe termen lung în entitățile asociate și în asocierile în participație (Amendamente la IPSAS 36) și Caracteristici de plată în avans cu compensare negativă (Amendamente la IPSAS 41) ianuarie 2019
24	Modificat	IPSAS 41 august 2018 Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2018
25	Modificat	IPSAS 41 august 2018
26	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017 IPSAS 41 august 2018
31	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
33	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
34A	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
34B	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
43	Modificat	IPSAS 41 august 2018
44	Eliminat	Documentele Interese pe termen lung în entitățile asociate și în asocierile în participație (Amendamente la IPSAS 36) și Caracteristici de plată în avans cu compensare negativă (Amendamente la IPSAS 41) ianuarie 2019

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
44A	Nou	IPSAS 41 august 2018
44B	Nou	IPSAS 41 august 2018
44C	Nou	IPSAS 41 august 2018
45	Modificat	IPSAS 41 august 2018
51A	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
51B	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
51C	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
51D	Nou	IPSAS 41 august 2018
51E	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2018
51F	Nou	Documentele Interese pe termen lung în entitățile asociate și în asocierile în participație (Amendamente la IPSAS 36) și Caracteristici de plată în avans cu compensare negativă (Amendamente la IPSAS 41) ianuarie 2019
51G	Nou	Documentele Interese pe termen lung în entitățile asociate și în asocierile în participație (Amendamente la IPSAS 36) și Caracteristici de plată în avans cu compensare negativă (Amendamente la IPSAS 41) ianuarie 2019

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
51H	Nou	<p>Documentele Interese pe termen lung în entitățile asociate și în asocierile în participație (Amendamente la IPSAS 36) și Caracteristici de plată în avans cu compensare negativă (Amendamente la IPSAS 41) ianuarie 2019</p>
51I	Nou	<p>Documentele Interese pe termen lung în entitățile asociate și în asocierile în participație (Amendamente la IPSAS 36) și Caracteristici de plată în avans cu compensare negativă (Amendamente la IPSAS 41) ianuarie 2019</p>
Exemplu ilustrativ	Nou	<p>Documentele Interese pe termen lung în entitățile asociate și în asocierile în participație (Amendamente la IPSAS 36) și Caracteristici de plată în avans cu compensare negativă (Amendamente la IPSAS 41) ianuarie 2019</p>

IPSAS 36 – INVESTIȚII ÎN ENTITĂȚILE ASOCIATE ȘI ÎN ASOCIERILE ÎN PARTICIPAȚIE

CUPRINS

	Punctul
Obiectiv	1
Domeniu de aplicare	2-7
Definiții	8-9
Angajament irevocabil	9
Influență semnificativă	10-15
Metoda punerii în echivalență	16-21
Aplicarea metodei punerii în echivalență	22-48
Derogări de la aplicarea metodei punerii în echivalență	23-25
Înteruperea utilizării metodei punerii în echivalență	26-27
Modificări ale participației în capitalurile proprii	28
Proceduri privind metoda punerii în echivalență	29-42
Pierderi din depreciere	43-48
Situații financiare individuale	49
Prevederi tranzitorii	50
Data intrării în vigoare și tranziția	51-52
Retragerea și înlocuirea IPSAS 7 (decembrie 2006)	53
Bază pentru concluzii	
Exemplu ilustrativ	
Comparație cu IAS 28 (modificat în 2011)	

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*, este prezentat la punctele 1-53. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 36 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 contabilizarea investițiilor în entitățile asociate și în asocierile în participație, precum și de a stabili dispozițiile pentru aplicarea metodei punerii în echivalență la contabilizarea investițiilor în entitățile asociate și în asocierile în participație.

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 în entitățile asociate și în asocierile în participație.**
3. **Prezentul standard trebuie aplicat de către toate entitățile care sunt investitori cu influență semnificativă sau control comun asupra unei entități în care s-a investit în care investiția determină deținerea unei participații cuantificabile în capitalurile proprii.**
4. Prezentul standard oferă baza pentru contabilizarea participațiilor în capitalurile proprii ale entităților asociate și ale asocierilor în participație. Mai exact, investiția în cealaltă entitate îi conferă entității riscurile și recompensele asociate participațiilor în capitalurile proprii. Prezentul standard se aplică doar în cazul participațiilor cuantificabile în capitalurile proprii. Acesta include participațiile în capitalurile proprii care decurg din investiții în structura formală de capitaluri proprii a unei alte entități. O structură formală de capitaluri proprii înseamnă capitalul social sau o formă echivalentă de capital, cum sunt investițiile într-un fond de proprietate. Participațiile cuantificabile în capitalurile proprii pot include și participații în capitalurile proprii ce decurg din alte investiții în care participațiile entității în capitalurile proprii pot fi evaluate în mod fiabil¹ (de exemplu, participații într-un parteneriat). În cazul în care structura capitalurilor proprii a celeilalte entități nu este bine definită, s-ar putea să nu fie posibilă obținerea unei evaluări fiabile a participației în capitalurile proprii.
5. Unele contribuții aduse de entitățile din sectorul public ar putea fi denumite „investiție”, dar s-ar putea să nu genereze o participație în capitalurile proprii. De exemplu, o entitate din sectorul public poate face o investiție substanțială în dezvoltarea unui spital care este deținut și gestionat de o organizație de caritate. Deși aceste contribuții nu sunt de natura unui schimb, ele permit entității din sectorul public să participe la gestionarea spitalului, iar organizația de caritate poartă răspunderea în fața entității din sectorul public pentru utilizarea fondurilor publice. Cu toate acestea, contribuțiile făcute de entitatea din sectorul public nu constituie o participație în capitalurile proprii, deoarece organizația de caritate

¹ 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.

poate căuta surse alternative de finanțare, împiedicând astfel participarea entității din sectorul public la gestionarea spitalului. În consecință, entitatea din sectorul public nu este expusă la riscurile și nici nu se bucură de recompensele asociate participației în capitalurile proprii.

6. [Eliminat]

7. [Eliminat]

Definiții

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

O entitate asociată este o entitate asupra căreia investitorul exercită o influență semnificativă.

Angajament irevocabil: În sensul prezentului standard, un angajament irevocabil este un angajament care conferă drepturi și obligații executorii părților implicate ca și cum ar fi sub forma unui contract. Acesta include drepturi din contracte sau alte drepturi legale.

Situațiile financiare consolidate sunt situațiile financiare ale unei entități economice în care activele, datoriile, activele nete / capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile și fluxurile de trezorerie ale entității care controlează și ale entităților sale controlate sunt prezentate ca aparținând unei singure entități economice.

Metoda punerii în echivalență este o metodă de contabilizare prin care investiția este recunoscută inițial la cost și ajustată ulterior în funcție de modificările ulterioare achiziției în cota-parte a investitorului din activele nete / capitalurile proprii ale entității în care s-a investit a entității asociate sau a asocierii în participație. Surplusul sau deficitul investitorului include cota sa parte din surplusul sau deficitul entității în care s-a investit, iar activele nete / capitalurile proprii ale investitorului includ cota sa parte din modificările în activele nete / capitalurile proprii ale entității în care s-a investit care nu au fost recunoscute în surplusul sau deficitul entității în care s-a investit.

Un **angajament comun** este un angajament în care două sau mai multe părți dețin controlul comun.

Controlul comun este controlul partajat al unui angajament, convenit prin intermediul unui angajament irevocabil, care există numai atunci când deciziile legate de activitățile relevante necesită consimțământul unanim al părților care dețin controlul comun.

O asociere în participație este un angajament comun în cadrul căruia părțile care dețin controlul comun al angajamentului au drepturi la activele nete ale angajamentului.

Un asociat într-o asociere în participație este o parte într-o asociere în participație care deține controlul comun al respectivei asocieri în participație.

Influența semnificativă este capacitatea de a participa la luarea deciziilor privind politicile financiare și de exploatare ale unei alte entități fără a exercita un control sau un control comun asupra politicilor respective.

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. Următorii termeni sunt definiți în IPSAS 34, *Situații financiare individuale*, IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, sau IPSAS 37, *Angajamente comune: beneficii, control, entitate controlată, entitate care controlează, entitate economică, entitate de investiții, operațiune în participație, autoritate și situații financiare individuale*.

Angajament irevocabil

9. Angajamentele irevocabile pot fi identificate în mai multe moduri. Un angajament irevocabil se prezintă deseori, dar nu întotdeauna, în scris, sub formă de contract sau discuții documentate între părți. Mecanismele statutare cum ar fi autoritatea legislativă sau executivă pot, de asemenea, produce angajamente executorii, similare angajamentelor contractuale, fie în mod individual, fie împreună cu contracte între părți.

Influență semnificativă

10. Măsura în care un investitor are sau nu o influență semnificativă asupra entității în care s-a investit este o problemă de raționament bazat pe natura relației dintre investitor și entitatea în care s-a investit și pe definiția influenței semnificative din prezentul standard. Prezentul standard se aplică numai acelor entități asociate în care o entitate deține o participație cuantificabilă în capitalurile proprii sub forma unui acționariat sau a altei structuri formale de capitaluri proprii sau sub altă formă în care participația entității poate fi evaluată în mod fiabil.
11. Dacă o entitate deține o participație cuantificabilă în capitalurile proprii și deține, direct sau indirect (de exemplu, prin entități controlate), 20% sau mai mult din drepturile de vot ale entității în care a investit, se presupune că aceasta exercită o influență semnificativă, cu excepția cazului în care se poate demonstra clar că nu este așa. Dimpotrivă, dacă entitatea deține, direct sau indirect (de exemplu, prin entități controlate), mai puțin de 20% din drepturile de vot ale entității în care a investit, se presupune că aceasta nu exercită o influență semnificativă, cu excepția cazului în care o astfel de influență poate fi clar demonstrată. O participație substanțială sau majoritară a unui alt investitor nu exclude neapărat posibilitatea ca o entitate să exercite o influență semnificativă.

12. Existența influenței semnificative exercitate de o entitate este de obicei reflectată în unul sau mai multe dintre următoarele moduri:
 - (a) Reprezentarea în consiliul de administrație sau în organismul de conducere echivalent al entității în care s-a investit;
 - (b) Participarea la procesul de elaborare a politicilor, inclusiv participarea la luarea deciziilor cu privire la dividende sau alte distribuiri similare;
 - (c) Tranzacții semnificative între entitate și entitatea în care aceasta a investit;
 - (d) Interschimbarea personalului de conducere; sau
 - (e) Furnizarea de informații tehnice esențiale.
13. O entitate poate să dețină warante pe acțiuni, opțiuni de cumpărare de acțiuni, instrumente de datorii sau de capitaluri proprii care pot fi convertite în acțiuni ordinare sau alte instrumente similare care au potențialul, dacă sunt exercitate sau convertite, să îi confere entității drepturi suplimentare de vot sau să reducă drepturile de vot ale altei părți cu privire la politicile financiare și de exploatare ale unei alte entități (adică drepturi de vot potențiale). Existența și efectul drepturilor de vot potențiale care sunt în mod curent exercitabile sau convertibile, inclusiv drepturile de vot potențiale deținute de alte entități, sunt luate în considerare atunci când se evaluează măsura în care o entitate exercită o influență semnificativă. Drepturile de vot potențiale nu sunt în mod curent exercitabile sau convertibile dacă, de exemplu, nu pot fi exercitate sau convertite până la o dată viitoare sau până la producerea unui eveniment viitor.
14. Atunci când se evaluează măsura în care drepturile de vot potențiale contribuie la exercitarea unei influențe semnificative, entitatea examinează toate faptele și circumstanțele (inclusiv termenele exercitării drepturilor de vot potențiale, precum și orice alte angajamente irevocabile, analizate fie individual, fie în combinație) care afectează drepturile potențiale, cu excepția intențiilor conducerii și a capacității financiare de a exercita sau de a converti aceste drepturi potențiale.
15. O entitate își pierde influența semnificativă asupra unei entități în care s-a investit atunci când își pierde autoritatea de a participa la deciziile privind politicile financiare și de exploatare ale entității în care s-a investit. Pierderea influenței semnificative poate să coincidă sau nu cu o modificare a nivelurilor absolute sau relative de proprietate. Ea poate apărea, de exemplu, atunci când o entitate asociată intră sub controlul altui guvern, al justiției sau al unui administrator. De asemenea, ea poate să apară ca rezultat al unui angajament irevocabil.

Metoda punerii în echivalență

16. Pe baza metodei punerii în echivalență, investiția într-o entitate asociată sau într-o asocierie în participație este recunoscută inițial la cost, iar valoarea contabilă este majorată sau redusă pentru a recunoaște cota investitorului din

surplusul sau deficitul entității în care acesta a investit după data achiziției. Cota investitorului din surplusul sau deficitul entității în care a investit este recunoscută în surplusul sau deficitul investitorului. Distribuiri primite de la entitatea în care s-a investit reduc valoarea contabilă a investiției. Ajustările valorii contabile pot fi, de asemenea, necesare în cazul modificării interesului proporțional al investitorului în entitatea în care acesta a investit, derivată din modificările capitalurilor proprii ale entității în care s-a investit care nu au fost recunoscute în surplusul sau deficitul entității în care s-a investit. Astfel de modificări le includ pe cele care rezultă din reevaluarea imobilizărilor corporale și din diferențele de conversie valutară. Partea investitorului din aceste modificări este recunoscută în activele nete / capitalurile proprii ale investitorului.

17. Recunoașterea veniturilor pe baza distribuțiilor primite s-ar putea să nu fie o evaluare adecvată a veniturilor obținute de investitor din investiția într-o entitate asociată sau într-o asocierie în participație, deoarece distribuiri primite ar putea avea prea puțin legătură cu performanța entității asociate sau a asocierii în participație. Pentru că investitorul deține controlul comun sau exercită o influență semnificativă asupra entității în care a investit, investitorul are un interes în performanța entității asociate sau a asocierii în participație și, implicit, în rentabilitatea investiției sale. Investitorul contabilizează acest interes prin extinderea domeniului de aplicare al situațiilor sale financiare pentru a include cota sa din surplusul sau deficitul unei astfel de entități în care a investit. Drept rezultat, aplicarea metodei punerii în echivalență furnizează mai multe informații despre activele nete / capitalurile proprii și surplusul sau deficitul investitorului.
18. Atunci când există drepturi de vot potențiale sau alte instrumente derivate cu drepturi de vot potențiale, interesul unei entități într-o entitate asociată sau într-o asocierie în participație este stabilit în exclusivitate pe baza participațiilor în capitalurile proprii existente și nu reflectă posibila exercitare sau conversie a drepturilor de vot potențiale și a altor instrumente derivate, cu excepția cazurilor în care se aplică punctul 19.
19. În unele situații, o entitate deține, de fapt, participații existente în capitalurile proprii ca urmare a unei tranzacții care îi conferă, la acel moment, accesul la beneficiile asociate unei participații în capitalurile proprii. În astfel de împrejurări, proporția alocată entității este stabilită luând în considerare eventuala exercitare a respectivelor drepturi de vot potențiale și a altor instrumente derivate care îi permit în prezent entității să acceseze aceste beneficii.
20. IPSAS 41, *Instrumente financiare*, nu se aplică intereselor în entitățile asociate și în asocierile în participație care sunt contabilizate utilizând metoda punerii în echivalență. Atunci când instrumentele care includ, în fond, drepturi de vot potențiale acordă, la momentul curent, accesul la beneficiile asociate unor participații în capitalurile proprii ale unei entități asociate sau ale unei asocierii

în participație, instrumentele nu fac obiectul IPSAS 41. În toate celelalte cazuri, instrumentele cu drepturi de vot potențiale într-o entitate asociată sau într-o asocieră în participație sunt contabilizate în conformitate cu IPSAS 41.

- 20A. O entitate aplică IPSAS 41, de asemenea, pentru alte instrumente financiare într-o entitate asociată sau o asocieră în participație în care nu s-a aplicat metoda punerii în echivalență. Aceste instrumente includ interesul pe termen lung care, în esență, formează o parte din investiția netă a entității într-o entitate asociată sau o asocieră în participație (a se vedea punctul 41). O entitate aplică IPSAS 41 pentru astfel de interese pe termen lung înainte de a aplica punctul 41 și punctele 43-48 din prezentul standard. Atunci când aplică IPSAS 41, entitatea nu ține cont de nicio ajustare la valoarea contabilă a intereselor pe termen lung care reies din aplicarea prezentului standard.
21. **O investiție într-o entitate asociată sau într-o asocieră în participație contabilizată folosind metoda punerii în echivalență trebuie clasificată drept activ imobilizat.**

Aplicarea metodei punerii în echivalență

22. **O entitate care deține controlul comun sau exercită o influență semnificativă asupra unei entități în care a investit trebuie să își contabilizeze investiția în entitatea asociată sau în asocieră în participație utilizând metoda punerii în echivalență, cu excepția cazurilor în care investiția respectivă îndeplinește condițiile pentru derogare în conformitate cu punctele 23-25.**

Derogări de la aplicarea metodei punerii în echivalență

23. O entitate nu este obligată să aplice metoda punerii în echivalență pentru investiția sa într-o entitate asociată sau într-o asocieră în participație dacă entitatea este o entitate care controlează care este scutită de întocmirea situațiilor financiare consolidate prin derogarea de la domeniul de aplicare în conformitate cu punctul 5 din IPSAS 35 sau dacă sunt îndeplinite toate condițiile de mai jos:
- Entitatea însăși este o entitate controlată, iar necesitățile informaționale ale utilizatorilor sunt satisfăcute de situațiile financiare consolidate ale entității care o controlează, iar în cazul unei entități deținute parțial, toți deținătorii acesteia, inclusiv cei care altfel nu au drept de vot, au fost informați și nu au obiecții cu privire la faptul că entitatea nu aplică metoda punerii în echivalență.
 - Instrumentele de datorie sau de capitaluri proprii ale entității nu sunt tranzacționate pe o piață publică (o bursă de valori națională sau străină sau o piață nereglementată, inclusiv piețele locale și regionale).
 - Entitatea nu a depus și nici nu urmează să depună situațiile sale financiare la o comisie de valori mobiliare sau la un alt organism de reglementare în scopul emiterii oricărui tip de instrumente pe o piață publică.

- (d) Entitatea finală sau orice entitate intermediară care controlează entitatea întocmește situații financiare disponibile pentru utilizarea publică ce sunt conforme cu IPSAS-urile, în care entitățile controlate sunt consolidate sau evaluate la valoarea justă în conformitate cu IPSAS 35.
24. Atunci când o investiție într-o entitate asociată sau într-o asocierie în participație este deținută de sau deținută indirect printr-o entitate care este o organizație cu capital de risc sau un fond mutual, un fond de investiții și entități similare, inclusiv fonduri de asigurare cu componentă de investiții, entitatea poate alege să evalueze investițiile la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 41². O entitate trebuie să facă această alegere separat pentru fiecare entitate asociată sau asocierie în participație, la recunoașterea inițială a entităților asociate sau a asocierii în participație. Prin definiție, o entitate de investiții a făcut această alegere pentru investițiile sale.
25. Atunci când o entitate deține o investiție într-o entitate asociată, iar o parte din aceasta este deținută în mod indirect printr-o organizație cu capital de risc sau un fond mutual, un fond de investiții și entități similare, inclusiv fonduri de asigurare cu componentă de investiții, entitatea poate alege să evalueze respectiva parte din investiția în entitatea asociată la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 41, indiferent dacă organizația cu capital de risc sau fondul mutual, fondul de investiții și entitățile similare, inclusiv fondurile de asigurare cu componentă de investiții, exercită o influență semnificativă asupra respectivei părți din investiție. Dacă face această alegere, entitatea trebuie să aplice metoda punerii în echivalență pentru orice parte rămasă din investiția sa într-o entitate asociată care nu este deținută printr-o organizație cu capital de risc sau un fond mutual, un fond de investiții și entități similare, inclusiv fonduri de asigurare cu componentă de investiții. Atunci când o entitate deține o investiție într-o entitate asociată, o parte din aceasta fiind deținută indirect prin intermediul unei entități de investiții, entitatea trebuie să evalueze acea parte a investiției la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 41.

Înteruperea utilizării metodei punerii în echivalență

26. **O entitate trebuie să întrerupă utilizarea metodei punerii în echivalență de la data la care investiția sa încetează să fie o entitate asociată sau o asocierie în participație, după cum urmează:**
- (a) **Dacă investiția devine o entitate controlată, entitatea trebuie să își contabilizeze investiția în conformitate cu IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, și IPSAS 35.**

² Sau IPSAS 29, *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*, în cazul în care o entitate nu a aplicat încă IPSAS 41.

- (b) **Dacă interesul păstrat în fosta entitate asociată sau asociere în participație este un activ financiar, entitatea trebuie să evalueze interesul păstrat la valoarea justă. Valoarea justă a interesului păstrat trebuie să fie considerată drept valoarea sa justă la recunoașterea inițială ca activ financiar în conformitate cu IPSAS 41. Entitatea trebuie să recunoască în surplus sau deficit orice diferență dintre:**
- (i) **Valoarea justă a oricărui interes păstrat și a oricăror încasări din cedarea unei părți din interesul în entitatea asociată sau asocierea în participație; și**
 - (ii) **Valoarea contabilă a investiției la data întreruperii utilizării metodei punerii în echivalență.**
- (c) **Atunci când o entitate întrerupe utilizarea metodei punerii în echivalență, entitatea trebuie să contabilizeze toate valorile recunoscute anterior direct în activele nete / capitalurile proprii ale entității în raport cu respectiva investiție pe aceeași bază care s-ar fi impus dacă entitatea în care s-a investit ar fi cedat direct activele sau datoriile aferente.**
27. **Dacă o investiție într-o entitate asociată devine o investiție într-o asociere în participație sau o investiție într-o asociere în participație devine o investiție într-o entitate asociată, entitatea continuă să aplice metoda punerii în echivalență și nu reevaluează interesul păstrat.**

Modificări ale participației în capitalurile proprii

28. Dacă participația unei entități în capitalurile proprii ale unei entități asociate sau ale unei asocieri în participație este redusă, însă investiția continuă să fie clasificată fie ca entitate asociată, fie ca asociere în participație, entitatea trebuie să transfere direct la surplusul sau deficitul acumulat partea din câștig sau pierdere care a fost recunoscută anterior în activele nete / capitalurile proprii aferentă reducerii participației în capitalurile proprii, dacă câștigul sau pierderea respectiv(ă) ar trebui transferat(ă) direct la surplusul sau deficitul acumulat la cedarea activelor sau datoriilor aferente.

Proceduri privind metoda punerii în echivalență

29. Multe dintre procedurile care sunt adecvate pentru aplicarea metodei punerii în echivalență sunt similare procedurilor de consolidare descrise în IPSAS 35. Mai mult, conceptele care stau la baza procedurilor folosite pentru contabilizarea achiziției unei entități controlate sunt adoptate și pentru contabilizarea achiziției unei investiții într-o entitate asociată sau într-o asociere în participație.
30. Partea unei entități economice într-o entitate asociată sau într-o asociere în participație este reprezentată de valoarea agregată a pachetelor de acțiuni deținute în acea entitate asociată sau asociere în participație de către entitatea care

controlează și entitățile controlate de aceasta. Pachetele de acțiuni ale entităților economice în alte entități asociate sau asocieri în participație nu sunt luate în considerare în acest scop. Atunci când o entitate asociată sau o asocierie în participație are entități controlate, entități asociate sau asocieri în participație, surplusul sau deficitul și activele nete luate în considerare la aplicarea metodei punerii în echivalență sunt cele recunoscute în situațiile financiare ale entității asociate sau ale asocierii în participație (inclusiv cota entității asociate sau asocierii în participație din surplusurile sau deficitele și din activele nete ale entităților sale asociate și ale asocierilor sale în participație), după efectuarea ajustărilor necesare pentru aplicarea unor politici contabile uniforme (a se vedea punctele 37-39).

31. Câștigurile și pierderile rezultate din tranzacțiile „în aval” și „în amonte” care implică active ce nu reprezintă o operațiune, conform definiției din IPSAS 40, între o entitate (inclusiv entitățile sale controlate consolidate) și entitatea sa asociată sau asocieria sa în participație sunt recunoscute în situațiile financiare ale entității doar în funcție de participația investitorilor neafiliați în entitatea asociată sau în asocieria în participație respectivă. Tranzacțiile „în amonte” sunt, de exemplu, vânzările de active ale unei entități asociate sau ale unei asocieri în participație către investitor. Cota entității din câștigurile sau pierderile entității asociate sau ale asocierii în participație ce rezultă din aceste tranzacții este eliminată. Tranzacțiile „în aval” sunt, de exemplu, vânzările sau contribuțiile de active de la investitor către entitatea sa asociată sau către asocieria sa în participație.
32. Atunci când tranzacțiile „în aval” furnizează dovezi privind o reducere a valorii realizabile nete a activelor care urmează a fi vândute ori aduse drept contribuție sau privind o pierdere din deprecierea activelor respective, acele pierderi trebuie recunoscute integral de către investitor. Atunci când tranzacțiile „în amonte” furnizează dovezi privind o reducere a valorii realizabile nete a activelor care urmează a fi achiziționate sau privind o pierdere din deprecierea activelor respective, investitorul își recunoaște cota din acele pierderi.
33. Câștigul sau pierderea care rezultă din contribuția cu active nemonetare ce nu reprezintă o operațiune, conform definiției din IPSAS 40, la o entitate asociată sau o asocierie în participație în schimbul unei participații în capitalurile proprii ale acelei entități asociate sau asocieri în participație trebuie să fie contabilizat(ă) în conformitate cu punctul 31, cu excepția cazului în care contribuția nu are conținut comercial, așa cum este descris acest termen în IPSAS 17, *Imobilizări corporale*. Dacă o astfel de contribuție nu are conținut comercial, câștigul sau pierderea este considerat(ă) drept nerealizat(ă) și nu este recunoscut(ă), cu excepția cazurilor în care se aplică și punctul 34. Astfel de câștiguri sau pierderi nerealizate trebuie scăzute din investiția contabilizată utilizând metoda punerii în echivalență și nu trebuie prezentate drept câștiguri sau pierderi amânate în

situația consolidată a poziției financiare a entității sau în situația poziției financiare a entității în care investițiile sunt contabilizate utilizând metoda punerii în echivalență.

34. Dacă, pe lângă primirea unei participații în capitalurile proprii într-o entitate asociată sau o asocieră în participație, o entitate primește și active monetare sau nemonetare, entitatea recunoaște integral în surplus sau deficit partea din câștigul sau pierderea din contribuția aferentă activelor monetare sau nemonetare primite.
- 34A. Câștigul sau pierderea care rezultă dintr-o tranzacție „în aval” care implică active ce reprezintă o operațiune, conform definiției din IPSAS 40, între o entitate (inclusiv entitățile sale controlate consolidate) și entitatea sa asociată sau asocieră sa în participație este recunoscut(ă) în totalitate în situațiile financiare ale investitorului.
- 34B. O entitate ar putea vinde sau ar putea contribui cu active în două sau mai multe angajamente (tranzacții). Atunci când determină dacă activele care sunt vândute sau cu care se contribuie reprezintă o operațiune, conform definiției din IPSAS 40, o entitate trebuie să ia în considerare dacă vânzarea acelor active sau contribuția cu acele active face parte din angajamente multiple care trebuie contabilizate ca o tranzacție unică în conformitate cu dispozițiile de la punctul 53 din IPSAS 35.
35. O investiție este contabilizată folosind metoda punerii în echivalență începând cu data la care devine o entitate asociată sau o asocieră în participație. Odată cu achiziția investiției, orice diferență dintre costul investiției și cota entității din valoarea justă netă a activelor și datoriilor identificabile ale entității în care s-a investit este contabilizată după cum urmează:
- (a) Atunci când o entitate a inclus fondul comercial aferent unei entități asociate sau unei asocieri în participație în valoarea contabilă a investiției, nu este permisă amortizarea aceluși fond comercial.
 - (b) Orice surplus al cotei entității din valoarea justă netă a activelor și datoriilor identificabile ale entității în care s-a investit peste costul investiției este inclus la venituri la stabilirea cotei entității din surplusul sau deficitul entității asociate sau asocierii în participație în perioada în care a fost dobândită investiția.

Se realizează ajustări adecvate ale cotei entității din surplusul sau deficitul entității asociate sau asocierii în participație după dobândire pentru a contabiliza, de exemplu, amortizarea activelor amortizabile pe baza valorilor lor juste la data achiziției. În mod similar, se realizează ajustări adecvate ale cotei entității din surplusul sau deficitul entității asociate sau asocierii în participație după dobândire pentru a lua în considerare pierderile din depreciere, de exemplu, pentru imobilizările corporale sau, acolo unde este cazul, pentru fondul comercial.

36. **La aplicarea metodei punerii în echivalență, entitatea utilizează cele mai recente situații financiare disponibile ale entității asociate sau ale asocierii în participație. Atunci când finalul perioadei de raportare a entității este diferit față de cel al unei entități asociate sau asocieri în participație, entitatea fie:**
- (a) **Obține, în scopul aplicării metodei punerii în echivalență, informații financiare suplimentare de la aceeași dată ca cea a situațiilor financiare ale entității; fie**
 - (b) **Folosește cele mai recente situații financiare ale entității asociate sau asocierii în participație ajustate pentru efectele celor mai semnificative tranzacții sau evenimente care au loc între data situațiilor financiare respective și data situațiilor financiare ale entității.**
37. **Situațiile financiare ale entității trebuie întocmite utilizând politici contabile uniforme pentru tranzacții și evenimente asemănătoare care au loc în circumstanțe similare.**
38. Cu excepția situației descrise la punctul 39, dacă o entitate asociată sau o asocierie în participație utilizează pentru tranzacții și evenimente asemănătoare care au loc în circumstanțe similare politici contabile diferite de cele ale entității, trebuie făcute ajustări astfel încât politicile contabile ale entității asociate sau ale asocierii în participație să fie conforme cu cele ale entității atunci când entitatea folosește situațiile financiare ale entității asociate sau ale asocierii în participație la aplicarea metodei punerii în echivalență.
39. **Fără a aduce atingere dispozițiilor de la punctul 38, dacă o entitate deține un interes într-o entitate asociată sau într-o asocierie în participație care este o entitate de investiții, respectiva entitate trebuie să păstreze, atunci când aplică metoda punerii în echivalență, evaluarea la valoarea justă aplicată de acea entitate asociată sau asocierie în participație care este o entitate de investiții pentru interesele sale în entitățile controlate.**
40. Dacă o entitate asociată sau o asocierie în participație are în circulație acțiuni preferențiale cumulative care sunt deținute de alte părți decât entitatea și sunt clasificate drept capitaluri proprii, atunci entitatea își calculează cota din surplus sau deficit după ajustarea efectuată pentru a lua în considerare dividendele aferente unor asemenea acțiuni, indiferent dacă dividendele au fost sau nu declarate.
41. În cazul în care cota unei entități din deficitul unei entități asociate sau al unei asocieri în participație este egală cu sau mai mare decât participația acesteia în entitatea asociată sau în asocieria în participație, entitatea întrerupe recunoașterea cotei sale din deficitele viitoare. Participația într-o entitate asociată sau într-o asocierie în participație este valoarea contabilă a investiției în entitatea asociată sau în asocieria în participație stabilită prin folosirea metodei

punerii în echivalență, precum și orice interese pe termen lung care, în fond, fac parte din investiția netă a entității în entitatea asociată sau în asocierea în participație. De exemplu, un element pentru care decontarea nu este planificată și nici probabilă într-un viitor apropiat este, în fond, o extindere a investiției entității în entitatea asociată sau în asocierea în participație. Astfel de elemente pot să includă acțiuni preferențiale și creanțe sau împrumuturi pe termen lung, însă nu includ creanțe comerciale, datorii comerciale sau orice creanță pe termen lung pentru care există garanții reale adecvate, cum ar fi împrumuturile garantate. Deficitele recunoscute prin metoda punerii în echivalență care depășesc investiția entității în acțiuni ordinare se impută celorlalte componente ale interesului entității într-o entitate asociată sau într-o asociere în participație în ordinea inversă a vechimii lor (adică prioritate la lichidare).

42. După ce participația entității este redusă la zero, deficitele suplimentare se contabilizează și se recunoaște o datorie doar în măsura în care entitatea a suportat obligațiile legale sau implicite ori a efectuat plăți în numele entității asociate sau al asocierii în participație. Dacă entitatea asociată sau asocierea în participație raportează ulterior surplusuri, entitatea reia recunoașterea cotei sale din acele surplusuri doar după ce cota sa din surplusuri egalează cota din deficitele nerecunoscute.

Pierderi din depreciere

43. După aplicarea metodei punerii în echivalență, inclusiv recunoașterea deficitelor entității asociate sau ale asocierii în participație în conformitate cu punctul 41, entitatea aplică punctele 44A-44C pentru a stabili dacă există orice dovezi obiective care să indice faptul că investiția sa netă în entitatea asociată sau în asocierea în participație este depreciată.
44. [Eliminat]
- 44A. Investiția netă într-o entitate asociată sau într-o asociere în participație este depreciată și sunt suportate pierderi din depreciere dacă și numai dacă există dovezi obiective ale deprecierei ca rezultat al unui sau mai multor evenimente care au apărut după recunoașterea inițială a investiției nete (un „eveniment generator de pierderi”) și dacă acel eveniment generator de pierderi (sau acele evenimente generatoare de pierderi) are (au) un impact asupra fluxurilor de trezorerie viitoare estimate din investiția netă care pot fi estimate în mod fiabil. Este posibil să nu se poată identifica un singur eveniment distinct care a cauzat deprecierea. Mai degrabă se poate ca efectul combinat al mai multor evenimente să fi cauzat deprecierea. Pierderile preconizate ca rezultat al unor evenimente viitoare, indiferent de cât de probabile sunt, nu sunt recunoscute. Printre dovezile obiective că o investiție netă este depreciată se numără informațiile observabile care au fost aduse în atenția entității cu privire la următoarele evenimente generatoare de pierderi:
- (a) Dificultatea financiară semnificativă a entității asociate sau a asocierii în participație;

- (b) O încălcare a contractului, de exemplu, neîndeplinirea unei obligații de plată sau întârzierea plăților de către entitatea asociată sau asocierea în participație;
 - (c) Entitatea, din motive economice sau juridice legate de dificultățile financiare în care se află entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație, îi acordă entității asociate sau asocierii în participație o concesiune pe care altminteri entitatea nu ar lua-o în considerare;
 - (d) Devine probabil că entitatea asociată sau asocierea în participație va intra în faliment sau în altă formă de reorganizare financiară; sau
 - (e) Dispariția unei piețe active pentru investiția netă din cauza dificultăților financiare ale entității asociate sau ale asocierii în participație.
- 44B. Dispariția unei piețe active din cauza faptului că instrumentele financiare sau de capitaluri proprii ale entității asociate sau ale asocierii în participație nu mai sunt tranzacționate în mod public nu constituie o dovadă a deprecierei. O deteriorare a ratingului de credit al unei entități asociate sau al unei asocieri în participație sau o scădere a valorii juste a entității asociate sau a asocierii în participație nu este, în sine, o dovadă a deprecierei, deși poate fi o dovadă a deprecierei atunci când sunt luate în considerare și alte informații disponibile.
- 44C. Pe lângă tipurile de evenimente menționate la punctul 44A, dovada obiectivă a deprecierei pentru investiția netă în instrumentele de capitaluri proprii ale entității asociate sau ale asocierii în participație include informații despre modificările semnificative cu un efect nefavorabil care au avut loc în mediul tehnologic, economic, legal sau de piață în care operează entitatea asociată sau asocierea în participație și care indică faptul că recuperarea costului investiției în instrumentul de capitaluri proprii poate fi imposibilă. O scădere semnificativă sau prelungită a valorii juste a unei investiții într-un instrument de capitaluri proprii sub costul acestuia este încă o dovadă obiectivă a deprecierei.
45. În toate cazurile în care aplicarea punctelor 44A-44C indică faptul că investiția într-o entitate asociată sau într-o asociere în participație ar putea fi depreciată, o entitate aplică IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*, și, posibil, IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*.
46. IPSAS 26 îndrumă o entitate să determine valoarea de utilizare a investiției generatoare de numerar. Atunci când se determină valoarea de utilizare a investiției generatoare de numerar în conformitate cu IPSAS 26, o entitate estimează:
- (a) Cota sa din valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare estimate preconizate să fie generate de entitatea asociată sau de asocierea în participație, inclusiv fluxurile de trezorerie rezultate din activitățile entității asociate sau ale asocierii în participație și din încasările aferente cedării finale a investiției; sau

- (b) Valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare estimate preconizate să apară din dividendele sau distribuiri similare care vor fi primite în urma investiției și în urma cedării finale a acesteia.

Dacă se utilizează ipoteze corespunzătoare, cele două metode au același rezultat.

47. IPSAS 21 prevede că, atunci când valoarea recuperabilă a serviciilor aferentă unui activ este mai mică decât valoarea sa contabilă, valoarea contabilă a activului trebuie redusă până la valoarea recuperabilă a serviciilor. Valoarea recuperabilă a serviciilor este cea mai mare valoare dintre valoarea justă a unui activ, minus costurile generate de vânzare, și valoarea sa de utilizare. Valoarea de utilizare a unui activ generator de fluxuri nemonetare este definită ca fiind valoarea actualizată a potențialului de servicii rămas al activului. Valoarea actualizată a potențialului de servicii rămas poate fi tratată utilizând abordarea bazată pe costul de înlocuire amortizat, abordarea bazată pe costul de restaurare sau abordarea bazată pe unitățile de serviciu, după caz.
48. **Valoarea recuperabilă a unei investiții într-o entitate asociată sau într-o asocieră în participație trebuie evaluată pentru fiecare entitate asociată sau asocieră în participație în parte, cu excepția cazului în care entitatea asociată sau asocieră în participație nu generează, prin utilizare continuă, intrări de numerar care sunt în mare măsură independente de cele generate de alte active ale entității.**

Situații financiare individuale

49. **O investiție într-o entitate asociată sau într-o asocieră în participație trebuie contabilizată în situațiile financiare individuale ale entității în conformitate cu punctul 12 din IPSAS 34, *Situații financiare individuale*.**

Prevederi tranzitorii

50. Prevederile tranzitorii pentru trecerea de la consolidarea proporțională la metoda punerii în echivalență sau de la metoda punerii în echivalență la contabilizarea activelor și datoriilor în cazul unei operațiuni în participație sunt prezentate în IPSAS 37.

Data intrării în vigoare și tranziția

51. **O entitate trebuie să aplice prezentul standard 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 prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 34, IPSAS 35, IPSAS 37 și IPSAS 38, *Prezentarea intereselor existente în alte entități*.**
- 51A. **Punctele 6 și 7 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.

- 51B. Punctul 26 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.
- 51C. Punctele 31 și 33 au fost modificate, iar punctele 34A și 34B au fost adăugate de IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017. O entitate trebuie să aplice prospectiv aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la o dată ce urmează să fie stabilită de IPSASB sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, dacă nu a făcut deja acest lucru, să aplice, în același timp, IPSAS 40.
- 51D. Punctele 20, 24, 25, 26, 43, 44 și 45 au fost modificate, iar punctele 44A, 44B și 44C 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.
- 51E. Punctul 24 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. Dacă o entitate aplică acest amendament pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2019, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.
- 51F. Punctul 20A a fost adăugat, iar punctul 44 a fost eliminat de documentele *Interese pe termen lung în entitățile asociate și în asocierile în participație* (Amendamente la IPSAS 36) și *Caracteristici de plată în avans cu compensare negativă* (Amendamente la IPSAS 41), emise în ianuarie 2019. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente retroactiv în conformitate cu IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la

1 ianuarie 2022 sau ulterior acestei date, cu excepția situațiilor specificate la punctele 51G-51I. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente 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.

51G. O entitate care aplică pentru prima dată amendamentele de la punctul 51F în același timp în care aplică IPSAS 41 trebuie să aplice dispozițiile tranzitorii din IPSAS 41 intereselor pe termen lung descrise la punctul 20A.

51H. O entitate care aplică pentru prima dată amendamentele de la punctul 51F după ce aplică pentru prima dată IPSAS 41 trebuie să aplice dispozițiile tranzitorii din IPSAS 41 necesare pentru aplicarea dispozițiilor de la punctul 20A pentru interesele pe termen lung. În acest scop, referințele la data inițială de aplicare din IPSAS 41 trebuie interpretate ca privind începutul perioadei de raportare anuale în care entitatea aplică pentru prima dată amendamentele (data aplicării inițiale a acestor amendamente). Nu este necesar ca entitatea să retrateze perioadele anterioare pentru a reflecta aplicarea acestor amendamente. Entitatea poate să retrateze perioadele anterioare numai dacă acest lucru este posibil fără a utiliza înțelegerea ulterioară.

51I. Dacă o entitate nu retratează perioadele anterioare aplicând punctul 51H, la data aplicării inițiale a amendamentelor aceasta trebuie să recunoască în surplusul sau deficitul acumulat de deschidere (sau în altă componentă a activelor nete / capitalurilor poprii, după caz) orice diferență dintre:

- (a) Valoarea contabilă anterioară a intereselor pe termen lung descrise la punctul 20A la data respectivă; și**
- (b) Valoarea contabilă a acelor interese pe termen lung la data respectivă.**

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 și înlocuirea IPSAS 7 (decembrie 2006)

53. Prezentul standard înlocuiește IPSAS 7, *Investiții în entitățile asociate* (decembrie 2006). IPSAS 7 rămâne aplicabil până când IPSAS 36 este aplicat sau intră în vigoare, oricare dintre cele două are loc mai devreme.

Bază pentru concluzii

Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 36.

Obiectiv

BC1. Prezenta Bază pentru concluzii rezumă considerentele în baza cărora IPSASB și-a formulat concluziile din IPSAS 36. Deoarece prezentul standard se bazează pe IAS 28, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație* (modificat în 2011, inclusiv amendamentele până la 31 decembrie 2014), emis de IASB, Baza pentru concluzii prezintă doar acele situații în care IPSAS 36 se abate de la principalele dispoziții din IAS 28 (modificat în 2011) sau în care IPSASB a luat în considerare astfel de abateri.

Prezentare generală

BC2. În 2012, IPSASB a început să lucreze la un proiect de actualizare a IPSAS-urilor care tratau contabilizarea intereselor în entitățile controlate, entitățile asociate și asocierile în participație. În octombrie 2013, IPSASB a emis Proiectele de expunere (ED) de la 48 la 52, denumite împreună *Interese în alte entități*. ED 50, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*, se baza pe IAS 28 (modificat în 2011), ținând cont de modificările relevante privind sectorul public din IPSAS 7, *Investiții în entitățile asociate*, și IPSAS 8, *Interese în asocierile în participație*. În ianuarie 2015, IPSASB a emis cinci IPSAS-uri noi, inclusiv IPSAS 36. Aceste IPSAS-uri noi înlocuiesc IPSAS 6, *Situații financiare consolidate și individuale*, IPSAS 7 și IPSAS 8.

BC3. Ca urmare a combinării contabilizării entităților asociate și asocierilor în participație, titlul standardului a fost schimbat în *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*.

BC4. La elaborarea IPSAS 36, Consiliul nu a luat din nou în considerare toate dispozițiile din IPSAS 7, *Investiții în entitățile asociate*. Cele mai importante modificări au rezultat în urma deciziei de a impune utilizarea metodei punerii în echivalență pentru contabilizarea investițiilor în asocierile în participație și, prin urmare, de a combina contabilizarea investițiilor în entitățile asociate și în asocierile în participație într-un singur standard. Opiniile Consiliului privind utilizarea metodei punerii în echivalență pentru contabilizarea investițiilor în asocierile în participație sunt discutate în Baza pentru concluzii la IPSAS 37.

Domeniu de aplicare

Participații cuantificabile în capitalurile proprii

BC5. IPSASB a observat că domeniul de aplicare al IPSAS 7 fusese limitat la investiții în entitățile asociate „în cazul în care investiția în entitatea asociată conduce la deținerea unei participații în capitalurile proprii sub forma unui acționariat sau a unei alte structuri formale de capitaluri proprii”. La elaborarea IPSAS 7,

IPSASB a sesizat că este puțin probabil să poată fi aplicată contabilizarea prin metoda punerii în echivalență, cu excepția cazului în care entitatea asociată a avut o structură formală a capitalurilor proprii sau altă structură care poate fi evaluată în mod fiabil. IPSASB a reflectat asupra intenției acestei modificări și a concluzionat că avea rolul de a preveni aplicarea neadecvată a acelui standard în cazul altor interese decât participațiile în capitalurile proprii.

- BC6. Spre deosebire de IPSAS 7, prezentul standard se aplică atât în cazul entităților asociate, cât și în cel al asocierilor în participație. Deoarece asocierile în participație pot lua numeroase forme, inclusiv cea a parteneriatelor care nu au structuri formale de capitaluri proprii, limitarea domeniului de aplicare din IPSAS 7 nu era adecvată. IPSASB a decis ca domeniul de aplicare al prezentului standard să fie limitat la „participațiile cuantificabile în capitalurile proprii”. Respondenții au susținut această propunere, dar considerau că prezentarea informațiilor despre participațiile necuantificabile în capitalurile proprii ale unei entități în alte entități ar fi adecvată. IPSASB a fost de acord că IPSAS 38, *Prezentarea intereselor existente în alte entități*, trebuie să impună prezentarea de informații legate de participațiile necuantificabile în capitalurile proprii.

Control comun și influență semnificativă temporare

- BC7. IPSAS 7 și IPSAS 8, *Interese în asocierile în participație*, nu impun aplicarea metodei punerii în echivalență sau a consolidării proporționale atunci când s-a intenționat ca influența semnificativă sau controlul comun asupra altei entități să fie temporar(ă). IPSASB a observat că IASB eliminase în 2003 aceste derogări din IFRS-urile echivalente, ca urmare a emiterii IFRS 5, *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*.
- BC8. IPSASB a menționat că la elaborarea IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, avusese în vedere preocuparea conexă dacă să încorporeze sau nu în acest standard o derogare privind controlul temporar și a convenit să nu facă acest lucru. În consecință, IPSASB a decis să nu furnizeze derogări pe baza controlului comun temporar sau a influenței semnificative temporare în IPSAS 36.

Influență semnificativă

- BC9. Standardul stabilește ipoteza că o entitate are influență semnificativă asupra unei entități în care s-a investit dacă entitatea deține o participație în capitalurile proprii sub forma unui acționariat sau a unei alte structuri formale de capitaluri proprii și dacă deține, direct sau indirect (de exemplu, prin entități controlate), cel puțin 20% din drepturile de vot ale entității în care s-a investit. IPSASB a menționat că utilizarea procentului de 20% la stabilirea ipotezei de influență semnificativă provenea, inițial, din IAS 28 și fusese utilizată și în IPSAS 7 (decembrie 2006). Atunci când a decis să păstreze în standard această ipoteză, IPSASB a menționat că nu cunoștea niciun motiv legat de sectorul public pentru a utiliza o altă valoare decât procentul de 20%.

Date de raportare uniforme

BC10. IPSASB a analizat dacă să impună sau nu o limită de timp în cazul diferenței dintre finalul perioadei de raportare a entității și cel al entității asociate sau asocierii în participație a entității. IPSASB a observat că IAS 28 impune ca cele mai recente situații financiare disponibile ale entității asociate sau ale asocierii în participație să fie utilizate de către o entitate atunci când aplică metoda punerii în echivalență și impune ajustări atunci când acestea nu sunt identice. În plus, IAS 28 limitează la trei luni diferența dintre date. IPSASB a observat că în sectorul public pot exista situații în care entitățile au date de raportare diferite, iar schimbarea acelor date poate fi imposibilă. IPSASB a fost de acord să nu impună o limită de trei luni pentru diferența dintre date.

Entități de investiții

BC11. Unii respondenți la ED 50 au solicitat ca IPSASB să clarifice aplicarea metodei punerii în echivalență de către entitățile de investiții și de către investitorii care dețin investiții într-o entitate asociată sau o asocierie în participație care este o entitate de investiții. În consecință, IPSASB:

- (a) A clarificat că, prin definiție, o entitate de investiții a ales să contabilizeze investițiile în entitățile asociate și în asocierile în participație la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 41; și
- (b) A impus unei entități ce deține un interes într-o entitate asociată sau într-o asocierie în participație care este o entitate de investiții să păstreze, atunci când aplică metoda punerii în echivalență, evaluarea la valoarea justă aplicată de acea entitate asociată sau asocierie în participație care este o entitate de investiții în cazul intereselor sale în entitățile controlate.

BC12. IPSASB a observat că părțile interesate ale IASB doreau, de asemenea, clarificări cu privire la unele aspecte legate de contabilizarea investițiilor în entitățile asociate care sunt entități de investiții și în asocierile în participație care sunt entități de investiții. IASB a emis ED 2014/2, *Entități de investiții – aplicarea excepției de la consolidare* (Amendamente propuse la IFRS 10 și IAS 28), în iunie 2014 și, ulterior, a emis documentul *Entități de investiții: aplicarea excepției de la consolidare* (Amendamente la IFRS 10, IFRS 12 și IAS 28) în decembrie 2014. IPSASB a considerat că aceste clarificări au fost de ajutor pentru tratarea problemelor de implementare identificate de cei care au adoptat anterior dispozițiile IASB privind entitățile de investiții și a încorporat acele aspecte ale amendamentelor care erau relevante în prezentul standard.

Vânzări sau contribuții de active între un investitor și entitatea sa asociată sau asocieria sa în participație

BC13. La momentul elaborării IPSAS 36, IASB a modificat IFRS 10 și IAS 28 pentru ca dispozițiile de recunoaștere a unui câștig sau a unei pierderi parțial(e) pentru tranzacțiile între un investitor și entitatea sa asociată sau asocieria sa în

participație să se aplice doar în cazul câștigului sau pierderii ce rezultă din vânzarea sau contribuția de active care nu reprezintă o întreprindere, conform definiției din IFRS 3, *Combinări de întreprinderi*. IASB a emis în septembrie 2014 documentul *Vânzări sau contribuții de active între un investitor și entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație* (Amendamente la IFRS 10 și IAS 28). IPSASB a convenit să nu încorporeze în IPSAS 35 și IPSAS 36 dispozițiile introduse prin aceste amendamente, argumentând că ar fi mai adecvat să aibă în vedere recunoașterea câștigurilor și pierderilor totale sau parțiale în contextul elaborării de dispoziții la nivel de standarde pentru combinațiile din sectorul public.

- BC14. Atunci când IPSASB a elaborat ED 60, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, acesta a reanalizat dacă să includă îndrumări privind contabilizarea vânzării sau contribuției de active între un investitor și entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație. IPSASB a analizat îndrumările emise de IASB în documentul *Vânzări sau contribuții de active între un investitor și entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație* (Amendamente la IFRS 10 și IAS 28). Dacă ar fi adoptate în IPSAS 36, efectul amendamentelor IASB ar fi că un câștig sau o pierdere parțial(ă) pentru tranzacțiile între un investitor și entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație s-ar aplica doar în cazul câștigului sau pierderii care rezultă din vânzarea sau contribuția de active care nu reprezintă o operațiune. IPSASB nu a identificat niciun motiv specific sectorului public pentru a se abate de la abordarea IASB. În consecință, IPSASB a convenit să includă aceste îndrumări (modificate pentru a corespunde terminologiei și definițiilor din ED 60) în IPSAS 36.
- BC15. În decembrie 2015, IASB a amânat implementarea îndrumărilor din documentul *Vânzări sau contribuții de active între un investitor și entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație* (Amendamente la IFRS 10 și IAS 28). Aceasta deoarece IASB desfășura cercetări mai ample în acest domeniu ca parte a proiectului său privind metoda punerii în echivalență și nu a dorit să impună entităților să-și modifice contabilitatea de două ori în decursul unei perioade scurte. Amânând data de intrare în vigoare, IASB a continuat să permită aplicarea anticipată a îndrumărilor, deoarece nu dorea să interzică aplicarea unei raportări financiare mai bune. IPSASB a analizat decizia IASB de a amâna implementarea acestor îndrumări. IPSASB nu a identificat niciun motiv specific sectorului public pentru a se abate de la abordarea IASB. În consecință, IPSASB a convenit să includă aceste îndrumări (modificate pentru a corespunde terminologiei și definițiilor din IPSAS 40) în IPSAS 36, spre a fi aplicate de la o dată care urmează să fie stabilită de IPSASB.

Revizuirea IPSAS 36 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016

- BC16. 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 36 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*

- BC17. IPSASB a analizat revizuirile la IAS 28, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*, incluse în documentul *Îmbunătățiri anuale la standardele IFRS, ciclul 2014-2016*, emis de IASB în decembrie 2016, și raționamentul IASB pentru realizarea acestor amendamente, așa cum este menționat în Baza pentru concluzii la acesta. Aceste amendamente clarifică faptul că o entitate are posibilitatea de a alege între aplicarea metodei punerii în echivalență sau a evaluării investiției la valoarea justă pentru fiecare investiție într-o entitate asociată sau într-o asocierie în participație.
- BC18. În ceea ce privește o investiție într-o entitate asociată sau într-o asocierie în participație care este deținută de sau deținută indirect printr-o entitate care este o organizație cu capital de risc sau un fond mutual, un fond de investiții și entități similare, inclusiv fonduri de asigurare cu componentă de investiții, IPSASB a fost de acord în general că nu exista un motiv specific sectorului public pentru a nu adopta amendamentele.
- BC19. Cu toate acestea, în ceea ce privește interesul într-o entitate asociată sau într-o asocierie în participație care este o entitate de investiții, IPSASB a stabilit deja, prin aprobarea IPSAS 36 (și în contrast cu abordarea utilizată în IAS 28), impunerea evaluării la valoarea justă. În consecință, IPSASB nu a adoptat amendamentele la IAS 28, punctul 36A.

Revizuirea IPSAS 36 ca rezultat al documentelor *Interese pe termen lung în entitățile asociate și în asocierile în participație (Amendamente la IPSAS 36) și Caracteristici de plată în avans cu compensare negativă (Amendamente la IPSAS 41)*

- BC20. IPSASB a analizat revizuirile la IAS 28, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*, incluse în documentul *Interese pe termen lung în entitățile asociate și în asocierile în participație (Amendamente la IAS 28)*, emis de IASB în octombrie 2017, și raționamentul IASB din spatele acestor amendamente, așa cum este menționat în Baza pentru concluzii la acesta, și a fost de acord în general că nu existau motive specifice sectorului public pentru a nu adopta respectivele amendamente.

EXEMPLU ILUSTRATIV – INTERESE PE TERMEN LUNG ÎN ENTITĂȚILE ASOCIATE ȘI ÎN ASOCIERILE ÎN PARTICIPAȚIE

Prezentul exemplu însoțește, dar nu face parte din IPSAS 36.

Acest exemplu prezintă o situație ipotetică ce ilustrează modul în care o entitate (investitor) contabilizează interesele pe termen lung care, în esență, fac parte din investiția netă a entității într-o entitate asociată (interese pe termen lung) care aplică IPSAS 41, *Instruamente financiare*, și IPSAS 36 în baza ipotezelor prezentate. Entitatea aplică IPSAS 41 în contabilizarea intereselor pe termen lung. Entitatea aplică IPSAS 36 pentru investiția sa netă în entitatea asociată, care include interesele pe termen lung. Analiza din acest exemplu nu este menită să reprezinte singurul mod prin care pot fi aplicate dispozițiile din IPSAS 35.

Ipoteze

Investitorul are următoarele trei tipuri de interese în entitatea asociată:

- (a) Acțiuni O – acțiuni ordinare care reprezintă o participație în capitalurile proprii de 40% pentru care investitorul aplică metoda punerii în echivalență. Acest interes este cel mai puțin important dintre cele trei interese, în funcție de prioritatea relativă a acestora în caz de lichidare.
- (b) Acțiuni P – acțiuni preferențiale necumulative care fac parte din investiția netă în entitatea asociată și pe care investitorul le evaluează la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 41.
- (c) Împrumut LT – un împrumut pe termen lung care face parte din investiția netă în entitatea asociată și pe care investitorul îl evaluează la costul amortizat în conformitate cu IPSAS 41, cu o rată declarată a dobânzii și o rată a dobânzii efective de 5% pe an. Entitatea asociată efectuează anual doar plăți ale dobânzii către investitor. Împrumutul LT este cel mai important dintre cele trei interese.

Împrumutul LT nu este un împrumut emis depreciat ca urmare a riscului de credit. În decursul anilor prezentați, nu au existat dovezi obiective care să indice faptul că investiția netă în entitatea asociată este depreciată în conformitate cu IPSAS 36, iar Împrumutul LT nu a fost depreciat ca urmare a riscului de credit în conformitate cu IPSAS 41.

Entitatea asociată nu are acțiuni preferențiale cumulative în circulație care sunt clasificate drept capitaluri poprii, așa cum este descris la punctul 40 din IPSAS 36. În decursul anilor prezentați, entitatea asociată nu a declarat și nici nu a plătit dividende pentru Acțiunile O sau Acțiunile P.

Investitorul nu a suportat nicio obligație legală sau implicită și nici nu a efectuat plăți în numele entității asociate, așa cum este descris la punctul 42 din IPSAS 36. În consecință, investitorul nu recunoaște cota sa din deficitele entității asociate odată ce valoarea contabilă a investiției sale nete în entitatea asociată este redusă la zero.

Valoarea contabilă a investiției inițiale a investitorului în Acțiunile O este de 200 u.m.³, în Acțiunile P, de 100 u.m., și în Împrumutul LT, de 100 u.m. Odată cu achiziția investiției, costul investiției este egal cu cota-parte a investitorului din valoarea justă netă a activelor și datoriilor identificabile ale entității asociate.

Tabelul rezumă valoarea contabilă la finalul fiecărui an a Acțiunilor P și a Împrumutului LT prin aplicarea IPSAS 41, dar înainte de aplicarea IPSAS 36, și surplusul (deficitul) anual al entității asociate. Valorile Împrumutului LT sunt exprimate fără ajustarea pentru pierderi.

La finalul	Acțiunile P în conformitate cu IPSAS 41 (valoarea justă)	Împrumutul LT în conformitate cu IPSAS 41 (costul amortizat)	Surplusul (deficitul) entității asociate
Anului 1	110 u.m.	90 u.m.	50 u.m.
Anului 2	90 u.m.	70 u.m.	(200) u.m.
Anului 3	50 u.m.	50 u.m.	(500) u.m.
Anului 4	40 u.m.	50 u.m.	(150) u.m.
Anului 5	60 u.m.	60 u.m.	–
Anului 6	80 u.m.	70 u.m.	500 u.m.
Anului 7	110 u.m.	90 u.m.	500 u.m.

Analiză

Anul 1

Investitorul recunoaște următoarele în anul 1:

Investiții în entitatea asociată:

D Acțiuni O	200 u.m.	
D Acțiuni P	100 u.m.	
D Împrumut LT	100 u.m.	
C Numerar		400 u.m.

Pentru a recunoaște investiția inițială în entitatea asociată

D Acțiuni P	10 u.m.	
C Surplus sau deficit		10 u.m.

Pentru a recunoaște modificarea valorii juste (110 u.m. – 100 u.m.)

D Surplus sau deficit	10 u.m.	
C Ajustare pentru pierderi (Împrumut LT)		10 u.m.

Pentru a recunoaște o creștere a ajustării pentru pierderi (90 u.m. – 100 u.m.)

³ În acest Exemplu ilustrativ, valorile monetare sunt exprimate în unități monetare (u.m.).

D Acțiuni O	20 u.m.
C Surplus sau deficit	20 u.m.

Pentru a recunoaște cota-parte a investitorului din surplusul entității asociate (50 u.m. × 40%)

La finalul anului 1, valoarea contabilă a Acțiunilor O este de 220 u.m., a Acțiunilor P, de 110 u.m. și a Împrumutului LT (fără ajustarea pentru pierderi), de 90 u.m.

Anul 2

Investitorul recunoaște următoarele în anul 2:

D Surplus sau deficit	20 u.m.
C Acțiuni P	20 u.m.

Pentru a recunoaște modificarea valorii juste (90 u.m. – 110 u.m.)

D Surplus sau deficit	20 u.m.
C Ajustare pentru pierderi (Împrumut LT)	20 u.m.

Pentru a recunoaște o creștere a ajustării pentru pierderi (70 u.m. – 90 u.m.)

D Surplus sau deficit	80 u.m.
C Acțiuni O	80 u.m.

Pentru a recunoaște cota-parte a investitorului din deficitul entității asociate (200 u.m. × 40%)

La finalul anului 2, valoarea contabilă a Acțiunilor O este de 140 u.m., a Acțiunilor P, de 90 u.m. și a Împrumutului LT (fără ajustarea pentru pierderi), de 70 u.m.

Anul 3

În conformitate cu punctul 20A din IPSAS 36, investitorul aplică IPSAS 41 pentru Acțiunile P și Împrumutul LT înainte să aplice punctul 41 din IPSAS 36. În consecință, investitorul recunoaște următoarele în anul 3:

D Surplus sau deficit	40 u.m.
C Acțiuni P	40 u.m.

Pentru a recunoaște modificarea valorii juste (50 u.m. – 90 u.m.)

D Surplus sau deficit	20 u.m.
C Ajustare pentru pierderi (Împrumut LT)	20 u.m.

Pentru a recunoaște o creștere a ajustării pentru pierderi (50 u.m. – 70 u.m.)

D Surplus sau deficit	200 u.m.	
C Acțiuni O		140 u.m.
C Acțiuni P		50 u.m.
C Împrumut LT		10 u.m.

Pentru a recunoaște cota-parte a investitorului din deficitul entității asociate în ordinea inversă a importanței așa cum prevede punctul 41 din IPSAS 36 (500 u.m. × 40%)

La finalul anului 3, valoarea contabilă a Acțiunilor O este zero, a Acțiunilor P este zero și a Împrumutului LT (fără ajustarea pentru pierderi) este de 40 u.m.

Anul 4

Aplicând IPSAS 41 pentru interesele sale în entitatea asociată, investitorul recunoaște următoarele în anul 4:

D Surplus sau deficit	10 u.m.	
C Acțiuni P		10 u.m.

Pentru a recunoaște modificarea valorii juste (40 u.m. – 50 u.m.)

Recunoașterea modificării valorii juste cu 10 u.m. în anul 4 are ca rezultat o valoare contabilă negativă de 10 u.m. a Acțiunilor P. În consecință, investitorul recunoaște următoarele pentru a relua o parte din deficitul entității asociate alocate anterior Acțiunilor P:

D Acțiuni P	10 u.m.	
C Surplus sau deficit		10 u.m.

Pentru a relua o parte din deficitul entității asociate alocate anterior Acțiunilor P

În conformitate cu punctul 41 din IPSAS 36, investitorul limitează recunoașterea deficitelor entității asociate la 40 u.m., deoarece valoarea contabilă a investiției sale nete în entitatea asociată la momentul respectiv este zero. În consecință, investitorul recunoaște următoarele:

D Surplus sau deficit	40 u.m.	
C Împrumut LT		40 u.m.

Pentru a recunoaște cota-parte a investitorului din deficitul entității asociate

La finalul anului 4, valoarea contabilă a Acțiunilor O este zero, a Acțiunilor P este zero și a Împrumutului LT (fără ajustarea pentru pierderi) este zero. Există, de asemenea, o cotă nerecunoscută din deficitul entității asociate de 30 u.m. (cota-parte din deficitul cumulativ ale entității asociate de 340 u.m. – 320 u.m. deficitul cumulativ recunoscut + 10 u.m. deficitul reluate).

Anul 5

Aplicând IPSAS 41 pentru interesele sale în entitatea asociată, investitorul recunoaște următoarele în anul 5:

D Acțiuni P	20 u.m.	
C Surplus sau deficit		20 u.m.
<i>Pentru a recunoaște modificarea valorii juste (60 u.m. – 40 u.m.)</i>		
D Ajustare pentru pierderi (Împrumut LT)	10 u.m.	
C Surplus sau deficit		10 u.m.
<i>Pentru a recunoaște o diminuare a ajustării pentru pierderi (60 u.m. – 50 u.m.)</i>		

În urma aplicării IPSAS 41 pentru Acțiunile P și Împrumutul LT, aceste interese au o valoare contabilă pozitivă. În consecință, investitorul alocă cota-parte nerecunoscută anterior din deficitele entității asociate de 30 u.m. acestor interese.

D Surplus sau deficit	30 u.m.	
C Acțiuni P		20 u.m.
C Împrumut LT		10 u.m.
<i>Pentru a recunoaște cota-parte nerecunoscută anterior din deficitele entității asociate</i>		

La finalul anului 5, valoarea contabilă a Acțiunilor O este zero, a Acțiunilor P este zero și a Împrumutului LT (fără ajustarea pentru pierderi) este zero.

Anul 6

Aplicând IPSAS 41 pentru interesele sale în entitatea asociată, investitorul recunoaște următoarele în anul 6:

D Acțiuni P	20 u.m.	
C Surplus sau deficit		20 u.m.
<i>Pentru a recunoaște modificarea valorii juste (80 u.m. – 60 u.m.)</i>		
D Ajustare pentru pierderi (Împrumut LT)	10 u.m.	
C Surplus sau deficit		10 u.m.
<i>Pentru a recunoaște o diminuare a ajustării pentru pierderi (70 u.m. – 60 u.m.)</i>		

Investitorul alocă surplusul entității asociate fiecărui interes în ordinea importanței. Investitorul limitează valoarea surplusului entității asociate pe care îl alocă Acțiunilor P și Împrumutului LT la valoarea deficitelor obținute prin metoda punerii în echivalență alocate anterior acelor interese, care în acest exemplu reprezintă 60 u.m. pentru ambele interese.

INVESTIȚII ÎN ENTITĂȚILE ASOCIATE ȘI ÎN ASOCIERILE ÎN PARTICIPAȚIE

D Acțiuni O	80 u.m.
D Acțiuni Ps	60 u.m.
D Împrumut LT	60 u.m.
C Surplus sau deficit	200 u.m.

Pentru a recunoaște cota-parte a investitorului din surplusul entității asociate (500 u.m. × 40%)

La finalul anului 6, valoarea contabilă a Acțiunilor O este de 80 u.m., a Acțiunilor P, de 80 u.m. și a Împrumutului LT (fără ajustarea pentru pierderi), de 70 u.m.

Anul 7

Investitorul recunoaște următoarele în anul 7:

D Acțiuni P	30 u.m.
C Surplus sau deficit	30 u.m.

Pentru a recunoaște modificarea valorii juste (110 u.m. – 80 u.m.)

D Ajustare pentru pierderi (Împrumut LT)	20 u.m.
C Surplus sau deficit	20 u.m.

Pentru a recunoaște o diminuare a ajustării pentru pierderi (90 u.m. – 70 u.m.)

D Acțiuni O	200 u.m.
C Surplus sau deficit	200 u.m.

Pentru a recunoaște cota-parte a investitorului din surplusul entității asociate (500 u.m. × 40%)

La finalul anului 7, valoarea contabilă a Acțiunilor O este de 280 u.m., a Acțiunilor P, de 110 u.m. și a Împrumutului LT (fără ajustarea pentru pierderi), de 90 u.m.

Anii 1-7

Atunci când recunoaște anual veniturile din dobânzile la Împrumutul LT, investitorul nu ia în considerare nicio ajustare la valoarea contabilă a Împrumutului LT apărută ca urmare a aplicării IPSAS 36 (punctul 20A din IPSAS 36). În consecință, investitorul recunoaște anual următoarele:

D Numerar	5 u.m.
C Surplus sau deficit	5 u.m.

Pentru a recunoaște veniturile din dobânzile la Împrumutul LT în baza ratei efective a dobânzii de 5%

Rezumatul valorilor recunoscute în surplus sau deficit

Acest tabel prezintă un rezumat al valorilor recunoscute în surplusul sau deficitul investitorului.

Elemente recunoscute	Deprecieri (pierderi), inclusiv reluări, în conformitate cu IPSAS 41	Câștiguri (pierderi) din Acțiunile P în conformitate cu IPSAS 41	Cota-parte din surplusul (deficitul) entității asociate recunoscut conform metodei punerii în echivalență	Venituri din dobânzi în conformitate cu IPSAS 41
În timpul				
Anului 1	(10) u.m.	10 u.m.	20 u.m.	5 u.m.
Anului 2	(20) u.m.	(20) u.m.	(80) u.m.	5 u.m.
Anului 3	(20) u.m.	(40) u.m.	(200) u.m.	5 u.m.
Anului 4	–	(10) u.m.	(30) u.m.	5 u.m.
Anului 5	10 u.m.	20 u.m.	(30) u.m.	5 u.m.
Anului 6	10 u.m.	20 u.m.	200 u.m.	5 u.m.
Anului 7	20 u.m.	30 u.m.	200 u.m.	5 u.m.

Comparație cu IAS 28 (modificat în 2011)

IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*, se bazează în principal pe IAS 28, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație* (modificat în 2011, inclusiv amendamentele până la 31 decembrie 2014). La momentul emiterii prezentului standard, IPSASB nu a luat în considerare aplicabilitatea IFRS 9, *Instrumente financiare*, pentru entitățile din sectorul public. Prin urmare, referințele la IFRS 9 din IAS 28 au fost înlocuite cu referințe la IPSAS-urile care tratează instrumentele financiare.

Principalele diferențe dintre IPSAS 36 și IAS 28 (modificat în 2011) sunt următoarele:

- În anumite situații, IPSAS 36 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 28 (modificat în 2011). Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „active nete / capitaluri proprii”, „entitate economică”, „entitate care controlează”, „entitate controlată” și „venituri” în IPSAS 36. Termenii echivalenți din IAS 28 (modificat în 2011) sunt „capitaluri proprii”, „grup”, „societate-mamă”, „filială” și „venit”.
- IPSAS 36 se aplică în cazul tuturor investițiilor în care un investitor deține o participație cuantificabilă în capitalurile proprii. IAS 28 (modificat în 2011) nu cuprinde o dispoziție similară. Totuși, este puțin probabil să poată fi aplicată contabilizarea prin metoda punerii în echivalență dacă nu există o participație cuantificabilă în capitalurile proprii.
- Atunci când IPSAS 29 îi interzice unei entități să evalueze la valoarea justă interesul păstrat într-o fostă entitate asociată sau asociere în participație, IPSAS 36 îi permite unei entități să utilizeze valoarea contabilă drept cost la recunoașterea inițială a unui activ financiar. IAS 28 (modificat în 2011) impune ca interesul păstrat să fie evaluat la valoarea justă.
- IPSAS 36 impune unei entități care deține un interes într-o entitate asociată sau o asociere în participație care este o entitate de investiții să păstreze, atunci când aplică metoda punerii în echivalență, evaluarea la valoarea justă aplicată de acea entitate asociată sau asociere în participație care este o entitate de investiții pentru interesele sale în entitățile controlate. IAS 28 (modificat în 2011) permite unei entități care deține un interes într-o entitate asociată sau o asociere în participație care este o entitate de investiții să păstreze evaluarea la valoarea justă aplicată de acea entitate asociată sau asociere în participație care este o entitate de investiții.

IPSAS 37 – ANGAJAMENTE COMUNE

Recunoaștere

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 11, *Angajamente comune*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IFRS 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

Internet: 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 37 – ANGAJAMENTE COMUNE

Istoricul IPSAS

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

IPSAS 37, *Angajamente comune*, a fost emis în ianuarie 2015.

De la această dată, IPSAS 37 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018* (emis în octombrie 2018)
- 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)

Tabelul punctelor modificate în IPSAS 37

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
5	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
6	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
24A	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
28	Modificat	IPSAS 41 august 2018
30	Modificat	IPSAS 41 august 2018
32	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017
41	Modificat	IPSAS 41 august 2018
41A	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
42A	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
42B	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
42C	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
42D	Nou	IPSAS 41 august 2018
42E	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2018
AG11	Modificat	IPSAS 41 august 2018
AG33A	Modificat	IPSAS 40 ianuarie 2017 IPSAS 41 august 2018
AG33B	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
AG33C	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017
AG33CA	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS-uri octombrie 2018
AG33D	Nou	IPSAS 40 ianuarie 2017

IPSAS 37 – ANGAJAMENTE COMUNE

CUPRINS

	Punctul
Obiectiv	1-2
Domeniu de aplicare	3-6
Definiții	7-8
Angajament irevocabil	8
Angajamente comune	9-22
Control comun	12-18
Tipuri de angajamente comune	19-22
Situațiile financiare ale părților într-un angajament comun	23-28
Operațiuni în participație.....	23-26
Asocieri în participație	27-28
Situații financiare individuale	29-30
Prevederi tranzitorii	31-41A
Asocieri în participație – tranziția de la consolidarea proporțională la metoda punerii în echivalență	32-36
Operațiuni în participație – tranziția de la metoda punerii în echivalență la contabilizarea activelor și a datoriilor	37-40
Prevederi tranzitorii în situațiile financiare individuale ale unei entități	41
Contabilizarea achizițiilor de interese în operațiunile în participație.....	41A
Data intrării în vigoare	42-43
Retragerea și înlocuirea IPSAS 8 (decembrie 2006)	44
Anexa A: Îndrumări de aplicare	
Anexa B: Amendamente la alte IPSAS-uri	
Bază pentru concluzii	
Exemple ilustrative	
Comparație cu IFRS 11	

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 37, *Angajamente comune*, este prezentat la punctele 1-44. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 37 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 stabili principiile de raportare financiară pentru entitățile care dețin interese în angajamente care sunt controlate în comun (altfel spus, angajamente comune).
2. Pentru a îndeplini obiectivul de la punctul 1, prezentul standard definește controlul comun și prevede ca o entitate care este parte într-un angajament comun să stabilească tipul de angajament comun în care este implicată prin evaluarea drepturilor și obligațiilor sale și să contabilizeze drepturile și obligațiile respective în conformitate cu acel tip de angajament comun.

Domeniu de aplicare

3. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard la stabilirea tipului de angajament comun în care este implicată și la contabilizarea drepturilor și obligațiilor angajamentului comun.**
4. **Prezentul standard trebuie aplicat de către toate entitățile care sunt părți într-un angajament comun.**
5. [Eliminat]
6. [Eliminat]

Definiții

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

Angajament irevocabil: În sensul prezentului standard, un angajament irevocabil este un angajament care conferă drepturi și obligații executorii părților implicate ca și cum ar fi sub forma unui contract. Acesta include drepturi din contracte sau alte drepturi legale.

Un **angajament comun** este un angajament în care două sau mai multe părți dețin controlul comun.

Controlul comun este controlul partajat al unui angajament, convenit prin intermediul unui angajament irevocabil, care există numai atunci când deciziile legate de activitățile relevante necesită consimțământul unanim al părților care dețin controlul comun.

O **operațiune în participație** este un angajament comun în cadrul căruia părțile care dețin controlul comun al angajamentului au drepturi la activele și obligații privind datoriile aferente angajamentului.

Un **operator într-o operațiune în participație** este o parte într-o operațiune în participație care deține controlul comun asupra respectivei operațiuni în participație.

O **asociere în participație** este un angajament comun în cadrul căruia părțile care dețin controlul comun al angajamentului au drepturi la activele nete ale angajamentului.

Un **asociat într-o asociere în participație** este o parte într-o asociere în participație care deține controlul comun al respectivei asocieri în participație.

O **parte a unui angajament comun** este o entitate care participă într-un angajament comun, indiferent dacă entitatea respectivă deține sau nu controlul comun asupra angajamentului.

Un **vehicul distinct** este o structură financiară identificabilă în mod distinct, inclusiv entități cu personalitate juridică distincte sau entități recunoscute pe baza statutului, indiferent dacă acestea au sau nu personalitate juridică.

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. Următorii termeni sunt definiți în IPSAS 34, *Situații financiare individuale*, IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, sau IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*: beneficii, control, metoda punerii în echivalență, autoritate, drepturi de protecție, activități relevante, situații financiare individuale și influență semnificativă.

Angajament irevocabil

8. Angajamentele irevocabile pot fi identificate în mai multe moduri. Un angajament irevocabil se prezintă deseori, dar nu întotdeauna, în scris, sub formă de contract sau discuții documentate între părți. Mecanismele statutare cum ar fi autoritatea legislativă sau executivă pot, de asemenea, produce angajamente executorii, similare angajamentelor contractuale, fie în mod individual, fie împreună cu contracte între părți.

Angajamente comune (a se vedea punctele AG2-AG33)

9. Un angajament comun este un angajament în care două sau mai multe părți dețin controlul comun.
10. Un angajament comun are următoarele caracteristici:
 - (a) Părțile sunt constrânse printr-un angajament irevocabil (a se vedea punctele AG2-AG4).
 - (b) În baza angajamentului irevocabil, două sau mai multe dintre părțile respective vor deține controlul comun al angajamentului (a se vedea punctele 12-18).
11. Un angajament comun este fie o operațiune în participație, fie o asociere în participație.

Control comun

12. **Controlul comun este controlul partajat al unui angajament, care există numai atunci când deciziile legate de activitățile relevante necesită consimțământul unanim al părților care dețin controlul comun. Partajarea controlului ar putea să fi fost convenită printr-un angajament irevocabil.**
13. **O entitate care este parte într-un angajament trebuie să evalueze dacă angajamentul irevocabil conferă controlul angajamentului în mod colectiv tuturor părților sau unui grup al părților. Toate părțile, sau un grup al părților, controlează în mod colectiv angajamentul atunci când acestea trebuie să acționeze în comun pentru a coordona activitățile care influențează semnificativ beneficiile angajamentului (adică activitățile relevante).**
14. După ce s-a stabilit faptul că toate părțile, sau un grup al părților, controlează angajamentul în mod colectiv, controlul comun există numai atunci când este necesar consimțământul unanim al părților care controlează angajamentul în mod colectiv pentru a decide cu privire la activitățile relevante.
15. Într-un angajament comun, niciuna dintre părți nu controlează angajamentul în mod individual. O parte care deține controlul comun al unui angajament poate împiedica oricare dintre celelalte părți, sau un grup al părților, să controleze angajamentul.
16. Un angajament poate fi un angajament comun chiar dacă nu toate părțile dețin controlul comun al angajamentului. Prezentul standard face distincție între părțile care dețin controlul comun al unui angajament comun (operatori într-o operațiune în participație sau asociați într-o asociere în participație) și părțile care participă, dar nu dețin controlul comun într-un angajament comun.
17. **O entitate trebuie să aplice raționamentul atunci când evaluează dacă toate părțile, sau un grup al părților, dețin(e) controlul comun al unui angajament. O entitate trebuie să efectueze această evaluare prin analizarea tuturor faptelor și circumstanțelor (a se vedea punctele AG5-AG11).**
18. **Dacă se modifică faptele și circumstanțele, o entitate trebuie să reevalueze dacă mai deține controlul comun al angajamentului.**

Tipuri de angajamente comune

19. **O entitate trebuie să stabilească tipul de angajament comun în care este implicată. Clasificarea unui angajament comun drept operațiune în participație sau asociere în participație depinde de drepturile și obligațiile părților angajamentului.**
20. **O entitate aplică raționamentul atunci când evaluează dacă un angajament comun este o operațiune în participație sau o asociere în participație.**

O entitate trebuie să stabilească tipul de angajament comun în care este implicată analizând drepturile și obligațiile sale care decurg din angajament. O entitate își evaluează drepturile și obligațiile prin analizarea structurii și a formei legale a angajamentului, a termenelor convenite între părți sau stabilite de autoritatea legislativă sau executivă și, dacă sunt relevante, a altor fapte și circumstanțe (a se vedea punctele AG12-AG33).

21. Uneori, părțile au obligații în baza unui acord-cadru în care se stabilesc termenele generale pentru a desfășura una sau mai multe activități. Acordul-cadru poate să prevadă ca părțile să încheie diferite angajamente comune pentru a trata activități specifice care fac parte din acord. Chiar dacă angajamentele comune respective sunt asociate aceluiași acord-cadru, tipul acestora poate fi diferit dacă părțile au drepturi și obligații distincte atunci când desfășoară diferitele activități prevăzute în acordul-cadru. În consecință, operațiunile în participație și asocierile în participație pot să coexiste atunci când părțile desfășoară activități diferite care fac parte din același acord-cadru.
22. **Dacă se modifică faptele și circumstanțele, o entitate trebuie să reevalueze dacă s-a schimbat tipul de angajament comun în care este implicată.**

Situațiile financiare ale părților într-un angajament comun (a se vedea punctele AG33A-AG37)

Operațiuni în participație

23. **În raport cu interesul său într-o operațiune în participație, un operator într-o operațiune în participație trebuie să recunoască:**
 - (a) **Activele sale, inclusiv partea sa din orice active deținute în comun;**
 - (b) **Datoriile sale, inclusiv partea sa din orice datorii suportate în comun;**
 - (c) **Veniturile sale din vânzarea părții din rezultat care îi revine din operațiunea în participație;**
 - (d) **Partea sa din veniturile care rezultă în urma vânzării rezultatului de către operațiunea în participație; și**
 - (e) **Cheltuielile sale, inclusiv partea sa din orice cheltuieli suportate în comun.**
24. **Un operator într-o operațiune în participație trebuie să contabilizeze activele, datoriile, veniturile și cheltuielile aferente interesului său într-o operațiune în participație în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor specifice.**
- 24A. **Atunci când o entitate dobândește un interes într-o operațiune în participație în care activitatea operațiunii în participație reprezintă o operațiune, conform definiției din IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, entitatea trebuie să aplice, în raport cu cota deținută în conformitate**

cu punctul 23, toate principiile referitoare la contabilizarea achizițiilor din IPSAS 40 și din alte IPSAS-uri care nu sunt în contradicție cu îndrumările din prezentul standard și trebuie să prezinte informațiile prevăzute de acele IPSAS-uri în legătură cu achizițiile. Acest lucru se aplică atât la dobândirea interesului inițial, cât și la dobândirea unor interese suplimentare într-o operațiune în participație în care activitatea operațiunii în participație reprezintă o operațiune. Contabilizarea achiziției unui interes într-o astfel de operațiune în participație este specificată la punctele AG33A-AG33D.

25. Contabilizarea tranzacțiilor precum vânzarea, contribuția la sau cumpărarea de active între o entitate și o operațiune în participație în care aceasta este un operator într-o operațiune în participație este prevăzută la punctele AG34-AG37.
26. O parte care participă într-o operațiune în participație, dar nu deține controlul comun al acesteia trebuie, de asemenea, să contabilizeze participația sa în angajament în conformitate cu punctele 23-25 dacă partea respectivă are drepturi la activele și obligații privind datoriile operațiunii în participație. Dacă o parte care participă într-o operațiune în participație, dar nu deține controlul comun al acesteia nu are drepturi la activele și obligații privind datoriile operațiunii în participație, aceasta trebuie să contabilizeze participația sa în operațiunea în participație în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile participației respective.

Asocieri în participație

27. Un asociat într-o asociere în participație trebuie să își recunoască participația într-o asociere în participație drept investiție și trebuie să contabilizeze investiția respectivă prin metoda punerii în echivalență în conformitate cu IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*, cu excepția cazului în care entitatea este scutită de la aplicarea metodei punerii în echivalență așa cum se prevede în standardul respectiv.
28. O parte care participă într-o asociere în participație, dar nu deține controlul comun al acesteia trebuie să contabilizeze participația sa în angajament în conformitate cu IPSAS-urile care tratează instrumentele financiare, adică IPSAS 28, *Instrumente financiare: prezentare*, IPSAS 30, *Instrumente financiare: prezentarea informațiilor*, și IPSAS 41, *Instrumente financiare*, exceptând situația în care are o influență semnificativă asupra asocierii în participație, caz în care aceasta trebuie să contabilizeze participația sa în conformitate cu IPSAS 36.

Situații financiare individuale

29. În situațiile financiare individuale, un operator într-o operațiune în participație sau un asociat într-o asociere în participație trebuie să își contabilizeze participația:

- (a) **Într-o operațiune în participație în conformitate cu punctele 23-25; și**
 - (b) **Într-o asociere în participație în conformitate cu punctul 12 din IPSAS 34.**
30. **În situațiile financiare individuale, o parte care participă, dar nu deține controlul comun într-un angajament comun trebuie să își contabilizeze participația:**
- (a) **Într-o operațiune în participație în conformitate cu punctul 26; și**
 - (b) **Într-o asociere în participație în conformitate cu IPSAS 41, excep-tând situația în care entitatea are o influență semnificativă asupra asocierii în participație, caz în care aceasta trebuie să aplice punctul 12 din IPSAS 34.**

Prevederi tranzitorii

31. **Fără a aduce atingere dispozițiilor de la punctul 33 din IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, atunci când se aplică pentru prima dată prezentul standard, este suficient ca o entitate să prezinte informațiile cantitative prevăzute la punctul 33 litera (f) din IPSAS 3 pentru perioada anuală imediat anterioară primei perioade anuale în care se aplică prezentul standard („perioada imediat anterioară”). De asemenea, o entitate poate prezenta aceste informații pentru perioada curentă sau pentru perioade comparative anterioare, dar nu i se impune să facă acest lucru.**

Asocieri în participație – tranziția de la consolidarea proporțională la metoda punerii în echivalență

32. **Atunci când schimbă abordarea de la consolidarea proporțională la metoda punerii în echivalență, o entitate trebuie să își recunoască investiția în asocierea în participație începând cu perioada imediat anterioară. Respectiva investiție inițială trebuie evaluată ca fiind suma valorilor contabile ale activelor și datoriilor pe care entitatea le-a consolidat anterior proporțional, inclusiv orice fond comercial cumpărat care rezultă din tranzacții de achiziție. Dacă fondul comercial a aparținut anterior unei unități generatoare de numerar mai mari sau unui grup de unități generatoare de numerar, entitatea trebuie să aloce fondul comercial asocierii în participație pe baza valorilor contabile relative ale asocierii în participație și ale unității generatoare de numerar sau ale grupului de unități generatoare de numerar de care a aparținut.**
33. **Soldul de deschidere al investiției determinat în conformitate cu punctul 32 este considerat drept costul presupus al investiției la recunoașterea**

inițială. O entitate trebuie să aplice punctele 43-48 din IPSAS 36 la soldul de deschidere al investiției pentru a evalua dacă investiția este depreciată și trebuie să recunoască orice pierdere din depreciere drept o ajustare la surplusul sau deficitul acumulat la începutul perioadei imediat anterioare.

34. Dacă prin agregarea tuturor activelor și datoriilor consolidate anterior proporțional rezultă active nete negative, o entitate trebuie să evalueze dacă are obligații legale sau implicite aferente activelor nete negative și, în caz afirmativ, entitatea trebuie să recunoască datoria corespunzătoare. Dacă entitatea concluzionează că nu are obligații legale sau implicite aferente activelor nete negative, aceasta nu trebuie să recunoască datoria corespunzătoare, dar trebuie să ajusteze surplusul sau deficitul acumulat la începutul perioadei imediat anterioare. Entitatea trebuie să prezinte acest fapt, împreună cu partea sa cumulativă din pierderile nerecunoscute din asocierile sale în participație de la începutul perioadei imediat anterioare și la data la care aplică pentru prima dată prezentul standard.
35. O entitate trebuie să prezinte o defalcare a activelor și datoriilor care au fost agregate într-un singur rând al soldului investiției la începutul perioadei imediat anterioare. Prezentarea de informații respectivă trebuie să fie întocmită într-o manieră agregată pentru toate asocierile în participație pentru care o entitate aplică dispozițiile tranzitorii la care fac referire punctele 32-36.
36. După recunoașterea inițială, o entitate trebuie să își contabilizeze investiția în asocierea în participație utilizând metoda punerii în echivalență în conformitate cu IPSAS 36.

Operațiuni în participație – tranziția de la metoda punerii în echivalență la contabilizarea activelor și a datoriilor

37. Atunci când schimbă abordarea de la metoda punerii în echivalență la contabilizarea activelor și a datoriilor asociate participațiilor sale într-o operațiune în participație, la începutul perioadei imediat anterioare, o entitate trebuie să derecunoască investiția contabilizată anterior prin metoda punerii în echivalență și orice alte elemente care au făcut parte din investiția netă a entității în angajament în conformitate cu punctul 41 din IPSAS 36 și să recunoască partea sa din fiecare dintre activele și datoriile asociate participației sale în operațiunea în participație, inclusiv orice fond comercial care s-ar putea să fi făcut parte din valoarea contabilă a investiției.
38. O entitate trebuie să își determine participația deținută în activele și datoriile aferente operațiunii în participație pe baza drepturilor și obligațiilor sale într-un procentaj specificat în conformitate cu angajamentul irevocabil. O entitate va evalua valorile contabile inițiale ale activelor și datoriilor prin

dezagregarea acestora din valoarea contabilă a investiției la începutul perioadei imediat anterioare pe baza informațiilor utilizate de entitate în aplicarea metodei punerii în echivalență.

39. Orice diferență care apare între investiția contabilizată anterior prin metoda punerii în echivalență împreună cu orice alte elemente care au făcut parte din investiția netă a entității în angajament în conformitate cu punctul 41 din IPSAS 36 și valoarea netă recunoscută a activelor și datoriilor, inclusiv orice fond comercial, trebuie să fie:
- (a) Compensată prin orice fond comercial aferent investiției cu ajustarea oricărei diferențe rămase față de surplusul sau deficitul acumulat la începutul perioadei imediat anterioare, dacă valoarea netă recunoscută a activelor și datoriilor, inclusiv orice fond comercial, este mai mare decât investiția derecunoscută (și orice alte elemente care au făcut parte din investiția netă a entității).
 - (b) Ajustată față de surplusul sau deficitul acumulat la începutul perioadei imediat anterioare, dacă valoarea netă recunoscută a activelor și datoriilor, inclusiv orice fond comercial, este mai mică decât investiția derecunoscută (și orice alte elemente care au făcut parte din investiția netă a entității).
40. O entitate care face trecerea de la metoda punerii în echivalență la contabilizarea activelor și a datoriilor trebuie să furnizeze o reconciliere între investiția derecunoscută și activele și datoriile recunoscute, împreună cu ajustarea oricărei diferențe rămase față de surplusul sau deficitul acumulat la începutul perioadei imediat anterioare.

Prevederi tranzitorii în situațiile financiare individuale ale unei entități

41. O entitate care, în conformitate cu punctul 58 din IPSAS 6, *Situații financiare consolidate și individuale*, contabiliza anterior în situațiile sale financiare individuale participațiile sale într-o operațiune în participație drept investiții utilizând metoda punerii în echivalență, la cost sau în conformitate cu IPSAS 41 trebuie:
- (a) Să derecunoască investiția și să recunoască activele și datoriile aferente participațiilor deținute în operațiunea în participație la valorile determinate în conformitate cu punctele 37-39.
 - (b) Să furnizeze o reconciliere între investiția derecunoscută și activele și datoriile recunoscute, împreună cu ajustarea oricărei diferențe rămase în surplusul sau deficitul acumulat la începutul perioadei imediat anterioare.

Contabilizarea achizițiilor de interes în operațiunile în participație

- 41A. IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017, a adăugat punctele 24A, 42B și AG33A-AG33D. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente prospectiv în cazul achizițiilor de interes în operațiunile în participație în care activitățile operațiunilor în participație reprezintă operațiuni, conform definiției din IPSAS 40, pentru acele achiziții care au loc de la începutul primei perioade în care se aplică acele amendamente. În consecință, nu vor fi ajustate valorile recunoscute pentru achizițiile de interes în operațiuni în participație care au loc în perioade anterioare.

Data intrării în vigoare

42. O entitate trebuie să aplice prezentul standard 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 prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2017, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, în același timp, să aplice IPSAS 34, IPSAS 35, IPSAS 36 și IPSAS 38, *Prezentarea intereselor existente în alte entități*.
- 42A. 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.
- 42B. Punctele 24A, 41A și AG33A-AG33D au fost adăugate de IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente prospectiv 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.
- 42C. Punctul 32 a fost modificat de IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017. O entitate trebuie să aplice respectivul 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.

- 42D. **Punctele 28, 30, 41, AG11 și AG33A au fost modificate de IPSAS 41, emis în august 2018. O entitate trebuie să aplice respectivele 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.**
- 42E. **Punctul AG33CA a fost adăugat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*, emis în octombrie 2018. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament tranzacțiilor în care obține controlul comun la sau după începutul primelor situații 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 respectivul amendament pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2019, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
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.

Retragerea și înlocuirea IPSAS 8 (decembrie 2006)

44. Prezentul standard înlocuiește IPSAS 8, *Interese în asocierile în participație* (decembrie 2006). IPSAS 8 rămâne aplicabil până când IPSAS 37 este aplicat sau intră în vigoare, oricare dintre cele două are loc mai devreme.

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din IPSAS 37.

AG1. Exemplele din prezenta anexă descriu situații ipotetice. Deși este posibil ca anumite aspecte din exemple să fie întâlnite în modele de situații reale, atunci când se aplică IPSAS 37 trebuie evaluate toate faptele și circumstanțele aferente unui model de situație dat.

Angajamente comune

Angajament irevocabil (punctul 8)

AG2. Consecvent cu definiția angajamentelor irevocabile din prezentul standard, această discuție despre angajamentele irevocabile este, de asemenea, relevantă pentru angajamentele executorii create de autoritatea legislativă sau executivă.

AG3. Atunci când angajamentele comune sunt structurate printr-un vehicul distinct (a se vedea punctele AG19-AG33), în unele cazuri, angajamentul irevocabil sau anumite aspecte ale angajamentului irevocabil vor fi încorporate în actul constitutiv, carta sau statutul vehiculului distinct.

AG4. Angajamentul irevocabil definește termenele pe baza cărora părțile participă la activitatea care face obiectul angajamentului. În general, angajamentul irevocabil tratează aspecte precum:

- (a) Scopul, activitatea și durata angajamentului comun.
- (b) Modul în care sunt desemnați membrii consiliului de administrație sau ai organismului de conducere echivalent al angajamentului comun.
- (c) Procesul decizional: problemele pentru care sunt necesare deciziile părților, drepturile de vot ale părților și nivelul de sprijin necesar pentru problemele respective. Prin procesul decizional reflectat în angajamentul irevocabil se stabilește controlul comun al angajamentului (a se vedea punctele AG5-AG11).
- (d) Aportul părților la capital sau alte contribuții necesare.
- (e) Modul în care părțile împart activele, datoriile, veniturile, cheltuielile ori surplusul sau deficitul aferente angajamentului comun.

Control comun (punctele 12-18)

AG5. Pentru a evalua dacă o entitate deține controlul comun într-un angajament, o entitate trebuie să evalueze mai întâi dacă toate părțile, sau un grup al părților, controlează angajamentul. IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, definește

controlul și trebuie utilizat pentru a stabili dacă toate părțile, sau un grup al părților, sunt expuse sau au drepturi la beneficii variabile din implicarea lor în angajament și dacă au capacitatea de a influența acele beneficii prin autoritatea pe care o dețin asupra angajamentului. Atunci când toate părțile, sau un grup al părților, analizate în mod colectiv, au capacitatea de a coordona activitățile care influențează semnificativ beneficiile angajamentului (adică activitățile relevante), părțile controlează în mod colectiv angajamentul.

- AG6. După ce s-a concluzionat că toate părțile, sau un grup al părților, controlează în mod colectiv angajamentul, o entitate trebuie să evalueze dacă deține controlul comun al angajamentului. Controlul comun există numai atunci când este necesar consimțământul unanim al părților care controlează în mod colectiv angajamentul pentru a decide cu privire la activitățile relevante. Pentru a evalua dacă angajamentul este controlat în comun de toate părțile sau de un grup al părților sau este controlat numai de una dintre părți poate fi necesară aplicarea raționamentului.
- AG7. Uneori, procesul decizional convenit de părți în angajamentul irevocabil conduce în mod implicit la controlul comun. De exemplu, se presupune că două părți încheie un angajament în cadrul căruia fiecare deține 50% din drepturile de vot, iar angajamentul irevocabil între părți prevede că sunt necesare cel puțin 51% din drepturile de vot pentru a decide cu privire la activitățile relevante. În acest caz, părțile au convenit în mod implicit că dețin controlul comun al angajamentului, deoarece nu se pot lua decizii privind activitățile relevante fără consimțământul ambelor părți.
- AG8. În alte situații, angajamentul irevocabil prevede un procentaj minim din drepturile de vot pentru a lua decizii privind activitățile relevante. Atunci când acel procentaj minim din drepturile de vot se poate obține prin mai multe combinații de părți care cad de acord, angajamentul respectiv nu este un angajament comun decât dacă angajamentul irevocabil prevede care dintre părți (sau care combinație de părți) trebuie să fie unanim de acord cu deciziile privind activitățile relevante ale angajamentului.

Exemple de aplicare**Exemplul 1**

Se va presupune că trei părți încheie un angajament: în cadrul angajamentului, A deține 50% din drepturile de vot, B deține 30% și C deține 20%. Angajamentul irevocabil dintre A, B și C prevede că sunt necesare minimum 75% din drepturile de vot pentru a decide cu privire la activitățile relevante ale angajamentului. Deși A poate bloca orice decizie, aceasta nu controlează angajamentul deoarece are nevoie de acordul părții B. Termenele angajamentului irevocabil prin care sunt necesare minimum 75% din drepturile de vot pentru a decide cu privire la activitățile relevante implică faptul că A și B dețin controlul comun al angajamentului deoarece nu se pot lua decizii cu privire la activitățile relevante ale angajamentului fără ca părțile A și B să convină.

Exemplul 2

Se va presupune că un angajament are trei părți: în cadrul angajamentului, A deține 50% din drepturile de vot, iar B și C dețin fiecare câte 25%. Angajamentul irevocabil dintre A, B și C prevede că sunt necesare minimum 75% din drepturile de vot pentru a decide cu privire la activitățile relevante ale angajamentului. Deși A poate bloca orice decizie, aceasta nu controlează angajamentul deoarece are nevoie fie de acordul părții B, fie de acordul părții C. În acest exemplu, A, B și C controlează în mod colectiv angajamentul. Cu toate acestea, există mai multe combinații de părți care pot conveni pentru a obține 75% din drepturile de vot (adică fie A și B, fie A și C). În astfel de situații, pentru a fi un angajament comun, angajamentul irevocabil între părți ar trebui să prevadă care combinație de părți trebuie să fie unanim de acord cu deciziile privind activitățile relevante ale angajamentului.

Exemplul 3

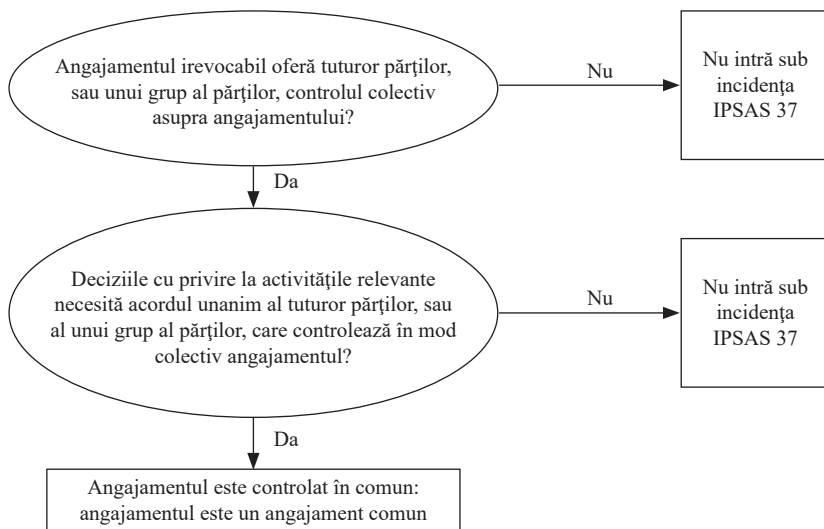
Se va presupune un angajament în care A și B dețin fiecare câte 35% din drepturile de vot din cadrul angajamentului, iar cele 30% rămase sunt foarte dispersate. Deciziile cu privire la activitățile relevante trebuie să fie aprobate prin majoritatea drepturilor de vot. A și B dețin controlul comun al angajamentului numai dacă angajamentul irevocabil prevede că este necesar atât acordul părții A, cât și cel al părții B pentru a decide cu privire la activitățile relevante ale angajamentului.

- AG9. Cerința cu privire la acordul unanim înseamnă că orice parte care deține controlul comun al angajamentului poate împiedica oricare dintre celelalte părți, sau un grup al părților, să ia decizii unilaterale (cu privire la activitățile relevante) fără consimțământul său. Dacă cerința privind acordul unanim se referă numai la decizii care conferă unei părți drepturi de protecție, și nu la decizii privind

activitățile relevante ale unui angajament, partea respectivă nu este o parte cu control comun asupra angajamentului.

- AG10. Un angajament irevocabil poate cuprinde clauze privind soluționarea conflictelor, cum ar fi arbitrajul. Aceste prevederi pot permite luarea deciziilor fără acordul unanim al părților cu control comun. Existența unor astfel de prevederi nu exclude controlul comun al angajamentului și, în consecință, nu îl împiedică să fie un angajament comun.

Evaluarea controlului comun



- AG11. Atunci când un angajament nu intră sub incidența IPSAS 37, *Angajamente comune*, o entitate contabilizează participația sa în angajament în conformitate cu IPSAS-urile relevante, cum ar fi IPSAS 35, IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*, sau IPSAS 41, *Instrumente financiare*.

Tipuri de angajamente comune (punctele 19-22)

- AG12. Angajamentele comune sunt încheiate pentru scopuri variate (de exemplu, ca modalitate de a împărți costurile și riscurile între părți sau ca mod de a le oferi părților acces la tehnologii și piețe noi) și pot fi încheiate utilizând diferite structuri și forme legale.
- AG13. Unele angajamente nu impun ca activitatea care face obiectul angajamentului să fie desfășurată printr-un vehicul distinct. Cu toate acestea, alte angajamente implică stabilirea unui vehicul distinct.
- AG14. Clasificarea angajamentelor comune prevăzută în prezentul standard se realizează în funcție de drepturile și obligațiile părților care decurg din angajament

în cursul normal al operațiunilor. Prezentul standard clasifică angajamentele comune fie ca operațiuni în participație, fie ca asocieri în participație. Atunci când o entitate are drepturi la activele și obligații privind datoriile aferente unui angajament, angajamentul este o operațiune în participație. Atunci când o entitate are drepturi la activele nete ale unui angajament, angajamentul este o asociere în participație. La punctele AG16-AG33 este descrisă evaluarea unei entități care încearcă să stabilească dacă deține un interes într-o operațiune în participație sau un interes într-o asociere în participație.

Clasificarea unui angajament comun

AG15. Așa cum se prevede la punctul AG14, pentru a clasifica un angajament comun este necesar ca părțile să își evalueze drepturile și obligațiile care decurg din angajament. Atunci când efectuează această evaluare, o entitate trebuie să analizeze următoarele:

- (a) Structura angajamentului comun (a se vedea punctele AG16-AG21).
- (b) Atunci când angajamentul comun este structurat printr-un vehicul distinct:
 - (i) Forma legală a vehiculului distinct (a se vedea punctele AG22-AG24);
 - (ii) Termenele angajamentului irevocabil (a se vedea punctele AG25-AG28); și
 - (iii) Dacă sunt relevante, alte fapte și circumstanțe (a se vedea punctele AG29-AG33).

Structura angajamentului comun

Angajamente comune care nu sunt structurate printr-un vehicul distinct

AG16. Un angajament comun care nu este structurat printr-un vehicul distinct este o operațiune în participație. În astfel de cazuri, prin angajamentul irevocabil se stabilesc drepturile la activele și obligațiile privind datoriile aferente angajamentului ale părților, precum și drepturile la veniturile corespunzătoare și obligațiile privind cheltuielile corespunzătoare ale părților.

AG17. De cele mai multe ori, în angajamentul irevocabil sunt descrise natura activităților care fac obiectul angajamentului și modul în care părțile intenționează să desfășoare în comun activitățile respective. De exemplu, părțile unui angajament comun pot conveni să furnizeze servicii sau să producă împreună un produs, iar fiecare parte este responsabilă de anumite domenii și fiecare își utilizează propriile active și își suportă propriile datorii. Angajamentul irevocabil ar putea, de asemenea, să prevadă modul în care se vor împărți între părți veniturile și cheltuielile comune. Într-un astfel de caz, fiecare operator într-o operațiune în

participație recunoaște în situațiile sale financiare activele și datoriile utilizate pentru sarcina specifică și recunoaște partea sa din venituri și din cheltuieli în conformitate cu angajamentul irevocabil.

AG18. În alte cazuri, părțile într-un angajament comun pot să convină, de exemplu, să împartă și să exploateze în comun un activ. Într-un astfel de caz, prin angajamentul irevocabil se stabilesc drepturile părților la activul exploatat în comun și modul în care se împart între părți producția sau veniturile din activ și costurile de exploatare. Fiecare operator într-o operațiune în participație își contabilizează partea din activul comun și partea convenită din orice datorii și recunoaște partea sa din producție, venituri și cheltuieli în conformitate cu angajamentul irevocabil.

Angajamente comune care sunt structurate printr-un vehicul distinct

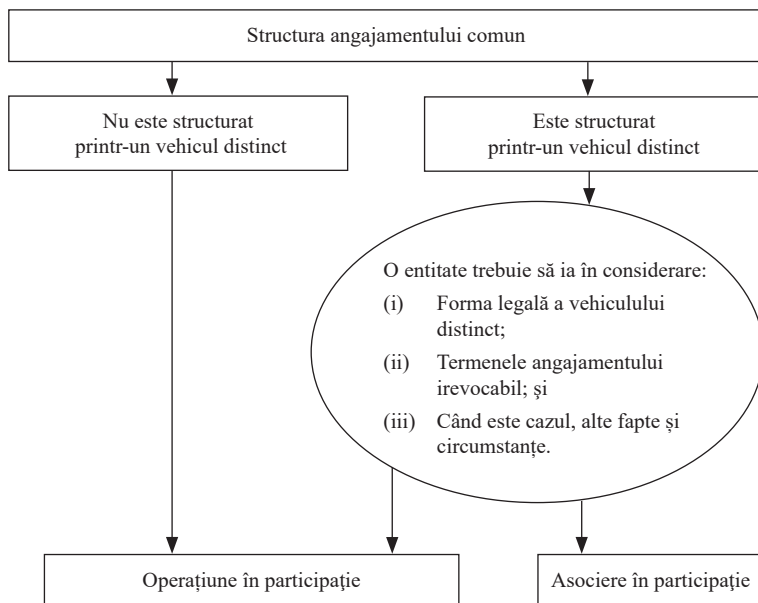
AG19. Un angajament comun în cadrul căruia activele și datoriile aferente angajamentului sunt deținute într-un vehicul distinct poate fi o asociere în participație sau o operațiune în participație.

AG20. Dacă o parte este un operator într-o operațiune în participație sau un asociat într-o asociere în participație depinde de drepturile părții la activele și de obligațiile acesteia privind datoriile aferente angajamentului, deținute în vehiculul distinct.

AG21. Așa cum este prevăzut la punctul AG15, atunci când părțile au structurat un angajament comun printr-un vehicul distinct, părțile trebuie să evalueze dacă forma legală a vehiculului distinct, termenele angajamentului irevocabil și, când este cazul, orice alte fapte și circumstanțe le conferă:

- (a) Drepturi la activele și obligații privind datoriile aferente angajamentului (adică angajamentul este o operațiune în participație); sau
- (b) Drepturi la activele nete ale angajamentului (adică angajamentul este o asociere în participație).

Clasificarea unui angajament comun: evaluarea drepturilor și obligațiilor părților ce decurg din angajament



Forma legală a vehiculului distinct

- AG22. Forma legală a vehiculului distinct este relevantă atunci când se evaluează tipul angajamentului comun. Forma legală este utilă în evaluarea inițială a drepturilor la active și a obligațiilor privind datoriile deținute de părți în vehiculul distinct, cum ar fi dacă părțile au interese în activele deținute în vehiculul distinct și dacă acestea sunt răspunzătoare pentru datoriile deținute în vehiculul distinct.
- AG23. De exemplu, părțile pot coordona angajamentul comun printr-un vehicul distinct a cărui formă legală face ca vehiculul distinct să fie considerat de sine stătător (adică activele și datoriile deținute în vehiculul distinct sunt activele și datoriile vehiculului distinct, și nu activele și datoriile părților). Într-un astfel de caz, evaluarea drepturilor și obligațiilor conferite părților prin forma legală a vehiculului distinct indică faptul că angajamentul este o asociere în participație. Cu toate acestea, termenele convenite între părți în angajamentul irevocabil (a se vedea punctele AG25-AG28) și, dacă este cazul, alte fapte și circumstanțe (a se vedea punctele AG29-AG33) pot să nu ia în seamă evaluarea drepturilor și obligațiilor conferite părților prin forma legală a vehiculului distinct.
- AG24. Evaluarea drepturilor și obligațiilor conferite părților prin forma legală a vehiculului distinct este suficientă pentru a decide că angajamentul este o operațiune în participație numai dacă părțile coordonează angajamentul comun printr-un

vehicul distinct a cărui formă legală nu asigură separarea între părți și vehiculul distinct (adică activele și datoriile deținute în vehiculul distinct sunt activele și datoriile părților).

Evaluarea termenelor angajamentului irevocabil

- AG25. În multe cazuri, drepturile și obligațiile convenite de părți în angajamentul irevocabil sunt conforme sau nu intră în conflict cu drepturile și obligațiile conferite părților prin forma legală a vehiculului distinct prin care a fost structurat angajamentul.
- AG26. În alte cazuri, părțile utilizează angajamentul irevocabil pentru a inversa sau pentru a modifica drepturile și obligațiile conferite prin forma legală a vehiculului distinct prin care a fost structurat angajamentul.

Exemplu de aplicare

Exemplul 4

Se va presupune că două părți structurează un angajament comun într-o entitate corporativă. Fiecare parte deține 50% din participațiile în capitalurile proprii ale entității corporative. Modul de constituire permite separarea entității de proprietarii săi și, prin urmare, activele și datoriile deținute în entitate sunt activele și datoriile entității corporative. Într-un astfel de caz, evaluarea drepturilor și obligațiilor conferite părților prin forma legală a vehiculului distinct indică faptul că părțile au drepturi la activele nete ale angajamentului.

Cu toate acestea, prin angajamentul irevocabil, părțile aduc modificări la caracteristicile corporației astfel încât fiecare are o participație în activele entității corporative și fiecare este răspunzătoare într-un procentaj specificat pentru datoriile entității corporative. Astfel de modificări irevocabile privind caracteristicile unei corporații pot face ca un angajament să fie o operațiune în participație.

- AG27. Tabelul următor compară termenele comune din angajamentele irevocabile ale părților într-o operațiune în participație și termenele comune din angajamentele irevocabile ale părților într-o asociere în participație. Exemplele de termene irevocabile din tabelul următor nu sunt exhaustive.

Evaluarea termenelor angajamentului irevocabil		
	Operațiune în participație	Asociere în participație
Termenele angajamentului irevocabil	Angajamentul irevocabil conferă părților angajamentului comun drepturi la activele și obligații privind datoriile aferente angajamentului.	Angajamentul irevocabil conferă părților angajamentului comun drepturi la activele nete ale angajamentului (adică vehiculul distinct, și nu părțile, are drepturi la activele și obligații privind datoriile aferente angajamentului).
Drepturi la active	Angajamentul irevocabil prevede că părțile angajamentului comun împart toate participațiile (de exemplu, drepturi, titlu sau drept de proprietate) în activele aferente angajamentului într-un procentaj specificat (de exemplu, proporțional cu participația părților în capitalurile proprii ale angajamentului sau proporțional cu activitatea desfășurată prin angajament direct atribuită acestora).	Angajamentul irevocabil prevede că activele aduse în angajament sau achiziționate ulterior de angajamentul comun sunt activele angajamentului. Părțile nu dețin nicio participație (adică drepturi, titlu sau drept de proprietate) în activele angajamentului.

Evaluarea termenelor angajamentului irevocabil		
	Operațiune în participație	Asociere în participație
Obligații privind datoriile	Angajamentul irevocabil prevede că părțile angajamentului comun împart toate datoriile, obligațiile, costurile și cheltuielile într-un procentaj specificat (de exemplu, proporțional cu participația părților în capitalurile proprii ale angajamentului sau proporțional cu activitatea desfășurată prin angajament direct atribuită acestora).	Angajamentul irevocabil prevede că angajamentul comun este răspunzător pentru datoriile și obligațiile angajamentului.
		Angajamentul irevocabil prevede că părțile angajamentului comun sunt răspunzătoare pentru angajament doar proporțional cu investiția acestora în angajament sau cu obligațiile acestora de a contribui la orice capital neplătit sau suplimentar al angajamentului, sau ambele.
	Angajamentul irevocabil prevede că părțile în angajamentul comun sunt răspunzătoare pentru despăgubirile solicitate de terțe părți.	Angajamentul irevocabil prevede în ceea ce privește creditorii angajamentului comun că aceștia nu au drepturi la o cale de atac împotriva oricărei părți cu privire la datoriile sau obligațiile angajamentului.

Evaluarea termenelor angajamentului irevocabil		
	Operațiune în participație	Asociere în participație
Venituri, cheltuieli, surplus sau deficit	<p>Angajamentul irevocabil prevede alocarea veniturilor și a cheltuielilor pe baza performanței corespunzătoare fiecărei părți în angajamentul comun. De exemplu, angajamentul irevocabil ar putea să prevadă ca veniturile și cheltuielile să fie alocate pe baza capacității utilizate de fiecare parte într-o fabrică exploatată în comun, care ar putea fi diferită de participațiile fiecărei părți în capitalurile proprii ale angajamentului comun. În alte cazuri este posibil ca părțile să convină să împartă surplusul sau deficitul aferent angajamentului pe baza unui procentaj specificat, cum ar fi participațiile părților în capitalurile proprii ale angajamentului. Acest fapt nu ar împiedica angajamentul să fie o operațiune în participație dacă părțile au drepturi la activele și obligații privind datoriile aferente angajamentului.</p>	<p>Angajamentul irevocabil prevede procentul fiecărei părți din surplusul sau deficitul aferent activităților angajamentului.</p>

Evaluarea termenelor angajamentului irevocabil		
	Operațiune în participație	Asociere în participație
Garanții	<p>Părților în angajamente comune li se solicită deseori să ofere garanții către terțe părți care, de exemplu, primesc servicii de la sau oferă finanțare pentru angajamentul comun. Prevederea unor astfel de garanții sau angajamentul părților de a furniza garanțiile nu conduce, considerat(ă) individual, la concluzia că angajamentul comun este o operațiune în participație. Caracteristica pe baza căreia se stabilește dacă un angajament comun este o operațiune în participație sau o asociere în participație este măsura în care părțile au obligații privind datoriile aferente angajamentului (pentru unele dintre care este posibil ca părțile să fi oferit sau nu o garanție).</p>	

AG28. Atunci când angajamentul irevocabil prevede că părțile au drepturi la activele și obligații privind datoriile aferente angajamentului, acestea sunt părți într-o operațiune în participație și nu mai este necesar să se analizeze alte fapte și circumstanțe (punctele AG29-AG33) în vederea clasificării angajamentului comun.

Evaluarea altor fapte și circumstanțe

AG29. Atunci când termenele angajamentului irevocabil nu prevăd că părțile au drepturi la activele și obligații privind datoriile aferente angajamentului, pentru a evalua dacă angajamentul este o operațiune în participație sau o asociere în participație, părțile trebuie să analizeze alte fapte și circumstanțe.

AG30. Un angajament comun poate fi structurat printr-un vehicul distinct a cărui formă legală poate să asigure separarea între părți și vehiculul distinct. Este posibil ca termenele irevocabile convenite între părți să nu prevadă faptul că părțile au drepturi la active și obligații privind datoriile, dar, cu toate acestea, analizarea altor fapte și circumstanțe poate conduce la clasificarea unui astfel de angajament drept operațiune în participație. Acest fapt este valabil atunci când alte fapte și circumstanțe le conferă părților drepturi la activele și obligații privind datoriile aferente angajamentului.

AG31. Atunci când activitățile unui angajament sunt structurate în principal pentru a furniza rezultate părților, acest fapt sugerează că părțile au drepturi la tot potențialul de servicii sau la toate beneficiile economice ale activelor angajamentului. Adesea, părțile unui astfel de angajament își asigură accesul la rezultatele furnizate de angajament prin împiedicarea angajamentului de a vinde rezultatul unor terțe părți.

AG32. Efectul unui angajament cu astfel de structură și scop este că datoriile suportate de angajament sunt, de fapt, onorate prin fluxurile de trezorerie primite de la

părți în urma achiziționării rezultatului. Atunci când părțile reprezintă de fapt singura sursă de fluxuri de trezorerie care contribuie la continuarea activităților angajamentului, acest fapt sugerează că părțile au o obligație privind datoriile aferente angajamentului.

Exemplu de aplicare

Exemplul 5

Se va presupune că două părți formează un angajament comun într-o entitate corporativă (entitatea C) în cadrul căreia fiecare parte deține 50% din participațiile în capitalurile proprii. Scopul angajamentului este fabricarea de materiale necesare părților în propriile procese individuale de producție. Prin angajament se asigură că părțile exploatează întreprinderea care produce materialele conform specificațiilor de cantitate și de calitate ale părților.

Forma legală a entității C (o entitate corporativă) prin care se coordonează activitățile indică inițial faptul că activele și datoriile deținute în entitatea C sunt activele și datoriile entității C. Angajamentul irevocabil dintre părți nu precizează faptul că părțile au drepturi la activele sau obligații privind datoriile entității C. În consecință, forma legală a entității C și termenii angajamentului irevocabil indică faptul că angajamentul este o asociere în participație.

Cu toate acestea, părțile vor analiza, de asemenea, următoarele aspecte ale angajamentului:

- Părțile au convenit să achiziționeze tot rezultatul entității C în proporție de 50:50. Entitatea C nu poate vinde nicio parte din rezultat unor terțe părți decât cu acordul celor două părți ale angajamentului. Deoarece scopul angajamentului este de a furniza părților rezultatul pe care îl solicită, se preconizează că astfel de vânzări către terțe părți vor fi rare și nesemnificative.
- Prețul rezultatului vândut părților este stabilit de ambele părți la un nivel prin care se vor acoperi costurile de producție și cheltuielile administrative suportate de entitatea C. Pe baza acestui model de funcționare se intenționează ca angajamentul să funcționeze la limita rentabilității.

Din modelul de situație de mai sus sunt relevante următoarele fapte și circumstanțe:

- Obligația părților de a cumpăra tot rezultatul entității C reflectă dependența exclusivă a entității C de părți pentru a genera fluxuri de trezorerie și, prin urmare, părțile au obligația de a finanța decontarea datoriilor entității C.

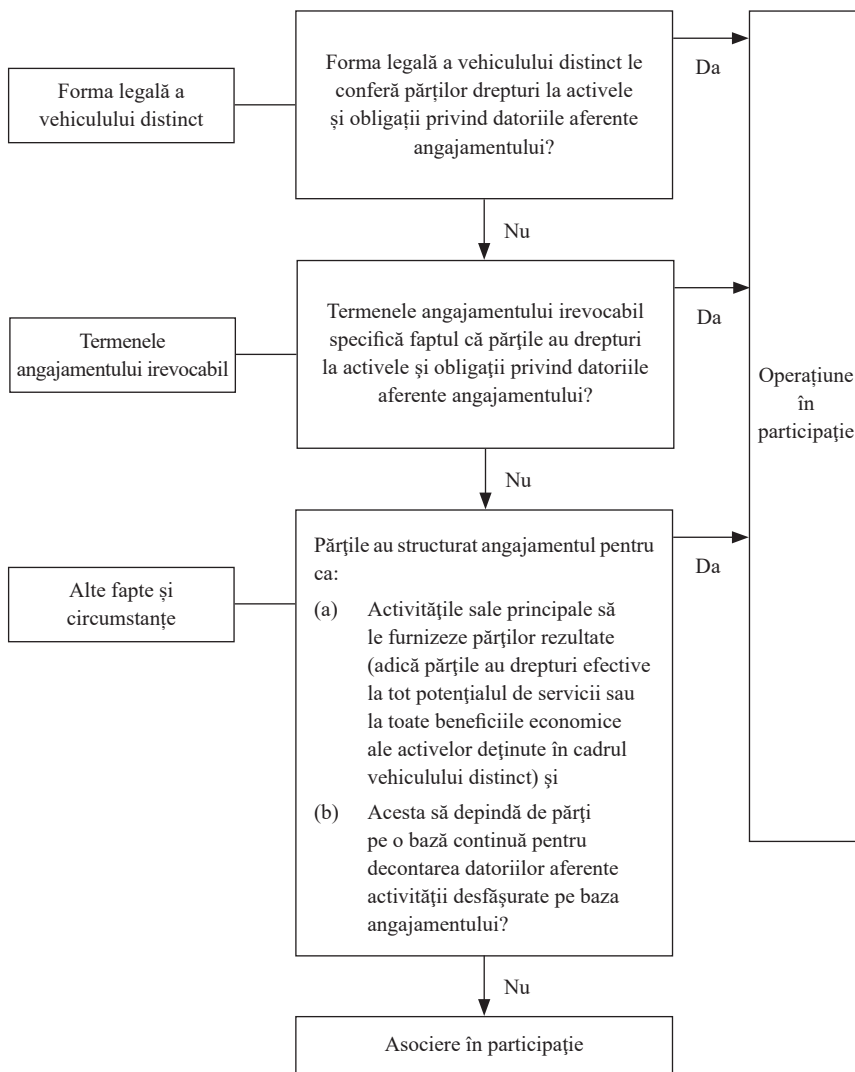
- Faptul că părțile au drepturi la tot rezultatul entității C înseamnă că părțile consumă și, prin urmare, au drepturi la tot potențialul de servicii sau la toate beneficiile economice ale activelor entității C.

Aceste fapte și circumstanțe arată că angajamentul este o operațiune în participație. Concluzia privind clasificarea angajamentului comun în aceste circumstanțe nu s-ar schimba dacă, în loc ca părțile să utilizeze partea lor din rezultat în scopuri proprii într-un proces de fabricație ulterior, părțile ar vinde partea lor din rezultat către terțe părți.

Dacă părțile ar modifica termenele angajamentului irevocabil astfel încât angajamentul ar putea să vândă rezultatul către terțe părți, acest fapt ar avea drept consecință asumarea de către entitatea C a cererii, a stocului și a riscului de credit. În acest scenariu, o astfel de modificare a faptelor și circumstanțelor ar necesita o reevaluare a clasificării angajamentului comun. Astfel de fapte și circumstanțe ar arăta că angajamentul este o asociere în participație.

- AG33. Următoarea diagramă ilustrează procesul de evaluare urmat de o entitate pentru a clasifica un angajament atunci când angajamentul comun este structurat printr-un vehicul distinct:

Clasificarea unui angajament comun care este structurat printr-un vehicul distinct



Situațiile financiare ale părților într-un angajament comun (punctele 23-28)

Contabilizarea achizițiilor de interese în operațiunile în participație

AG33A. Atunci când o entitate dobândește un interes într-o operațiune în participație în care activitatea operațiunii în participație reprezintă o operațiune, conform definiției din IPSAS 40, entitatea trebuie să aplice, în raport cu cota sa deținută în conformitate cu punctul 23, toate principiile referitoare la contabilizarea achizițiilor din IPSAS 40 și din alte IPSAS-uri care nu sunt în contradicție cu îndrumările din prezentul standard și trebuie să prezinte informațiile prevăzute de acele IPSAS-uri în legătură cu achizițiile. Principiile referitoare la contabilizarea achizițiilor care nu intră în conflict cu îndrumările din prezentul standard includ, dar fără a se limita la:

- (a) Evaluarea activelor și datoriilor identificabile la valoarea justă, altele decât elementele pentru care IPSAS 40 și alte IPSAS-uri prevăd excepții;
- (b) Recunoașterea costurilor aferente achiziției drept cheltuieli în perioadele în care sunt suportate acele costuri și sunt primite serviciile, exceptând costurile de emisie a titlurilor de datorie sau a acțiunilor care sunt recunoscute în conformitate cu IPSAS 28 și IPSAS 41;
- (c) Recunoașterea excesului de contravaloare transferată peste valoarea netă a sumelor la data achiziției ale activelor identificabile dobândite și ale datoriilor asumate, dacă există, ca fond comercial; și
- (d) Testarea pentru depreciere a unei unități generatoare de numerar căreia îi este alocat fond comercial cel puțin o dată pe an și ori de câte ori există un indiciu al deprecierei acelei unități, așa cum prevede IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*, pentru fondul comercial dobândit într-o achiziție.

AG33B. Punctele 24A și AG33A se aplică și la înființarea unei operațiuni în participație dacă și numai dacă se contribuie cu o operațiune existentă, conform definiției din IPSAS 40, la operațiunea în participație, la momentul înființării acesteia, de către una dintre părțile care participă la operațiunea în participație. Totuși, acele puncte nu se aplică la înființarea unei operațiuni în participație dacă toate părțile care intră în operațiunea în participație contribuie doar cu active sau grupuri de active care nu reprezintă operațiuni pentru operațiunea în participație la înființarea acesteia din urmă.

AG33C. Un operator într-o operațiune în participație ar putea să își majoreze interesul într-o operațiune în participație în care activitatea acesteia reprezintă o operațiune, conform definiției din IPSAS 40, prin achiziția unui interes suplimentar în operațiunea în participație. În aceste cazuri, interesele deținute anterior în operațiunea în participație nu sunt reevaluate dacă operatorul în operațiunea în participație păstrează controlul comun.

AG33CA. O parte care participă într-o operațiune în participație, dar nu deține controlul comun al acesteia ar putea obține controlul comun asupra operațiunii în participație a cărei activitate reprezintă o operațiune, așa cum este definită în IPSAS 40. În astfel de cazuri, interesele deținute anterior în operațiunea în participație nu sunt reevaluate.

AG33D. Punctele 24A și AG33A-AG33C nu se aplică la achiziția unui interes într-o operațiune în participație atunci când părțile care dețin controlul comun, inclusiv entitatea care dobândește interesul în operațiunea în participație, se află sub controlul comun al aceleiași sau al aceluiași părți care controlează în ultimă instanță, atât înainte, cât și după achiziție, iar acel control nu este tranzitoriu.

Contabilizarea vânzărilor de sau a contribuțiilor cu active într-o operațiune în participație

AG34. Atunci când o entitate încheie o tranzacție cu o operațiune în participație în cadrul căreia aceasta este un operator în operațiunea în participație, cum ar fi vânzarea de sau contribuția cu active, aceasta efectuează tranzacția cu celelalte părți ale operațiunii în participație și, astfel, operatorul în operațiunea în participație trebuie să recunoască câștigurile și pierderile rezultate în urma unei astfel de tranzacții doar proporțional cu participațiile celorlalte părți în operațiunea în participație.

AG35. Atunci când astfel de tranzacții oferă dovezi privind micșorarea valorii realizabile nete a activelor care vor fi vândute sau cu care se va contribui în operațiunea în participație sau privind o pierdere din deprecierea acelor active, pierderile respective trebuie să fie recunoscute în totalitate de operatorul în operațiunea în participație.

Contabilizarea achiziționării de active de la o operațiune în participație

AG36. Atunci când o entitate încheie o tranzacție cu o operațiune în participație în cadrul căreia aceasta este un operator în operațiunea în participație, cum ar fi achiziționarea de active, aceasta nu trebuie să recunoască partea sa din câștiguri și pierderi până în momentul în care va revinde acele active unor terțe părți.

AG37. Atunci când astfel de tranzacții oferă dovezi privind micșorarea valorii realizabile nete a activelor care vor fi cumpărate sau privind o pierdere din deprecierea acelor active, un operator într-o operațiune în participație trebuie să recunoască partea sa din pierderile respective.

Amendamente la alte IPSAS-uri

[Eliminată]

Bază pentru concluzii

Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 37.

Obiectiv

BC1. Prezenta Bază pentru concluzii rezumă considerentele în baza cărora IPSASB și-a formulat concluziile din IPSAS 37. Deoarece prezentul standard se bazează pe IFRS 11, *Angajamente comune* (emis în 2011, inclusiv amendamentele până la 31 decembrie 2014), emis de IASB, Baza pentru concluzii prezintă doar acele situații în care IPSAS 37 se abate de la principalele dispoziții din IFRS 11.

Prezentare generală

BC2. În 2012, IPSASB a început să lucreze la un proiect de actualizare a IPSAS-urilor care tratau contabilizarea intereselor în entitățile controlate, entitățile asociate și asocierile în participație. În octombrie 2013, IPSASB a emis Proiectele de expunere (ED) de la 48 la 52, denumite împreună *Interese în alte entități*. ED 51, *Angajamente comune*, se baza pe IFRS 11, *Angajamente comune*, ținând cont de modificările relevante legate de sectorul public din IPSAS 8, *Interese în asocierile în participație*. În ianuarie 2015, IPSASB a emis cinci IPSAS-uri noi, inclusiv IPSAS 37. Aceste IPSAS-uri noi înlocuiesc IPSAS 6, *Situații financiare consolidate și individuale*, IPSAS 7, *Investiții în entitățile asociate*, și IPSAS 8.

Clasificarea angajamentelor comune

BC3. IPSAS 37 clasifică angajamentele comune drept asocieri în participație sau operațiuni în participație pe baza măsurii în care o entitate are (i) drepturi la active și obligații privind datoriile sau (ii) drepturi la activele nete. Acesta diferă de IPSAS 8, în care se făcea referire la trei tipuri de angajamente, respectiv entități controlate în comun, activități controlate în comun și active controlate în comun. În opinia IPSASB, clasificarea angajamentelor comune din IPSAS 37 trebuie să fie consecventă cu cea din IFRS 11.

Eliminarea opțiunii contabile

BC4. IPSAS 37 impune unui asociat într-o asocierie în participație să își contabilizeze interesul într-o asocierie în participație folosind metoda punerii în echivalență. Anterior, IPSAS 8 permitea contabilizarea entităților controlate în comun fie prin metoda punerii în echivalență, fie prin consolidare proporțională. IPSASB a recunoscut motivele IASB pentru eliminarea consolidării proporționale ca metodă de contabilizare a intereselor în asocierile în participație și a fost de acord că tratamentele contabile permise de IPSAS 37 trebuie să fie consecvente cu IFRS 11.

BC5. Motivele IASB pentru eliminarea consolidării proporționale ca metodă de contabilizare a intereselor în asocierile în participație includeau următoarele:

- (a) Metoda punerii în echivalență este cea mai potrivită metodă de contabilizare a asocierilor în participație deoarece este o metodă care contabilizează interesul unei entități în activele nete ale unei entități în care s-a investit.
- (b) Abordarea din IFRS 11 este consecventă cu opinia IASB cu privire la ceea ce constituie fondul economic al intereselor unei entități în angajamente comune.
- (c) IFRS 11 va impune contabilizarea consecventă a angajamentelor cu drepturi similare.
- (d) IASB nu a considerat că eliminarea consolidării proporționale ar genera o pierdere de informații pentru utilizatorii situațiilor financiare (având în vedere dispozițiile de prezentare a informațiilor din IFRS 12, *Prezentarea intereselor existente în alte entități*).

BC6. IPSASB a fost de părere că nu existau diferențe specifice sectorului public care să justifice o abordare diferită de cea a IASB.

Achiziția unui interes într-o operațiune în participație

BC7. La momentul elaborării IPSAS 37, IASB solicita comentarii la propunerile de modificare a IFRS 11 prin adăugarea de noi îndrumări cu privire la contabilizarea achiziției unui interes într-o operațiune în participație care reprezintă o întreprindere conform definiției din IFRS 3, *Combinări de întreprinderi*. IASB a emis documentul *Contabilizarea achizițiilor de interese în operațiuni în participație* (Amendamente la IFRS 11) în mai 2014. IPSASB a convenit să nu încorporeze astfel de îndrumări în IPSAS 37 pe motiv că ar fi mult mai adecvat să se aibă în vedere astfel de îndrumări în contextul elaborării de dispoziții la nivel de standarde pentru combinările de operațiuni din sectorul public.

BC8. Atunci când IPSASB a elaborat IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, acesta a reanalizat dacă să includă îndrumări privind contabilizarea unei achiziții a unui interes într-o operațiune în participație care constituie o operațiune. IPSASB a revizuit îndrumările emise de IASB în documentul *Contabilizarea achizițiilor de interese în operațiuni în participație* (Amendamente la IFRS 11) și nu a identificat niciun motiv specific sectorului public pentru a se abate de la acestea. În consecință, IPSASB a convenit să includă aceste îndrumări (modificate pentru a corespunde terminologiei și definițiilor din IPSAS 40) în IPSAS 37.

Revizuirea IPSAS 37 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.

Revizuirea IPSAS 37 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*

BC10. IPSASB a analizat revizuirile la IFRS 11, *Angajamente comune*, incluse în documentul *Îmbunătățiri anuale la standardele IFRS®*, ciclul 2015-2017, emis de IASB în decembrie 2017, și raționamentul IASB pentru realizarea acestor amendamente, așa cum este menționat în Baza pentru concluzii la acesta, și a fost de acord, în general, că nu exista niciun motiv specific sectorului public pentru a nu adopta respectivele amendamente.

EXEMPLE ILUSTRATIVE**CUPRINS**

	Punctul
Servicii de construcție	IE2-IE8
Centru de servicii administrat în comun	IE9-IE13
Provizion comun pentru servicii de trai asistat	IE14-IE20
Manufacturarea și distribuirea în comun a unui produs	IE21-IE35
Bancă administrată în comun	IE36-IE40
Activități de explorare, dezvoltare și producție în domeniul petrolului și gazelor	IE41-IE50
Angajament aferent exploatării gazelor naturale lichefiate	IE51-IE59
Contabilizarea achizițiilor de interese în operațiuni în participație în care activitatea reprezintă o operațiune.....	IE60-IE69
Contribuirea cu dreptul de a folosi know-how-ul într-o operațiune în participație în care activitatea reprezintă o operațiune.....	IE70-IE80

Exemple ilustrative

Prezentele exemple însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 37.

IE1. Aceste exemple descriu situații ipotetice ale raționamentelor care pot fi folosite la aplicarea IPSAS 37 în diferite cazuri. Deși este posibil ca anumite aspecte din exemple să fie întâlnite în modele de situații reale, atunci când se aplică IPSAS 37 trebuie evaluate toate faptele și circumstanțele aferente unui model de situație dat.

Exemplul 1 – Servicii de construcție

IE2. A și B (părțile) sunt două entități ale căror activități includ furnizarea mai multor tipuri de servicii de construcții publice și private. Entitatea A este o entitate din sectorul privat. Entitatea B este o entitate deținută de stat. Acestea inițiază un angajament irevocabil pentru a coopera în scopul executării unui contract cu statul pentru proiectarea și construirea unui drum între două orașe. Angajamentul irevocabil stabilește cotele de participare ale lui A și B, precum și controlul comun al angajamentului, al cărui obiect este realizarea drumului. Angajamentul comun nu va avea efecte viitoare odată ce drumul a fost construit. În acel moment, drumul va fi transferat statului.

IE3. Părțile creează un vehicul distinct (entitatea Z) prin care să desfășoare angajamentul. Entitatea Z, în numele lui A și B, încheie contractul cu statul. În plus, activele și datoriile aferente angajamentului sunt deținute de entitatea Z. Principala caracteristică a formei legale a entității Z este că părțile, nu entitatea Z, au drepturi la activele și obligații privind datoriile entității.

IE4. Angajamentul irevocabil dintre A și B mai stabilește și că:

- (a) Drepturile asupra tuturor activelor necesare pentru a desfășura activitățile aferente angajamentului sunt împărțite între părți pe baza participării lor la angajament;
- (b) Părțile au răspunderi diverse și comune față de toate obligațiile financiare și de exploatare aferente activităților angajamentului pe baza cotei lor de participare la angajament; și
- (c) Surplusul sau deficitul generat de activitățile angajamentului este împărțit între A și B pe baza cotei lor de participare la angajament.

IE5. În scopul coordonării și supravegherii activităților, A și B numesc un manager de proiect, care va fi un angajat al uneia dintre părți. După o anumită perioadă de timp, rolul managerului de proiect va fi transferat unui angajat al celeilalte părți. A și B convin că activitățile vor fi realizate de către angajați pe o bază de tip „niciun câștig sau nicio pierdere”.

IE6. În conformitate cu termenii specificate în contractul cu statul, entitatea Z îi facturează statului serviciile de construcție în numele părților.

Analiză

- IE7. Angajamentul comun este realizat printr-un vehicul distinct a cărui formă legală nu asigură separarea între părți și vehiculul distinct (adică activele și datoriile deținute în entitatea Z sunt activele și datoriile părților). Acest lucru este susținut de termenele convenite de către părți în angajamentul lor irevocabil, care menționează că A și B au drepturi la activele și obligații privind datoriile aferente angajamentului care este realizat prin intermediul entității Z. Angajamentul comun este o operațiune în participație. El nu este un angajament de concesiune a serviciilor.
- IE8. A și B recunosc fiecare în situațiile lor financiare cota lor din activele (de exemplu, imobilizări corporale, creanțe) și cota lor din orice datorii care decurg din angajament (de exemplu, datorii către terți) pe baza cotei lor de participare convenite. De asemenea, fiecare recunoaște cota sa din veniturile și cheltuielile rezultate în urma serviciilor de construcție prestate pentru stat prin intermediul entității Z.

Exemplul 2 – Centru de servicii administrat în comun

- IE9. Două entități (părțile) creează un vehicul distinct (entitatea X) în scopul înființării și administrării unui centru de servicii comun. Angajamentul irevocabil între părți stabilește controlul comun al activităților desfășurate de entitatea X. Principala caracteristică a formei legale a entității X este că entitatea, nu părțile, are drepturi la activele și obligații privind datoriile aferente angajamentului. Aceste activități includ alocarea spațiilor de birouri pentru furnizarea serviciilor, administrarea parcurii, întreținerea centrului și a echipamentelor sale, cum ar fi lifturile, precum și dezvoltarea reputației centrului și gestionarea bazei de clienți pentru centru.
- IE10. Termenele angajamentului irevocabil sunt următoarele:
- (a) Entitatea X deține centrul de servicii. Angajamentul irevocabil nu menționează că părțile au drepturi asupra centrului de servicii.
 - (b) Părțile nu sunt responsabile în ceea ce privește sumele de plată, datoriile sau obligațiile entității X. Dacă entitatea X nu își poate plăti sumele de plată sau alte datorii ori nu poate să se descarce de obligațiile către terți, datoria fiecărei părți către orice terț va fi limitată la valoarea neplătită din aportul la capital al părții respective.
 - (c) Părțile au dreptul de a vinde sau de a gaja interesele lor în entitatea X.
 - (d) Fiecare parte își plătește cota de cheltuieli necesare funcționării centrului de servicii în conformitate cu participația sa în entitatea X.

Analiză

- IE11. Angajamentul comun este realizat printr-un vehicul distinct a cărui formă legală face ca vehiculul distinct să fie considerat de sine stătător (adică activele

și datoriile deținute în vehiculul distinct sunt activele și datoriile vehiculului distinct, și nu activele și datoriile părților). În plus, termenele angajamentului irevocabil nu specifică faptul că părțile au drepturi la activele sau obligații privind datoriile ce decurg din angajament. În schimb, termenele angajamentului irevocabil stabilesc faptul că părțile dețin drepturi asupra activelor nete ale entității X.

- IE12. Pe baza descrierii de mai sus, nu există alte fapte și circumstanțe care să indice că părțile dețin drepturi efectiv asupra întregului potențial de servicii sau asupra tuturor beneficiilor economice ale activelor aferente angajamentului și că părțile au o obligație față de datoriile care decurg în urma angajamentului. Angajamentul comun este o asociere în participație.
- IE13. Părțile își recunosc drepturile asupra activelor nete ale entității X ca investiții și le contabilizează pe baza metodei punerii în echivalență.

Exemplul 3 – Provizion comun pentru servicii de trai asistat

IE14. Un furnizor de servicii medicale din sectorul public (entitatea X) și un mare dezvoltator imobiliar (entitatea Y) încheie un acord prin care să furnizeze în comun servicii de trai asistat pentru persoanele în vârstă. Entitatea X și entitatea Y creează o companie distinctă (entitatea Z). Forma legală a companiei conferă drepturile asupra activelor și obligațiile privind datoriile companiei în sine. Acordul dintre entitatea X și entitatea Y prevede ca toate deciziile să fie luate în comun. Acordul confirmă, de asemenea, că:

- (a) Entitatea X va furniza serviciile de trai asistat. Entitatea Y va construi clădirea.
- (b) Activele angajamentului sunt proprietatea entității Z, compania. Niciuna dintre părți nu va putea să vândă, să depună drept gaj, să transfere sau să ipotecheze activele entității Z.
- (c) Datoria părților este limitată la orice capital neplătit al entității Z.
- (d) Fiecare parte își plătește cota de cheltuieli necesare funcționării centrului în conformitate cu participația sa în entitatea Z.
- (e) Profiturile entității Z le vor fi distribuite entității X și entității Y în raport de 40:60, reprezentând participațiile părților în angajament.

Analiză

IE15. Angajamentul comun este realizat printr-un vehicul distinct a cărui formă legală face ca vehiculul distinct să fie considerat de sine stătător (adică activele și datoriile deținute în vehiculul distinct sunt activele și datoriile vehiculului distinct, și nu activele și datoriile părților). În plus, termenele angajamentului irevocabil nu specifică faptul că părțile au drepturi la activele sau obligații privind datoriile ce decurg din angajament. În schimb, termenele angajamentului

irevocabil stabilesc faptul că părțile dețin drepturi asupra activelor nete ale entității Z.

- IE16. Pe baza descrierii de mai sus, nu există alte fapte și circumstanțe care să indice că părțile dețin drepturi efectiv asupra întregului potențial de servicii sau asupra tuturor beneficiilor economice ale activelor aferente angajamentului sau că părțile au o obligație față de datoriile care decurg în urma angajamentului. Angajamentul comun este o asociere în participație.
- IE17. Părțile își recunosc drepturile asupra activelor nete ale entității Z ca investiții și le contabilizează pe baza metodei punerii în echivalență.

Modificare

- IE18. Un furnizor de servicii medicale din sectorul public (entitatea X) și un mare dezvoltator imobiliar (entitatea Y) încheie un acord pentru a furniza în comun servicii de trai asistat pentru persoanele în vârstă. Acordul dintre entitatea X și entitatea Y prevede ca toate deciziile să fie luate în comun. Acordul confirmă că:
- Entitatea X va furniza activele de exploatare, inclusiv echipamentul de birou, autovehiculele și mobilierul și accesoriile pentru centrul de trai asistat.
 - Entitatea Y va construi clădirea și o va deține în continuare. Entitatea Y va fi responsabilă de întreținerea continuă a clădirii. Entitatea Y nu poate vinde clădirea fără a-i oferi mai întâi entității X dreptul de a o cumpăra. Entitatea Y are dreptul la 100% din valoarea oricărui câștig rezultat dintr-o eventuală vânzare a clădirii.
 - Serviciile vor fi furnizate prin intermediul unei entități noi, entitatea Z, creată în acest scop.
 - Fiecare parte va plăti 50% din cheltuielile necesare furnizării serviciilor.
 - Orice profituri rezultate din furnizarea serviciilor de trai asistat vor fi împărțite egal între entitatea X și entitatea Y.
 - Entitatea X va fi responsabilă pentru gestionarea personalului și pentru orice datorii rezultate din plângeri ale personalului și din probleme de sănătate și securitate.
 - Entitatea Y va fi responsabilă pentru orice datorii rezultate în urma lucrărilor de reparații ale unor defecte sau modificări ale clădirii necesare pentru a îndeplini criteriile de siguranță și sănătate și schimbările acestor criterii.

Analiza modificării

- IE19. Deși serviciile sunt furnizate printr-un vehicul distinct, entitatea X și entitatea Y continuă să dețină activele folosite pentru furnizarea serviciilor. Angajamentul comun este o operațiune în participație.

- IE20. Entitatea X și entitatea Y recunosc fiecare în situațiile financiare propriile active și datorii. De asemenea, fiecare recunoaște cota sa din veniturile și cheltuielile rezultate în urma furnizării serviciilor de trai asistat prin intermediul entității Z.

Exemplul 4 – Manufacturarea și distribuirea în comun a unui produs

- IE21. Entitățile A și B (părțile) au inițiat un angajament strategic și de administrare (acordul-cadru) în care au convenit asupra termenelor conform cărora se vor desfășura manufacturarea și distribuirea unui produs (produsul P) pe diverse piețe.

- IE22. Părțile au convenit să desfășoare activitățile de manufacturare și distribuție prin inițierea de angajamente comune după cum urmează:

- (a) Activitatea de manufacturare: părțile au convenit să desfășoare activitatea de manufacturare prin intermediul unui angajament comun (angajamentul de manufacturare). Angajamentul de manufacturare este realizat printr-un vehicul distinct (entitatea M) a cărui formă legală face ca vehiculul distinct să fie considerat de sine stătător (adică activele și datoriile deținute în entitatea M sunt activele și datoriile entității M, și nu activele și datoriile părților). Conform acordului-cadru, părțile s-au angajat să achiziționeze întreaga producție a produsului P manufacturat prin angajamentul de manufacturare în conformitate cu participațiile lor în capitalurile proprii ale entității M. Ulterior, părțile vând produsul P unui alt angajament, controlat în comun chiar de cele două părți, angajament ce a fost inițiat exclusiv pentru distribuirea produsului P, așa cum se prezintă mai jos. Nici acordul-cadru, nici angajamentul irevocabil dintre A și B care tratează activitățile de manufacturare nu specifică faptul că părțile au drepturi la activele și obligații privind datoriile ce decurg din activitatea de manufacturare.
- (b) Activitatea de distribuție: părțile au convenit să desfășoare activitatea de distribuție prin intermediul unui angajament comun (angajamentul de distribuție). Părțile au organizat angajamentul de distribuție printr-un vehicul distinct (entitatea D) a cărui formă legală face ca vehiculul distinct să fie considerat de sine stătător (adică activele și datoriile deținute în entitatea D sunt activele și datoriile entității D, și nu activele și datoriile părților). Conform acordului-cadru, angajamentul de distribuție solicită părților specificațiile produsului P în conformitate cu necesitățile diverselor piețe pe care angajamentul de distribuție vinde produsul. Nici acordul-cadru, nici angajamentul irevocabil dintre A și B care tratează activitățile de distribuție nu specifică faptul că părțile au drepturi la activele și obligații privind datoriile ce decurg din activitatea de distribuție.

- IE23. În plus, acordul-cadru stabilește următoarele:

- (a) Angajamentul de manufacturare va produce produsul P pentru a răspunde specificațiilor pentru produsul P pe care angajamentul de distribuție le impune părților.
- (b) Termenele comerciale aferente vânzării produsului P de către angajamentul de manufacturare către părți. Angajamentul de manufacturare va vinde produsul P către părți la un preț convenit de A și B care să acopere toate costurile de producție angajate. Ulterior, părțile vând produsul către angajamentul de distribuție la un preț convenit de A și B.
- (c) Orice deficite de numerar cu care se poate confrunta angajamentul de manufacturare vor fi finanțate de părți conform participațiilor lor în capitalurile proprii ale entității M.

Analiză

- IE24. Acordul-cadru stabilește termenele conform cărora părțile A și B își desfășoară activitățile de manufacturare și distribuție ale produsului P. Aceste activități sunt desfășurate prin intermediul angajamentelor comune al căror scop este fie manufacturarea, fie distribuirea produsului P.
- IE25. Părțile realizează angajamentul de manufacturare prin entitatea M, a cărei formă legală asigură separarea între părți și entitate. În plus, nici acordul-cadru, nici angajamentul irevocabil care tratează activitățile de manufacturare nu specifică faptul că părțile au drepturi la activele și obligații privind datoriile ce decurg din activitatea de manufacturare. Cu toate acestea, atunci când au analizat următoarele fapte și circumstanțe, părțile au concluzionat că angajamentul de manufacturare este o operațiune în participație:
- (a) Părțile s-au angajat să achiziționeze întreaga producție a produsului P manufacturat prin angajamentul de manufacturare. Prin urmare, A și B au drepturi efectiv asupra întregului potențial de servicii sau asupra tuturor beneficiilor economice ale activelor aferente angajamentului de manufacturare.
 - (b) Angajamentul de manufacturare produce produsul P pentru a îndeplini necesitățile părților privind cantitatea și calitatea astfel încât acestea să poată răspunde cererii angajamentului de distribuție pentru produsul P. Dependenta exclusivă a angajamentului de manufacturare față de părți pentru generarea de fluxuri de trezorerie și față de angajamentul părților de a furniza fonduri atunci când angajamentul de manufacturare se confruntă cu deficite de numerar indică faptul că părțile au o obligație față de datoriile angajamentului de manufacturare, deoarece acele datorii vor fi decontate prin achiziționarea de către părți a produsului P sau prin furnizarea directă de fonduri de către părți.
- IE26. Părțile realizează activitățile de distribuție prin entitatea D, a cărei formă legală asigură separarea între părți și entitate. În plus, nici acordul-cadru, nici angajamentul irevocabil care tratează activitățile de distribuție nu specifică

faptul că părțile au drepturi la activele și obligații privind datoriile ce decurg din activitatea de distribuție.

- IE27. Nu există alte fapte și circumstanțe care să indice că părțile dețin drepturi efectiv asupra întregului potențial de servicii sau asupra tuturor beneficiilor economice ale activelor aferente angajamentului de distribuție sau că părțile au o obligație față de datoriile care decurg în urma angajamentului respectiv. Angajamentul de distribuție este o asociere în participație.
- IE28. A și B recunosc fiecare în situațiile lor financiare cota lor din active (de exemplu, imobilizări corporale, numerar) și cota lor din orice datorii care decurg din angajamentul de manufacturare (de exemplu, datorii către terți) pe baza participației lor în capitalurile proprii ale entității M. De asemenea, fiecare parte recunoaște cota sa din cheltuielile generate de manufacturarea produsului P suportate de angajamentul de manufacturare și cota sa din veniturile aferente vânzării produsului P către angajamentul de distribuție.
- IE29. Părțile își recunosc drepturile asupra activelor nete ale angajamentului de distribuție ca investiții și le contabilizează pe baza metodei punerii în echivalență.

Modificare

- IE30. Se presupune că părțile convin că angajamentul de manufacturare descris mai sus este responsabil nu numai de manufacturarea produsului P, ci și de distribuirea acestuia către clienți terți.
- IE31. De asemenea, părțile convin să creeze un angajament de distribuție cum este cel descris mai sus pentru a distribui produsul P exclusiv pentru a ajuta la lărgirea ariei de distribuire a produsului P pe piețe specifice suplimentare.
- IE32. Angajamentul de manufacturare vinde, de asemenea, produsul P direct angajamentului de distribuție. Nicio cotă din producția angajamentului de manufacturare nu este angajată să fie achiziționată de sau să fie rezervată pentru angajamentul de distribuție.

Analiza modificării

- IE33. Modificarea nu a afectat nici forma legală a vehiculului distinct prin care este desfășurată activitatea de manufacturare, nici termenele irevocabile cu privire la drepturile părților la activele și obligațiile părților privind datoriile ce decurg din activitatea de manufacturare. Cu toate acestea, modificarea determină angajamentul de manufacturare să fie un angajament cu autofinanțare deoarece poate să realizeze tranzacții în nume propriu, distribuind produsul P către clienți terți și, prin urmare, asumându-și riscurile aferente cererii, stocurilor și riscurile de credit. Chiar dacă angajamentul de manufacturare poate, de asemenea, să vândă produsul P către angajamentul de distribuție, în acest scenariu angajamentul de manufacturare nu depinde de părți pentru a putea să își desfășoare activitățile

pe o bază continuă. În acest caz, angajamentul de manufacturare este o asociere în participație.

- IE34. Modificarea nu are niciun efect asupra clasificării angajamentului de distribuție ca fiind o asociere în participație.
- IE35. Părțile își recunosc drepturile asupra activelor nete ale angajamentului de manufacturare și drepturile asupra activelor nete ale angajamentului de distribuție ca investiții și le contabilizează pe baza metodei punerii în echivalență.

Exemplul 5 – Bancă administrată în comun

- IE36. Banca A, o bancă de stat, și banca B, o bancă privată, (părțile) convin să își combine anumite activități corporative, din sectorul bancar de investiții, de gestionare a activelor și de prestare a serviciilor prin stabilirea unui vehicul distinct (banca C). Ambele părți preconizează că angajamentul le va aduce diverse beneficii. Banca A consideră că angajamentul îi poate permite să își îndeplinească planurile strategice de îmbunătățire a profitabilității printr-o ofertă extinsă de produse și servicii. Banca B preconizează că angajamentul îi va consolida oferta privind economiile financiare și produsele pe piață.
- IE37. Principala caracteristică a formei legale a băncii C este că aceasta face ca vehiculul distinct să fie considerat de sine stătător (adică activele și datoriile deținute în vehiculul distinct sunt activele și datoriile vehiculului distinct, și nu activele și datoriile părților). Băncile A și B dețin fiecare 40% din participațiile în capitalurile proprii ale băncii C, restul de 20% fiind cotate și având o repartizare diversă. Acordul dintre banca A și banca B stabilește controlul comun al activităților băncii C.
- IE38. În plus, banca A și banca B au inițiat un acord irevocabil conform căruia, chiar și în cazul unei dispute, ambele bănci convin să ofere fondurile necesare în valoare egală și, dacă este cazul, în comun și solidar, pentru a se asigura că banca C respectă legislația și reglementările bancare în vigoare și că își onorează angajamentele față de autoritățile bancare. Acest angajament reprezintă asumarea de către fiecare parte a 50% din orice fonduri necesare pentru a se asigura că banca C respectă legislația și reglementările bancare.

Analiză

- IE39. Angajamentul comun este realizat printr-un vehicul distinct a cărui formă legală asigură separarea între părți și vehiculul distinct. Termenele angajamentului irevocabil nu specifică faptul că părțile au drepturi la activele sau obligații privind datoriile băncii C, dar stabilesc faptul că părțile dețin drepturi asupra activelor nete ale băncii C. Angajamentul părților de a oferi sprijin dacă banca C nu poate respecta legislația și reglementările bancare în vigoare nu reprezintă, în sine, un factor prin care se determină că părțile au o obligație față de datoriile băncii C. Nu există alte fapte și circumstanțe care să indice că părțile dețin

drepturi efectiv asupra tuturor beneficiilor economice ale activelor băncii C și că părțile au o obligație față de datoriile băncii C. Angajamentul comun este o asociere în participație.

- IE40. Ambele bănci, A și B, își recunosc drepturile asupra activelor nete ale băncii C ca investiții și le contabilizează pe baza metodei punerii în echivalență.

Exemplul 6 – Activități de explorare, dezvoltare și producție în domeniul petrolului și gazelor

- IE41. Entitățile A și B (părțile) înființează un vehicul distinct (entitatea H) și inițiază un Acord de exploatare în comun (JOA – „Joint Operating Agreement”) pentru a desfășura activități de explorare, dezvoltare și producție în domeniul petrolului și gazelor în statul O. Principala caracteristică a formei legale a entității H este că aceasta face ca vehiculul distinct să fie considerat de sine stătător (adică activele și datoriile deținute în vehiculul distinct sunt activele și datoriile vehiculului distinct, și nu activele și datoriile părților).
- IE42. Statul O i-a acordat entității H autorizația să își desfășoare activitățile de explorare, dezvoltare și producție în domeniul petrolului și gazelor într-un anumit areal desemnat (zăcăminte).
- IE43. Acordul și JOA convenit de către părți au stabilit drepturile și obligațiile aferente acestor activități. Principalele termene ale acestor acorduri sunt rezumate mai jos.

Acord

- IE44. Consiliul entității H cuprinde un director din fiecare parte. Fiecare parte deține 50% din acțiunile entității H. Consensul unanim al directorilor este necesar pentru aprobarea oricărei decizii.

Acord de exploatare în comun (JOA)

- IE45. JOA stabilește un Comitet operațional. Acesta este format din câte un reprezentant al fiecărei părți. Fiecare parte deține 50% din participațiile în Comitetul operațional.
- IE46. Comitetul operațional aprobă bugetele și programele de lucru aferente activităților, care necesită, de asemenea, acordul unanim al reprezentanților fiecărei părți. Una dintre părți este numită ca operator și este responsabilă de gestionarea și realizarea programelor de lucru aprobate.
- IE47. JOA specifică faptul că drepturile și obligațiile care decurg din activitățile de explorare, dezvoltare și producție vor fi împărțite între părți în funcție de cota fiecărei părți deținută în entitatea H. În special, JOA stipulează faptul că părțile împart:
- (a) Drepturile și obligațiile care decurg din autorizațiile de explorare, dezvoltare și producție acordate entității H (de exemplu, permise, datorii aferente reabilitării, orice redevențe și datorii fiscale);

- (b) Producția rezultată; și
- (c) Toate costurile asociate cu toate programele de lucru.

IE48. Costurile angajate în raport cu toate programele de lucru sunt acoperite prin solicitări de fonduri de la părți. Dacă una dintre părți nu reușește să își îndeplinească obligațiile monetare, cealaltă parte trebuie să contribuie la entitatea H cu valoarea lipsă. Valoarea lipsă este considerată ca o datorie pe care o are partea care nu reușește să își îndeplinească obligațiile față de cealaltă parte.

Analiză

- IE49. Părțile realizează angajamentul comun printr-un vehicul distinct a cărui formă legală asigură separarea între părți și vehiculul distinct. Părțile au putut relua evaluarea inițială a drepturilor și obligațiilor lor care rezultă din forma legală a vehiculului distinct prin care este realizat angajamentul. Acest lucru a fost posibil prin convenirea în JOA a unor termeni care le conferă drepturi asupra activelor (de exemplu, permise de explorare și dezvoltare, producție și orice alte active generate de activități) și le impun obligații față de datoriile deținute de entitatea H (de exemplu, toate costurile și obligațiile ce decurg din programele de lucru). Angajamentul comun este o operațiune în participație.
- IE50. Atât entitatea A, cât și entitatea B recunosc în situațiile lor financiare cota lor din activele și din orice datorii care decurg din angajament, pe baza interesului lor convenit de participare. Pe această bază, fiecare parte își recunoaște, de asemenea, cota din venituri (din vânzarea cotei sale de producție) și cota din cheltuieli.

Exemplul 7 – Angajament aferent exploatării gazelor naturale lichefiate

- IE51. Entitatea A deține un zăcământ de gaz neexploatat care conține resurse substanțiale de gaz. Entitatea A determină că zăcământul de gaz va fi viabil din punct de vedere economic dacă gazul este vândut clienților de pe piețe extracontinentale. Pentru a face acest lucru, trebuie construită o bază de exploatare a gazelor naturale lichefiate (LNG – „liquefied natural gas”) pentru a lichefia gazul astfel încât să poată fi transportat pe nave către piețe extracontinentale.
- IE52. Entitatea A încheie un angajament comun cu entitatea B pentru a dezvolta și a exploata zăcământul de gaz și baza de exploatare LNG. Conform acestui angajament, entitățile A și B (părțile) convin să contribuie cu zăcământul de gaz și, respectiv, cu numerar la un vehicul distinct nou, entitatea C. În schimbul acestor contribuții, fiecare parte primește 50% din participațiile în capitalurile proprii ale entității C. Principala caracteristică a formei legale a entității C este că aceasta face ca vehiculul distinct să fie considerat de sine stătător (adică activele și datoriile deținute în vehiculul distinct sunt activele și datoriile vehiculului distinct, și nu activele și datoriile părților).

- IE53. Angajamentul irevocabil dintre părți menționează următoarele:
- (a) Entitățile A și B trebuie să numească fiecare doi membri în consiliul entității C. Consiliul de administrație trebuie să convină în unanimitate asupra strategiei și investițiilor efectuate de entitatea C.
 - (b) Gestionarea zilnică a zăcămintului de gaz și a bazei de exploatare LNG, inclusiv activitățile de dezvoltare și construcție, va fi efectuată de personalul entității B conform directivelor convenite în comun de către părți. Entitatea C îi va rambursa lui B costurile suportate pentru gestionarea zăcămintului de gaz și a bazei de exploatare LNG.
 - (c) Entitatea C este responsabilă pentru impozitele și redevențele aferente producției și vânzării LNG, precum și pentru alte datorii angajate pe parcursul desfășurării normale a activității, cum ar fi datoriile comerciale, restaurarea sitului și datoriile de dezafectare.
 - (d) Entitățile A și B dețin cote egale din surplusul aferent activităților desfășurate conform angajamentului și, ca atare, au dreptul la cote egale din orice dividende sau distribuiri similare efectuate de entitatea C.
- IE54. În angajamentul irevocabil nu se prevede că vreuna dintre părți are drepturi la activele sau obligații privind datoriile entității C.
- IE55. Consiliul entității C decide să inițieze un acord de finanțare cu un fond de împrumut pentru a ajuta la finanțarea exploatării zăcămintului de gaz și la construirea bazei de exploatare LNG. Costul total estimat aferent dezvoltării și construcției este de 1.000 milioane u.m.¹
- IE56. Fondul de împrumut îi acordă entității C un împrumut de 700 milioane u.m. Angajamentul menționează că fondul poate apela la entitățile A și B doar dacă entitatea C nu reușește să respecte acordul de împrumut pe parcursul exploatării zăcămintului și al construirii bazei de exploatare LNG. Fondul de împrumut este de acord să nu apeleze la entitățile A și B odată ce baza de exploatare LNG va intra în producție, deoarece a evaluat că intrările de numerar pe care ar trebui să le genereze entitatea C din vânzările LNG vor fi suficiente pentru a acoperi rambursările împrumutului. Cu toate că, la acest moment, creditorii nu au apelat la entitățile A și B, fondul menține protecția în cazul neplății de către entitatea C prin asumarea unui drept de retenție asupra bazei de exploatare LNG.

Analiză

- IE57. Angajamentul comun este realizat printr-un vehicul distinct a cărui formă legală asigură separarea între părți și vehiculul distinct. Termenele angajamentului irevocabil nu specifică faptul că părțile au drepturi la activele sau obligații privind datoriile entității C, dar stabilesc faptul că părțile dețin drepturi asupra activelor nete ale entității C. Natura recursorie a acordului de finanțare pe parcursul

¹ În acest exemplu, valorile monetare sunt exprimate în „unități monetare” (u.m.).

dezvoltării zăcămintului de gaz și al construirii bazei de exploatare LNG (mai exact, entitățile A și B oferă garanții separate pe parcursul acestei faze) nu impune, în sine, o obligație pentru părți față de datoriile entității C (adică împrumutul este o datorie a entității C). Entitățile A și B au datorii distincte care reprezintă garanțiile lor de rambursare a respectivului împrumut dacă entitatea C nu reușește să facă acest lucru pe parcursul fazei de dezvoltare și construcție.

- IE58. Nu există alte fapte și circumstanțe care să indice că părțile dețin drepturi efectiv asupra întregului potențial de servicii sau asupra tuturor beneficiilor economice ale activelor entității C și că părțile au o obligație față de datoriile entității C. Angajamentul comun este o asociere în participație.
- IE59. Părțile își recunosc drepturile asupra activelor nete ale entității C ca investiții și le contabilizează pe baza metodei punerii în echivalență.

Exemplul 8 – Contabilizarea achizițiilor de interes în operațiuni în participație în care activitatea reprezintă o operațiune

- IE60. Municipiile A, B și C dețin controlul comun asupra Operațiunii în participație D, a cărei activitate constituie o operațiune, conform definiției din IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*.
- IE61. Municipiul E dobândește 40% din participațiile în capitalurile proprii ale Municipiului A în Operațiunea în participație D la un cost de 300 u.m. și suportă costuri aferente achiziției de 50 u.m.
- IE62. Angajamentul irevocabil dintre părțile pe care le-a reunit Municipiul E ca parte a achiziției stabilește faptul că partea Municipiului E din mai multe active și datorii este diferită față de participațiile în capitalurile proprii ale Operațiunii în participație D. Următorul tabel ilustrează partea Municipiului E din activele și datoriile aferente Operațiunii în participație D, așa cum este prevăzut în angajamentul irevocabil dintre părți:

<i>Partea Municipiului E din activele și datoriile aferente Operațiunii în participație D</i>	
Imobilizări corporale	48%
Imobilizări necorporale (cu excepția fondului comercial)	90%
Conturi de creanțe	40%
Stocuri	40%
Obligații privind beneficiile fondului de pensii	15%
Datorii către furnizori	40%
Datorii contingente	56%

Analiză

- IE63. Municipiul E recunoaște în situațiile sale financiare partea sa de active și datorii care rezultă din angajamentul irevocabil (a se vedea punctul 23).
- IE64. Aceasta aplică principiile cu privire la contabilizarea achizițiilor din IPSAS 40 și din alte IPSAS-uri pentru identificarea, recunoașterea, evaluarea și clasificarea activelor dobândite și datoriilor asumate la achiziția intereselor în Operațiunea în participație D. Aceasta deoarece Municipiul E dobândește un interes într-o operațiune în participație în care activitatea reprezintă o operațiune (a se vedea punctul 24A).
- IE65. Totuși, Municipiul E nu aplică principiile cu privire la contabilizarea achizițiilor din IPSAS 40 și din alte IPSAS-uri care sunt în contradicție cu îndrumările din prezentul standard. În consecință, în conformitate cu punctul 23, Municipiul E recunoaște și, prin urmare, evaluează, în raport cu interesele sale în Operațiunea în participație D, doar partea sa din fiecare activ care este deținut în comun și din fiecare datorie care este angajată în comun, așa cum este prevăzut în angajamentul irevocabil. Municipiul E nu include în activele și datoriile sale cota altor terțe părți din Operațiunea în participație D.
- IE66. IPSAS 40 impune entității dobânditoare să evalueze activele identificabile dobândite și datoriile asumate la valorile lor juste de la data achiziției, cu excepții limitate; de exemplu, un drept redobândit recunoscut drept imobilizare necorporală este evaluat pe baza duratei rămase din angajamentul irevocabil aferent, indiferent dacă participanții de pe piață ar lua sau nu în considerare potențiale reînnoiri ale angajamentelor irevocabile atunci când evaluează valoarea sa justă. O astfel de evaluare nu intră în contradicție cu prezentul standard și, prin urmare, se aplică acele dispoziții.
- IE67. În consecință, Municipiul E determină valoarea justă sau o altă valoare specificată în IPSAS 40 a părții sale din activele identificabile și datoriile aferente Operațiunii în participație D. Următorul tabel prezintă valoarea justă sau o altă valoare specificată în IPSAS 40 a părții Municipiului E din activele și datoriile identificabile aferente Operațiunii în participație D:

<i>Valoarea justă sau o altă valoare specificată în IPSAS 40 a părții Municipiului E din activele identificabile și datoriile Operațiunii în participație D (u.m.)</i>	
Imobilizări corporale	138
Imobilizări necorporale (cu excepția fondului comercial)	72
Conturi de creanțe	84

<i>Valoarea justă sau o altă valoare specificată în IPSAS 40 a părții Municipiului E din activele identificabile și datoriile Operațiunii în participație D (u.m.)</i>	
Stocuri	70
Obligații privind beneficiile fondului de pensii	(12)
Datorii către furnizori	(48)
Datorii contingente	(52)
Datorii privind impozitul amânat (a se vedea standardul internațional sau național de contabilitate care tratează impozitul pe profit)	(24)
Active nete	228

- IE68. În conformitate cu IPSAS 40, excedentul contravalorii transferate față de valoarea alocată părții Municipiului E din activele identificabile nete este recunoscut drept fond comercial:

Contravaloare transferată	300 u.m.
Partea Municipiului E din activele și datoriile identificabile aferente interesului său în operațiunea în participație	228 u.m.
Fond comercial	72 u.m.

- IE69. Costurile aferente achiziției de 50 u.m. nu sunt considerate a fi parte din contravaloarea transferată pentru interesul în operațiunea în participație. Acestea sunt recunoscute drept cheltuieli în surplus sau deficit în perioada în care sunt suportate costurile și sunt primite serviciile (a se vedea punctul 111 din IPSAS 40).

Exemplul 9 – Contribuirea cu dreptul de a folosi know-how-ul într-o operațiune în participație în care activitatea reprezintă o operațiune

- IE70. Entitățile A și B sunt două entități a căror activitate este fabricarea de baterii de înaltă performanță pentru diverse scopuri.
- IE71. Pentru a fabrica baterii pentru vehicule electrice, acestea au încheiat un angajament irevocabil (Operațiunea în participație Z) pentru a lucra împreună.

Entitățile A și B au control comun asupra Operațiunii în participație Z. Acest angajament reprezintă o operațiune în participație în care activitatea constituie o operațiune, conform definiției din IPSAS 40.

- IE72. După câțiva ani, operatorii din operațiunea în participație (Entitățile A și B) au ajuns la concluzia că este fezabil să fabrice o baterie pentru vehiculele electrice folosind Substanța M. Însă procesarea Substanței M necesită know-how-ul unui specialist și până acum Substanța M a fost folosită doar pentru a genera curent electric.
- IE73. Pentru a obține acces la know-how-ul existent privind procesarea Substanței M, Entitățile A și B fac angajamentele necesare pentru ca Entitatea C să se alăture ca operator în operațiunea în participație prin dobândirea unui interes în Operațiunea în participație Z de la Entitățile A și B și, astfel, să devină parte a angajamentelor irevocabile.
- IE74. Până în acest moment, activitatea Entității C a vizat exclusiv generarea de curent electric. Aceasta deține cunoștințe solide și aprofundate în procesarea Substanței M.
- IE75. În schimbul părții sale din Operațiunea în participație Z, Entitatea C le plătește numerar Entităților A și B și le acordă dreptul de utilizare a know-how-ului său privind procesarea Substanței M în scopurile Operațiunii în participație Z. În plus, Entitatea C transferă unii dintre angajații săi cu experiență în procesarea Substanței M către Operațiunea în participație Z. Totuși, Entitatea C nu transferă controlul asupra know-how-ului către Entitățile A și B sau către Operațiunea în participație Z deoarece păstrează toate drepturile aferente acestuia. În special, Entitatea C are capacitatea de a retrage dreptul de utilizare a know-how-ului său privind procesarea Substanței M și de a-și retrage angajații transferați fără vreo restricție sau compensație pentru Entitățile A și B sau pentru Operațiunea în participație Z dacă încetează participarea sa în Operațiunea în participație Z.
- IE76. Valoarea justă a know-how-ului Entității C la data achiziției interesului în operațiunea în participație este de 1.000 u.m. Imediat înainte de achiziție, valoarea contabilă a know-how-ului în situațiile financiare ale Entității C a fost de 300 u.m.

Analiză

- IE77. Entitatea C a dobândit un interes în Operațiunea în participație Z în care activitatea operațiunii în participație reprezintă o operațiune, conform definiției din IPSAS 40.
- IE78. Pentru contabilizarea achiziției interesului în operațiunea în participație, Entitatea C aplică toate principiile cu privire la contabilizarea achizițiilor din IPSAS 40 și din alte IPSAS-uri care nu intră în contradicție cu îndrumările

din prezentul standard (a se vedea punctul 24A). Prin urmare, Entitatea C recunoaște în situațiile sale financiare partea sa de active și datorii care rezultă din angajamentul irevocabil (a se vedea punctul 23).

- IE79. Entitatea C i-a acordat Operațiunii în participație Z dreptul de utilizare a know-how-ului său privind procesarea substanței M, ca parte a alăturării sale ca operator în Operațiunea în participație Z. Totuși, Entitatea C păstrează controlul asupra acestui drept deoarece are capacitatea de a retrage dreptul de utilizare a know-how-ului său privind procesarea Substanței M și de a-și retrage angajații transferați fără vreo restricție sau compensație pentru Entitățile A și B sau pentru Operațiunea în participație Z dacă încetează participarea sa în Operațiunea în participație Z.
- IE80. În consecință, Entitatea C continuă să recunoască know-how-ul privind procesarea substanței M după achiziția interesului în Operațiunea în participație Z deoarece păstrează toate drepturile asupra acestuia. Mai exact, Entitatea C va continua să recunoască know-how-ul pe baza valorii sale contabile de 300 u.m. Drept consecință a menținerii controlului asupra dreptului de utilizare a know-how-ului care este acordat operațiunii în participație, Entitatea C și-a acordat dreptul de utilizare a know-how-ului ei însăși. În consecință, Entitatea C nu revaluează know-how-ul și nu recunoaște un câștig sau o pierdere pentru acordarea dreptului de utilizare.

Comparație cu IFRS 11

IPSAS 37, *Angajamente comune*, se bazează în principal pe IFRS 11, *Angajamente comune* (emis în 2011, inclusiv amendamentele până la 31 decembrie 2014). La momentul emiterii prezentului standard, IPSASB nu a luat în considerare aplicabilitatea IFRS 9, *Instrumente financiare*, pentru entitățile din sectorul public. Prin urmare, referințele la IFRS 9 și IFRS 11 sunt înlocuite cu referințe la IPSAS-urile care tratează instrumentele financiare.

Principalele diferențe dintre IPSAS 37 și IFRS 11 sunt următoarele:

- În anumite situații, IPSAS 37 utilizează o terminologie diferită față de cea din IFRS 11. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „entitate care controlează”, „surplus sau deficit” și „surplus sau deficit acumulat” în IPSAS 37. Termenii echivalenți din IFRS 11 sunt „societate-mamă”, „profit sau pierdere” și „rezultat reportat”.
- IPSAS 37 definește termenul „angajament irevocabil”. Termenul are un sens mai amplu decât termenul „angajament contractual”, care este utilizat în IFRS 11.
- IPSAS 37 conține exemple ilustrative suplimentare care reflectă contextul sectorului public.

IPSAS 38 – PREZENTAREA INTERESELOR EXISTENTE ÎN ALTE ENTITĂȚI

Recunoaștere

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 12, *Prezentarea intereselor existente în alte entități*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IFRS 12 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.

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

Internet: 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 38 – PREZENTAREA INTERESELOR EXISTENTE ÎN ALTE ENTITĂȚI

Istoricul IPSAS

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

IPSAS 38, *Prezentarea intereselor existente în alte entități*, a fost emis în ianuarie 2015.

De la această dată, IPSAS 38 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- IPSAS 41, *Instrumente financiare* (emis la 14 august 2018)
- IPSAS 39, *Beneficiile angajaților* (emis în iulie 2016)
- Documentul *Aplicabilitatea IPSAS-urilor* (emis în aprilie 2016)

Tabelul punctelor modificate în IPSAS 38

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
4	Modificat	IPSAS 39 iulie 2016 IPSAS 41 august 2018
5	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
6	Eliminat	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
61A	Nou	Documentul Aplicabilitatea IPSAS-urilor aprilie 2016
61B	Nou	IPSAS 39 iulie 2016
61C	Nou	IPSAS 41 august 2018

IPSAS 38 – PREZENTAREA INTERESELOR EXISTENTE ÎN ALTE ENTITĂȚI

CUPRINS

	Punctul
Obiectiv	1
Domeniu de aplicare	2-6
Definiții	7-8
Angajament irevocabil	8
Prezentarea informațiilor despre interesele în alte entități	9-11
Raționamente și ipoteze semnificative	12-14
Statutul unei entități de investiții	15-16
Interese în entități controlate	17-26
Participația intereselor care nu controlează în activitățile și fluxurile de trezorerie ale entității economice	19
Natura și amploarea restricțiilor semnificative	20
Natura riscurilor asociate intereselor unei entități în entități structurate consolidate.....	21-24
Consecințele modificărilor participațiilor în capitalurile proprii ale unei entități care controlează într-o entitate controlată ce nu au ca rezultat pierderea controlului	25
Consecințele pierderii controlului asupra unei entități controlate pe parcursul perioadei de raportare	26
Interese în entități controlate neconsolidate (entități de investiții).....	27-34
Interese în angajamente comune și în entități asociate	35-39
Natura, amploarea și efectele financiare ale intereselor unei entități în angajamente comune și în entități asociate	36-38
Riscurile asociate intereselor unei entități în asocieri în participație și în entități asociate	39
Interese în entități structurate care nu sunt consolidate	40-48
Natura intereselor.....	43-45
Natura riscurilor	46-48

PREZENTAREA INTERESELOR EXISTENTE ÎN ALTE ENTITĂȚI

Participații necuantificabile în capitalurile proprii	49-50
Interese care controlează dobândite cu intenția cedării	51-57
Prevederi tranzitorii	58-60
Data intrării în vigoare	61-62
Anexa A: Îndrumări de aplicare	
Anexa B: Amendamente la alte IPSAS-uri	
Bază pentru concluzii	
Comparație cu IFRS 12	

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 38, *Prezentarea intereselor existente în alte entități*, este prezentat la punctele 1-62. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 38 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 impune unei entități să prezinte informații care vor permite utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze:
 - (a) Natura și riscurile asociate intereselor sale în entități controlate, entități controlate neconsolidate, angajamente comune și entități asociate, precum și în entități structurate care nu sunt consolidate; și
 - (b) Efectele acelor interese asupra poziției sale financiare, performanței sale financiare și fluxurilor sale de trezorerie.

Domeniu de aplicare

2. **O entitate care întocmește și prezintă situații financiare conform contabilității pe bază de angajamente trebuie să aplice prezentul standard la prezentarea informațiilor despre interesele sale în entități controlate, entități controlate neconsolidate, angajamente comune și entități asociate, precum și în entități structurate care nu sunt consolidate.**
3. **Prezentul standard trebuie aplicat de o entitate care deține un interes în oricare dintre următoarele:**
 - (a) **Entități controlate;**
 - (b) **Angajamente comune (adică operațiuni în participație sau asocieri în participație);**
 - (c) **Entități asociate; sau**
 - (d) **Entități structurate care nu sunt consolidate.**
4. **Prezentul standard nu se aplică:**
 - (a) **Planurilor de beneficii postangajare sau altor planuri de beneficii pe termen lung ale angajaților în cazul cărora se aplică IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*.**
 - (b) **Situațiilor financiare individuale ale unei entități pentru care se aplică IPSAS 34, *Situații financiare individuale*. Totuși:**
 - (i) **Dacă o entitate deține interese în entități structurate care nu sunt consolidate și întocmește situații financiare individuale ca singurele sale situații financiare, entitatea trebuie să aplice dispozițiile de la punctele 40-48 atunci când întocmește acele situații financiare individuale.**
 - (ii) **O entitate de investiții care întocmește situații financiare în care toate entitățile sale controlate sunt evaluate la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu punctul 56 din**

IPSAS 35 trebuie să prezinte informațiile legate de entitățile de investiții prevăzute de prezentul standard.

- (c) Unui interes deținut de o entitate care participă la un angajament comun, dar nu deține controlul comun asupra acestuia, cu excepția cazului în care acel interes are ca rezultat o influență semnificativă asupra angajamentului sau este un interes într-o entitate structurată.
- (d) Unui interes în altă entitate care este contabilizat în conformitate cu IPSAS 41, *Instrumente financiare*. Totuși, o entitate trebuie să aplice prezentul standard:
 - (i) Atunci când acel interes este un interes într-o entitate asociată sau o asocierie în participație care, în conformitate cu IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*, este evaluat la valoarea justă prin surplus sau deficit; sau
 - (ii) Atunci când acel interes este un interes într-o entitate structurată care nu este consolidată.

5. [Eliminat]

6. [Eliminat]

Definiții

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

Angajament irevocabil: În sensul prezentului standard, un angajament irevocabil este un angajament care conferă drepturi și obligații executorii părților implicate ca și cum ar fi sub forma unui contract. Acesta include drepturi din contracte sau alte drepturi legale.

Un **interes în altă entitate**, în sensul prezentului standard, se referă la implicarea prin intermediul unor angajamente irevocabile sau de alt tip care expune o entitate la variabilitatea beneficiilor care rezultă din performanța celeilalte entități. Un interes în altă entitate poate fi dovedit prin, dar fără a se limita la, deținerea de capitaluri proprii sau instrumente de datorie, precum și alte forme de implicare, cum ar fi furnizarea de fonduri, sprijinul cu lichidități, ameliorarea condițiilor de credit și garanțiile. Aici sunt incluse mijloacele prin care o entitate deține controlul sau controlul comun ori influență semnificativă asupra unei alte entități. O entitate nu deține, în mod necesar, un interes într-o altă entitate numai datorită unei relații tipice finanțator/beneficiar sau client/furnizor.

Punctele AG7-AG9 oferă informații suplimentare cu privire la interesele deținute în alte entități.

Punctele AG57-AG59 din IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, explică variabilitatea beneficiilor.

Veniturile dintr-o entitate structurată, în sensul prezentului standard, includ, fără a se limita la, comisioanele recurente și nerecurente, dobânda, dividendele sau distribuțiile similare, câștigurile sau pierderile din reevaluarea sau derecunoașterea intereselor deținute în entități structurate și câștigurile sau pierderile din transferul activelor și datoriilor către entitatea structurată.

O entitate structurată este:

- (a) Pentru entitățile în cazul cărora angajamentele administrative sau legislația sunt, în mod normal, factorii dominanți în a decide cine deține controlul asupra unei entități, o entitate care a fost proiectată în așa fel încât angajamentele administrative sau legislația să nu fie factorii dominanți în a decide cine deține controlul asupra entității, cum ar fi situațiile în care angajamentele irevocabile sunt semnificative pentru a determina controlul asupra entității, iar activitățile relevante sunt coordonate prin intermediul angajamentelor irevocabile; sau
- (b) Pentru entitățile în cazul cărora dreptul de vot sau alte drepturi similare sunt, în mod normal, factorul dominant în a decide cine deține controlul asupra unei entități, o entitate care a fost proiectată în așa fel încât dreptul de vot sau alte drepturi similare să nu fie factorul dominant în a decide cine deține controlul asupra entității, cum ar fi situațiile în care orice drepturi de vot se referă numai la sarcinile administrative, iar activitățile relevante sunt coordonate prin intermediul angajamentelor irevocabile.

Punctele AG20-AG23 oferă informații suplimentare cu privire la entitățile structurate.

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. Următorii termeni sunt definiți în IPSAS 34, *Situații financiare individuale*, IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*, sau IPSAS 37, *Angajamente comune*: entitate asociată, situații financiare consolidate, control, entitate controlată, entitate care controlează, entitate economică, metoda punerii în echivalență, entitate de investiții, angajament comun, control comun, operațiune în participație, asociere în participație, interes care nu controlează, activități relevante, situații financiare individuale, vehicul distinct și influență semnificativă.

Angajament irevocabil

8. Angajamentele irevocabile pot fi identificate în mai multe moduri. Un angajament irevocabil se prezintă deseori, dar nu întotdeauna, în scris, sub formă de contract sau discuții documentate între părți. Mecanismele statutare cum ar fi autoritatea legislativă sau executivă pot, de asemenea, produce angajamente executorii, similare angajamentelor contractuale, fie în mod individual, fie împreună cu contracte între părți.

Prezentarea informațiilor despre interesele în alte entități

9. **Pentru a îndeplini obiectivul de la punctul 1, o entitate trebuie să prezinte:**
 - (a) **Raționamentele și ipotezele semnificative pe care le-a făcut atunci când a determinat:**
 - (i) **Natura interesului său în altă entitate sau alt angajament;**
 - (ii) **Tipul de angajament comun în care deține un interes (punctele 12-14); și**
 - (iii) **Faptul că îndeplinește definiția unei entități de investiții, dacă este cazul (punctul 15); și**
 - (b) **Informații cu privire la interesele deținute în:**
 - (i) **Entități controlate (punctele 17-26);**
 - (ii) **Angajamente comune și entități asociate (punctele 35-39);**
 - (iii) **Entități structurate care nu sunt consolidate (punctele 40-48);**
 - (iv) **Participații necuantificabile în capitalurile proprii (punctele 49-50); și**
 - (v) **Interese care controlează achiziționate cu intenția de a fi cedate (punctele 51-57).**
10. **Dacă prezentările de informații prevăzute de prezentul standard, împreună cu prezentările de informații prevăzute de alte IPSAS-uri, nu îndeplinesc obiectivul de la punctul 1, o entitate trebuie să prezinte orice informații suplimentare necesare pentru a îndeplini acel obiectiv.**
11. **O entitate trebuie să analizeze nivelul de detaliu necesar pentru a îndeplini obiectivul prezentării de informații de la punctul 1 și nivelul de atenție pe care trebuie să îl acorde fiecărei dispoziții din cadrul prezentului standard. Aceasta trebuie să prezinte informații agregate sau dezagregate astfel încât să nu mascheze informațiile utile fie prin includerea unui număr mare de detalii nesemnificative, fie prin agregarea elementelor cu caracteristici diferite (a se vedea punctele AG2-AG6).**

Raționamente și ipoteze semnificative

12. **O entitate trebuie să prezinte metodologia utilizată pentru a determina:**
 - (a) **Că deține controlul asupra unei alte entități conform descrierii de la punctele 18 și 20 din IPSAS 35;**
 - (b) **Că deține controlul comun al unui angajament sau are o influență semnificativă asupra altei entități; și**
 - (c) **Tipul de angajament comun (adică operațiune în participație sau asociere în participație) în cazul în care angajamentul a fost structurat printr-un vehicul distinct.**

13. **Prezentările de informații prevăzute la punctul 12 trebuie fie incluse în situațiile financiare, fie încorporate prin referințe încrucișate din situațiile financiare către alte situații care sunt disponibile pentru utilizatorii situațiilor financiare în aceleași condiții ca situațiile financiare și în același timp. Fără informațiile încorporate prin referințe încrucișate, situațiile financiare sunt incomplete. Utilizarea unor astfel de referințe încrucișate poate face obiectul unor restricții jurisdicționale.**

14. **Pentru a fi în conformitate cu punctul 12, o entitate trebuie să prezinte, de exemplu, factorii pe care i-a analizat atunci când a determinat dacă:**
 - (a) **Deține controlul asupra unei anumite entități (sau categorii similare de entități) atunci când interesul în cealaltă entitate nu este evidențiat prin deținerea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie;**
 - (b) **Nu controlează o altă entitate (sau categorie de entități) chiar dacă deține peste jumătate din drepturile de vot ale celeilalte (sau celorlalte) entități;**
 - (c) **Controlează o altă entitate (sau categorie de entități) chiar dacă deține mai puțin de jumătate din drepturile de vot ale celeilalte (sau celorlalte) entități;**
 - (d) **Este un intermediar sau o entitate decidentă (a se vedea punctele AG60-AG74 din IPSAS 35);**
 - (e) **Nu are o influență semnificativă chiar dacă deține cel puțin 20% din drepturile de vot ale unei alte entități; și**
 - (f) **Are o influență semnificativă chiar dacă deține mai puțin de 20% din drepturile de vot ale unei alte entități.**

Statutul unei entități de investiții

15. **Atunci când o entitate care controlează determină că este o entitate de investiții în conformitate cu IPSAS 35, entitatea de investiții trebuie să**

prezinte informații despre raționamentele și ipotezele semnificative pe care le-a făcut atunci când a determinat că este o entitate de investiții. Unei entități de investiții nu i se impune să prezinte aceste informații dacă are toate caracteristicile de la punctul 61 din IPSAS 35.

16. **Atunci când o entitate devine, sau încetează să mai fie, o entitate de investiții, entitatea trebuie să prezinte modificarea statutului de entitate de investiții și motivele acestei modificări. În plus, o entitate care devine entitate de investiții trebuie să prezinte informații despre efectul acestei modificări a statutului în situațiile financiare pentru perioada descrisă, inclusiv:**
- (a) Valoarea justă totală, la data modificării statutului, a entităților controlate a căror consolidare încetează;
 - (b) Câștigul sau pierderea total(ă), dacă există, calculat(ă) în conformitate cu punctul 64 din IPSAS 35; și
 - (c) Elementul-rând (elementele-rând) din surplus sau deficit în care este recunoscut(ă) câștigul sau pierderea (dacă nu sunt prezentate separat).

Interese în entități controlate

17. **O entitate trebuie să prezinte informații care să permită utilizatorilor situațiilor sale financiare consolidate:**
- (a) **Să înțeleagă:**
 - (i) Alcătuirea entității economice; și
 - (ii) Participația intereselor care nu controlează în activitățile și fluxurile de trezorerie ale entității economice (punctul 19); și
 - (b) **Să evalueze:**
 - (i) Natura și amploarea restricțiilor semnificative impuse asupra capacității acesteia de a accesa sau de a utiliza activele și de a deconta datoriile entității economice (punctul 20);
 - (ii) Natura și modificările riscurilor asociate intereselor deținute în entități structurate consolidate (punctele 21-24);
 - (iii) Consecințele modificărilor participațiilor sale în capitalurile proprii ale unei entități controlate care nu au ca rezultat o pierdere a controlului (punctul 25); și
 - (iv) Consecințele pierderii controlului asupra unei entități controlate pe parcursul perioadei de raportare (punctul 26).
18. **Atunci când situațiile financiare ale unei entități controlate utilizate la întocmirea situațiilor financiare consolidate corespund unei date sau unei**

perioade care este diferită de cea a situațiilor financiare consolidate (a se vedea punctul 46 din IPSAS 35), o entitate trebuie să prezinte:

- (a) **Data finalului perioadei de raportare pentru situațiile financiare ale acelei entități controlate; și**
- (b) **Motivul pentru care a utilizat o dată sau o perioadă diferită.**

Participația intereselor care nu controlează în activitățile și fluxurile de trezorerie ale entității economice

19. **O entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare dintre entitățile sale controlate care deține interese care nu controlează semnificative pentru entitatea raportoare:**
- (a) **Denumirea entității controlate;**
 - (b) **Adresa și forma juridică a entității controlate și jurisdicția în care își desfășoară activitatea;**
 - (c) **Procentul din participațiile în capitalurile proprii deținut de interesele care nu controlează;**
 - (d) **Procentul din drepturile de vot deținut de interesele care nu controlează, dacă este diferit de procentul din participațiile în capitalurile proprii deținut;**
 - (e) **Surplusul sau deficitul alocat intereselor care nu controlează ale entității controlate pe parcursul perioadei de raportare;**
 - (f) **Interesele care nu controlează acumulate ale entității controlate la finalul perioadei de raportare; și**
 - (g) **Informații financiare rezumate despre entitatea controlată (a se vedea punctul AG10).**

Natura și amploarea restricțiilor semnificative

20. **O entitate trebuie să prezinte:**
- (a) **Restricțiile semnificative din angajamentele irevocabile (de exemplu, restricții statutare, contractuale sau de reglementare) privind capacitatea acesteia de a accesa sau utiliza activele și de a deconta datoriile entității economice, cum ar fi:**
 - (i) **Cele care restricționează capacitatea unei entități care controlează sau a entităților sale controlate de a transfera numerar sau alte active către (sau de la) alte entități din cadrul entității economice.**
 - (ii) **Garanții sau alte dispoziții care ar putea restricționa plata dividendelor sau a altor distribuiri de capital, ori efectuarea**

sau rambursarea de împrumuturi și avansuri către (sau de la) alte entități din cadrul entității economice.

- (b) **Natura și măsura în care drepturile de protecție ale intereselor care nu controlează pot restricționa semnificativ capacitatea entității de a accesa sau utiliza activele și de a deconta datoriile entității economice (cum ar fi atunci când o entitate care controlează are obligația de a deconta datoriile unei entități controlate înainte de a-și deconta propriile datorii sau când este necesar ca interesele care nu controlează să aprobe accesarea activelor sau decontarea datoriilor unei entități controlate).**
- (c) **Valorile contabile din situațiile financiare consolidate ale activelor și datoriilor cărora li se aplică acele restricții.**

Natura riscurilor asociate intereselor unei entități în entități structurate consolidate

- 21. **O entitate trebuie să prezinte termenele oricăror angajamente irevocabile care ar putea obliga entitatea care controlează sau entitățile sale controlate să acorde sprijin financiar unei entități structurate consolidate, inclusiv evenimentele sau circumstanțele care ar putea expune entitatea raportoare la o pierdere (de exemplu, angajamente de furnizare de lichidități sau factori de influențare a ratingului de credit asociate cu obligațiile de a cumpăra active ale entității structurate sau de a acorda sprijin financiar).**
- 22. **Dacă pe parcursul perioadei de raportare o entitate care controlează sau oricare dintre entitățile sale controlate a acordat sprijin financiar sau de alt fel unei entități structurate consolidate (de exemplu, cumpărând active ale entității structurate sau instrumente emise de entitatea structurată), fără a avea o obligație în baza unui angajament irevocabil, entitatea trebuie să prezinte informații privind:**
 - (a) **Tipul și valoarea sprijinului acordat, inclusiv situațiile în care entitatea care controlează sau entitățile sale controlate au asistat entitatea structurată în obținerea sprijinului financiar; și**
 - (b) **Motivele pentru acordarea sprijinului.**
- 23. **Dacă pe parcursul perioadei de raportare o entitate care controlează sau oricare dintre entitățile sale controlate a acordat sprijin financiar sau de altă natură unei entități structurate neconsolidate anterior, fără a avea o obligație în baza unui angajament irevocabil, iar sprijinul acordat a avut ca rezultat controlul entității structurate de către entitate, entitatea trebuie să prezinte o explicație privind factorii relevanți care au stat la baza acelei decizii.**
- 24. **O entitate trebuie să prezinte orice intenții curente privind acordarea de sprijin financiar sau de altă natură unei entități structurate consolidate,**

inclusiv intențiile de a asista entitatea structurată în obținerea de sprijin financiar.

Consecințele modificărilor participațiilor în capitalurile proprii ale unei entități care controlează într-o entitate controlată ce nu au ca rezultat pierderea controlului

25. **O entitate trebuie să prezinte un grafic care expune efectele modificărilor participațiilor sale în capitalurile proprii într-o entitate controlată care nu au ca rezultat pierderea controlului asupra activelor nete / capitalurilor proprii atribuibile proprietarilor entității care controlează.**

Consecințele pierderii controlului asupra unei entități controlate pe parcursul perioadei de raportare

26. **O entitate trebuie să prezinte informații privind câștigul sau pierderea, dacă există, calculat(ă) în conformitate cu punctul 52 din IPSAS 35 și:**
- (a) **Partea din acel câștig sau acea pierdere atribuibilă evaluării la valoarea justă a oricărei investiții nerepartizate în fosta entitate controlată la data pierderii controlului; și**
 - (b) **Elementul-rând (elementele-rând) din surplus sau deficit în care este recunoscut(ă) câștigul sau pierderea (dacă nu sunt prezentate separat).**

Interese în entități controlate neconsolidate (entități de investiții)

27. **O entitate de investiții care, conform IPSAS 35, trebuie să aplice derogarea de la consolidare și să contabilizeze, în schimb, investiția sa într-o entitate controlată la valoarea justă prin surplus sau deficit trebuie să prezinte informații despre acest fapt.**
28. **Pentru fiecare entitate controlată neconsolidată, o entitate de investiții trebuie să prezinte:**
- (a) **Denumirea entității controlate;**
 - (b) **Adresa și forma juridică a entității controlate și jurisdicția în care își desfășoară activitatea; și**
 - (c) **Procentul din participațiile în capitalurile proprii deținut de entitatea de investiții și, dacă acesta diferă, procentul din drepturile de vot deținut.**
29. **Dacă o entitate de investiții este entitatea care controlează o altă entitate de investiții, atunci entitatea care controlează trebuie să prezinte și informațiile stipulate la punctul 28 literele (a)-(c) pentru investițiile care sunt controlate de entitatea sa de investiții controlată. Prezentarea informațiilor se poate face prin includerea, în situațiile financiare ale entității care controlează, a situațiilor financiare ale entității (sau entităților) controlate care să cuprindă informațiile de mai sus.**

30. **O entitate de investiții trebuie să prezinte informații cu privire la:**
- (a) **Natura și amploarea oricăror restricții semnificative ce decurg din angajamente irevocabile (de exemplu, care rezultă din contracte de împrumut, dispoziții de reglementare sau angajamente contractuale) asupra capacității unei entități controlate neconsolidate de a transfera fonduri către entitatea de investiții sub forma dividendelor în numerar, sau a unor distribuiri similare, ori de a rambursa împrumuturi sau avansuri acordate entității controlate neconsolidate din partea entității de investiții; și**
 - (b) **Orice angajamente sau intenții curente de a acorda sprijin financiar sau de altă natură unei entități controlate neconsolidate, inclusiv angajamente sau intenții de a asista entitatea controlată în obținerea de sprijin financiar.**
31. **Dacă, pe parcursul perioadei de raportare, o entitate de investiții sau oricare dintre entitățile sale controlate a acordat sprijin financiar sau de altă natură unei entități controlate neconsolidate (de exemplu, cumpărând active ale entității controlate sau instrumente emise de entitatea controlată sau asistând entitatea controlată în obținerea sprijinului financiar), fără a avea o obligație care decurge dintr-un angajament irevocabil, entitatea trebuie să prezinte informații privind:**
- (a) **Tipul și valoarea sprijinului acordat fiecărei entități controlate neconsolidate; și**
 - (b) **Motivele pentru acordarea sprijinului.**
32. **O entitate de investiții trebuie să prezinte termenenele oricăror angajamente irevocabile care ar putea impune entității sau entităților sale controlate neconsolidate să acorde sprijin financiar unei entități structurate controlate neconsolidate, inclusiv evenimentele sau circumstanțele care ar putea expune entitatea raportoare la o pierdere (de exemplu, angajamente de furnizare de lichidități sau factori de influențare a ratingului de credit asociate cu obligațiile de a cumpăra active ale entității structurate sau de a acorda sprijin financiar).**
33. **Dacă, pe parcursul perioadei de raportare, o entitate de investiții sau oricare dintre entitățile sale controlate neconsolidate a acordat sprijin financiar sau de altă natură unei entități structurate neconsolidate necontrolate de către entitatea de investiții, fără a avea o obligație care decurge dintr-un angajament irevocabil, iar sprijinul acordat a avut ca rezultat controlul entității structurate de către entitatea de investiții, entitatea de investiții trebuie să prezinte o explicație privind factorii relevanți care au stat la baza deciziei de a acorda acest sprijin.**

34. **O entitate care controlează o entitate de investiții și nu este ea însăși o entitate de investiții trebuie să prezinte în situațiile sale financiare consolidate informațiile prevăzute la punctele 27 și 33 cu privire la astfel de entități controlate neconsolidate.**

Interese în angajamente comune și în entități asociate

35. **O entitate trebuie să prezinte informații care permit utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze:**
- (a) **Natura, amploarea și efectele financiare ale intereselor deținute în angajamente comune și în entități asociate, inclusiv natura și efectele relațiilor sale cu ceilalți investitori cu control comun sau cu influență semnificativă asupra angajamentelor comune și entităților asociate (punctele 36 și 38); și**
 - (b) **Natura și modificările riscurilor asociate intereselor deținute în asocieri în participație și în entități asociate (punctul 39).**

Natura, amploarea și efectele financiare ale intereselor unei entități în angajamente comune și în entități asociate

36. **O entitate trebuie să prezinte:**
- (a) **Pentru fiecare angajament comun sau entitate asociată care este semnificativ(ă) pentru entitatea raportoare:**
 - (i) **Denumirea angajamentului comun sau a entității asociate;**
 - (ii) **Natura relației entității cu angajamentul comun sau cu entitatea asociată (de exemplu, prin descrierea naturii activităților angajamentului comun sau ale entității asociate și dacă acestea au un rol strategic în activitățile entității);**
 - (iii) **Adresa și forma juridică a angajamentului comun sau entității asociate și jurisdicția în care își desfășoară activitatea; și**
 - (iv) **Procentul de participații în capitalurile proprii sau de acțiuni participante deținut de entitate și, dacă acesta diferă, procentul de drepturi de vot deținut (dacă este cazul).**
 - (b) **Pentru fiecare asociere în participație și entitate asociată care este semnificativă pentru entitatea raportoare:**
 - (i) **Dacă investiția în asocierea în participație sau în entitatea asociată este evaluată pe baza metodei punerii în echivalență sau la valoarea justă;**
 - (ii) **Informații financiare rezumate despre asocierea în participație sau entitatea asociată, așa cum se prevede la punctele AG12 și AG13; și**

- (iii) **Dacă asocierea în participație sau entitatea asociată este contabilizată pe baza metodei punerii în echivalență, valoarea justă a investiției sale în asocierea în participație sau în entitatea asociată, dacă există un preț cotat pe piață al investiției.**
 - (c) **Informații financiare, așa cum se prevede la punctul AG16, privind investițiile entității în asocierile în participație și în entitățile asociate care nu sunt semnificative luate în mod individual:**
 - (i) **În agregat pentru toate asocierile în participație ne semnificative în mod individual; și**
 - (ii) **În agregat pentru toate entitățile asociate ne semnificative în mod individual. Aceste informații agregate trebuie prezentate separat de informațiile agregate referitoare la asocierile în participație.**
37. O entitate de investiții nu trebuie să prezinte informațiile prevăzute la punctul 36 literele (b)-(c).
38. **O entitate trebuie să prezinte, de asemenea:**
- (a) **Natura și amploarea oricăror restricții semnificative (de exemplu, care decurg din acorduri de împrumut, dispoziții de reglementare sau angajamente irevocabile între investitori cu control comun sau influență semnificativă asupra unei asocieri în participație sau unei entități asociate) asupra capacității asocierilor în participație sau a entităților asociate de a transfera fonduri către entitate sub forma dividendelor în numerar sau a unor distribuiri similare ori de a rambursa împrumuturi sau avansuri făcute de entitate.**
 - (b) **În cazul în care situațiile financiare ale unei asocieri în participație sau entități asociate utilizate în aplicarea metodei punerii în echivalență corespund unei date sau unei perioade care este diferită de cea a entității:**
 - (i) **Data finalului perioadei de raportare a situațiilor financiare ale respectivei asocieri în participație sau entități asociate; și**
 - (ii) **Motivul pentru care a utilizat o dată sau o perioadă diferită.**
 - (c) **Cota nerecunoscută din pierderile unei asocieri în participație sau unei entități asociate, atât pentru perioada de raportare, cât și cumulată, dacă entitatea a încetat să mai recunoască cota sa din pierderile asocierii în participație sau ale entității asociate atunci când aplică metoda punerii în echivalență.**

Riscurile asociate intereselor unei entități în asocieri în participație și în entități asociate

39. **O entitate trebuie să prezinte:**

- (a) **Angajamentele pe care le are față de asocierile sale în participație, separat de quantumul altor angajamente, așa cum este prevăzut la punctele AG17-AG19; și**
- (b) **În conformitate cu IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, cu excepția cazului în care probabilitatea de a înregistra pierderi este redusă, datoriile contingente angajate în legătură cu interesele deținute în asocieri în participație sau entități asociate (inclusiv partea sa din datoriile contingente angajate în comun cu alți investitori cu control comun sau cu influență semnificativă asupra asocierilor în participație sau entităților asociate), separat față de quantumul altor datorii contingente.**

Interese în entități structurate care nu sunt consolidate

- 40. **O entitate trebuie să prezinte informații care permit utilizatorilor situațiilor sale financiare:**
 - (a) **Să înțeleagă natura și amploarea intereselor sale în entități structurate care nu sunt consolidate (punctele 43-45); și**
 - (b) **Să evalueze natura și modificările riscurilor asociate intereselor deținute în entități structurate care nu sunt consolidate (punctele 46-48).**
- 41. Informațiile prevăzute la punctul 40 litera (b) cuprind informații privind expunerea unei entități la riscul generat de implicarea în entități structurate care nu sunt consolidate în perioadele anterioare (de exemplu, sponsorizarea entității structurate), chiar dacă, la data de raportare, entitatea nu mai are nicio implicare în entitatea structurată în baza unui angajament irevocabil.
- 42. Nu este nevoie ca o entitate de investiții să prezinte informațiile prevăzute la punctul 40 pentru o entitate structurată pe care o controlează, dar care nu este consolidată și pentru care prezintă informațiile prevăzute la punctele 27-33.

Natura intereselor

- 43. **O entitate trebuie să prezinte informații calitative și cantitative cu privire la interesele deținute în entități structurate care nu sunt consolidate, inclusiv, dar fără a se limita la, natura, scopul, dimensiunea și activitățile entității structurate și modul de finanțare a entității structurate.**
- 44. **Dacă o entitate a sponsorizat o entitate structurată care nu este consolidată pentru care nu furnizează informațiile prevăzute la punctul 46 (de exemplu, pentru că la data de raportare nu deține un interes în entitate), entitatea trebuie să prezinte:**
 - (a) **Modalitatea prin care a identificat entitățile structurate pe care le-a sponsorizat;**

- (b) **Veniturile generate de acele entități structurate pe parcursul perioadei de raportare, inclusiv o descriere a tipurilor de venituri prezentate; și**
 - (c) **Valoarea contabilă (la momentul transferului) a tuturor activelor transferate către acele entități structurate pe parcursul perioadei de raportare.**
45. **Cu excepția cazului în care un alt format este mai adecvat, o entitate trebuie să prezinte în format tabelar informațiile prevăzute la punctul 44 literele (b) și (c) și să își clasifice activitățile de sponsorizare în categorii relevante (a se vedea punctele AG2-AG6).**

Natura riscurilor

46. **Cu excepția cazului în care un alt format este mai adecvat, o entitate trebuie să prezinte în format tabelar informații care rezumă:**
- (a) **Valorile contabile ale activelor și datoriilor recunoscute în situațiile sale financiare aferente intereselor sale deținute în entități structurate care nu sunt consolidate;**
 - (b) **Elementele-rând din situația poziției financiare în care sunt recunoscute activele și datoriile respective;**
 - (c) **Valoarea care reprezintă cel mai bine expunerea maximă a entității la pierderi asociate intereselor deținute în entități structurate care nu sunt consolidate, inclusiv modul în care s-a stabilit expunerea maximă la pierderi. Dacă o entitate nu își poate cuantifica expunerea maximă la pierderi asociate intereselor deținute în entități structurate care nu sunt consolidate, entitatea trebuie să prezinte informații despre acest fapt și motivele aferente; și**
 - (d) **O comparație între valorile contabile ale activelor și datoriilor entității asociate intereselor acesteia în entități structurate neconsolidate și expunerea maximă a entității la pierderi asociate acelor entități.**
47. **Dacă pe parcursul perioadei de raportare, fără a avea o obligație ce decurge dintr-un angajament irevocabil, o entitate a acordat sprijin financiar sau de altă natură unei entități structurate care nu este consolidată în care a deținut anterior sau deține în prezent un interes (de exemplu, prin achiziționarea de active ale entității structurate sau de instrumente emise de entitatea structurată), entitatea trebuie să prezinte informații cu privire la:**
- (a) **Tipul și cuantumul sprijinului acordat, inclusiv situațiile în care entitatea a asistat entitatea structurată în obținerea sprijinului financiar; și**

(b) **Motivele pentru acordarea sprijinului.**

48. **O entitate trebuie să prezinte orice intenții curente de a acorda sprijin financiar sau de altă natură unei entități structurate care nu este consolidată, inclusiv intențiile de a asista entitatea structurată în obținerea de sprijin financiar. Aceste intenții curente includ intențiile de a acorda sprijin ca urmare a unor obligații ce decurg din angajamente irevocabile și intențiile de a acorda sprijin atunci când entitatea nu are nicio obligație ce decurge dintr-un angajament irevocabil.**

Participații necuantificabile în capitalurile proprii

49. **O entitate trebuie să prezinte informații care să permită utilizatorilor situațiilor sale financiare să înțeleagă natura și amploarea oricăror participații necuantificabile în capitalurile proprii ale altor entități.**
50. **În măsura în care aceste informații nu au fost deja furnizate în conformitate cu prezentul standard, o entitate trebuie să prezinte, pentru fiecare participație necuantificabilă în capitalurile proprii care este semnificativă pentru entitatea raportoare, următoarele informații:**
- (a) **Denumirea entității în care deține o participație în capitalurile proprii; și**
- (b) **Natura participațiilor sale în capitalurile proprii ale entității.**

Interese care controlează dobândite cu intenția cedării

51. **O entitate, cu excepția unei entități de investiții, trebuie să prezinte informații cu privire la interesul său într-o entitate controlată dacă la momentul apariției controlului entitatea avea intenția de a ceda acel interes, iar la data de raportare are o intenție activă de a ceda acel interes.**
52. Există mai multe situații în care o entitate din sectorul public poate obține controlul asupra unei alte entități, dar în care entitatea are o intenție activă de a ceda, în viitorul apropiat, tot sau o parte din interesul său care controlează.
53. Deoarece un guvern are o răspundere mare în ceea ce privește bunăstarea economică a unei jurisdicții, acesta poate interveni pentru a preveni consecințele falimentului unei entități, cum ar fi o instituție financiară. Astfel de intervenții pot face ca un guvern să obțină controlul asupra unei alte entități, cu toate că acesta nu are nicio intenție de a păstra controlul asupra acelei entități. Intenția sa poate fi, mai degrabă, de a vinde sau de a ceda în alt mod interesul său în entitatea controlată. Dacă cealaltă entitate trebuie să fie restructurată pentru a facilita cedarea, restructurarea poate avea loc pe o perioadă de unul sau mai mulți ani, iar guvernul poate păstra unele active sau datorii reziduale la

încheierea procesului. Consolidarea acestor entități controlate pe parcursul perioadelor de raportare în care este prezent controlul poate avea un impact semnificativ asupra situațiilor financiare consolidate. Este cel mai probabil ca obținerea controlului ca urmare a intervențiilor de prevenire a falimentului să aibă loc în cazul guvernelor, dar poate apărea și în cazul entităților individuale din sectorul public.

54. De asemenea, o entitate din sectorul public poate dobândi un interes care controlează în altă entitate, cu intenția de a ceda tot sau o parte din interesul respectiv, la implementarea obiectivelor strategice ale unui guvern. De exemplu, un guvern poate dispune ca o entitate să dobândească anumite interese în alte entități în scopul redistribuirii.
55. **O entitate trebuie să prezinte următoarele informații în note pentru fiecare entitate controlată la care se face referire la punctul 51:**
- (a) **Denumirea entității controlate și o descriere a principalelor sale activități;**
 - (b) **Motivația pentru achiziționarea interesului care controlează și factorii luați în considerare atunci când se determină existența controlului;**
 - (c) **Impactul asupra situațiilor financiare consolidate al consolidării entității controlate, inclusiv efectul asupra activelor, datoriilor, veniturilor, cheltuielilor și activelor nete / capitalurilor proprii; și**
 - (d) **Situația curentă a abordării privind cedarea, inclusiv metoda preconizată și momentul cedării.**
56. **Prezentările de informații prevăzute la punctul 55 trebuie furnizate la fiecare dată de raportare până când entitatea cedează interesul care controlează sau intenția sa de a ceda acel interes încetează. În perioada în care entitatea cedează interesul care controlează sau intenția sa de a ceda interesul care controlează încetează, entitatea trebuie să prezinte informații referitoare la:**
- (a) **Faptul că a avut loc o cedare sau modificarea intenției; și**
 - (b) **Efectul cedării sau al modificării intenției asupra situațiilor financiare consolidate.**
57. **Atunci când alte prezentări de informații prevăzute de prezentul standard sau de alte IPSAS-uri ar furniza informații relevante pentru punctul 55 sau 56, trebuie să fie făcută o referință încrucișată la acele prezentări de informații.**

Prevederi tranzitorii

58. O entitate este încurajată să furnizeze informațiile prevăzute de prezentul standard mai devreme decât pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Furnizarea unora dintre informațiile prevăzute de prezentul standard nu obligă entitatea să se conformeze tuturor dispozițiilor prezentului standard sau să aplice anterior IPSAS 34, IPSAS 35, IPSAS 36 și IPSAS 37.
59. Nu este necesar ca dispozițiile de prezentare a informațiilor din acest standard să fie aplicate pentru nicio perioadă prezentată care începe înainte de perioada anuală imediat precedentă primei perioade anuale pentru care se aplică acest standard.
60. Nu este necesar ca dispozițiile de prezentare a informațiilor de la punctele 40-56 și îndrumările corespunzătoare de la punctele AG20-AG25 din acest standard să fie aplicate pentru nicio perioadă prezentată care începe înainte de prima perioadă anuală pentru care se aplică acest standard.

Data intrării în vigoare

61. **O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date.**
- 61A. **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.**
- 61B. **Punctul 4 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.**
- 61C. **Punctul 4 a fost modificat de IPSAS 41, emis în august 2018. O entitate trebuie să aplice respectivul 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.

62. 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 38.

AG1. Exemplele din prezenta anexă descriu situații ipotetice. Deși este posibil ca anumite aspecte din exemple să fie întâlnite în modele de situații reale, atunci când se aplică prezentul standard trebuie evaluate toate faptele și circumstanțele aferente unui model de situație dat.

Agregare (punctul 11)

AG2. În funcție de circumstanțele proprii, o entitate trebuie să decidă nivelul de detaliu furnizat pentru a satisface nevoile de informații ale utilizatorilor, gradul de atenție pe care îl acordă diferitelor aspecte ale dispozițiilor și modul în care va agrega informațiile. Este necesară atingerea unui echilibru între supraîncărcarea situațiilor financiare cu detalii excesive care s-ar putea să nu ajute utilizatorii situațiilor financiare și obturarea informațiilor din cauza unei agregări excesive.

AG3. O entitate poate agrega prezentările de informații prevăzute de prezentul standard pentru interesele deținute în entități similare dacă agregarea este consecventă cu obiectivul prezentării de informații și cu dispoziția de la punctul AG4 și nu maschează informațiile furnizate. O entitate trebuie să prezinte modul în care a agregat interesele deținute în entități similare.

AG4. O entitate trebuie să prezinte separat informațiile pentru interesele deținute în:

- (a) Entități controlate;
- (b) Asocieri în participație;
- (c) Operațiuni în participație;
- (d) Entități asociate; și
- (e) Entități structurate care nu sunt consolidate.

AG5. Pentru a determina dacă va agrega sau nu informațiile, o entitate trebuie să analizeze informațiile calitative și cantitative cu privire la diversele caracteristici de risc și de beneficii ale fiecărei entități pe care o are în vedere pentru agregare și importanța fiecărei astfel de entități pentru entitatea raportoare. Entitatea trebuie să prezinte informațiile într-o manieră care explică în mod clar utilizatorilor situațiilor financiare natura și amploarea intereselor deținute în acele alte entități.

AG6. Exemple de niveluri de agregare în cadrul claselor de entități prezentate la punctul AG4 care ar putea fi corespunzătoare sunt:

- (a) Natura activităților (de exemplu, o entitate din domeniul cercetării și dezvoltării, o entitate de securizare periodică pe bază de carduri de credit).

- (b) Clasificarea sectorului de activitate.
- (c) Geografia (de exemplu, țara sau regiunea).

Interese deținute în alte entități

- AG7. Un interes în altă entitate se referă la implicarea prin intermediul unor angajamente irevocabile sau de alt tip care expune entitatea raportoare la variabilitatea beneficiilor care rezultă din performanța celeilalte entități. Analizarea scopului și structurii celeilalte entități îi poate fi utilă entității raportoare atunci când evaluează dacă deține un interes în entitatea respectivă și, prin urmare, dacă trebuie să prezinte informațiile din prezentul standard. Respectiva evaluare trebuie să cuprindă analiza riscurilor pe care cealaltă entitate a fost structurată să le genereze și a riscurilor pe care cealaltă entitate a fost structurată să le transfere entității raportoare sau altor părți.
- AG8. O entitate raportoare este în mod normal expusă la variabilitatea beneficiilor din performanța altei entități prin deținerea de instrumente (precum capitaluri proprii sau instrumente de datorie emise de cealaltă entitate) sau printr-o altă implicare care absoarbe variabilitatea. De exemplu, se presupune că o entitate structurată deține un portofoliu de împrumuturi. Entitatea structurată obține un contract de swap pe riscul de credit de la o altă entitate (entitatea raportoare) pentru a se proteja în cazul nerambursării dobânzii și a principalului aferente împrumuturilor. Implicarea entității raportoare o expune la variabilitatea beneficiilor din performanța entității structurate deoarece swapul pe riscul de credit absoarbe variabilitatea beneficiilor entității structurate, sub formă de rezultate.
- AG9. Unele instrumente sunt concepute pentru a transfera riscul de la o entitate raportoare la o altă entitate. Astfel de instrumente generează o variabilitate a beneficiilor pentru cealaltă entitate, dar nu expun, în mod normal, entitatea raportoare la variabilitatea beneficiilor din performanța celeilalte entități. De exemplu, se presupune că o entitate structurată este înființată pentru a furniza oportunități de investiții pentru investitori care doresc să aibă expunere la riscul de credit al entității Z (entitatea Z nu este afiliată cu niciuna dintre părțile implicate în angajament). Entitatea structurată obține finanțare prin emiterea către acei investitori de efecte comerciale asociate riscului de credit al entității Z (titluri de credit obligatar) și utilizează încasările pentru a investi într-un portofoliu de active financiare fără risc. Entitatea structurată obține expunerea la riscul de credit al entității Z prin angajarea într-un swap pe riscul de credit (CDS) cu un co-contractant la swap. CDS-ul transferă riscul de credit al entității Z către entitatea structurată în schimbul unui comision plătit de co-contractantul la swap. Investitorii în entitatea structurată primesc beneficii mai mari, care reflectă atât profitul entității structurate din portofoliul de active, cât și comisionul CDS. Co-contractantul la swap nu este implicat în entitatea structurată care îl expune la variabilitatea beneficiilor din performanța entității structurate deoarece CDS-ul mai degrabă transferă variabilitatea către entitatea structurată decât absoarbe variabilitatea beneficiilor entității structurate.

Informații financiare rezumate pentru entitățile controlate, asocierile în participație și entitățile asociate (punctele 19 și 36)

AG10. Pentru fiecare entitate controlată care deține interese ce nu controlează care sunt semnificative pentru entitatea raportoare, o entitate trebuie să prezinte:

- (a) Dividendele sau distribuiri similare plătite intereselor care nu controlează; și
- (b) Informații financiare rezumate privind activele, datoriile, surplusul sau deficitul și fluxurile de trezorerie ale entității controlate care să permită utilizatorilor să înțeleagă interesul pe care interesele care nu controlează îl au în activitățile și fluxurile de trezorerie ale entității economice. De exemplu, aceste informații pot cuprinde, fără a se limita la, active circulante, active imobilizate, datorii curente, datorii pe termen lung, venituri și surplus sau deficit.

AG11. Informațiile financiare rezumate prevăzute la punctul AG10 litera (b) trebuie să reprezinte valorile înaintea eliminărilor între entități.

AG12. Pentru fiecare asociere în participație și entitate asociată care este semnificativă pentru entitatea raportoare, o entitate trebuie să prezinte:

- (a) Dividendele sau distribuiri similare primite de la asocierea în participație sau entitatea asociată; și
- (b) Informații financiare rezumate pentru asocierea în participație sau entitatea asociată (a se vedea punctele AG14 și AG15), inclusiv, dar fără a se limita neapărat la:
 - (i) Active circulante;
 - (ii) Active imobilizate;
 - (iii) Datorii curente;
 - (iv) Datorii pe termen lung;
 - (v) Venituri;
 - (vi) Cheltuiala cu impozitele;
 - (vii) 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
 - (viii) Surplus sau deficit.

AG13. În plus față de informațiile financiare rezumate prevăzute la punctul AG12, o entitate trebuie să prezinte pentru fiecare asociere în participație care este semnificativă pentru entitatea raportoare informații privind valoarea:

- (a) Numerarului și echivalentelor de numerar incluse la punctul AG12 litera (b) subpunctul (i);
- (b) Datoriilor financiare curente (fără impozite și transferuri care trebuie plătite, datorii aferente unor tranzacții de schimb și provizioane) incluse la punctul AG12 litera (b) subpunctul (iii);
- (c) Datoriilor financiare pe termen lung (fără impozite și transferuri care trebuie plătite, datorii aferente unor tranzacții de schimb și provizioane) incluse la punctul AG12 litera (b) subpunctul (iv);
- (d) Amortizării activelor corporale și necorporale;
- (e) Veniturilor din dobânzi;
- (f) Cheltuielilor cu dobânzile; și
- (g) Cheltuielii cu impozitul pe profit.

AG14. Informațiile financiare rezumate prezentate în conformitate cu punctele AG12 și AG13 trebuie să reprezinte valorile cuprinse în situațiile financiare întocmite în conformitate cu IPSAS ale asocierii în participație sau ale entității asociate (și nu partea entității din acele valori). Dacă entitatea își contabilizează interesul deținut în asocierea în participație sau în entitatea asociată prin metoda punerii în echivalență:

- (a) Valorile incluse în situațiile financiare întocmite în conformitate cu IPSAS ale asocierii în participație sau ale entității asociate trebuie ajustate pentru a reflecta ajustările efectuate de entitate atunci când a utilizat metoda punerii în echivalență, cum ar fi ajustările valorilor juste efectuate la momentul achiziției și ajustările pentru diferențele de politici contabile.
- (b) Entitatea trebuie să furnizeze o reconciliere a informațiilor financiare rezumate prezentate la valoarea contabilă a interesului pe care îl deține în asocierea în participație sau în entitatea asociată.

AG15. O entitate poate prezenta informațiile financiare rezumate prevăzute la punctele AG12 și AG13 pe baza situațiilor financiare ale asocierii în participație sau entității asociate dacă:

- (a) Entitatea își evaluează interesul în asocierea în participație sau în entitatea asociată la valoarea justă în conformitate cu IPSAS 36; și
- (b) Asocierea în participație sau entitatea asociată nu întocmește situații financiare în conformitate cu IPSAS, iar întocmirea pe această bază ar fi imposibilă sau ar genera costuri inutile.

În acest caz, entitatea trebuie să prezinte baza pe care au fost întocmite informațiile financiare rezumate.

- AG16. O entitate trebuie să prezinte agregat valoarea contabilă a intereselor pe care le deține în toate asocierile în participație sau entitățile asociate nesemnificative separat care sunt contabilizate prin metoda punerii în echivalență. O entitate trebuie să prezinte separat și valoarea agregată a părții deținute în acele asocieri în participație sau entități asociate din:
- (a) Venituri.
 - (b) Cheltuiala cu impozitele.
 - (c) 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.
 - (d) Surplus sau deficit.
 - (e) O entitate furnizează separat prezentări de informații pentru asocierile în participație și pentru entitățile asociate.

Angajamente pentru asocieri în participație (punctul 39 litera (a))

AG17. O entitate trebuie să prezinte informații despre angajamentele totale pe care le-a încheiat, dar pe care nu le-a recunoscut la data de raportare (inclusiv partea sa din angajamentele încheiate în comun cu alți investitori care au control comun asupra unei asocieri în participație) asociate intereselor pe care le deține în asocierile în participație. Angajamentele sunt acelea care pot genera o ieșire viitoare de numerar sau alte resurse.

AG18. Angajamentele nerecunoscute care pot genera o ieșire viitoare de numerar sau de alte resurse includ:

- (a) Angajamente nerecunoscute de a contribui cu finanțare sau resurse, de exemplu, ca rezultat al:
 - (i) Acordurilor de constituire sau de achiziție a unei asocieri în participație (în care, de exemplu, se dispune ca o entitate să contribuie cu fonduri pe parcursul unei anumite perioade).
 - (ii) Proiectelor cu investiții masive de capital întreprinse de o asocierie în participație.
 - (iii) Obligațiilor de cumpărare necondiționate care cuprind achiziționarea de echipamente, stocuri sau servicii pe care o entitate se angajează să le cumpere de la o asocierie în participație sau în numele acesteia.
 - (iv) Angajamentelor nerecunoscute de a acorda unei asocieri în participație împrumuturi sau altă formă de sprijin financiar.

- (v) Angajamentelor nerecunoscute de a contribui cu resurse la o asocierie în participație, de exemplu, cu active sau servicii.
 - (vi) Altor angajamente irevocabile nerecunoscute aferente unei asocieri în participație.
- (b) Angajamente nerecunoscute de achiziționare a participațiilor în capitalurile proprii (sau a unei părți a acelor participații în capitalurile proprii) ale unei alte părți într-o asocierie în participație în cazul în care are sau nu are loc un anumit eveniment în viitor.

AG19. Dispozițiile și exemplele de la punctele AG17 și AG18 ilustrează câteva dintre tipurile de prezentări de informații prevăzute la punctul 27 din IPSAS 20, *Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate*.

Interese în entități structurate care nu sunt consolidate (punctele 40-48)

Entități structurate

AG20. O entitate structurată este o entitate care a fost proiectată astfel încât modalitățile convenționale în care este controlată entitatea să nu fie factori dominanți atunci când se determină cine controlează entitatea. În cazul entităților cum ar fi departamentele sau ministerele, unde angajamentele administrative sau legislația administrativă sunt, adesea, factorii dominanți atunci când se determină cine controlează o entitate, o entitate structurată este o entitate care a fost proiectată astfel încât angajamentele administrative sau legislația administrativă să nu fie factori dominanți atunci când se determină cine controlează entitatea. În cazul entităților în care drepturile de vot sau drepturile similare sunt, în general, factori dominanți atunci când se determină cine controlează o entitate (cum ar putea fi cazul anumitor entități cu scop lucrativ), o entitate structurată este o entitate care a fost proiectată astfel încât drepturile de vot sau drepturile similare să nu fie factori dominanți atunci când se determină cine controlează entitatea. Cu toate că între entitățile din sectorul public se încheie frecvent angajamente irevocabile, angajamentele irevocabile nu reprezintă, în general, factorul dominant atunci când se determină cine controlează entitatea. Prin urmare, utilizarea angajamentelor irevocabile pentru a determina activitățile relevante ale unei entități poate indica existența unei entități structurate. În funcție de context, o entitate structurată poate fi (i) o entitate pentru care majoritatea activităților sunt predeterminate, activitățile relevante fiind limitate ca sferă, dar dispuse prin angajamente irevocabile, sau (ii) o entitate pentru care orice drepturi de vot sunt corelate doar cu sarcini administrative, iar activitățile relevante sunt dispuse prin intermediul angajamentelor irevocabile.

AG21. Adesea, o entitate structurată prezintă toate sau o parte dintre caracteristicile sau atributele de mai jos:

- (a) Activități restricționate.

- (b) Un obiectiv restrâns și bine definit, cum ar fi desfășurarea de activități de cercetare și dezvoltare, furnizarea unei surse de capital sau de finanțare către o entitate sau furnizarea de oportunități de investiții pentru investitori prin transferul către investitori al riscurilor și recompenselor asociate activelor entității structurate.
- (c) Active nete / capitaluri proprii insuficiente pentru a-i permite entității structurate să își finanțeze activitățile fără sprijin financiar secundar.
- (d) Finanțare sub formă de instrumente multiple corelate contractual pentru investitorii care generează concentrări de credite sau de alte riscuri (tranșe).

AG22. Exemplele de entități considerate entități structurate includ, fără a se limita la:

- (a) Un parteneriat între un guvern și o entitate din sectorul privat care nu este o asocierie în participație, acesta fiind un parteneriat înființat și condus prin angajamente irevocabile.
- (b) Vehicule de securizare.
- (c) Finanțări garantate cu active.
- (d) Anumite fonduri de investiții.

AG23. Simplul fapt că un guvern acordă finanțare unei alte entități nu face ca acea entitate să fie o entitate structurată. În mod similar, o entitate controlată prin drepturi de vot nu este o entitate structurată prin simplul fapt că primește, de exemplu, finanțare de la terțe părți în urma unei restructurări.

Natura riscurilor generate de interese în entități structurate care nu sunt consolidate (punctele 46-48)

AG24. Pe lângă informațiile prevăzute la punctele 46-48, o entitate trebuie să prezinte informațiile suplimentare necesare pentru a îndeplini obiectivul prezentării de informații de la punctul 40 litera (b).

AG25. Exemple de informații suplimentare care, în funcție de circumstanțe, ar putea fi relevante într-o evaluare a riscurilor la care este expusă o entitate în cazul în care deține un interes într-o entitate structurată care nu este consolidată sunt:

- (a) Condițiile unui angajament care poate impune unei entități să-i furnizeze sprijin financiar unei entități structurate care nu este consolidată (de exemplu, angajamente de furnizare de lichidități sau factori de influențare a ratingului de credit asociate cu obligațiile de a cumpăra active ale entității structurate sau de a furniza sprijin financiar), inclusiv:
 - (i) O descriere a evenimentelor sau circumstanțelor care ar putea expune entitatea raportoare la o pierdere.

- (ii) Dacă există sau nu orice condiții care ar limita obligația.
 - (iii) Dacă mai există sau nu orice alte părți care furnizează sprijin financiar și, dacă da, cum se situează obligația entității raportoare în comparație cu obligațiile celorlalte părți.
- (b) Pierderile suportate de entitate pe parcursul perioadei de raportare în relație cu interesele pe care le deține în entități structurate care nu sunt consolidate.
 - (c) Tipurile de venituri primite de entitate pe parcursul perioadei de raportare generate de interesele pe care le deține în entități structurate care nu sunt consolidate.
 - (d) Măsura în care entității i se impune să absoarbă pierderile unei entități structurate care nu este consolidată înaintea altor părți, limita maximă a acestor pierderi pentru entitate și (dacă sunt relevante) importanța și valorile pierderilor potențiale suportate de părțile cu interese mai reduse decât interesul entității în entitatea structurată care nu este consolidată.
 - (e) Informații legate de orice angajamente de furnizare de lichidități, garanții sau alte angajamente cu terțe părți care ar putea afecta valoarea justă sau riscul intereselor deținute de entitate în entități structurate care nu sunt consolidate.
 - (f) Orice dificultăți întâmpinate de o entitate structurată care nu este consolidată în finanțarea propriilor activități pe parcursul perioadei de raportare.
 - (g) În ceea ce privește finanțarea unei entități structurate care nu este consolidată, formele de finanțare (de exemplu, efecte comerciale sau obligațiuni pe termen mediu) și media ponderată a duratei de viață a acestora. Aceste informații ar putea include analize ale scadenței activelor și finanțărilor unei entități structurate dacă entitatea structurată deține active pe termen mai lung finanțate prin fonduri pe termen mai scurt.

Anexa B

Amendamente la alte IPSAS-uri

[Eliminată]

Bază pentru concluzii

Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 38, Prezентация intereselor existente în alte entități.

Obiectiv

BC1. Prezenta Bază pentru concluzii rezumă considerentele în baza cărora IPSASB și-a formulat concluziile din IPSAS 38. Deoarece prezentul standard se bazează pe IFRS 12, *Prezентация intereselor existente în alte entități* (emis în 2011, inclusiv amendamentele până la 31 decembrie 2014), emis de IASB, Baza pentru concluzii prezintă doar acele situații în care IPSAS 38 se abate de la principalele dispoziții din IFRS 12.

Prezentare generală

BC2. În 2012, IPSASB a început să lucreze la un proiect de actualizare a IPSAS-urilor care tratau contabilizarea intereselor în entitățile controlate, entitățile asociate și asocierile în participație. În octombrie 2013, IPSASB a emis Proiectele de expunere (ED) de la 48 la 52, denumite împreună *Interese în alte entități*. ED 52, *Prezентация intereselor existente în alte entități*, se baza pe IFRS 12, *Prezентация intereselor existente în alte entități*, ținând cont de modificările relevante legate de sectorul public aduse dispozițiilor de prezentare a informațiilor din IPSAS 6, *Situații financiare consolidate și individuale*, IPSAS 7, *Investiții în entitățile asociate*, și IPSAS 8, *Interese în asocierile în participație*. În ianuarie 2015, IPSASB a emis cinci IPSAS-uri noi, inclusiv IPSAS 38. Aceste IPSAS-uri noi înlocuiesc IPSAS 6, IPSAS 7 și IPSAS 8.

Raționamente și ipoteze semnificative (punctele 12-14)

BC3. IPSASB a observat că punctul 7 din IFRS 12 impune unei entități să prezinte informații despre raționamentele și ipotezele semnificative pe care le-a făcut atunci când a determinat natura intereselor pe care le deține în altă entitate (de exemplu, control, control comun sau influență semnificativă). Cu toate că a fost de acord că utilizatorii au nevoie de informații despre modul în care o entitate a făcut aceste raționamente, IPSASB a menționat că unei entități din sectorul public i se poate impune să facă numeroase raționamente și ipoteze legate de anumite entități și că prezentarea informațiilor despre aceste raționamente și ipoteze, precum și despre modificările acestor raționamente de la o perioadă la alta ar putea genera detalii inutile. IPSASB a menționat și că, în sectorul public, deciziile cu privire la entitatea raportoare pot fi luate ținând cont de cadrele generale elaborate împreună cu alte părți, cum ar fi organisme legislative sau comitete de supraveghere. Evaluările realizate în legătură cu clasificarea anumitor tipuri de entități drept entități controlate, entități controlate în comun sau entități care fac obiectul unei influențe semnificative pot fi înregistrate în alte documente publice decât situațiile financiare. Prin urmare, IPSASB a fost de acord să impună unei entități să prezinte informații despre metodologia utilizată pentru a determina existența sau absența controlului, a controlului comun asupra

unui angajament sau a influenței semnificative, fie chiar în situațiile financiare, fie prin referință la alt document public.

Definiția entităților structurate (punctele 7 și AG20-AG23)

- BC4. IPSASB a observat că definiția „entităților structurate” din IFRS 12 se concentrează pe drepturi de vot sau drepturi similare, fapt ce tinde să fie mai puțin frecvent sau mai puțin important în sectorul public decât în sectorul privat. Totuși, IPSASB a fost de acord că este oricum adecvat să se facă referire la drepturi de vot sau drepturi similare în definiția unei entități structurate deoarece drepturile de vot sau drepturile similare pot fi modul predominant în care o entitate din sectorul public determină controlul asupra unei alte entități. IPSASB a decis să modifice definiția unei entități structurate pentru a evidenția faptul că acestea apar atunci când modurile convenționale în care o entitate este controlată nu reprezintă factorii dominanți atunci când se determină cine controlează entitatea și că includ gama mai diversificată de circumstanțe care apar în sectorul public.
- BC5. IPSASB a identificat angajamentele administrative și prevederile statutare (legislația) ca fiind modalitățile obișnuite prin care se poate determina controlul în cazul multor entități din sectorul public. În consecință, IPSASB a fost de acord că referința la „drepturi similare” din definiția entităților structurate trebuie să cuprindă angajamentele administrative și prevederile statutare. Astfel, ED a propus ca entitățile pentru care angajamentele administrative sau prevederile statutare sunt factorii dominanți atunci când se determină controlul entității să nu fie entități structurate. În opinia IPSASB, prezentările de informații pe care trebuie să le facă entitățile structurate sunt adecvate, dar, pentru a fi utile, acestea trebuie să se concentreze pe o clasă restrânsă de entități (consecvent cu intenția din dispozițiile IASB referitoare la entitățile care aplică IFRS 12).
- BC6. Unii respondenți la ED 52 erau preocupați de faptul că definiția unei entități structurate ar putea fi interpretată ca sugerând că o entitate ar funcționa într-un mod neautorizat sau în contravenție cu legile. IPSASB a menționat că nu aceasta era intenția sa și a analizat definiția entităților structurate pentru a determina dacă erau necesare clarificări. IPSASB a observat că definiția nu sugerează că unei entități structurate nu i s-ar impune să respecte statutele sau angajamentele administrative relevante. Definiția permite, mai degrabă, posibilitatea ca un grup restrâns de entități să fi fost creat în baza unor angajamente diferite față de angajamentele utilizate de obicei la crearea unor entități similare.

Entități de investiții (punctele 27-34)

- BC7. IPSASB a analizat prezentările de informații legate de entitățile de investiții prevăzute în IFRS 12 și a concluzionat că acele prezentări de informații erau adecvate în special în contextul sectorului public. IPSASB a observat că, drept o consecință a dispozițiilor din IPSAS 35, majoritatea entităților din sectorul public care dețin entități de investiții trebuie să facă aceste prezentări de informații.

BC8. IPSASB a analizat dacă unei entități care controlează care nu este o entitate de investiții și care contabilizează entitățile de investiții la valoarea justă trebuie să i se impună să facă prezentări suplimentare de informații. IPSASB a considerat că prezentările de informații prevăzute pentru entitățile de investiții erau adecvate și că trebuie furnizate și în situațiile financiare consolidate ale unei entități care controlează care deține entități de investiții.

Participații necuantificabile în capitalurile proprii (punctele 49 și 50)

BC9. Domeniul de aplicare al IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*, se limitează la „participații cuantificabile în capitalurile proprii”. IPSASB a observat că respondenții au susținut această propunere, dar a considerat că era adecvată prezentarea informațiilor despre participațiile necuantificabile în capitalurile proprii ale unei entități în alte entități. IPSASB a convenit să prevadă în prezentul standard prezentarea informațiilor despre participațiile necuantificabile în capitalurile proprii.

Interese care controlează dobândite cu intenția cedării (punctele 50-57)

BC10. Unii respondenți la ED 52 au propus ca IPSASB să prevadă prezentarea de informații despre controlul temporar (fie prin elaborarea unui standard bazat pe IFRS 5, *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, fie prin adăugarea unor prezentări de informații în prezentul standard). IPSASB a analizat și a respins ideea impunerii de prezentări de informații referitoare la toate investițiile controlate deținute în vederea vânzării, argumentând că aceste prezentări erau prea ample. Totuși, IPSASB a fost de acord că anumite prezentări de informații despre interesele care controlează care se intenționează să fie deținute pe termen limitat ar putea prezenta interes pentru utilizatori. De exemplu, IPSASB a considerat că utilizatorii ar fi interesați de informații despre intervențiile menite să prevină consecințele falimentului unei entități sau despre achiziția unor entități care vor fi ulterior redistribuite cu scopul îndeplinirii obiectivelor strategice. IPSASB a fost de acord că obiectivul său era să prevadă prezentarea informațiilor despre interesele care controlează acolo unde exista o intenție activă de a ceda interesul respectiv, atât la momentul achiziției, cât și la data de raportare.

BC11. Atunci când a analizat informațiile de prezentat, IPSASB a fost de acord că dispozițiile trebuie să aibă un caracter general. IPSASB a recunoscut că circumstanțele în care este dobândit sau cedat un interes care controlează pot varia în mod semnificativ (de exemplu, un interes care controlează ar putea fi dobândit în virtutea furnizării unor garanții). În plus, entitățile ar putea dori să furnizeze informații despre tranzacțiile sau evenimentele care generează acele interese care controlează, iar IPSASB nu a dorit să fie prea prescriptiv cu privire la tipul de informații care trebuie furnizate. Prin urmare, IPSASB a convenit să prevadă prezentarea de informații care să ajute utilizatorii să înțeleagă

impactul consolidării acestor interese care controlează asupra situațiilor financiare consolidate în raport cu efectul asupra principalelor aspecte din situațiile financiare.

- BC12. IPSASB a recunoscut că metoda preconizată de cedare ar putea fi analizată la data de raportare și că planurile s-ar putea modifica de la o perioadă la alta. El a admis, de asemenea, că cedarea ar putea avea loc în etape. Prin urmare, IPSASB a fost de acord să prevadă prezentări de informații referitoare la „situația curentă a abordării privind cedarea”.
- BC13. IPSASB a analizat dacă să limiteze sau nu prezentările de informații la situațiile în care se preconiza să existe control pentru o anumită perioadă de timp, cum ar fi unul sau doi ani. IPSASB a decis să nu prevadă o perioadă de timp. El a considerat că limitarea prezentărilor de informații la interesele care controlează și la situațiile în care exista încă o intenție activă de a ceda interesul ar conduce la prezentări informative fără a copleși cititorii cu prea multe detalii.

Revizuirea IPSAS 38 ca rezultat al documentului *Aplicabilitatea IPSAS-urilor*, emis de IPSASB în aprilie 2016

- BC14. 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 IFRS 12

IPSAS 38, *Prezentarea intereselor existente în alte entități*, se bazează în principal pe IFRS 12, *Prezentarea intereselor existente în alte entități* (emis în 2011, inclusiv amendamentele până la 31 decembrie 2014). La momentul emiterii prezentului standard, IPSASB nu a luat în considerare aplicabilitatea IFRS 9, *Instrumente financiare*, pentru entitățile din sectorul public. Prin urmare, referințele la IFRS 9 și IFRS 12 au fost înlocuite cu referințe la IPSAS-urile care tratează instrumentele financiare.

Principalele diferențe dintre IPSAS 38 și IFRS 12 sunt următoarele:

- În anumite situații, IPSAS 38 utilizează o terminologie diferită față de cea din IFRS 12. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „active nete / capitaluri proprii”, „entitate economică”, „entitate care controlează”, „entitate controlată”, „venituri” în IPSAS 38. Termenii echivalenți din IFRS 12 sunt „capitaluri proprii”, „grup”, „societate-mamă”, „filială” și „venit”.
- Definiția unei entități structurate din IPSAS 38 recunoaște modurile diferite în care poate fi obținut controlul în sectorul public.
- IPSAS 38 impune unei entități care controlează o entitate de investiții, și nu este ea însăși o entitate de investiții, să prezinte informații legate de entitățile de investiții neconsolidate. IFRS 12 nu impune unei entități care controlează o entitate de investiții, și nu este ea însăși o entitate de investiții, să facă aceste prezentări de informații, deoarece IFRS 10 impune unei astfel de entități care controlează să consolideze entitățile de investiții controlate.
- IPSAS 38 prevede prezentarea de informații despre participațiile necuantificabile în capitalurile proprii. IFRS 12 nu specifică astfel de prezentări de informații.
- IPSAS 38 prevede prezentarea de informații despre interesele în entități care au fost dobândite cu intenția cedării și care sunt încă deținute pentru cedare. IFRS 12 nu specifică astfel de prezentări de informații. Totuși, IFRS 5, *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, prevede prezentarea de informații despre activele imobilizate deținute în vederea vânzării.

IPSAS 39 – BENEFICIILE ANGAJAȚILOR

Recunoaștere

Prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 19, *Beneficiile angajaților*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IAS 19 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.

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

Internet: 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 39 – BENEFICIILE ANGAJAȚILOR

Istoricul IPSAS

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

IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*, a fost emis în iulie 2016.

De la această dată, IPSAS 39 a fost modificat de următoarele IPSAS-uri:

- Documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018* (emis în octombrie 2018)

Tabelul punctelor modificate în IPSAS 39

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
59	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
101	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
103A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
122	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
Titlul dinaintea punctului 124A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
124A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
125	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
125A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
127	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
128	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
159	Modificat	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
176A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018

IPSAS 39 – BENEFICIILE ANGAJAȚILOR**CUPRINS**

	Punctul
Obiectiv.....	1
Domeniu de aplicare	2-7
Definiții	8
Beneficii pe termen scurt ale angajaților.....	9-25
Recunoaștere și evaluare	11-24
Prezentarea informațiilor.....	25
Beneficii postangajare – Distincția între planuri de contribuții determinate și planuri de beneficii determinate	26-51
Planuri cu mai mulți angajatori	32-39
Planuri de beneficii determinate care împart riscurile între entitățile aflate sub control comun.....	40-43
Planuri de stat.....	44-47
Beneficii asigurate.....	48-51
Beneficii postangajare – Planuri de contribuții determinate	52-56
Recunoaștere și evaluare	53-54
Prezentarea informațiilor.....	55-56
Beneficii postangajare – Planuri de beneficii determinate.....	57-154
Recunoaștere și evaluare	58-67
Recunoaștere și evaluare – Valoarea actualizată a unei obligații privind beneficiile determinate și costul serviciului actual	68-100
Costul serviciilor anterioare și câștigurile și pierderile din decontare	101-114
Recunoaștere și evaluare – Activele planului.....	115-121
Componente ale costului privind beneficiul determinat.....	122-132
Prezentare.....	133-136
Prezentarea informațiilor.....	137-154
Alte beneficii pe termen lung ale angajaților	155-161
Recunoaștere și evaluare	158-160

BENEFICIILE ANGAJAȚILOR

Prezentarea informațiilor.....	161
Beneficii pentru încetarea contractului de muncă.....	162-174
Recunoaștere	168-171
Evaluare.....	172-173
Prezentarea informațiilor.....	174
Prevederi tranzitorii	175
Data intrării în vigoare.....	176-177
Retragerea și înlocuirea IPSAS 25 (2008).....	178
Anexa A: Îndrumări de aplicare	
Anexa B: Amendamente la alte IPSAS-uri	
Bază pentru concluzii	
Comparație cu IAS 19	

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 39, *Beneficiile angajaților*, este prezentat la punctele 1-178. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 39 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 contabilitatea și prezentarea informațiilor pentru beneficiile angajaților. Standardul impune unei entități să recunoască:
 - (a) O datorie atunci când un angajat a prestat servicii în schimbul beneficiilor care urmează a fi plătite în viitor; și
 - (b) O cheltuială atunci când entitatea consumă beneficiile economice sau potențialul de servicii care apar ca urmare a serviciului prestat de un angajat în schimbul beneficiilor.

Domeniu de aplicare

2. **Prezentul standard trebuie aplicat de un angajator pentru contabilizarea tuturor beneficiilor angajaților, cu excepția tranzacțiilor pe bază de acțiuni (a se vedea standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează tranzacțiile pe bază de acțiuni).**
3. Prezentul standard nu tratează raportarea în funcție de planurile de pensii ale angajaților (a se vedea standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează planurile de pensii ale angajaților). Prezentul standard nu tratează beneficiile oferite prin programe diversificate de asigurări sociale care nu reprezintă o contraprestație în schimbul activității prestate de angajați sau foști angajați ai entităților din sectorul public.
4. Prezentul standard se aplică beneficiilor angajaților care sunt furnizate:
 - (a) În baza unor planuri oficiale sau a altor acorduri oficiale între o entitate și angajați individuali, grupuri de angajați sau reprezentanți ai acestora;
 - (b) În baza unor dispoziții legislative sau angajamente în domeniu, prin care entităților li se impune să contribuie la planurile naționale, din domeniu sau la alte planuri cu mai mulți angajatori sau în cazul în care entităților li se impune să contribuie la programele diversificate de asigurări sociale; sau
 - (c) Prin acele practici neoficiale care generează o obligație implicită. Practicile neoficiale generează o obligație implicită atunci când entitatea nu are nicio alternativă realistă decât să plătească beneficiile angajaților. Un exemplu de obligație implicită este situația în care o modificare a practicilor neoficiale ale unei entități ar produce o deteriorare inacceptabilă a relației entității cu angajații ei.
5. Beneficiile angajaților cuprind:
 - (a) Beneficiile pe termen scurt ale angajaților, precum următoarele, dacă se preconizează că acestea vor fi decontate în totalitate în termen de

cel mult douăsprezece luni după finalul perioadei de raportare în care angajații prestează serviciul respectiv:

- (i) Remunerațiile săptămânale, salariile și contribuțiile la asigurările sociale;
 - (ii) Concediul anual plătit și concediul medical plătit;
 - (iii) Participările la profit și bonusurile; și
 - (iv) Beneficiile nemonetare (precum asistența medicală, cazarea, mașinile și bunurile sau serviciile gratuite sau subvenționate) pentru angajații actuali;
- (b) Beneficiile postangajare, precum următoarele:
- (i) Beneficiile aferente pensionării (de exemplu, pensii și sume forfetare plătite în momentul pensionării); și
 - (ii) Alte beneficii postangajare, precum asigurările de viață postangajare și asistența medicală postangajare;
- (c) Alte beneficii pe termen lung ale angajaților, precum următoarele:
- (i) Absențele pe termen lung plătite, cum sunt plecările îndelungate din serviciu sau concediile sabatice;
 - (ii) Jubileele sau alte beneficii pentru vechimea în serviciu; și
 - (iii) Indemnizațiile pentru incapacitatea de muncă de lungă durată; și
- (d) Beneficiile pentru încetarea contractului de muncă.
6. Beneficiile angajaților includ beneficiile oferite fie angajaților, fie persoanelor dependente de aceștia și pot fi decontate prin plăți (sau prin furnizarea de bunuri sau servicii) făcute fie în mod direct angajaților, soților, copiilor acestora sau altor persoane dependente, fie altora, cum ar fi societățile de asigurări.
7. Un angajat poate presta servicii pentru o entitate lucrând cu normă întreagă, cu jumătate de normă, permanent, ocazional sau temporar. În sensul prezentului standard, angajații includ personalul-cheie din conducere așa cum este definit în IPSAS 20, *Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate*.

Definiții

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

Definiții cu privire la beneficiile angajaților

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

Beneficiile pe termen scurt ale angajaților reprezintă beneficiile angajaților (altele decât beneficiile pentru încetarea contractului de muncă) ce sunt datorate în totalitate în termen de douăsprezece luni după finalul perioadei de raportare în care angajații prestează serviciul respectiv.

Beneficiile postangajare sunt beneficiile angajaților (altele decât beneficiile pentru încetarea contractului de muncă și beneficiile pe termen scurt ale angajaților) care trebuie plătite după terminarea perioadei de angajare.

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

Beneficiile pentru încetarea contractului de muncă sunt beneficiile ale angajaților plătite în schimbul încetării contractului de muncă al unui angajat ca urmare fie:

- (a) A deciziei unei entități de a încheia contractul unui angajat înainte de data normală de pensionare; fie
- (b) A deciziei unui angajat de a accepta încetarea contractului de muncă în schimbul beneficiilor oferite.

Definiții cu privire la clasificarea planurilor

Planurile de beneficii postangajare sunt angajamente oficiale sau neoficiale în baza cărora o entitate furnizează unuia sau mai multor angajați beneficii postangajare.

Planurile de contribuții determinate sunt planuri de beneficii postangajare în baza cărora o entitate plătește contribuții fixe unei entități separate (un fond) și nu va avea nicio obligație legală sau implicită de a plăti contribuții suplimentare dacă fondul nu deține suficiente active pentru a plăti toate beneficiile angajaților aferente serviciului prestat de angajat în perioada actuală și în perioadele anterioare.

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

Planurile cu mai mulți angajatori sunt planuri de contribuții determinate (altele decât planurile de stat) sau planuri de beneficii determinate (altele decât planurile de stat) care:

- (a) Pun în comun activele cu care au contribuit diferite entități care nu se află sub control comun; și
- (b) Folosesc acele active pentru a asigura beneficii angajaților mai multor entități, bazându-se pe faptul că atât nivelul contribuției, cât și cel al beneficiului sunt determinate fără a se ține seama de identitatea entității care angajează personalul în cauză.

Planurile de stat sunt planuri stabilite prin legislație care funcționează ca și cum ar fi planuri cu mai mulți angajatori pentru toate entitățile din categoriile economice prezentate în legislație.

Definiții cu privire la datoriile nete (activele nete) privind beneficiul determinat

Datoria netă (activul net) privind beneficiul determinat este deficitul sau surplusul ajustat pentru orice efect al limitării unui activ net privind beneficiul determinat la nivelul plafonului activului.

Deficitul sau surplusul este:

- (a) Valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat minus
- (b) Valoarea justă a activelor planului (dacă există).

Plafonul activului este valoarea actualizată a oricăror beneficii economice disponibile sub forma rambursărilor din plan sau a reducerilor din contribuțiile viitoare la plan.

Valoarea actualizată a unei obligații privind beneficiul determinat este valoarea actualizată, fără scăderea valorii oricăror active ale planului, a plăților viitoare preconizate prevăzute pentru a deconta obligația care rezultă din serviciul angajatului în perioada actuală și în perioadele anterioare.

Activele planului cuprind:

- (a) Activele deținute de un fond de beneficii pe termen lung ale angajaților; și
- (b) Polițele de asigurare restrictive.

Activele deținute de un fond de beneficii pe termen lung ale angajaților sunt activele (altele decât instrumentele financiare netransferabile emise de entitatea raportoare) care:

- (a) Sunt deținute de o entitate (un fond) care este separată din punct de vedere juridic de entitatea raportoare și al cărei unic scop este de a plăti sau de a finanța beneficiile angajaților; și
- (b) Sunt disponibile pentru utilizare numai cu scopul de a plăti sau de a finanța beneficiile angajaților, dar nu sunt disponibile creditorilor entității raportoare (nici măcar în caz de faliment), și nu pot fi returnate entității raportoare, cu excepția cazului în care:
 - (i) Activele rămase în posesia fondului sunt suficiente pentru a îndeplini toate obligațiile privind beneficiile angajaților, obligații care aparțin planului sau entității raportoare; sau

- (ii) **Activele sunt returnate entității raportoare cu scopul de a-i rambursa beneficiile angajaților deja plătite.**

Polița de asigurare restrictivă este o poliță de asigurare¹ emisă de un asigurator care nu este o parte afiliată (conform definiției din IPSAS 20) a entității raportoare, dacă încasările aferente poliței:

- (a) **Pot fi utilizate doar pentru a plăti sau a finanța beneficiile angajaților în baza unui plan de beneficii determinate; și**
- (b) **Nu sunt disponibile creditorilor entității raportoare (nici măcar în caz de faliment) și nu pot fi plătite entității raportoare, cu excepția cazului în care:**
 - (i) **Încasările reprezintă un surplus de active care nu sunt necesare îndeplinirii tuturor obligațiilor privind beneficiile angajaților; sau**
 - (ii) **Încasările sunt returnate entității raportoare cu scopul de a-i rambursa beneficiile angajaților deja plătite.**

Definiții cu privire la costul privind beneficiul determinat

Costul serviciului cuprinde:

- (a) **Costul serviciului actual, care reprezintă creșterea valorii actualizate a obligației privind beneficiul determinat care rezultă din serviciul angajatului în perioada curentă;**
- (b) **Costul serviciilor anterioare, care reprezintă modificarea valorii actualizate a obligației privind beneficiul determinat pentru serviciul angajatului în perioade anterioare, generată de un amendament la plan (introducerea, eliminarea sau modificarea unui plan de beneficii determinate) sau de o reducere (o diminuare importantă efectuată de entitate în numărul de angajați cuprinși de un plan); și**
- (c) **Orice câștig sau pierdere din decontare.**

Dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat este modificarea pe parcursul perioadei a datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat apărută odată cu trecerea timpului.

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

- (a) **Câștigurile și pierderile actuariale;**

¹ O poliță de asigurare restrictivă nu este neapărat un contract de asigurare (a se vedea standardul internațional sau național relevant care tratează contractele de asigurare).

- (b) **Rentabilitatea activelor planului, excluzând valorile incluse în dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat; și**
- (c) **Orice modificare a efectului plafonului activului, excluzând valorile incluse în dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat.**

Câștigurile și pierderile actuariale sunt modificările valorii actualizate a obligației privind beneficiile determinate generate de:

- (a) **Ajustări statistice (efectele diferențelor dintre ipotezele actuariale anterioare și ceea ce s-a întâmplat de fapt); și**
- (b) **Efectele modificărilor ipotezelor actuariale.**

Rentabilitatea activelor planului reprezintă dobânzile, dividendele sau distribuțiile similare și alte venituri derivate din activele planului, împreună cu câștigurile sau pierderile realizate și nerealizate aferente activelor planului, minus:

- (a) **Orice costuri aferente gestionării activelor planului; și**
- (b) **Orice impozite plătibile de planul însuși, altele decât impozitele incluse în ipotezele actuariale utilizate pentru a evalua valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat.**

O decontare reprezintă o tranzacție prin care se elimină orice alte obligații implicite sau legale pentru o parte sau toate beneficiile furnizate pe baza unui plan de beneficii determinate, alta decât o plată a beneficiilor în contul sau în numele angajaților care este menționată în termenele planului și este inclusă în ipotezele actuariale.

Beneficii pe termen scurt ale angajaților

9. Beneficiile pe termen scurt ale angajaților includ elemente precum următoarele, dacă se preconizează că acestea vor fi decontate în totalitate în termen de cel mult douăsprezece luni după finalul perioadei de raportare în care angajații prestează serviciul respectiv:
 - (a) Remunerațiile săptămânale, salariile și contribuțiile la asigurările sociale;
 - (b) Concediul anual plătit și concediul medical plătit;
 - (c) Participările la profit și bonusurile; și
 - (d) Beneficiile nemonetare (precum asistența medicală, cazarea, mașinile și bunurile sau serviciile gratuite sau subvenționate) pentru angajații actuali.

10. Nu este necesar ca o entitate să reclasifice un beneficiu pe termen scurt al angajaților dacă așteptările entității cu privire la plasarea în timp a decontării se modifică temporar. Totuși, în cazul în care caracteristicile beneficiului se modifică (cum ar fi o trecere de la un beneficiu necumulativ la un beneficiu cumulativ) sau dacă o modificare a așteptărilor cu privire la plasarea în timp a decontării nu este temporară, atunci entitatea analizează dacă beneficiul mai îndeplinește sau nu definiția unui beneficiu pe termen scurt al angajaților.

Recunoaștere și evaluare

Toate beneficiile pe termen scurt ale angajaților

11. **Atunci când un angajat a prestat un serviciu către o entitate în timpul unei perioade contabile, entitatea trebuie să recunoască valoarea neactualizată a beneficiilor pe termen scurt ale angajaților preconizate a fi plătite în schimbul aceluși serviciu:**
- (a) **Drept datoric (cheltuială angajată), după deducerea oricărei valori deja plătite. Dacă valoarea deja plătită depășește valoarea neactualizată a beneficiilor, o entitate trebuie să recunoască acel exces ca activ (cheltuială plătită anticipat) în măsura în care plata anticipată va conduce, de exemplu, la o reducere a plăților viitoare sau la o rambursare de numerar.**
 - (b) **Drept cheltuială, cu excepția cazului în care un alt standard prevede sau permite includerea beneficiilor în costul unui activ (a se vedea, de exemplu, IPSAS 12, *Stocuri*, și IPSAS 17, *Imobilizări corporale*).**
12. **Punctele 13, 16 și 19 explică modul în care o entitate trebuie să aplice punctul 11 beneficiilor pe termen scurt ale angajaților sub forma absențelor plătite și a participării la profit și a planurilor de prime.**

Absențe pe termen scurt plătite

13. **O entitate trebuie să recunoască costul preconizat al beneficiilor pe termen scurt ale angajaților sub forma absențelor plătite, conform punctului 11, după cum urmează:**
- (a) **În cazul absențelor plătite cumulate, când angajații prestează un serviciu care mărește dreptul lor la absențe plătite viitoare; și**
 - (b) **În cazul absențelor plătite necumulate, când acestea au loc.**
14. O entitate poate plăti angajații pentru absențe din diferite motive, cum ar fi concedii, incapacitate temporară de muncă și pe caz de boală, maternitate sau paternitate, îndeplinirea datoriei de jurat și a serviciului militar. Dreptul la absențe plătite se împarte în două categorii:
- (a) Cumulat; și
 - (b) Necumulat.

15. Absențele plătite cumulate sunt acelea care se raportează și pot fi utilizate în perioadele viitoare dacă drepturile cuvenite în perioada curentă nu sunt utilizate în întregime. Absențele plătite cumulate pot fi revocabile (cu alte cuvinte, angajații au dreptul la o plată în numerar pentru dreptul nefolosit la plecarea din entitate) sau irevocabile (când angajații nu au dreptul la o plată în numerar pentru dreptul nefolosit la plecare). Atunci când angajații prestează un serviciu care crește dreptul lor la absențe viitoare plătite apare o obligație. Obligația există și este recunoscută chiar dacă absențele plătite sunt irevocabile, deși posibilitatea ca angajații să poată pleca înainte de a folosi un drept revocabil acumulat influențează evaluarea respectivei obligații.
16. **O entitate trebuie să evalueze costul preconizat al absențelor plătite cumulate drept valoarea suplimentară pe care entitatea preconizează să o plătească drept rezultat al dreptului nefolosit acumulat la finalul perioadei de raportare.**
17. Metoda menționată la punctul anterior evaluează obligația la valoarea plăților suplimentare ce se preconizează să apară în mod exclusiv din faptul că beneficiul se acumulează. În multe cazuri este posibil ca o entitate să nu fie nevoită să efectueze calcule detaliate pentru a estima că nu există nicio obligație semnificativă cu privire la absențele plătite nefolosite. De exemplu, este probabil ca o obligație pentru plata unui concediu medical să fie semnificativă doar dacă există o înțelegere oficială sau neoficială conform căreia plata nefolosită pentru concediul medical să fie considerată concediu anual plătit.
18. Absențele plătite necumulate nu se raportează; acestea sunt reziliate dacă nu se face uz în întregime de dreptul aferent perioadei curente și dacă nu se acordă angajaților dreptul la o plată în numerar pentru dreptul nefolosit la plecarea din entitate. Acesta este, în mod obișnuit, cazul concediilor medicale (în măsura în care dreptul nefolosit în trecut nu crește dreptul viitor), al concediului de maternitate sau de paternitate și al absențelor plătite pentru îndeplinirea datoriei de jurat sau pentru serviciul militar. O entitate nu recunoaște nicio datorie sau cheltuială până la momentul absenței, deoarece serviciul angajatului nu crește valoarea beneficiului.

Participările la profit și planurile de prime

19. **O entitate trebuie să recunoască costul preconizat al primelor și participării la profit în conformitate cu punctul 11 dacă, și numai dacă:**
- (a) **Entitatea are o obligație actuală legală sau implicită de a realiza astfel de plăți ca rezultat al evenimentelor trecute; și**
 - (b) **Poate fi realizată o estimare fiabilă a obligației.**

Există o obligație actuală atunci și numai atunci când entitatea nu are o altă alternativă realistă decât să efectueze aceste plăți.

20. În sectorul public, anumite entități dețin planuri de prime în legătură cu obiectivele de prestare a serviciilor sau cu aspecte legate de performanța financiară. Conform acestor planuri, angajații primesc valori specificate, care depind de o evaluare a contribuției lor la realizarea obiectivelor entității sau ale unui segment din cadrul entității. În anumite cazuri, aceste planuri se pot aplica unor grupuri de angajați, precum în cazul evaluării performanței tuturor angajaților sau a unei părți dintre aceștia din cadrul unui anumit segment, mai degrabă decât în mod individual. Datorită obiectivelor entităților din sectorul public, planurile de participare la profit sunt mult mai puțin uzuale în sectorul public decât în cadrul entităților orientate spre profit. Totuși, acestea pot constitui un aspect privind remunerația angajaților din segmente ale entităților din sectorul public care funcționează în scop comercial. Există posibilitatea ca anumite entități din sectorul public să nu dețină scheme de participare la profit, dar să poată evalua performanțele pe baza evaluărilor financiare precum generarea fluxurilor de venituri și atingerea obiectivelor bugetare. Anumite planuri de prime pot include plăți către toți angajații care au prestat servicii într-o perioadă de raportare, chiar și în cazul în care aceștia au părăsit entitatea înainte de finalul perioadei de raportare. Cu toate acestea, conform altor planuri de prime, angajații primesc plăți doar dacă își continuă activitatea în cadrul entității pentru o perioadă de timp determinată, de exemplu, se poate solicita ca angajații să presteze servicii pe întreaga perioadă de raportare. Astfel de planuri creează o obligație implicită la fel ca serviciul prestat de angajați care crește valoarea de plătit dacă angajații rămân în serviciu până la terminarea perioadei specificate. Evaluarea unor astfel de obligații implicite reflectă posibilitatea ca unii angajați să poată pleca din entitate fără a primi procente din profit. Punctul 22 stipulează condițiile suplimentare care trebuie respectate pentru ca o entitate să poată recunoaște costul preconizat pentru plata primelor de performanță, a primelor și a participărilor la profit.
21. O entitate poate să nu aibă o obligație legală de a plăti o primă. Cu toate acestea, în unele cazuri, într-o entitate există o practică de plată a unor prime. În astfel de cazuri, entitatea are o obligație implicită pentru că aceasta nu are o altă alternativă realistă decât să plătească aceste prime. Evaluarea obligației implicite reflectă posibilitatea ca unii angajați să poată pleca din entitate fără a primi o primă.
22. O entitate poate realiza o estimare fiabilă a obligației sale legale sau implicite conform unei scheme de plată a primelor de performanță, unui plan de prime sau unui plan de participare la profit doar în cazul în care:
- (a) Clauzele oficiale ale planului conțin o formulă pentru stabilirea valorii beneficiului;
 - (b) Entitatea determină sumele care trebuie achitate înainte de aprobarea situațiilor financiare în vederea emiterii; sau
 - (c) Experiența anterioară indică foarte clar valoarea obligației implicite a entității.

23. O obligație în cadrul planurilor de participare la profit și al planurilor de prime reiese din serviciul angajatului și nu dintr-o tranzacție cu proprietarii unei entități. Prin urmare, o entitate nu recunoaște costul participărilor la profit și al planurilor de prime drept distribuiri ale profitului, ci drept cheltuieli.
24. În cazul în care nu se preconizează că participările la profit și plata primelor vor fi decontate în totalitate în termen de douăsprezece luni de la finalul perioadei de raportare în care angajații au prestat serviciul respectiv, acele plăți reprezintă alte beneficii pe termen lung ale angajaților (a se vedea punctele 155-161).

Prezentarea informațiilor

25. Deși prezentul standard nu prevede prezentări specifice pentru beneficiile pe termen scurt ale angajaților, alte standarde pot prevedea astfel de prezentări. De exemplu, IPSAS 20 impune prezentarea informațiilor privind remunerarea agregată a personalului-cheie din conducere, iar IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, impune prezentarea informațiilor privind cheltuielile cu beneficiile angajaților.

Beneficii postangajare – Distincția între planuri de contribuții determinate și planuri de beneficii determinate

26. Beneficiile postangajare includ elemente cum ar fi următoarele:
 - (a) Beneficii aferente pensionării (de exemplu, pensii și sume forfetare plătite în momentul pensionării); și
 - (b) Alte beneficii postangajare, precum asigurările de viață postangajare și asistența medicală postangajare.

Angajamentele prin care o entitate furnizează beneficii postangajare sunt planuri de beneficii postangajare. O entitate aplică prezentul standard pentru toate angajamentele de acest tip, indiferent dacă acestea implică sau nu înființarea unei entități separate, precum o schemă de pensii, o schemă de super-anuități sau o schemă de beneficii la pensionare, pentru a primi contribuțiile și pentru a plăti beneficiile.

27. Planurile de beneficii postangajare sunt clasificate fie drept planuri de contribuții determinate, fie drept planuri de beneficii determinate, în funcție de fondul economic al planului, așa cum derivă din termenele și condițiile principale.
28. Conform unui plan de contribuții determinate, obligația legală sau implicită a entității este limitată la valoarea cu care se hotărăște să contribuie la fond. Astfel, valoarea beneficiilor postangajare primite de angajat este determinată de valoarea contribuțiilor plătite de o entitate (și probabil și de angajat) unui plan de beneficii postangajare sau unei societăți de asigurări, împreună cu randamentul investițiilor efectuate cu ajutorul contribuțiilor. În consecință, riscul actuarial (acela că beneficiile vor fi mai mici decât este preconizat) și riscul

investiției (acela că activele investite vor fi insuficiente pentru a putea genera beneficiile așteptate) îi revin, în esență, angajatului.

29. Exemple de cazuri în care o obligație a entității nu este limitată la valoarea cu care se hotărăște să se contribuie la fond sunt cele în care entitatea are o obligație legală sau implicită prin intermediul:
 - (a) Unei formule a beneficiului din cadrul planului care nu este legată doar de valoarea contribuțiilor și care impune unei entități să furnizeze mai multe contribuții dacă activele nu sunt suficiente pentru a respecta beneficiile din formula beneficiului din cadrul planului;
 - (b) Unei garanții, fie în mod indirect printr-un plan, fie în mod direct, a rentabilității specificate a contribuțiilor; sau
 - (c) Acelor practici neoficiale care generează o obligație implicită. De exemplu, o obligație implicită poate apărea atunci când o entitate are un istoric de creștere a beneficiilor foștilor angajați pentru a ține pasul cu inflația, chiar dacă nu are nicio obligație legală de a face acest lucru.
30. Pe baza planurilor de beneficii determinate:
 - (a) Entitatea are obligația să furnizeze angajaților actuali și foștilor angajați beneficiile convenite; și
 - (b) Riscul actuarial (acela că beneficiile vor costa mai mult decât se preconizează) și riscul investiției revin, în fond, entității. Dacă experiența actuarială sau cea investițională este sub nivelul preconizat, obligația entității poate să crească.
31. Punctele 32-51 explică diferența dintre planurile de contribuții determinate și planurile de beneficii determinate în contextul planurilor cu mai mulți angajatori, al planurilor de beneficii determinate care repartizează riscurile între entități aflate sub control comun, al planurilor de stat și al beneficiilor asigurate.

Planuri cu mai mulți angajatori

32. **O entitate trebuie să clasifice un plan cu mai mulți angajatori ca un plan de contribuții determinate sau un plan de beneficii determinate potrivit clauzelor planului (incluzând orice obligație implicită care depășește clauzele oficiale).**
33. **Dacă o entitate participă la un plan de beneficii determinate cu mai mulți angajatori, cu excepția cazului în care se aplică punctul 34, entitatea trebuie:**
 - (a) **Să contabilizeze partea care îi revine din obligația privind beneficiul determinat, din activele planului și din costul asociat planului în același mod ca pentru orice alt plan de beneficii determinate; și**

- (b) **Să prezinte informațiile prevăzute la punctele 137-150 (cu excepția punctului 150 litera (d)).**
34. **Atunci când nu sunt disponibile suficiente informații pentru a folosi contabilizarea beneficiului determinat pentru un plan de beneficii determinate cu mai mulți angajatori, o entitate trebuie:**
- (a) **Să contabilizeze planul în conformitate cu punctele 53 și 54 ca și cum ar fi un plan de contribuții determinate; și**
- (b) **Să prezinte informațiile prevăzute la punctul 150.**
35. Un exemplu de plan de beneficii determinate cu mai mulți angajatori este unul în care:
- (a) Planul este finanțat pe baza principiului „plăți în rate pe măsura câștigului”: contribuțiile sunt stabilite la un nivel preconizat a fi suficient pentru a plăti beneficiile convenite pentru aceeași perioadă; și beneficiile viitoare câștigate în timpul perioadei curente vor fi plătite din contribuțiile viitoare; și
- (b) Beneficiile angajaților sunt determinate de durata serviciului lor și entitățile participante nu au posibilități reale de a se retrage din plan fără a plăti o contribuție pentru beneficiile câștigate de angajați, după data retragerii. Un astfel de plan creează un risc actuarial pentru entitate: în cazul în care costul final al beneficiilor deja câștigate la finalul perioadei de raportare este mai mare decât se preconiza, entitatea va trebui fie să crească valoarea contribuțiilor, fie să convingă angajații să accepte reducerea beneficiilor. Prin urmare, un astfel de plan este un plan de beneficii determinate.
36. Atunci când sunt disponibile suficiente informații despre un plan de beneficii determinate cu mai mulți angajatori, o entitate își contabilizează partea proporțională din obligația privind beneficiul determinat, din activele planului și din costul beneficiilor postangajare asociate planului în același mod ca pentru orice alt plan de beneficii determinate. Cu toate acestea, este posibil ca o entitate să nu-și poată identifica, în scopuri contabile, partea din poziția financiară și din performanța planului în mod suficient de fiabil. Aceasta se poate întâmpla dacă:
- (a) Planul expune entitățile participante la riscuri actuariale asociate foștilor și actualilor angajați ai altor entități, având ca rezultat lipsa unei baze consecvente și fiabile pentru alocarea obligației, a activelor planului și a costului pentru entitățile individuale participante la plan; sau
- (b) Entitatea nu are acces la suficiente informații despre plan care să satisfacă dispozițiile prezentului standard.

În acele cazuri, o entitate contabilizează planul ca și cum ar fi un plan de contribuții determinate și prezintă informațiile suplimentare prevăzute la punctul 150.

37. Poate exista un acord contractual între planul cu mai mulți angajatori și participanții la acest plan care să determine modul în care surplusul din plan va fi distribuit participanților (sau deficitul finanțat). Un participant la un plan cu mai mulți angajatori având un astfel de acord care contabilizează planul drept un plan de contribuții determinate conform punctului 34 trebuie să recunoască activul sau datoria care rezultă din acordul contractual și venitul sau cheltuiala rezultat(ă) în surplus sau deficit.
38. Planurile cu mai mulți angajatori sunt distincte de planurile de administrare a grupului. Un plan de administrare a grupului este mai degrabă o agregare a planurilor cu un singur angajator, combinate pentru a permite angajatorilor participanți să își pună în comun activele în scopuri investiționale și pentru a reduce costurile de administrare și de gestionare a investiției, dar revendicările diferiților angajatori sunt separate pentru beneficiul unic al propriilor lor angajați. Planurile de administrare a grupului nu prezintă probleme speciale de contabilizare, deoarece informația este ușor accesibilă pentru a le trata în același mod ca în cazul oricărui alt plan cu angajator unic și deoarece astfel de planuri nu expun entitățile participante la riscurile actuariale asociate actualilor și foștilor angajați ai altor entități. Definițiile din prezentul standard impun unei entități să clasifice un plan de administrare a grupului ca pe un plan de contribuții determinate sau ca pe un plan de beneficii determinate în conformitate cu clauzele planului (incluzând orice obligație implicită care depășește clauzele oficiale).
39. **Pentru a determina momentul recunoașterii și modul de evaluare a unei datorii aferente lichidării unui plan de beneficii determinate cu mai mulți angajatori sau aferente retragerii unei entități dintr-un plan de beneficii determinate cu mai mulți angajatori, o entitate trebuie să aplice IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*.**

Planuri de beneficii determinate care împart riscurile între entitățile aflate sub control comun

40. Planurile de beneficii determinate care repartizează riscurile între entități diferite aflate sub control comun, de exemplu, entități care controlează și entități controlate, nu sunt planuri cu mai mulți angajatori.
41. O entitate care participă la un astfel de plan obține informații privind planul în ansamblu, evaluat conform prezentului standard, pe baza ipotezelor care se aplică planului în ansamblul său. Dacă există un acord contractual, un angajament irevocabil sau o politică declarată pentru înregistrarea costului net privind beneficiul determinat pentru planul în ansamblu evaluat în conformitate cu prezentul standard pentru entitățile individuale din cadrul entității economice,

entitatea va recunoaște în situațiile sale financiare separate sau individuale costul net privind beneficiul determinat înregistrat astfel. Dacă nu există un astfel de acord, de angajament sau o astfel de politică, costul net privind beneficiul determinat va fi recunoscut în situațiile financiare separate sau individuale ale entității care reprezintă angajatorul ce sponsorizează legal planul. Celelalte entități vor recunoaște, în situațiile lor financiare separate sau individuale, un cost egal cu contribuțiile lor de plată aferente perioadei.

42. În sectorul public există cazuri în care o entitate care controlează și una sau mai multe entități controlate participă la un plan de beneficii determinate. Cu excepția cazului în care a fost încheiat un acord contractual, un angajament irevocabil sau există o politică declarată, potrivit punctului 41, entitatea controlată contabilizează pe bază de contribuții determinate, iar entitatea care controlează, pe bază de beneficii determinate în cadrul situațiilor financiare consolidate. De asemenea, entitatea controlată prezintă informații cu privire la faptul că realizează contabilizarea pe bază de contribuții determinate în situațiile sale financiare individuale. Entitatea controlată care contabilizează pe bază de contribuții determinate oferă, de asemenea, detalii cu privire la entitatea care controlează și menționează faptul că în situațiile financiare consolidate ale acesteia contabilizarea se realizează pe bază de beneficii determinate. De asemenea, entitatea controlată prezintă informațiile prevăzute la punctul 151.
43. **Participarea la un astfel de plan reprezintă o tranzacție cu părțile afiliate pentru fiecare entitate individuală. Prin urmare, o entitate trebuie să prezinte informațiile prevăzute la punctul 151 în situațiile sale financiare separate sau individuale.**

Planuri de stat

44. **O entitate trebuie să contabilizeze un plan de stat în același mod în care contabilizează un plan cu mai mulți angajatori (a se vedea punctele 32 și 39).**
45. Planurile de stat sunt stabilite prin legislație pentru a acoperi toate entitățile (sau toate entitățile dintr-o anumită categorie, de exemplu, entitățile dintr-un anumit sector de activitate) și sunt desfășurate de administrația locală, județeană sau națională sau de alt organism (de exemplu, de o agenție creată special în acest scop). Prezentul standard tratează doar beneficiile angajaților entității și nu tratează contabilizarea obligațiilor asumate conform planurilor de stat referitoare la actualii sau foștii angajați ai entităților care nu sunt controlate de entitatea raportoare. Deși autoritățile pot stabili planuri de stat și pot oferi beneficii angajaților din entitățile din sectorul privat și/sau persoanelor fizice independente, prezentul standard nu tratează obligațiile generate de acest tip de planuri. Unele planuri stabilite de o entitate oferă atât beneficii obligatorii care substituie acele beneficii care altfel ar fi acoperite de un plan de stat, cât și beneficii voluntare suplimentare. Astfel de planuri nu sunt planuri de stat.

46. Multe planuri de stat sunt finanțate pe baza principiului plăți în rate pe măsura câștigului: contribuțiile sunt fixate la un nivel care se preconizează a fi suficient pentru a plăti beneficiile prevăzute datorate în aceeași perioadă; beneficiile viitoare câștigate în timpul perioadei actuale vor fi plătite din contribuțiile viitoare. Entitățile incluse în planurile de stat contabilizează acele planuri fie ca planuri de contribuții determinate, fie ca planuri de beneficii determinate. Tratatamentul contabil depinde de existența unei obligații legale sau implicite a entității de a plăti beneficii viitoare. În cazul în care singura obligație a entității este de a plăti contribuțiile până la data scadentă și entitatea nu are nicio obligație de a plăti beneficii viitoare, aceasta va contabiliza planul de stat ca pe un plan de contribuții determinate.
47. Un plan de stat poate fi clasificat drept un plan de contribuții determinate de către o entitate controlată. Cu toate acestea, caracterizarea planului de stat de către entitatea care controlează drept un plan de beneficii determinate este o prezumție relativă. În cazul în care acea prezumție este respinsă, planul de stat este contabilizat drept un plan de contribuții determinate.

Beneficii asigurate

48. **O entitate poate plăti prime de asigurare pentru a finanța un plan de beneficii postangajare. Entitatea trebuie să trateze un astfel de plan ca pe un plan de contribuții determinate, cu excepția cazului în care entitatea va avea (fie în mod direct, fie în mod indirect, prin plan) o obligație implicită sau legală:**
- (a) **De a plăti beneficiile angajaților în mod direct, la termen; sau**
 - (b) **De a plăti sume suplimentare dacă asigurătorul nu plătește toate beneficiile viitoare ale angajatului raportate la serviciul acestuia în perioada actuală și în perioadele anterioare.**

Dacă entitatea păstrează o astfel de obligație legală sau implicită, entitatea trebuie să trateze planul ca pe un plan de beneficii determinate.

49. Beneficiile asigurate printr-o poliță de asigurare nu trebuie să se afle într-o relație directă sau automată cu obligația entității față de beneficiile angajaților. Planurile de beneficii postangajare care implică polițe de asigurare sunt supuse aceleiași distincții între contabilizare și finanțare ca alte planuri finanțate.
50. Când o entitate finanțează o obligație privind beneficiul postangajare prin contribuția la o poliță de asigurare în baza căreia entitatea (fie în mod direct, fie mod indirect, prin plan, prin mecanismul de stabilire a primelor viitoare sau printr-o relație de afiliere cu asigurătorul) reține o obligație legală sau implicită, plata primelor nu echivalează cu un angajament privind o contribuție determinată. Prin urmare, entitatea:

- (a) Contabilizează o poliță de asigurare restrictivă ca pe un activ al planului (a se vedea punctul 8); și
 - (b) Recunoaște alte polițe de asigurare ca drepturi de rambursare (dacă polițele îndeplinesc criteriul de la punctul 118).
51. Atunci când o poliță de asigurare este pe numele unui participant specificat la plan sau al unui grup de participanți la plan și entitatea nu are nicio obligație legală sau implicită de a acoperi orice pierdere aferentă poliței, entitatea nu are nicio obligație de a plăti angajaților beneficii, iar asigurătorul este singurul răspunzător pentru plata acelor beneficii. Plata primelor fixe în baza unor astfel de contracte este, în esență, mai degrabă decontarea obligației privind beneficiile angajatului, decât o investiție pentru respectarea obligației. În consecință, entitatea nu mai are un activ sau o datorie. Prin urmare, o entitate tratează astfel de plăți drept contribuții la un plan de contribuții determinate.

Beneficii postangajare – Planuri de contribuții determinate

52. Contabilizarea planurilor de contribuții determinate este simplă, deoarece obligația entității raportoare pentru fiecare perioadă este determinată de sumele cu care s-a contribuit în acea perioadă. În consecință, nu sunt prevăzute ipoteze actuariale pentru evaluarea obligației sau a cheltuielii, și nu există nicio posibilitate de câștiguri sau pierderi actuariale. Mai mult decât atât, obligațiile sunt evaluate pe o bază neactualizată, exceptând cazul în care nu se preconizează ca acestea să fie decontate în totalitate în termen de douăsprezece luni de la finalul perioadei de raportare în care angajații prestează serviciul respectiv.

Recunoaștere și evaluare

53. **Atunci când un angajat a prestat un serviciu pentru o entitate pe parcursul unei perioade, entitatea trebuie să recunoască contribuția de plătit la un plan de contribuții determinate în schimbul aceluși serviciu:**
- (a) **Drept datorie (cheltuială angajată), după deducerea oricărei contribuții deja plătite. În cazul în care contribuția deja plătită depășește contribuția convenită pentru serviciu înainte de finalul perioadei de raportare, o entitate trebuie să recunoască acel exces ca activ (cheltuială în avans), în măsura în care plata în avans va conduce, de exemplu, la o reducere a plăților viitoare sau la o rambursare de numerar; și**
 - (b) **Drept cheltuială, cu excepția cazului în care un alt standard prevede sau permite includerea contribuției în costul unui activ (a se vedea, de exemplu, IPSAS 12 și IPSAS 17).**
54. **Atunci când contribuțiile la un plan de contribuții determinate nu se preconizează a fi decontate în totalitate în termen de cel mult douăsprezece luni de la finalul perioadei de raportare în care angajații prestează serviciul**

respectiv, ele trebuie actualizate folosind rata de actualizare specificată la punctul 85.

Prezentarea informațiilor

55. **O entitate trebuie să prezinte informații cu privire la valoarea recunoscută drept cheltuială pentru planurile de contribuții determinate.**
56. Atunci când IPSAS 20 prevede acest lucru, o entitate prezintă informații despre contribuțiile la planurile de contribuții determinate pentru personalul-cheie din conducere.

Beneficii postangajare – Planuri de beneficii determinate

57. Contabilizarea planurilor de beneficii determinate este complexă, pentru că sunt impuse ipoteze actuariale pentru evaluarea obligației și a cheltuielii și pentru că există o posibilitate de câștiguri sau pierderi actuariale. Mai mult, obligațiile sunt evaluate pe o bază actualizată, pentru că ele pot fi decontate mulți ani după ce angajații prestează serviciul respectiv.

Recunoaștere și evaluare

58. Planurile de beneficii determinate pot fi nefinanțate sau pot fi finanțate în totalitate sau parțial prin contribuții ale unei entități și câteodată ale angajaților ei într-o entitate sau într-un fond care este, din punct de vedere juridic, separat(ă) de entitatea raportoare și din care sunt plătite beneficiile angajatului. Plata beneficiilor finanțate, atunci când acestea ajung la termen, depinde nu doar de poziția financiară și de performanța investițională ale fondului, ci și de capacitatea și de dorința entității de a acoperi orice deficit în activele fondului. Prin urmare, entitatea, în esență, garantează riscurile actuariale și de investiție asociate planului. În consecință, cheltuiala recunoscută pentru un plan de beneficii determinate nu reprezintă în mod necesar valoarea contribuției datorate pentru perioada respectivă.
59. Contabilizarea de către o entitate a planurilor de beneficii determinate implică următorii pași:
 - (a) Determinarea deficitului sau a surplusului. Aceasta implică:
 - (i) Utilizarea unei tehnici actuariale, metoda unităților de credit proiectate, pentru realizarea unei estimări fiabile a costului final plătit de entitate pentru beneficiul pe care angajații l-au câștigat în schimbul serviciului lor în perioada actuală și în cele anterioare (a se vedea punctele 69-71). Acest lucru impune unei entități să determine valoarea beneficiului atribuibilă perioadei actuale și celor anterioare (a se vedea punctele 72-76) și să facă estimări (ipoteze actuariale) în legătură cu variabilele demografice (precum fluctuația personalului și mortalitatea) și variabilele financiare

- (cum sunt creșterile viitoare ale salariilor și ale costurilor medicale) care vor influența costul beneficiului (a se vedea punctele 77-100);
- (ii) Actualizarea acelui beneficiu pentru a determina valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat și costul serviciului actual (a se vedea punctele 69-71 și 85-88);
 - (iii) Scăderea valorii juste a oricăror active ale planului (a se vedea punctele 115-117) din valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat;
- (b) Determinarea valorii datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat ca fiind valoarea deficitului sau surplusului determinat la litera (a), ajustat pentru orice efect al limitării unui activ net privind beneficiul determinat la nivelul plafonului activului (a se vedea punctul 66).
- (c) Determinarea valorilor care trebuie recunoscute în surplus sau deficit:
- (i) Costul serviciului actual (a se vedea punctele 72-76 și punctul 124A).
 - (ii) Orice cost al serviciilor anterioare și orice câștig sau pierdere din decontare (a se vedea punctele 101-114).
 - (iii) Dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat (a se vedea punctele 125-128).
- (d) Determinarea reevaluărilor datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat, care trebuie recunoscute în active nete / capitaluri proprii și care cuprind:
- (i) Câștigurile și pierderile actuariale (a se vedea punctele 130 și 131);
 - (ii) Rentabilitatea aferentă activelor planului, excluzând valorile incluse în dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat (a se vedea punctul 132); și
 - (iii) Orice modificare a efectului plafonului activului (a se vedea punctul 66), excluzând valorile incluse în dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat.

Atunci când o entitate are mai multe planuri de beneficii determinate, entitatea aplică aceste proceduri separat pentru fiecare plan semnificativ.

60. **O entitate trebuie să determine datoria netă (activul net) privind beneficiul determinat cu suficientă regularitate, astfel încât valorile recunoscute în**

situațiile financiare să nu difere în mod semnificativ de valorile care ar fi determinate la finalul perioadei de raportare.

61. Prezentul standard încurajează o entitate, dar nu îi impune să implice un statistician calificat în evaluarea tuturor obligațiilor semnificative privind beneficiile postangajare. Din motive practice, o entitate îi poate solicita unui statistician calificat să desfășoare o evaluare detaliată a obligației înainte de finalul perioadei de raportare. Totuși, rezultatele acelei evaluări sunt actualizate pentru orice tranzacții semnificative și alte schimbări semnificative ale circumstanțelor (inclusiv modificările prețurilor pe piață și ale ratelor dobânzilor) până la finalul perioadei de raportare.
62. În unele cazuri, estimările, mediile și artificiile de calcul pot oferi o aproximare fiabilă a calculului detaliat ilustrat în prezentul standard.

Contabilizarea obligației implicite

63. **O entitate trebuie să contabilizeze nu doar obligația ei legală conform clauzelor oficiale dintr-un plan de beneficii determinate, ci și orice obligație implicită generată de practicile neoficiale ale entității. Practicile neoficiale generează o obligație implicită atunci când entitatea nu are nicio altă alternativă realistă decât să plătească beneficiile angajaților. Un exemplu de obligație implicită este situația în care o modificare a practicilor neoficiale ale unei entități ar produce o deteriorare inacceptabilă a relației entității cu angajații ei.**
64. Clauzele formale ale unui plan de beneficii determinate îi pot permite unei entități să-și anuleze obligația ce îi revine în baza acelui plan. Totuși, este dificil, de obicei, pentru o entitate să-și anuleze obligația aferentă unui plan (fără plată) dacă angajații sunt păstrați. Prin urmare, în absența unei probe contrare, contabilizarea beneficiilor postangajare implică faptul că o entitate care promite, în mod curent, astfel de beneficii va continua să facă acest lucru pentru angajații ei în cursul perioadei de muncă rămase până la pensie.

Situația poziției financiare

65. **O entitate trebuie să recunoască datoria netă (activul net) privind beneficiul determinat în situația poziției financiare.**
66. **Atunci când o entitate are un surplus dintr-un plan de beneficii determinate, entitatea trebuie să evalueze activul net aferent beneficiului determinat ca fiind cea mai mică valoare dintre:**
 - (a) **Surplusul din planul de beneficii determinate; și**
 - (b) **Plafonul activului, determinat pe baza ratei de actualizare specificate la punctul 85.**

67. Un activ net privind beneficiul determinat poate apărea atunci când un plan de beneficii determinate a fost suprafinanțat sau când sunt generate câștiguri actuariale. O entitate recunoaște un activ net privind beneficiul determinat în astfel de cazuri deoarece:
- Entitatea controlează o resursă, care reprezintă capacitatea de a folosi surplusul pentru a genera beneficii viitoare;
 - Acel control este rezultatul unor evenimente trecute (contribuțiile plătite de entitate și serviciul prestat de angajat); și
 - Beneficiile economice viitoare sunt disponibile pentru entitate sub forma unei reduceri a contribuțiilor viitoare sau a unei rambursări de numerar, fie în mod direct către entitate, fie în mod indirect către un alt plan în deficit. Plafonul activului este valoarea actualizată a acelor beneficii viitoare.

Recunoaștere și evaluare – Valoarea actualizată a unei obligații privind beneficiile determinate și costul serviciului actual

68. Costul final al unui plan de beneficii determinate poate fi influențat de multe variabile, cum ar fi salariile finale, rotația personalului și mortalitatea, contribuțiile angajaților și tendințele costurilor medicale. Costul final al planului nu este cert și această incertitudine va persista probabil o perioadă lungă de timp. Pentru a evalua valoarea actualizată a obligațiilor privind beneficiile postangajare și a costului aferent serviciului actual, este necesar:
- Să se aplice o metodă de evaluare actuarială (a se vedea punctele 69-71);
 - Să se atribuie un beneficiu perioadelor de serviciu (a se vedea punctele 72-76); și
 - Să se emită ipoteze actuariale (a se vedea punctele 77-100).

Metoda evaluării actuariale

69. **O entitate trebuie să utilizeze metoda unităților de credit proiectate pentru a determina valoarea actualizată a obligațiilor sale privind beneficiile determinate și costul aferent serviciului actual și, acolo unde este aplicabil, costul aferent serviciilor anterioare.**
70. Metoda unităților de credit proiectate (uneori cunoscută ca metoda beneficiului angajat proporțional pentru serviciu sau ca metoda beneficiu/ani de serviciu) recunoaște fiecare perioadă de serviciu ca generând o unitate suplimentară de beneficiu (a se vedea punctele 72-76) și evaluează separat fiecare unitate pentru a crea obligația finală (a se vedea punctele 77-100).
71. O entitate actualizează în întregime o obligație privind beneficiile postangajare, chiar dacă se preconizează că o parte a acestei obligații se va deconta în termen de cel mult douăsprezece luni de la finalul perioadei de raportare.

Atribuirea de beneficii perioadelor de serviciu

72. **Pentru determinarea valorii actualizate a obligațiilor sale privind beneficiile determinate și a costului aferent serviciului actual și, acolo unde este aplicabil, a costului aferent serviciului anterior, o entitate trebuie să atribuie beneficii perioadelor de serviciu utilizând formula beneficiului din cadrul planului. Cu toate acestea, dacă serviciul din ultimii ani al unui angajat va conduce la un nivel semnificativ mai ridicat al beneficiilor decât în primii ani, o entitate trebuie să atribuie beneficiile pe o bază liniară de la:**
- (a) **Data când serviciul angajatului conduce prima dată la beneficiile calculate conform planului (fie că sunt, fie că nu sunt condiționate de servicii suplimentare) până la**
 - (b) **Data când serviciile suplimentare prestate de angajat nu vor conduce la o valoare semnificativă a beneficiilor suplimentare calculate pe baza planului, altele decât cele din creșterile suplimentare ale salariului.**
73. Metoda unităților de credit proiectate impune unei entități să atribuie beneficii perioadei actuale (pentru a determina costul serviciului actual), respectiv perioadei actuale și perioadelor anterioare (pentru a determina valoarea actualizată a obligațiilor privind beneficiile determinate). O entitate atribuie beneficii perioadelor în care apare obligația de a furniza beneficii postangajare. Această obligație apare la prestarea de către angajați a serviciilor în schimbul beneficiilor postangajare pe care o entitate preconizează să le plătească în perioadele de raportare viitoare. Tehnicile actuariale îi permit unei entități să evalueze acea obligație cu suficientă fiabilitate pentru a justifica recunoașterea unei datorii.
74. Serviciul prestat de angajat creează o obligație în baza unui plan de beneficii determinate chiar dacă beneficiile sunt condiționate de angajarea viitoare (cu alte cuvinte, acestea nu sunt revocabile). Serviciul angajatului înainte de data de intrare în drepturi creează o obligație implicită pentru că, la finalul fiecărei perioade de raportare succesive, valoarea serviciului viitor pe care un angajat îl are de efectuat înainte de a avea dreptul la beneficii este redusă. Pentru evaluarea obligației sale privind beneficiile determinate, o entitate analizează probabilitatea ca unii angajați să nu poată satisface nicio dispoziție de intrare în drepturi. În mod similar, deși anumite beneficii postangajare, de exemplu, beneficiile medicale postangajare, devin plătibile doar dacă un eveniment specificat are loc atunci când un salariat nu mai este angajat, o obligație este creată când angajatul prestează un serviciu care îi va da dreptul la beneficii dacă acel eveniment specificat are loc. Probabilitatea ca evenimentul specificat să aibă loc afectează evaluarea obligației, dar nu determină existența sau inexistența acesteia.
75. Obligația crește până la data când serviciul suplimentar al angajatului nu va conduce la nicio valoare semnificativă a beneficiilor suplimentare. Prin urmare, toate beneficiile sunt atribuite perioadelor care se termină la sau înainte de acea

dată. Beneficiile sunt atribuite perioadelor contabile individuale utilizându-se formula beneficiilor planului. Cu toate acestea, dacă serviciul unui angajat în ultimii ani va conduce la un nivel semnificativ mai ridicat al beneficiilor decât în primii ani, o entitate trebuie să atribuie beneficiile pe o bază liniară până la data când serviciul suplimentar al angajatului nu va conduce la nicio valoare semnificativă a beneficiilor suplimentare. Aceasta deoarece serviciul angajatului în toată această perioadă va conduce, în cele din urmă, la beneficii la acel nivel mai ridicat.

76. Acolo unde valoarea unui beneficiu reprezintă o proporție constantă din salariul final pentru fiecare an de serviciu, creșterile viitoare de salariu vor afecta valoarea impusă pentru a deconta obligația care există pentru serviciu înainte de finalul perioadei de raportare, dar care nu creează o obligație suplimentară. Prin urmare:
- (a) În sensul punctului 72 litera (b), creșterile salariale nu conduc la beneficii suplimentare, chiar dacă valoarea beneficiilor este dependentă de salariul final; și
 - (b) Valoarea beneficiului atribuit fiecărei perioade este o proporție constantă din salariul la care se raportează beneficiul.

Ipoteze actuariale

77. Ipotezele actuariale trebuie să fie imparțiale și compatibile reciproc.
78. Pentru o entitate, ipotezele actuariale sunt cele mai bune estimări ale variabilelor care vor determina costul final al acordării beneficiilor postangajare. Ipotezele actuariale cuprind:
- (a) Ipoteze demografice despre caracteristicile viitoare ale foștilor și actuaților angajați (și ale celor ce depind de aceștia) care sunt eligibili pentru beneficii. Ipotezele demografice se referă la aspecte ca:
 - (i) Mortalitatea (a se vedea punctele 83 și 84);
 - (ii) Ratele de fluctuație a personalului, incapacitatea de muncă și pensionarea anticipată;
 - (iii) Proporția membrilor participanți la plan cu persoane dependente de aceștia care vor fi eligibile pentru beneficii;
 - (iv) Proporția membrilor participanți la plan care vor selecta fiecare formă de opțiune de plată disponibilă conform termenelor planului; și
 - (v) Ratele despăgubirilor pe baza planurilor medicale.
 - (b) Ipoteze financiare, care tratează aspecte ca:
 - (i) Rata de actualizare (a se vedea punctele 85-88);

- (ii) Nivelurile beneficiilor, excluzând orice cost al beneficiilor care trebuie suportat de angajați, și salariile viitoare (a se vedea punctele 89-97);
 - (iii) În cazul beneficiilor medicale, costurile medicale viitoare, incluzând costurile de instrumentare a cererilor de despăgubire (și anume costurile care vor fi angajate pentru procesarea și soluționarea despăgubirilor, inclusiv onorariile juridice și ale agentului de investigare) (a se vedea punctele 98-100); și
 - (iv) Impozitele datorate de plan pentru contribuțiile aferente serviciului înainte de finalul perioadei de raportare sau pentru beneficiile rezultate din serviciul respectiv.
79. Ipotezele actuariale sunt imparțiale dacă ele nu sunt nici lipsite de prudență, nici excesiv de conservatoare.
80. Ipotezele actuariale sunt compatibile reciproc dacă ele reflectă relația economică dintre factori ca inflația, creșterea ratelor salariale și ratele de actualizare. De exemplu, toate ipotezele care depind de un anumit nivel al inflației (cum ar fi ipotezele în legătură cu ratele dobânzii, creșterile salariale și ale beneficiilor) în orice perioadă viitoare presupun același nivel al inflației în acea perioadă.
81. O entitate determină rata de actualizare și alte ipoteze financiare în termeni nominali (fiecși), mai puțin dacă estimările în termeni reali (ajustați după inflație) sunt mai fiabile, de exemplu, într-o economie hiperinflaționistă (a se vedea IPSAS 10, *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste*) sau unde beneficiul este legat de indexare și există o piață foarte activă pentru obligațiunile indexate emise în acea monedă și având același termen.
82. **Ipotezele financiare trebuie să se bazeze pe așteptările pieței, la finalul perioadei de raportare, pentru perioada pentru care sunt decontate obligațiile.**

Ipoteze actuariale: mortalitatea

83. **O entitate trebuie să își determine ipotezele legate de mortalitate în funcție de cele mai bune estimări privind mortalitatea membrilor planului atât pe durata angajării, cât și după aceasta.**
84. Pentru a estima costul final al beneficiului, o entitate ține cont de modificările preconizate ale mortalității, de exemplu, prin modificarea graficelor standard privind mortalitatea cu estimări ale îmbunătățirii ratei mortalității.

Ipoteze actuariale – Rata de actualizare

85. **Rata utilizată pentru actualizarea obligațiilor privind beneficiile post-angajare (atât a celor finanțate, cât și a celor nefinanțate) va reflecta valoarea-timp a banilor. Moneda și scadența instrumentului financiar selectat**

pentru a reflecta valoarea-timp a banilor trebuie să fie consecvente cu moneda și scadența estimată ale obligațiilor privind beneficiile postangajare.

86. O ipoteză actuarială care are un efect semnificativ este rata de actualizare. Rata de actualizare reflectă valoarea-timp a banilor, dar nu și riscul actuarial sau cel investițional. Mai mult, rata de actualizare nu reflectă riscul de credit specific al entității care ce apare datorită creditorilor acesteia, și nici riscul ca experiența viitoare să difere de ipotezele actuariale.
87. Rata de actualizare reflectă plasarea în timp estimată a plăților de beneficii. În practică, o entitate realizează adesea aceasta prin aplicarea unei singure rate de actualizare medii ponderate care reflectă momentul estimat, valoarea plăților de beneficii și moneda în care beneficiile vor fi plătite.
88. O entitate evaluează dacă rata de actualizare care reflectă valoarea-timp a banilor este cel mai bine aproximată în funcție de randamentele din piață, la finalul perioadei de raportare, ale obligațiunilor de stat, ale obligațiunilor corporative de înaltă calitate sau de alt instrument financiar. În anumite jurisdicții, randamentele din piață ale obligațiunilor de stat la finalul perioadei de raportare vor oferi cea mai bună aproximare a valorii-timp a banilor. Cu toate acestea, există jurisdicții în care acest lucru nu se aplică, cum ar fi jurisdicțiile în care nu există o piață extinsă a obligațiunilor de stat sau în care randamentele din piață ale obligațiunilor de stat la finalul perioadei de raportare nu reflectă valoarea-timp a banilor. În aceste cazuri, entitatea raportoare determină rata pe baza altei metode, de exemplu, în raport cu randamentele din piață ale obligațiunilor corporative de înaltă calitate. Este posibil ca, în anumite cazuri, să nu existe o piață extinsă a obligațiunilor de stat sau a obligațiunilor corporative de înaltă calitate cu scadență suficient de lungă pentru a corespunde scadenței preconizate a tuturor plăților de beneficii. În aceste circumstanțe, o entitate utilizează ratele actuale pe piață ale termenului adecvat pentru actualizarea plăților pe termen scurt și estimează rata de actualizare pentru scadențe în timp mai îndelungat prin extrapolarea ratelor actuale pe piață de-a lungul curbei randamentului. Este puțin probabil ca valoarea actualizată totală a unei obligații privind beneficiile determinate să fie sensibilă la rata de actualizare aplicată proporției din beneficiile care sunt de plătit după scadența finală a instrumentului financiar disponibil, precum obligațiunile de stat sau obligațiunile corporative.

Ipoteze actuariale – Salarii, beneficii și costuri medicale

89. **O entitate trebuie să își evalueze obligațiile privind beneficiile determinate pe o bază care reflectă:**
- (a) **Beneficiile prezentate în termenele planului (sau care rezultă din orice obligație implicită care depășește acele termene) la finalul perioadei de raportare;**

- (b) **Orice creșteri viitoare estimate ale salariilor care afectează beneficiile plătibile;**
 - (c) **Efectul oricărei limitări asupra părții care îi revine angajatorului din costul beneficiilor viitoare;**
 - (d) **Contribuțiile din partea angajaților sau terților care conduc la o scădere a costului final al beneficiilor respective pentru entitate; și**
 - (e) **Modificările viitoare estimate ale nivelului oricăror beneficii de stat care afectează beneficiile plătibile în baza unui plan de beneficii determinate, dacă, și numai dacă:**
 - (i) **Acele modificări au fost adoptate înainte de finalul perioadei de raportare; sau**
 - (ii) **Există date istorice sau alte dovezi fiabile care indică faptul că acele beneficii de stat se vor schimba într-o manieră previzibilă, de exemplu, în funcție de modificările viitoare ale nivelurilor generale ale prețurilor sau ale nivelurilor generale ale salariilor.**
90. Ipotezele actuariale reflectă schimbările viitoare ale beneficiilor care sunt descrise în termenii oficiale ale planului (sau o obligație implicită care depășește termenii respective) la finalul perioadei de raportare. Acesta este cazul când, de exemplu:
- (a) Entitatea are un istoric al creșterii beneficiilor, de exemplu, pentru a diminua efectele inflației, și nu există niciun indiciu că această practică se va modifica în viitor;
 - (b) Entitatea este obligată, fie prin termenii oficiale ale unui plan (sau prin intermediul unei obligații implicite care depășește acele termene), fie prin legislație, să folosească orice surplus din plan pentru beneficiul participanților la plan (a se vedea punctul 110 litera (c)); sau
 - (c) Beneficiile variază ca răspuns la un obiectiv de performanță sau la alte criterii. De exemplu, termenii planului pot să stipuleze că planul va plăti beneficii reduse sau pot impune contribuții suplimentare din partea angajaților dacă activele planului sunt insuficiente. Evaluarea obligației reflectă cea mai bună estimare a efectului obiectivului de performanță sau a altor criterii.
91. Ipotezele actuariale nu reflectă schimbările viitoare ale beneficiilor care nu sunt stabilite în termenii oficiale ale planului (sau în obligația implicită) la finalul perioadei de raportare. Astfel de modificări vor avea ca rezultat:
- (a) Costuri ale serviciilor anterioare, în măsura în care ele modifică beneficiile pentru serviciul efectuat înainte de modificare; și

- (b) Costuri ale serviciului actual pentru perioadele de după modificare, în măsura în care ele modifică beneficiile pentru serviciul efectuat după modificare.
92. Estimările creșterilor salariale viitoare țin cont de inflație, vechimea în muncă, promovare și de alți factori relevanți, cum ar fi cererea și oferta pe piața muncii.
93. Unele planuri de beneficii determinate limitează contribuțiile pe care trebuie să le plătească o entitate. Costul final al beneficiilor ține cont de efectul unei limitări asupra contribuțiilor. Efectul unei limitări asupra contribuțiilor este determinat ca fiind cea mai scurtă dintre:
- (a) Durata de viață estimată a entității; și
- (b) Durata de viață estimată a planului.
94. Anumite planuri de beneficii determinate le impun angajaților sau terților să contribuie la costul planului. Contribuțiile din partea angajaților reduc costul beneficiilor pentru entitate. O entitate analizează dacă prin contribuțiile din partea terților se reduce costul beneficiilor pentru entitate sau dacă acestea sunt un drept de rambursare, așa cum se menționează la punctul 118. Contribuțiile din partea angajaților sau a terților fie sunt stabilite în termenele oficiale ale planului (sau decurg dintr-o obligație implicită care depășește aceste termene), fie sunt discreționare. Contribuțiile discreționare din partea angajaților sau a terților conduc la o scădere a costului serviciului la plata acestor contribuții către plan.
95. Contribuțiile din partea angajaților sau a terților prezentate în termenele oficiale ale planului fie conduc la o scădere a costului serviciului (dacă au legătură cu acel serviciu), fie afectează reevaluările datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat (dacă nu au legătură cu acel serviciu). Un exemplu de contribuții care nu au legătură cu serviciul este atunci când contribuțiile sunt necesare pentru a reduce un deficit generat de pierderi din activele planului sau de pierderi actuariale. În cazul în care contribuțiile de la angajați sau de la terțe părți au legătură cu serviciul, acele contribuții reduc costul serviciului după cum urmează:
- (a) Dacă valoarea contribuțiilor depinde de numărul de ani de serviciu, o entitate trebuie să atribuie contribuțiile aferente perioadelor de serviciu utilizând aceeași metodă de atribuire impusă de punctul 72 pentru beneficiul brut (fie utilizând formula planului de contribuții, fie pe o bază liniară); sau
- (b) Dacă valoarea contribuțiilor este independentă de numărul anilor de serviciu, entității îi este permis să recunoască astfel de contribuții drept o reducere a costului serviciului în perioada în care serviciul aferent a fost prestat. Exemplele de contribuții care sunt independente de numărul de ani de serviciu includ acele contribuții care sunt un procentaj fix din

salariul angajatului, o sumă fixă pe perioada serviciului sau în funcție de vârsta angajatului.

Punctul AG13 oferă îndrumările de aplicare aferente.

96. Pentru contribuțiile de la angajați sau de la terțe părți care sunt atribuite perioadelor de serviciu în conformitate cu punctul 95 litera (a), modificările contribuțiilor au ca rezultat:
- (a) Costuri ale serviciului actual și anterior (dacă acele modificări nu sunt stabilite în termenele oficiale ale planului și nu sunt generate de o obligație implicită); sau
 - (b) Câștiguri și pierderi actuariale (dacă acele modificări sunt stabilite în termenele oficiale ale planului sau sunt generate de o obligație implicită).
97. Anumite beneficii postangajare depind de variabile precum nivelul beneficiilor din cadrul pensiilor din sistemul de asigurări sociale sau al asistenței medicale de stat. Evaluarea unor astfel de beneficii reflectă cea mai bună estimare a unor astfel de variabile, bazată pe date istorice și pe alte dovezi fiabile.
98. **Ipotezele legate de costurile medicale vor ține seama de modificările viitoare estimate pentru costurile serviciilor medicale, care sunt generate atât de inflație, cât și de modificările specifice ale costurilor medicale.**
99. Evaluarea beneficiilor medicale postangajare impune ipoteze în ceea ce privește nivelul și frecvența revendicărilor viitoare și costul pentru satisfacerea acestor pretenții. O entitate estimează costurile medicale viitoare pe baza datelor istorice cu privire la propria experiență a entității, suplimentându-le, unde este necesar, cu date istorice de la alte entități, societăți de asigurări, furnizori medicali sau din alte surse. Estimările costurilor medicale viitoare iau în calcul efectul progreselor tehnologice, schimbările în utilizarea asistenței medicale sau în formele de furnizare, precum și modificările stării de sănătate a participanților la plan.
100. Nivelul și frecvența revendicărilor depind, în mod particular, de vârsta, starea de sănătate și sexul angajaților (și ale persoanelor dependente de aceștia) și pot fi sensibile la alți factori, cum este localizarea geografică. Prin urmare, datele istorice sunt ajustate în măsura în care structura demografică a populației diferă de cea folosită ca bază pentru datele istorice. De asemenea, datele istorice sunt ajustate acolo unde există o dovadă fiabilă că tendințele istorice nu vor continua.

Costul serviciilor anterioare și câștigurile și pierderile din decontare

101. **În momentul determinării costului serviciilor anterioare ori a câștigului sau pierderii din decontare, o entitate trebuie să reevalueze datoria netă (activul net) privind beneficiul determinat utilizând valoarea justă actuală a activelor planului și ipotezele actuariale curente (inclusiv ratele curente ale dobânzii pe piață și alte prețuri de piață curente), reflectând:**

- (a) **Beneficiile oferite în conformitate cu planul și activele planului înainte de modificarea, reducerea sau decontarea acestuia; și**
 - (b) **Beneficiile oferite în conformitate cu planul și activele planului după modificarea, reducerea sau decontarea acestuia.**
102. Nu este necesar ca o entitate să facă distincție între costul serviciilor anterioare care rezultă dintr-un amendament la plan, costul serviciului anterior ce rezultă dintr-o reducere și un câștig sau o pierdere din decontare dacă aceste tranzacții apar simultan. În anumite situații, un amendament la plan apare înainte de o decontare, cum ar fi cazul în care o entitate modifică beneficiile în conformitate cu planul și decontează beneficiile modificate ulterior. În aceste situații, o entitate recunoaște costul serviciilor anterioare înainte de orice câștig sau pierdere din decontare.
103. O decontare are loc simultan cu un amendament la plan sau cu o reducere a acestuia dacă un plan este terminat astfel încât obligația este decontată și planul încetează să mai existe. Cu toate acestea, terminarea unui plan nu reprezintă o decontare dacă planul este înlocuit de un nou plan ce oferă beneficii care sunt, în fond, identice.
- 103A. Atunci când are loc o modificare, o reducere sau o decontare a planului, entitatea trebuie să recunoască și să evalueze orice cost al serviciilor anterioare sau un câștig ori o pierdere din decontare în conformitate cu punctele 101-103 și punctele 104-114. Astfel, o entitate nu trebuie să ia în considerare efectul plafonului activului. O entitate trebuie să determine efectul plafonului activului în urma modificării, reducerii sau decontării planului și trebuie să recunoască orice schimbare în efectul respectiv în conformitate cu punctul 59 litera (d).

Costul serviciilor anterioare

104. Costul serviciilor anterioare reprezintă modificarea valorii actualizate a obligației privind beneficiile determinate care rezultă dintr-un amendament la plan sau o reducere a acestuia.
105. **O entitate trebuie să recunoască costul serviciilor anterioare ca fiind o cheltuială la cea mai recentă dată dintre următoarele:**
- (a) **Data la care are loc modificarea sau reducerea planului; și**
 - (b) **Data la care entitatea recunoaște costurile de restructurare aferente (a se vedea IPSAS 19) sau beneficiile pentru încetarea contractului de muncă (a se vedea punctul 168).**
106. Un amendament la plan are loc atunci când o entitate introduce sau retrage un plan de beneficii determinate sau modifică beneficiile plătibile în conformitate cu un plan de beneficii determinate existent.

107. O reducere are loc atunci când o entitate diminuează în mod semnificativ numărul angajaților acoperiți de un plan. O reducere poate fi generată de un eveniment izolat, cum ar fi închiderea unei fabrici, întreruperea unei activități, terminarea sau suspendarea unui plan.
108. Costul serviciilor anterioare poate să fie pozitiv (dacă beneficiile sunt introduse sau modificate astfel încât valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat să crească) sau negativ (dacă beneficiile sunt retrase sau modificate astfel încât valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat să se reducă).
109. În cazul în care o entitate reduce beneficiile plătibile în baza unui plan de beneficii determinate și, în același timp, majorează alte beneficii plătibile conform planului pentru aceiași angajați, entitatea tratează modificarea ca pe o modificare netă unică.
110. Costul serviciilor anterioare exclude:
- (a) Efectul diferențelor dintre creșterile reale și cele prevăzute anterior pentru salarii asupra obligației de plată a beneficiilor pentru servicii prestate în anii trecuți (nu există un cost al serviciilor anterioare pentru că ipotezele actuariale permit salarii proiectate);
 - (b) Subestimările și supraestimările creșterilor pensiilor discreționare, dacă o entitate are o obligație implicită de a oferi astfel de creșteri (nu există un cost al serviciilor anterioare deoarece ipotezele actuariale permit astfel de creșteri);
 - (c) Estimările îmbunătățirilor beneficiilor care rezultă din câștiguri actuariale sau din rentabilitatea aferentă activelor planului care au fost recunoscute în situațiile financiare, dacă entitatea este obligată, fie prin termenele oficiale ale unui plan (sau printr-o obligație implicită care depășește acele termene), fie prin legislație, să folosească orice surplus din plan în beneficiul participanților la plan, chiar și atunci când creșterea beneficiilor nu a fost încă acordată oficial (nu există un cost al serviciilor anterioare deoarece creșterea rezultată a obligației este o pierdere actuarială, a se vedea punctul 90); și
 - (d) Creșterea beneficiilor irevocabile (adică beneficii care nu sunt condiționate de angajarea viitoare, a se vedea punctul 74) când, în absența unor beneficii noi sau îmbunătățite, angajații îndeplinesc condițiile pentru intrarea în drepturi (nu există un cost al serviciilor anterioare pentru că entitatea a recunoscut costul estimat al beneficiilor ca un cost al serviciului actual atunci când serviciul a fost prestat).

Câștiguri și pierderi din decontare

111. Câștigurile sau pierderile din decontare reprezintă diferența dintre:

- (a) Valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat care este decontată, așa cum este calculată la data decontării; și
 - (b) Prețul de decontare, inclusiv orice active ale planului transferate și orice plăți efectuate direct de entitate în raport cu decontarea respectivă.
112. **O entitate trebuie să recunoască un câștig sau o pierdere din decontarea unui plan de beneficii determinate în momentul în care are loc decontarea.**
113. O decontare are loc atunci când o entitate încheie o tranzacție prin care se elimină orice altă obligație legală sau implicită pentru o parte din sau pentru toate beneficiile furnizate pe baza unui plan de beneficii determinate (alta decât o plată a beneficiilor în contul sau în numele angajaților, în conformitate cu termenle planului, și inclusă în ipotezele actuariale). De exemplu, un transfer izolat al unor obligații semnificative ale angajatorului conform planului către o companie de asigurări prin achiziționarea unei polițe de asigurare reprezintă o decontare; o plată forfetară în numerar, conform termenelor planului, către participanții la plan în schimbul drepturilor acestora de a primi anumite beneficii postangajare nu reprezintă o decontare.
114. În unele cazuri, o entitate dobândește o poliță de asigurare cu scopul de a finanța o parte din sau toate beneficiile angajaților aferente serviciului prestat de aceștia în perioada actuală și în perioadele anterioare. Achiziția unei astfel de polițe nu reprezintă o decontare dacă entitatea păstrează o obligație legală sau implicită (a se vedea punctul 48) de a plăti valori suplimentare în cazul în care asigurătorul nu plătește beneficiile angajaților specificate în polița de asigurare. Punctele 118-121 tratează modul de recunoaștere și evaluare a drepturilor de rambursare în baza unor polițe de asigurare care nu sunt active ale planului.

Recunoaștere și evaluare – Activele planului

Valoarea justă a activelor planului

115. Valoarea justă a oricăror active ale planului este dedusă din valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat atunci când se determină deficitul sau surplusul.
116. Activele planului exclud contribuțiile neplătite datorate fondului de către entitatea raportoare și orice instrumente financiare netransferabile emise de entitate și păstrate de fond. Activele planului sunt reduse cu orice datorii ale fondului care nu sunt aferente beneficiilor angajaților, de exemplu, datorii comerciale și similare și datorii rezultate din instrumentele financiare derivate.
117. În cazul în care activele planului includ polițe de asigurare restrictive care satisfac în totalitate valoarea și momentul unor beneficii sau a tuturor beneficiilor plătibile în baza unui plan, valoarea justă a respectivelor polițe de asigurare trebuie să fie valoarea actualizată a obligațiilor asociate (condiționată de orice reducere necesară dacă valorile de primit pe baza polițelor de asigurare nu sunt recuperabile în totalitate).

Rambursări

118. **Atunci și numai atunci când este aproape sigur că o altă parte va rambursa parțial sau în întregime cheltuiala necesară pentru decontarea unei obligații privind beneficiile determinate, o entitate trebuie:**
- (a) **Să își recunoască dreptul la rambursare ca activ separat. Entitatea trebuie să evalueze activul la valoarea justă.**
 - (b) **Să separe și să recunoască modificările valorii juste a dreptului său la rambursare în același mod ca pentru modificările valorii juste a activelor planului (a se vedea punctele 126 și 128). Componentele costului privind beneficiul determinat, recunoscute în conformitate cu punctul 122, pot fi recunoscute fără valorile aferente modificărilor valorii contabile a dreptului la rambursare.**
119. Uneori, o entitate poate apela la o altă parte, cum ar fi un asigurător, care să plătească parțial sau în întregime cheltuiala necesară pentru decontarea unei obligații privind beneficiile determinate. Polițele de asigurare restrictive, așa cum sunt definite la punctul 8, sunt active ale planului. O entitate contabilizează polițele de asigurare restrictive în mod similar cu toate celelalte active ale planului și punctul 118 nu este relevant (a se vedea punctele 48-51 și 117).
120. Atunci când o poliță de asigurare deținută de o entitate nu este o poliță de asigurare restrictivă, acea poliță de asigurare nu este un activ al planului. Punctul 118 este relevant pentru asemenea cazuri: entitatea recunoaște dreptul său la rambursare în baza poliței de asigurare mai degrabă ca activ separat decât ca o deducere în determinarea deficitului sau a surplusului aferent beneficiului determinat. Punctul 142 litera (b) impune entității să prezinte o scurtă descriere a legăturii dintre dreptul de rambursare și obligația aferentă.
121. Dacă dreptul la rambursare apare în baza unei polițe de asigurare sau a unui acord juridic irevocabil care se potrivește exact valorii și momentului unora dintre sau tuturor beneficiilor plătibile în baza unui plan de beneficii determinate, atunci valoarea justă a dreptului de rambursare trebuie să fie valoarea actualizată a obligației aferente (în funcție de orice reducere necesară dacă rambursarea nu este în totalitate recuperabilă).

Componente ale costului privind beneficiul determinat

122. **O entitate trebuie să recunoască elementele costului beneficiului determinat, exceptând măsura în care un alt IPSAS prevede sau permite includerea acestor elemente în costul unui activ, după cum urmează:**
- (a) **Costul serviciului (a se vedea punctele 68–114 și punctul 124A), în surplus sau deficit;**
 - (b) **Dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat (a se vedea punctele 125-128), în surplus sau deficit; și**

- (c) **Reevaluările datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat (a se vedea punctele 129-132), în active nete / capitaluri proprii.**
123. Alte IPSAS-uri prevăd includerea anumitor costuri ale beneficiilor angajaților în costul activelor, cum ar fi stocurile și imobilizările corporale (a se vedea IPSAS 12 și IPSAS 17). Orice costuri ale beneficiilor postangajare cuprinse în costul unor astfel de active includ proporția adecvată a componentelor enumerate la punctul 122.
124. **Reevaluările datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat recunoscute în active nete / capitaluri proprii nu trebuie reclasificate în surplus sau deficit într-o perioadă ulterioară. Cu toate acestea, entitatea poate transfera acele valori recunoscute din active nete / capitaluri proprii în active nete / capitaluri proprii.**

Costul serviciului actual

- 124A. **O entitate trebuie să determine costul serviciului actual utilizând ipotezele actuariale stabilite la începutul perioadei de raportare anuale. Cu toate acestea, dacă o entitate reevaluează datoria netă (activul net) privind beneficiul determinat în conformitate cu punctul 101, aceasta trebuie să determine costul serviciului actual pentru perioada de raportare anuală rămasă în urma modificării, reducerii sau decontării planului utilizând ipotezele actuariale folosite pentru a reevalua datoria netă (activul net) privind beneficiul determinat în conformitate cu punctul 101 litera (b).**

Dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat

125. **O entitate trebuie să determine dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat prin înmulțirea datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat cu rata de actualizare specificată la punctul 85.**
- 125A. **Pentru a determina dobânda netă în conformitate cu punctul 125, o entitate trebuie să utilizeze datoria netă (activul net) privind beneficiul determinat și rata de actualizare determinată la începutul perioadei de raportare anuale. Cu toate acestea, dacă o entitate reevaluează datoria netă (activul net) privind beneficiul determinat în conformitate cu punctul 101, entitatea trebuie să determine dobânda netă pentru perioada de raportare anuală rămasă în urma modificării, reducerii sau decontării planului utilizând:**
- (a) **Datoria netă (activul net) privind beneficiul determinat stabilit(ă) în conformitate cu punctul 101 litera (b); și**
 - (b) **Rata de actualizare utilizată pentru evaluarea datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat în conformitate cu punctul 101 litera (b).**

În aplicarea punctului 125A, entitatea trebuie să țină cont de orice modificări ale datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat din timpul perioadei respective care rezultă din contribuții sau plățile beneficiilor.

126. Dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat poate fi considerată ca fiind formată din veniturile din dobânda aferentă activelor planului, costul dobânzii aferent obligației privind beneficiul determinat și dobânda aferentă efectului plafonului activului menționat la punctul 66.
127. Veniturile din dobânzile aferente activelor planului sunt o componentă a rentabilității activelor planului și sunt determinate prin înmulțirea valorii juste a activelor planului cu rata de actualizare specificată la punctul 125A. O entitate trebuie să determine valoarea justă a activelor planului la începutul perioadei de raportare. Cu toate acestea, dacă o entitate reevaluează datoria netă (activul net) privind beneficiul determinat în conformitate cu punctul 101, entitatea trebuie să determine veniturile din dobândă pentru perioada de raportare anuală rămasă în urma modificării, reducerii sau decontării planului utilizând activele planului folosite pentru a reevalua datoria netă (activul net) privind beneficiul determinat în conformitate cu punctul 101 litera (b). În aplicarea punctului 127, entitatea trebuie să țină cont de orice modificări ale activelor planului deținute în timpul perioadei respective care rezultă din contribuții sau plățile beneficiilor. Diferența dintre veniturile din dobânda aferentă activelor planului și rentabilitatea aferentă activelor planului este inclusă în reevaluarea datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat.
128. Dobânda aferentă efectului plafonului activului face parte din modificarea totală a efectului plafonului activului și este determinată prin înmulțirea efectului plafonului activului cu rata de actualizare menționată la punctul 125A. O entitate trebuie să determine efectul plafonului activului la începutul perioadei de raportare anuale. Cu toate acestea, dacă o entitate reevaluează datoria netă (activul net) privind beneficiul determinat în conformitate cu punctul 101, entitatea trebuie să determine dobânda aferentă efectului plafonului activului pentru perioada de raportare anuală rămasă în urma modificării, reducerii sau decontării planului luând în considerare orice schimbări în efectul plafonului activului determinat în conformitate cu punctul 103A. Diferența dintre dobânda aferentă efectului plafonului activului și modificarea totală a efectului plafonului activului este inclusă în reevaluarea datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat.

Reevaluări ale datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat

129. Reevaluările datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat cuprind:
- (a) Câștigurile și pierderile actuariale (a se vedea punctele 130 și 131);

- (b) Rentabilitatea aferentă activelor planului (a se vedea punctul 132), excluzând valorile incluse în dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat (a se vedea punctul 127); și
 - (c) Orice modificare a efectului plafonului activului, excluzând valorile incluse în dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat (a se vedea punctul 128).
130. Câștigurile și pierderile actuariale rezultă din creșteri sau reduceri în valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat ca urmare a modificărilor ipotezelor actuariale și a ajustărilor statistice. Cauzele câștigurilor și pierderilor actuariale includ, de exemplu:
- (a) Ratele neașteptat de ridicate sau de scăzute ale fluctuației personalului, pensionării anticipate sau mortalității ori ale creșterilor salariilor, beneficiilor (dacă termenele oficiale sau implicite ale unui plan produc creșteri inflaționiste ale beneficiilor) sau costurilor medicale;
 - (b) Efectul modificărilor ipotezelor legate de opțiunile de plată a beneficiilor;
 - (c) Efectul modificărilor estimărilor fluctuației viitoare a personalului, pensionării anticipate sau mortalității ori ale creșterilor salariilor, beneficiilor (dacă termenele oficiale sau implicite ale unui plan produc creșteri inflaționiste ale beneficiilor) sau costurilor medicale; și
 - (d) Efectul modificărilor ratei de actualizare.
131. Câștigurile și pierderile actuariale nu includ modificările valorii actualizate a obligației privind beneficiul determinat ca urmare a introducerii, modificării, reducerii sau decontării planului de beneficii determinate sau modificările beneficiilor plătitibile conform planului de beneficii determinate. Astfel de modificări generează costuri ale serviciilor anterioare ori câștiguri sau pierderi din decontare.
132. Atunci când determină rentabilitatea activelor planului, o entitate deduce costurile de administrare a activelor planului și orice impozite plătitibile de către plan, altele decât impozitele incluse în ipotezele actuariale utilizate pentru evaluarea obligației privind beneficiul determinat (punctul 78). Alte costuri administrative nu sunt deduse din rezultatele aferente activelor planului.

Prezentare

Compensare

133. **O entitate trebuie să compenseze un activ asociat unui plan cu o datorie asociată unui alt plan atunci și numai atunci când entitatea:**
- (a) **Deține un drept exercitabil legal de a folosi orice surplus dintr-un plan pentru a deconta obligațiile din celălalt plan; și**

- (b) **Intenționează fie să deconteze obligațiile pe o bază netă, fie să valorifice surplusul dintr-un plan și să își deconteze simultan obligația din celălalt plan.**

134. Criteriile de compensare sunt similare celor stabilite pentru instrumentele financiare în IPSAS 28, *Instrumente financiare: prezentare*.

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

135. Unele entități disting activele circulante și datoriile curente de activele imobilizate și datoriile pe termen lung. Prezentul standard nu specifică dacă o entitate trebuie să facă diferența între părțile din activele circulante și datoriile curente și activele imobilizate și datoriile pe termen lung care apar din beneficiile post-angajare.

Componente ale costului privind beneficiul determinat

136. Punctul 122 impune unei entități să recunoască în surplus sau deficit costul serviciului și dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat. Standardul nu specifică modul în care o entitate trebuie să prezinte costul serviciului și dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat. O entitate prezintă acele componente în conformitate cu IPSAS 1.

Prezentarea informațiilor

137. **O entitate trebuie să prezinte informații care:**

- (a) **Oferă o explicație a caracteristicilor planurilor sale de beneficii determinate și a riscurilor asociate cu acestea (a se vedea punctul 141);**
- (b) **Identifică și explică valorile din situațiile sale financiare rezultate din planurile sale de beneficii determinate (a se vedea punctele 142-146); și**
- (c) **Descriu modul în care planurile de beneficii determinate pot afecta valoarea, plasarea în timp și incertitudinea fluxurilor de trezorerie viitoare ale entității (a se vedea punctele 147-149).**

138. Pentru a îndeplini obiectivele de la punctul 137, o entitate trebuie să analizeze toate aspectele următoare:

- (a) Nivelul de detaliu necesar pentru a îndeplini dispozițiile de prezentare a informațiilor;
- (b) Gradul de atenție care trebuie acordată fiecărei dispoziții;
- (c) Gradul de agregare sau de dezagregare a datelor; și
- (d) Măsura în care utilizatorii situațiilor financiare au nevoie de informații suplimentare pentru a evalua informațiile cantitative prezentate.

139. Dacă informațiile prezentate în conformitate cu dispozițiile din acest standard și din alte IPSAS-uri sunt insuficiente pentru a îndeplini obiectivele de la punctul 137, o entitate trebuie să prezinte informațiile suplimentare necesare pentru a îndeplini obiectivele respective. De exemplu, o entitate poate prezenta o analiză a valorii actualizate a obligației privind beneficiul determinat care să distingă natura, caracteristicile și riscurile obligației. O astfel de prezentare de informații poate distinge:
- (a) Între valorile care corespund membrilor activi, membrilor inactivi și pensionarilor.
 - (b) Între beneficiile irevocabile și cele angajate, dar care nu sunt irevocabile.
 - (c) Între beneficiile condiționale, valorile atribuibile viitoarelor creșteri ale salariilor și alte beneficii.
140. O entitate trebuie să evalueze dacă o parte din sau toate prezentările de informații trebuie dezagregate pentru a distinge planurile sau grupurile de planuri care prezintă riscuri semnificativ diferite. De exemplu, o entitate poate dezagrega prezentări de informații legate de planuri care prezintă una sau mai multe dintre următoarele caracteristici:
- (a) Localizări geografice diferite.
 - (b) Caracteristici diferite, cum ar fi planurile de pensii cu sumă fixă, planurile de pensii pe baza salariului final sau planurile medicale postangajare.
 - (c) Medii de reglementare diferite.
 - (d) Segmente de raportare diferite.
 - (e) Angajamente de finanțare diferite (de exemplu, nefinanțate în totalitate, finanțate în totalitate sau finanțate parțial).

Caracteristici ale planurilor de beneficii determinate și riscurile asociate cu acestea

141. O entitate trebuie să prezinte:
- (a) Informații cu privire la caracteristicile planurilor sale de beneficii determinate, inclusiv:
 - (i) Natura beneficiilor oferite de plan (de exemplu, plan de beneficii determinate aferente salariului final sau plan bazat pe contribuții cu garantare).
 - (ii) O descriere a cadrului general de reglementare în care operează planul, de exemplu, nivelul oricărei dispoziții minime de finanțare și orice efect al cadrului general de reglementare asupra planului, cum ar fi plafonul activului (a se vedea punctul 66).

- (iii) O descriere a responsabilităților oricărei alte entități față de guvernarea planului, de exemplu, responsabilități ale administratorilor de active sau ale conducerii planului.
- (b) O descriere a riscurilor la care planul expune entitatea, cu accent pe orice riscuri neobișnuite, specifice entității sau specifice planului, și a oricăror concentrări de risc importante. De exemplu, dacă activele planului sunt investite în principal într-o singură clasă de investiții, de exemplu, investiții imobiliare, planul poate expune entitatea la o concentrare a riscului pieței imobiliare.
- (c) O descriere a oricăror modificări, reduceri și decontări ale planului.
- (d) Baza de stabilire a ratei de actualizare.

Explicarea valorilor din situațiile financiare

142. O entitate trebuie să furnizeze o reconciliere de la bilanțul de deschidere la bilanțul de închidere pentru fiecare dintre următoarele, dacă este aplicabil:
- (a) Datoria netă (activul net) privind beneficiul determinat, prezentând reconcilierii separate pentru:
 - (i) Activele planului.
 - (ii) Valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat.
 - (iii) Efectul plafonului activului.
 - (b) Orice drepturi de rambursare. O entitate trebuie, de asemenea, să descrie relația dintre orice drept de rambursare și obligația aferentă.
143. Fiecare reconciliere menționată la punctul 142 trebuie să prezinte fiecare dintre următoarele elemente, dacă este aplicabil:
- (a) Costul serviciului actual.
 - (b) Veniturile din dobândă și cheltuielile cu dobânda.
 - (c) Reevaluările datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat, prezentând separat:
 - (i) Rentabilitatea activelor planului, excluzând valorile incluse în dobândă de la litera (b).
 - (ii) Câștigurile și pierderile actuariale rezultate din modificările ipotezelor demografice (a se vedea punctul 78 litera (a)).
 - (iii) Câștigurile și pierderile actuariale rezultate din modificările ipotezelor financiare (a se vedea punctul 78 litera (b)).

- (iv) Modificările efectului limitării unui activ net privind beneficiul determinat la plafonul activului, excluzând valorile incluse în dobândă de la litera (b). O entitate trebuie să prezinte, de asemenea, informații cu privire la modul în care a determinat beneficiul economic maxim disponibil, adică măsura în care acele beneficii ar lua forma unor rambursări, reduceri din contribuțiile viitoare sau a unei combinații între cele două.
 - (d) Costul serviciilor anterioare și câștigurile și pierderile din decontări. Așa cum permite punctul 102, nu este necesar să se facă distincție între costul serviciilor anterioare și câștigurile și pierderile generate de decontări, dacă acestea au loc simultan.
 - (e) Efectul variației cursurilor de schimb valutar.
 - (f) Contribuțiile la plan, prezentându-le separat pe cele efectuate de angajator și pe cele ale participanților la plan.
 - (g) Plățile din partea planului, prezentându-se separat valoarea plătită pentru orice decontare.
 - (h) Efectele combinărilor de operațiuni din sectorul public și ale cedărilor.
144. O entitate trebuie să separe valoarea justă a activelor planului în clase care să distingă natura și riscurile aferente acelor active, împărțind în subclase fiecare clasă de active ale planului în cele care au un preț de piață cotate pe o piață activă și cele care nu au un astfel de preț. De exemplu, și ținând cont de nivelul de prezentare a informațiilor discutat la punctul 138, o entitate poate face distincție între:
- (a) Numerar și echivalente de numerar;
 - (b) Instrumentele de capitaluri proprii (separate în funcție de tipul de sector de activitate, dimensiunea companiei, localizare etc.);
 - (c) Instrumentele de datorie (separate în funcție de tipul emitentului, calitatea creditului, localizare etc.);
 - (d) Imobile (separate în funcție de localizare etc.);
 - (e) Instrumentele derivate (separate în funcție de tipul riscurilor de bază din contract, de exemplu, contracte privind rata dobânzii, contracte de schimb valutar, contracte privind capitalurile proprii, contracte de credit, swapuri aferente longevității etc.);
 - (f) Fondurile de investiții (separate în funcție de tipul de fond);
 - (g) Titlurile de valoare garantate cu active; și
 - (h) Datoriile structurate.

145. O entitate trebuie să prezinte valoarea justă a propriilor instrumente financiare transferabile ale entității deținute ca active ale planului, precum și valoarea justă a activelor planului care sunt proprietăți ocupate de entitate sau alte active utilizate de aceasta.
146. O entitate trebuie să prezinte ipotezele actuariale semnificative utilizate pentru a determina valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat (a se vedea punctul 78). O astfel de prezentare a informațiilor trebuie efectuată în termeni absoluți (de exemplu, ca procentaj absolut, și nu doar ca o marjă dintre diferite procentaje și alte variabile). Atunci când o entitate prezintă informații cumulat pentru o grupare de planuri, astfel de informații sunt oferite sub forma mediilor ponderate sau a ariilor relativ restrânse.

Valoarea, plasarea în timp și incertitudinea fluxurilor de trezorerie viitoare

147. O entitate trebuie să prezinte:
- (a) O analiză a sensibilității pentru fiecare tip de ipoteză actuarială semnificativă (așa cum este prezentată conform punctului 146) la finalul perioadei de raportare, indicând modul în care obligația privind beneficiul determinat ar fi fost afectată de modificările ipotezei actuariale relevante care ar fi fost posibile în mod rezonabil la data respectivă.
 - (b) Metodele și ipotezele utilizate în elaborarea analizelor sensibilității prevăzute conform literei (a) și limitările acestor metode.
 - (c) Modificările față de perioada anterioară în metodele și ipotezele utilizate la elaborarea analizei sensibilității, precum și motivele care stau la baza acestor modificări.
148. O entitate trebuie să prezinte o descriere a oricăror strategii de corelare a activelor și datoriilor utilizate de plan sau de entitate, inclusiv utilizarea anuităților și altor tehnici, cum ar fi swapurile aferente longevității, pentru a gestiona riscul.
149. Pentru a furniza o indicație privind efectul planului de beneficii determinate asupra fluxurilor de trezorerie viitoare ale entității, o entitate trebuie să prezinte:
- (a) O descriere a oricăror acorduri de finanțare și a politicii de finanțare care afectează viitoarele contribuții.
 - (b) Contribuțiile la plan preconizate pentru următoarea perioadă de raportare.
 - (c) Informații cu privire la profilul de scadență al obligației privind beneficiul determinat. Acestea vor include media ponderată a duratei obligației privind beneficiul determinat și pot include alte informații despre distribuția plasării în timp a plăților beneficiilor, cum ar fi analiza scadenței plăților beneficiilor.

Planuri cu mai mulți angajatori

150. Dacă o entitate participă la un plan de beneficii determinate cu mai mulți angajatori, ea trebuie să prezinte:
- (a) O descriere a acordurilor de finanțare, inclusiv metoda utilizată pentru a calcula rata contribuțiilor din partea entității, precum și orice dispoziții minime privind finanțarea.
 - (b) O descriere a măsurii în care entitatea poate fi responsabilă față de planul pentru obligațiile altor entități conform termenelor și condițiilor planului cu mai mulți angajatori.
 - (c) O descriere a oricărei alocări convenite a unui deficit sau a unui surplus din:
 - (i) Lichidarea planului; sau
 - (ii) Retragerea entității din plan.
 - (d) Dacă entitatea contabilizează acel plan ca și cum ar fi un plan de contribuții determinate în conformitate cu punctul 34, entitatea va prezenta următoarele informații, în plus față de cele prevăzute la literele (a)-(c) și în locul celor prevăzute la punctele 141-149:
 - (i) Faptul că planul este un plan de beneficii determinate.
 - (ii) Motivul pentru care nu sunt disponibile informații suficiente pentru a-i permite entității să contabilizeze planul ca pe un plan de beneficii determinate.
 - (iii) Contribuțiile la plan preconizate pentru următoarea perioadă de raportare.
 - (iv) Informații despre orice deficit sau surplus din plan care poate afecta valoarea contribuțiilor viitoare, inclusiv baza folosită pentru calcularea deficitului sau surplusului respectiv, precum și implicațiile pentru entitate, dacă există.
 - (v) O indicație privind nivelul de participare a entității la plan în comparație cu alte entități participante. Exemplele de valori care pot furniza o astfel de indicație includ proporția contribuțiilor entității din totalul contribuțiilor la plan sau proporția entității din numărul total de membri activi, membri pensionați și foști membri care sunt îndreptățiți la beneficii, dacă aceste informații sunt disponibile.

Planuri de beneficii determinate care împart riscurile între entități aflate sub control comun

151. Dacă o entitate participă la un plan de beneficii determinate care repartizează riscurile între entități aflate sub control comun, ea trebuie să prezinte:
- (a) Acordul contractual sau politica declarată pentru înregistrarea costului net privind beneficiul determinat sau faptul că nu există o astfel de politică.
 - (b) Politica pentru determinarea contribuției de plătit de către entitate.
 - (c) Dacă entitatea contabilizează o alocare a costului net privind beneficiul determinat conform punctului 41, toate informațiile despre plan în ansamblu, conform punctelor 137-149.
 - (d) Dacă entitatea contabilizează contribuția plătită pentru perioada respectivă conform punctului 41, toate informațiile despre plan în ansamblu conform punctelor 137-139, 141, 144-146 și 149 literele (a) și (b).
152. Informațiile impuse conform punctului 151 literele (c) și (d) pot fi prezentate prin referințe încrucișate la prezentările de informații din situațiile financiare ale unei alte entități din grup dacă:
- (a) Situațiile financiare ale respectivei entități din grup identifică și prezintă separat informațiile necesare despre plan; și
 - (b) Situațiile financiare ale respectivei entități din grup sunt disponibile pentru utilizatorii situațiilor financiare conform aceluiași termen ca în cazul situațiilor financiare ale entității și în același timp ca sau mai devreme decât situațiile financiare ale entității.

Dispoziții de prezentare a informațiilor din alte IPSAS-uri

153. Atunci când este prevăzut de IPSAS 20, o entitate prezintă informații despre:
- (a) Tranzacțiile cu planuri de beneficii postangajare între părțile afiliate; și
 - (b) Beneficiile postangajare pentru personalul-cheie din conducere.
154. Atunci când IPSAS 19 prevede acest lucru, o entitate prezintă informații despre datoriile contingente care apar din obligațiile privind beneficiile postangajare.

Alte beneficii pe termen lung ale angajaților

155. Alte beneficii pe termen lung ale angajaților includ elemente cum ar fi următoarele, dacă nu se preconizează că vor fi decontate în totalitate în termen de cel mult douăsprezece luni după finalul perioadei de raportare în care angajații prestează serviciile respective:

- (a) Absențe pe termen lung plătite, cum ar fi concediile aferente vechimii în serviciu sau concediile sabatice;
 - (b) Jubilee sau alte beneficii pe termen lung;
 - (c) Indemnizații pentru incapacitatea de muncă de lungă durată;
 - (d) Participări la profit și prime;
 - (e) Remunerarea amânată; și
 - (f) Compensații care vor fi achitate de entitate până la data reangajării unei persoane.
156. Evaluarea altor beneficii pe termen lung ale angajaților nu face, de obicei, obiectul aceluiași grad de incertitudine ca evaluarea beneficiilor postangajare. Din acest motiv, prezentul standard prevede o metodă simplificată de contabilizare pentru alte beneficii pe termen lung ale angajaților. Spre deosebire de contabilizarea prevăzută pentru beneficiile postangajare, această metodă nu recunoaște reevaluările în active nete / capitaluri proprii.
157. Prezentul standard conține o prezumție relativă cu privire la faptul că plățile pentru incapacitatea de muncă de lungă durată nu fac, de obicei, obiectul aceluiași grad de incertitudine ca evaluarea beneficiilor postangajare. În cazul în care această prezumție este respinsă, entitatea va lua în considerare dacă plățile pentru incapacitatea de muncă de lungă durată vor fi contabilizate parțial sau total în conformitate cu punctele 57-154.

Recunoaștere și evaluare

158. **Atunci când se recunoaște și se evaluează surplusul sau deficitul dintr-un alt plan de beneficii pe termen lung ale angajaților, o entitate trebuie să aplice punctele 58-100 și 115-117. O entitate trebuie să aplice punctele 118-121 la recunoașterea și evaluarea oricărui drept de rambursare.**
159. **Pentru alte beneficii pe termen lung ale angajaților, o entitate trebuie să recunoască totalul net al următoarelor valori în surplus sau deficit, făcând excepție în măsura în care un alt IPSAS prevede sau permite includerea lor în costul unui activ:**
- (a) **Costul serviciului (a se vedea punctele 68-114 și punctul 124A);**
 - (b) **Dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat (a se vedea punctele 125-128); și**
 - (c) **Reevaluările datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat (a se vedea punctele 129-132).**
160. O formă de beneficiu pe termen lung al angajaților diferit este indemnizația pentru incapacitatea de muncă de lungă durată. Dacă nivelul beneficiului

depinde de durata în timp a serviciului, apare o obligație atunci când serviciul este prestat. Evaluarea acelei obligații reflectă probabilitatea ca plata să fie prevăzută pe durata de timp a serviciului pentru care se așteaptă să fie făcută plata. Dacă nivelul beneficiului este același pentru orice angajat cu dizabilități, fără a ține seama de anii de serviciu, costul preconizat al acestor beneficii este recunoscut atunci când are loc evenimentul care cauzează incapacitatea de muncă de lungă durată.

Prezentarea informațiilor

161. Deși prezentul standard nu impune prezentări specifice pentru alte beneficii pe termen lung ale angajaților, alte IPSAS-uri pot impune astfel de prezentări. De exemplu, IPSAS 20 prevede prezentarea de informații despre beneficiile angajaților pentru personalul-cheie din conducere. IPSAS 1 prevede prezentarea de informații legate de cheltuielile privind beneficiile angajaților.

Beneficii pentru încetarea contractului de muncă

162. Prezentul standard tratează beneficiile pentru încetarea contractului de muncă separat de alte beneficii ale angajaților, deoarece evenimentul care generează o obligație este încetarea contractului de muncă, mai degrabă decât serviciul prestat de angajat. Beneficiile pentru încetarea contractului de muncă rezultă fie din decizia entității de a înceta contractul de muncă, fie din decizia angajatului de a accepta o ofertă de beneficii din partea entității în schimbul încetării contractului de muncă.
163. Beneficiile pentru încetarea contractului de muncă nu includ beneficiile angajaților generate de încetarea contractului de muncă la cererea angajatului fără a exista o ofertă a entității sau de dispoziții obligatorii de încetare a contractului de muncă, deoarece aceste beneficii sunt beneficii postangajare. Unele entități oferă un beneficiu mai redus pentru încetarea contractului de muncă la cererea angajatului (în fond, un beneficiu postangajare) decât pentru încetarea contractului de muncă la cererea entității. Diferența dintre beneficiul oferit pentru încetarea contractului de muncă la cererea angajatului și un beneficiu mai mare oferit la cererea entității reprezintă un beneficiu pentru încetarea contractului de muncă.
164. Forma beneficiului angajatului nu determină dacă acesta este oferit în schimbul serviciului sau în schimbul încetării contractului de muncă al angajatului. Beneficiile pentru încetarea contractului de muncă reprezintă, în mod tipic, plăți în sumă forfetară, dar uneori includ și:
- (a) Sporirea beneficiilor postangajare fie în mod indirect, printr-un plan de beneficii ale angajaților, fie în mod direct.
 - (b) Salariul până la încheierea unei perioade de timp specificate prin aviz, dacă angajatul nu păstrează un serviciu suplimentar care aduce beneficii economice entității.

165. Indicatorii care arată că un beneficiu al angajatului este oferit în schimbul serviciului includ următoarele informații:
- (a) Beneficiul depinde de furnizarea unui serviciu viitor (inclusiv beneficii care cresc dacă sunt furnizate servicii suplimentare).
 - (b) Beneficiul este furnizat conform termenelor unui plan de beneficii ale angajaților.
166. Anumite beneficii pentru încetarea contractului de muncă sunt oferite conform termenelor unui plan de beneficii ale angajaților deja existent. De exemplu, acestea pot fi specificate de statut, de contractul de angajare sau de acordul colectiv sau pot fi implicite ca urmare a practicilor anterioare ale angajatorului de a furniza beneficii similare. Un alt exemplu este situația în care, dacă entitatea face o ofertă de beneficii disponibile pentru mai mult de o perioadă scurtă de timp sau dacă există mai mult de o perioadă scurtă de timp între ofertă și data preconizată a încetării efective a contractului de muncă, entitatea analizează dacă a stabilit sau nu un nou plan de beneficii ale angajaților și, prin urmare, dacă beneficiile oferite conform planului sunt beneficii pentru încetarea contractului de muncă sau beneficii postangajare. Beneficiile angajaților oferite conform termenelor unui plan de beneficii ale angajaților sunt beneficii pentru încetarea contractului de muncă dacă rezultă din decizia unei entități de a înceta contractul de muncă al unui angajat și nu sunt condiționate de furnizarea unor servicii viitoare.
167. Unele beneficii ale angajaților sunt oferite fără a ține seama de motivul plecării angajatului. Plata unor astfel de beneficii este sigură (pentru orice dispoziții de intrare în drepturi sau pentru orice dispoziții minime de serviciu), dar plasarea în timp a acestei plăți este nesigură. Deși astfel de beneficii sunt descrise în unele jurisdicții ca indemnizații pentru încetarea contractului de muncă sau ca prime la încetare, ele sunt mai degrabă beneficii postangajare decât beneficii pentru încetarea contractului de muncă și o entitate le contabilizează ca atare.

Recunoaștere

168. **O entitate trebuie să recunoască o datorie și o cheltuială aferente beneficiilor pentru încetarea contractului de muncă la prima dată dintre următoarele:**
- (a) **Data la care entitatea nu mai poate retrage oferta privind acele beneficii; și**
 - (b) **Data la care entitatea recunoaște costurile de restructurare care intră sub incidența IPSAS 19 și care implică plata beneficiilor pentru încetarea contractului de muncă.**
169. În cazul beneficiilor pentru încetarea contractului de muncă plătitabile ca urmare a deciziei angajatului de a accepta o ofertă de beneficii în schimbul încetării contractului de muncă, momentul în care entitatea nu mai poate retrage oferta de beneficii pentru încetarea contractului de muncă este prima dată dintre:

- (a) Data la care angajatul acceptă oferta; și
 - (b) Data la care intră în vigoare o restricționare (de exemplu, o dispoziție legală, de reglementare sau contractuală sau un alt tip de restricționare) asupra capacității entității de a retrage oferta. Aceasta ar putea fi data la care este făcută oferta, dacă restricționarea exista la data ofertei.
170. În cazul beneficiilor pentru încetarea contractului de muncă plătibile ca urmare a deciziei entității de a înceta contractul de muncă al angajatului, entitatea nu mai poate retrage oferta atunci când entitatea le-a comunicat angajaților vizați un plan de încetare a contractului de muncă ce respectă toate criteriile următoare:
- (a) Acțiunile prevăzute pentru finalizarea planului indică faptul că este puțin probabil să aibă loc modificări semnificative ale planului.
 - (b) Planul identifică numărul de angajați al căror contract de muncă urmează să înceteze, clasificarea posturilor sau funcțiilor lor, precum și localizarea acestora (nu este însă necesar ca planul să identifice fiecare angajat în parte) și data preconizată a finalizării.
 - (c) Planul stabilește beneficiile pentru încetarea contractului de muncă pe care le vor primi angajații cu suficiente detalii pentru ca angajații să poată stabili tipul și valoarea beneficiilor pe care le vor primi atunci când contractul lor de muncă va înceta.
171. Atunci când o entitate recunoaște beneficiile pentru încetarea contractului de muncă, entitatea poate fi nevoită, de asemenea, să contabilizeze un amendament la plan sau o reducere a altor beneficii ale angajaților (a se vedea punctul 105).

Evaluare

172. **O entitate trebuie să evalueze beneficiile pentru încetarea contractului de muncă la recunoașterea inițială și trebuie să evalueze și să recunoască modificările ulterioare, conform naturii beneficiului angajatului, cu condiția ca, în cazul în care beneficiile pentru încetarea contractului de muncă reprezintă o suplimentare a beneficiilor postangajare, entitatea să aplice dispozițiile privind beneficiile postangajare. Altfel:**
- (a) **Dacă se preconizează că beneficiile pentru încetarea contractului de muncă vor fi decontate în totalitate în termen de cel mult douăsprezece luni după finalul perioadei de raportare în care este recunoscut beneficiul pentru încetarea contractului de muncă, entitatea trebuie să aplice dispozițiile cu privire la beneficiile pe termen scurt ale angajaților.**
 - (b) **Dacă nu se preconizează că beneficiile pentru încetarea contractului de muncă vor fi decontate în totalitate în termen de cel mult douăsprezece luni după finalul perioadei de raportare, entitatea**

trebuie să aplice dispozițiile cu privire la alte beneficii pe termen lung ale angajaților.

173. Deoarece beneficiile pentru încetarea contractului de muncă nu sunt oferite în schimbul serviciilor, punctele 72-76 referitoare la atribuirea beneficiilor pe perioade de serviciu nu sunt relevante.

Prezentarea informațiilor

174. Deși acest standard nu impune prezentări de informații specifice cu privire la beneficiile pentru încetarea contractului de muncă, alte IPSAS-uri pot impune astfel de prezentări. De exemplu, IPSAS 20 prevede prezentarea de informații despre beneficiile angajaților pentru personalul-cheie din conducere. IPSAS 1 prevede prezentarea de informații legate de cheltuielile privind beneficiile angajaților.

Prevederi tranzitorii

175. **O entitate trebuie să aplice prezentul standard retroactiv, în conformitate cu IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, cu următoarele excepții:**
- (a) **O entitate nu trebuie să ajusteze valoarea contabilă a activelor care nu intră sub incidența prezentului standard pentru modificările costurilor cu beneficiile angajaților care au fost incluse în valoarea contabilă înainte de data aplicării inițiale. Data aplicării inițiale este începutul primei perioade anterioare prezentate în primele situații financiare pentru care entitatea adoptă prezentul standard.**
 - (b) **În situațiile financiare pentru perioadele care încep înainte de 1 ianuarie 2018 nu este necesar ca o entitate să prezinte informații comparative pentru prezentările de informații prevăzute la punctul 147 cu privire la sensibilitatea obligației privind beneficiul determinat.**

Data intrării în vigoare

176. **O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se încurajează adoptarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2018, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 176A. **Punctele 59, 101, 122, 125, 127, 128 și 159 au fost modificate, iar punctele 103A, 124A și 125A au fost adăugate de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS-uri 2018*, emis în octombrie 2018. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente pentru modificările, reducerile și decontările planului care au loc la începutul sau ulterior începutului primei perioade de**

raportare anuale care începe la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectivele amendamente pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

177. 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 și înlocuirea IPSAS 25 (2008)

178. Prezentul standard înlocuiește IPSAS 25, *Beneficiile angajaților (2008)*. IPSAS 25 rămâne aplicabil până când IPSAS 39 este aplicat sau intră în vigoare, oricare dintre cele două are loc mai devreme.

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din IPSAS 39.

Exemplu care ilustrează punctul 19: Contabilizarea unui plan de prime de performanță

AG1. Conform unui plan de prime de performanță, o tipografie de stat trebuie să plătească o anumită proporție din surplusul său realizat în acel an angajaților care îndeplinesc obiectivele de performanță prestabilite și care lucrează în cadrul entității pe parcursul anului, adică sunt în serviciu atât în prima zi, cât și în ultima zi a perioadei de raportare. Dacă niciun angajat nu a plecat din entitate în timpul anului, plățile totale ale primelor pentru acel an vor reprezenta 3% din surplusul real. Entitatea stabilește că fluctuația personalului va reduce plățile la 2,5% din surplusul real.

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

Exemplu care ilustrează punctul 37: Contabilizarea unui plan cu mai mulți angajatori

AG2. Alături de entități similare din Statul X, Autoritatea Locală A participă la un plan de beneficii determinate cu mai mulți angajatori. Deoarece planul expune entitățile participante la riscuri actuariale asociate actualilor și foștilor angajați ai altor autorități locale participante la plan, nu există o bază consecventă și fiabilă pentru alocarea obligației, a activelor planului și a costului unităților locale individuale participante la plan. Prin urmare, Autoritatea Locală A contabilizează planul ca și cum ar fi un plan de contribuții determinate. O evaluare a finanțării, care nu se bazează pe ipoteze compatibile cu dispozițiile prezentului standard, arată un deficit de 480 milioane u.m.^(a) în cadrul planului. Planul a stabilit, conform unui angajament irevocabil, un program de contribuții ce trebuie achitate de angajatorii participanți la plan, care va elimina deficitul în următorii cinci ani. Contribuțiile totale realizate de Autoritatea Locală A în temeiul contractului se ridică la 40 milioane u.m.

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

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

Exemplu care ilustrează punctul 70: Metoda unităților de credit proiectate

AG3. Un beneficiu în sumă forfetară se plătește la încetarea serviciului și reprezintă 1% din salariul final pentru fiecare an de serviciu. Salariul în anul 1 este de 10.000 u.m. și se presupune o creștere anuală de 7% (cumulată). Rata de actualizare utilizată este de 10% pe an. Tabelul următor arată cum se acumulează

obligația pentru un angajat despre care se preconizează că va părăsi entitatea la finalul anului cinci, presupunând că nu există modificări în ipotezele actuariale. Pentru simplificare, acest exemplu ignoră ajustările suplimentare necesare pentru a reflecta probabilitatea ca angajatul să plece din entitate mai devreme sau mai târziu decât s-a presupus inițial.

Anul	1	2	3	4	5
<i>Beneficiul atribuit pentru:</i>					
– anii anteriori	0	131	262	393	524
– anul curent (1% din salariul final)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
– anul curent și anii anteriori	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
Anul	1	2	3	4	5
Obligația inițială	–	89	196	324	476
Dobânda de 10%	–	9	20	33	48
Costul serviciului actual	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
Obligația finală	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

Notă:

1. Obligația inițială este valoarea actualizată a beneficiului atribuit anilor anteriori.
2. Costul serviciului actual este valoarea actualizată a beneficiului atribuit anului curent.
3. Obligația finală este valoarea actualizată a beneficiului atribuit anului curent și anilor anteriori.

Exemple care ilustrează punctul 73: Atribuirea beneficiilor pentru anii de activitate în serviciu

AG4. Un plan de beneficii determinate prevede plata unui beneficiu în sumă forfetară de 100 u.m. de plătit la pensionare pentru fiecare an de serviciu.

Un beneficiu de 100 u.m. este atribuit pentru fiecare an. Costul serviciului actual este valoarea actualizată a 100 u.m. Valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat este valoarea actualizată a 100 u.m. înmulțită cu numărul de ani de serviciu până la finalul perioadei de raportare.

Dacă beneficiul este plătit imediat când angajatul pleacă din entitate, costul serviciului actual și valoarea actualizată a obligației privind beneficiile determinate reflectă data la care se așteaptă ca angajatul să plece din entitate. Astfel, datorită efectului actualizării, acestea sunt mai mici decât valorile care ar fi determinate dacă angajatul ar pleca la finalul perioadei de raportare.

- AG5. Un plan asigură o pensie lunară de 0,2% din salariul final pentru fiecare an de serviciu. Pensia este plătită de la vârsta de 65 de ani.

Beneficiul egal cu valoarea actualizată, la data de pensionare previzionată, a unei pensii lunare de 0,2% din salariul final estimat plătit de la data de pensionare previzionată până la data previzionată a decesului este atribuit fiecărui an de serviciu. Costul serviciului actual este valoarea actualizată a aceluși beneficiu. Valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat este valoarea actualizată a plăților pensiilor lunare de 0,2% din salariul final înmulțită cu numărul de ani de serviciu până la finalul perioadei de raportare. Costul serviciului actual și valoarea actualizată a obligației privind beneficiile determinate sunt actualizate, pentru că plățile pensiilor încep de la vârsta de 65 de ani.

Exemple care ilustrează punctul 74: Beneficii revocabile și irevocabile

- AG6. Un plan plătește un beneficiu de 100 u.m. pentru fiecare an de serviciu. Beneficiile devin irevocabile după 10 ani de serviciu.

Un beneficiu de 100 u.m. este atribuit pentru fiecare an. În fiecare dintre primii 10 ani, costul serviciului actual și valoarea actualizată a obligației reflectă probabilitatea ca angajatul să nu poată efectua 10 ani de serviciu.

- AG7. Un plan plătește un beneficiu de 100 u.m. pentru fiecare an de serviciu, excluzând serviciul efectuat înainte de vârsta de 25 de ani. Beneficiile devin irevocabile imediat.

Nu este atribuit niciun beneficiu serviciului dinainte de vârsta de 25 de ani, pentru că serviciul dinainte de această dată nu conduce la beneficii (condiționate sau necondiționate). Un beneficiu de 100 u.m. este atribuit pentru fiecare an ulterior.

Exemple care ilustrează punctul 75: Atribuirea beneficiilor în perioadele contabile

- AG8. Un plan plătește un beneficiu în sumă forfetară de 1.000 u.m. care devine irevocabil după 10 ani de serviciu. Planul nu furnizează beneficii suplimentare pentru serviciul ulterior.

Un beneficiu de 100 u.m. (1.000 u.m. împărțit la 10) este atribuit fiecărui an din primii 10 ani. Costul serviciului actual în fiecare dintre primii 10 ani reflectă probabilitatea ca angajatul să nu poată efectua 10 ani de serviciu. Nu este atribuit niciun beneficiu anilor ulteriori.

- AG9. Un plan plătește o pensie în sumă forfetară de 2.000 u.m. tuturor salariaților care sunt încă angajați la vârsta de 55 de ani după 20 de ani de serviciu sau care sunt încă angajați la vârsta de 65 de ani, fără a se ține cont de durata serviciului lor.

Pentru salariații angajați înainte de vârsta de 35 de ani, serviciul conduce mai întâi la beneficii oferite în cadrul planului la vârsta de 35 de ani (un angajat ar putea pleca la vârsta de 30 de ani și s-ar putea întoarce la vârsta de 33 de ani, fără vreun efect asupra valorii sau plasării în timp a beneficiilor). Acele beneficii sunt condiționate de serviciul viitor. De asemenea, serviciul după vârsta de 55 de ani nu va conduce la valori semnificative ale beneficiilor suplimentare. Pentru acești angajați, entitatea atribuie beneficii de 100 u.m. (2.000 u.m. împărțit la 20) pentru fiecare an de la vârsta de 35 de ani până la cea de 55 de ani.

Pentru salariații angajați între vârsta de 35 de ani și cea de 45 de ani, serviciul de peste 20 de ani nu va conduce la valori semnificative ale beneficiilor suplimentare. Pentru acești angajați, entitatea atribuie un beneficiu de 100 u.m. (2.000 u.m. împărțit la 20) pentru fiecare dintre primii 20 de ani.

Pentru un salariat angajat la vârsta de 55 de ani, serviciul de peste 10 ani nu va conduce la o valoare semnificativă a beneficiilor suplimentare. Pentru acest angajat, entitatea atribuie un beneficiu de 200 u.m. (2.000 u.m. împărțit la 10) pentru fiecare dintre primii 10 ani.

Pentru toți angajații, costul serviciului actual și valoarea actualizată a obligației reflectă probabilitatea ca angajatul să nu poată efectua perioada necesară de serviciu.

- AG10. Un plan medical postangajare rambursează 40% din costurile medicale postangajare ale unui salariat dacă acesta pleacă după mai mult de 10 ani și mai puțin de 20 de ani de serviciu, și 50% din aceste costuri dacă angajatul pleacă după 20 de ani de serviciu sau mai mult.

Utilizând formula beneficiilor planului, entitatea atribuie 4% din valoarea actualizată a costurilor medicale preconizate (40% împărțit la 10) fiecăruia dintre primii 10 ani și 1% (10% împărțit la 10) fiecăruia dintre următorii 10 ani. Costul serviciului actual în fiecare an reflectă probabilitatea ca angajatul să nu efectueze perioada de serviciu necesară pentru câștigarea în totalitate sau parțial a beneficiilor. Pentru angajații care se estimează că pleacă în cel mult 10 ani nu se atribuie beneficii.

- AG11. Un plan medical postangajare rambursează 10% din costurile medicale postangajare ale unui salariat dacă acesta pleacă după mai mult de 10 ani și mai puțin de 20 de ani de serviciu, și 50% din aceste costuri dacă angajatul pleacă după 20 de ani de serviciu sau mai mult.

Serviciul din ultimii ani va conduce la un nivel semnificativ mai ridicat al beneficiilor decât în primii ani. Prin urmare, pentru angajații care se estimează că pleacă după 20 de ani sau mai mult, entitatea atribuie beneficii pe o bază

liniară aplicând punctul 73. Serviciul de peste 20 de ani nu va conduce la valori semnificative ale beneficiilor suplimentare. Prin urmare, beneficiul atribuit fiecăruia dintre primii 20 de ani este de 2,5% din valoarea actualizată a costurilor medicale preconizate (50% împărțit la 20).

Pentru angajații care se estimează că pleacă între 10 și 20 de ani de serviciu, beneficiile atribuite fiecăruia dintre primii 10 ani sunt de 1% din valoarea actualizată a costurilor medicale preconizate. Pentru acești angajați nu se atribuie beneficii pentru serviciul între sfârșitul celui de-al zecelea an și data estimată a plecării.

Pentru angajații care se estimează că pleacă în cel mult 10 ani nu se atribuie beneficii.

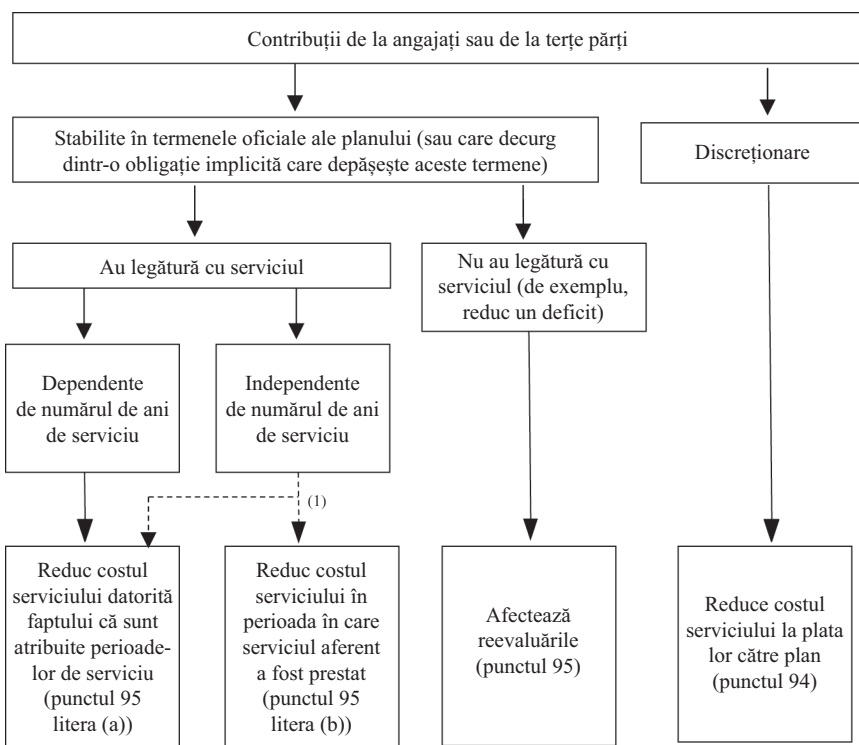
Exemplu care ilustrează punctul 76: Atribuirea beneficiilor în perioadele contabile

AG12. Angajații au dreptul la un beneficiu de 3% din salariul final pentru fiecare an de serviciu înainte de vârsta de 55 de ani.

Beneficiul de 3% din salariul final estimat este atribuit fiecărui an până la vârsta de 55 de ani. Aceasta este data de la care serviciul suplimentar efectuat de angajat nu va mai conduce la o valoare semnificativă a beneficiilor suplimentare conform planului. Nu se atribuie beneficii pentru serviciul efectuat după această vârstă.

Exemplu care ilustrează punctele 94 și 95: Contribuții de la angajați sau de la terțe părți

AG13. Dispozițiile contabile pentru contribuțiile din partea angajaților sau a terților sunt prezentate în diagrama de mai jos.



(1) Săgețile punctate înseamnă că entitățile i se permite să aleagă oricare dintre cele două variante de contabilizare

Exemplu care ilustrează punctele 162-173: Beneficii pentru încetarea contractului de muncă

AG14. Context

Ca urmare a unei achiziții recente, o entitate planifică să închidă o fabrică în 10 luni și, la acel moment, să înceteze contractele de muncă pentru toți angajații rămași în fabrică. Deoarece entitatea are nevoie de expertiza angajaților din fabrică pentru a finaliza anumite contracte, entitatea anunță un plan de încetare după cum urmează.

Fiecare angajat care rămâne și prestează servicii până la închiderea fabricii va primi la data încetării contractului de muncă o plată în numerar de 30.000 u.m. Angajații care pleacă înainte de închiderea fabricii vor primi 10.000 u.m.

În fabrică există 120 de angajați. La data anunțării planului, entitatea preconizează că 20 dintre ei vor pleca înainte de închidere. Prin urmare, totalul ieșirilor de numerar preconizate conform planului este de 3.200.000 u.m. (adică $20 \times 10.000 \text{ u.m.} + 100 \times 30.000 \text{ u.m.}$). Conform punctului 163, entitatea contabilizează beneficiile oferite în schimbul încetării contractului de muncă drept

beneficii pentru încetarea contractului de muncă și contabilizează beneficiile oferite în schimbul serviciilor drept beneficii pe termen scurt ale angajaților.

Beneficiile pentru încetarea contractului de muncă

Beneficiul oferit în schimbul încetării contractului de muncă este de 10.000 u.m. Aceasta este suma pe care o entitate ar trebui să o plătească pentru încetarea contractului de muncă indiferent dacă angajații rămân și prestează servicii până la închiderea fabricii sau pleacă înainte de închiderea acesteia. Chiar dacă angajații pot pleca înainte de închidere, încetarea tuturor contractelor de muncă este rezultatul deciziei entității de a închide fabrica și de a înceta contractele de muncă (adică toți angajații vor părăsi locul de muncă atunci când se va închide fabrica). Prin urmare, entitatea recunoaște o datorie de 1.200.000 u.m. (adică 120×10.000 u.m.) pentru beneficiile pentru încetarea contractului de muncă oferite conform planului de beneficii pentru angajați la prima dată dintre data la care este anunțat planul de încetare a contractului de muncă și data la care entitatea recunoaște costurile de restructurare asociate cu închiderea fabricii.

Beneficiile oferite în schimbul serviciului

Beneficiile marginale pe care le vor primi angajații dacă prestează servicii pentru perioada completă de 10 luni sunt oferite în schimbul serviciilor prestate pe parcursul acelei perioade. Entitatea contabilizează aceste beneficii drept beneficii pe termen scurt ale angajaților, deoarece entitatea preconizează să le deconteze în termen de cel mult douăsprezece luni după finalul perioadei de raportare. În acest exemplu, actualizarea nu este necesară, prin urmare este recunoscută o cheltuială de 200.000 u.m. (adică $2.000.000$ u.m. $\div 10$) în fiecare lună pe perioada serviciului de 10 luni, cu o creștere corespunzătoare a valorii contabile a datoriei.

Amendamente la alte IPSAS-uri

[Eliminată]

Bază pentru concluzii

Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 39.

Obiectiv

- BC1. IPSAS 25 (2008), *Beneficiile angajaților*, se bazează în principal pe Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 19 (2004), *Beneficiile angajaților*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). IASB a făcut o serie de amendamente la IAS 19 în perioada 2011-2015.
- BC2. În vederea actualizării IPSAS 25, IPSASB a aprobat o revizuire a IPSAS 25 cu domeniu de aplicare limitat, pentru a alinia acest standard la versiunea revizuită a IAS 19. IPSASB a decis să nu reia în discuție dispozițiile specifice sectorului public din IPSAS 25, cu excepția secțiunii privind Programele diversificate de asigurări sociale (a se vedea punctele BC5 și BC6 de mai jos).
- BC3. În ianuarie 2016, IPSASB a emis Proiectul de expunere (ED) 59, *Amendamente la IPSAS 25, Beneficiile angajaților*. ED 59 a propus amendamente în vederea menținerii convergenței cu IAS 19. Amendamentele propuse au adus un număr mare de modificări textului din IPSAS 25. Mai mulți respondenți și-au exprimat rezervele privind faptul că amploarea acestor modificări scade gradul de inteligibilitate al IPSAS 25. IPSASB a decis, prin urmare, emiterea unui standard nou, IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*, în locul unei versiuni revizuite a IPSAS 25, pentru a ajuta persoanele care întocmesc situații financiare.
- BC4. Prezenta Bază pentru concluzii rezumă considerentele în baza cărora IPSASB și-a formulat concluziile din IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*. Cu excepția Programelor diversificate de asigurări sociale, Baza pentru concluzii prezintă doar acele situații în care IPSAS 39 se abate de la principalele dispoziții din IAS 19 (modificat din 2011 înapoi) sau în care IPSASB a luat în considerare astfel de abateri.

Programe diversificate de asigurări sociale

- BC5. ED 59 a indicat că IPSASB a luat în considerare eliminarea secțiunii privind Programele diversificate de asigurări sociale deoarece IPSASB nu avea cunoștință de faptul că aceasta a fost aplicată în vreo jurisdicție. IPSASB a solicitat în mod specific comentarii cu privire la acest aspect.
- BC6. Niciun respondent la ED 59 nu a identificat vreo jurisdicție în care entitățile aplicau aceste dispoziții. Majoritatea respondenților au susținut eliminarea secțiunii privind Programele diversificate de asigurări sociale. Dat fiind faptul că IPSASB nu a identificat un nou motiv convingător pentru a păstra secțiunea respectivă, IPSASB a decis să nu o includă în IPSAS 39.

Planuri de stat

- BC7. Prezentul standard păstrează dispozițiile din IAS 19 privind faptul că o entitate contabilizează un plan de stat în același mod în care contabilizează un plan

cu mai mulți angajatori. IPSASB a concluzionat că trebuie să ofere mai multe comentarii pentru a clarifica abordarea privind contabilizarea planurilor de stat de către entitățile din sectorul public ca în IPSAS 25. Punctul 47 oferă o prezumție relativă privind faptul că planul de stat va fi caracterizat de către entitatea care controlează drept un plan de beneficii determinate. Doar în cazul în care acea prezumție este respinsă, planul de stat este contabilizat drept un plan de contribuții determinate.

Planuri de beneficii determinate cu entități participante aflate sub control comun

BC8. În sectorul public există multe cazuri în care entitățile aflate sub control comun participă la planuri de beneficii determinate. IAS 19 conține comentarii privind planurile de beneficii determinate care repartizează riscurile între diferite entități aflate sub control comun. IPSASB consideră că dispozițiile din IAS 19 sunt adecvate pentru sectorul public. În plus, IPSASB a considerat că este adecvat să sublinieze că, în lipsa existenței unui acord contractual, a unui angajament irevocabil sau a unei politici stabilite cu privire la alocarea costului net al beneficiilor determinate din cadrul planului în ansamblul său către o entitate individuală, nu este adecvat ca entitățile controlate să contabilizeze pe bază de beneficii determinate ca în IPSAS 25. În astfel de cazuri, entitatea care controlează trebuie să contabilizeze aceste planuri pe bază de beneficii determinate în cadrul situațiilor sale financiare consolidate. Entitățile controlate (a) contabilizează pe bază de contribuții determinate, (b) identifică entitatea care controlează și (c) prezintă faptul că entitatea care controlează contabilizează pe bază de beneficii determinate în cadrul situațiilor sale financiare consolidate. Acest lucru este reflectat la punctul 42. De asemenea, entitățile controlate prezintă informațiile menționate la punctul 151.

Rate de actualizare

BC9. IAS 39 impune adoptarea unei rate de actualizare pe baza randamentelor din piață la finalul perioadei de raportare a obligațiunilor corporative de înaltă calitate. IPSASB a hotărât că rata de actualizare trebuie să reflecte valoarea-timp a banilor și a considerat că entitățile trebuie lăsate să determine rata care îndeplinește cel mai bine acel obiectiv în același mod ca în IPSAS 25. IPSASB a considerat că valoarea-timp a banilor poate fi reflectată cel mai bine în funcție de randamentele din piață ale obligațiunilor de stat, ale obligațiunilor corporative de înaltă calitate sau ale unui alt instrument financiar. Nu se intenționează ca rata de actualizare folosită să includă riscul asociat obligațiilor privind beneficiile determinate sau riscul de credit specific entității. Punctul 141 litera (d) include o dispoziție de prezentare de informații suplimentară pentru a informa utilizatorii cu privire la baza folosită pentru stabilirea ratei de actualizare.

BC10. IPSASB a analizat dacă ar trebui să ofere îndrumări pentru a sprijini entitățile care funcționează în jurisdicții în care nu există o piață extinsă a obligațiunilor de stat sau a obligațiunilor corporative de înaltă calitate în a determina rata de

actualizare care reflectă valoarea-timp a banilor. IPSASB admite că determinarea unei rate corespunzătoare de actualizare poate fi un lucru dificil pentru entitățile care funcționează în asemenea jurisdicții, iar aceste entități pot fi într-un proces de trecere ori au trecut de curând la contabilitatea pe bază de angajamente. Cu toate acestea, IPSASB a ajuns la concluzia că acesta nu este un aspect care se aplică doar în sectorul public și că nu există un motiv destul de clar specific sectorului public pentru a oferi astfel de îndrumări.

Alte beneficii pe termen lung ale angajaților: Indemnizații pentru incapacitatea de muncă de lungă durată

- BC11. IAS 19 prezintă indemnizațiile pentru incapacitatea de muncă de lungă durată ca fiind un exemplu de „alte beneficii pe termen lung ale angajaților”. IAS 19 prevede că „evaluarea altor beneficii pe termen lung ale angajaților nu face, de obicei, obiectul aceluiași grad de incertitudine ca evaluarea beneficiilor postangajare”. În sectorul public, indemnizațiile pentru incapacitatea de muncă aferente anumitor sectoare de servicii, precum cel militar, pot fi extrem de semnificative din punct de vedere financiar, iar câștigurile și pierderile actuariale asociate pot fi volatile.
- BC12. Prin urmare, IPSAS 39 păstrează prezumția relativă inclusă în IPSAS 25 cu privire la faptul că plățile pentru incapacitatea de muncă de lungă durată nu fac, de obicei, obiectul aceluiași grad de incertitudine ca evaluarea beneficiilor postangajare. În cazul în care această prezumție este respinsă, entitatea va lua în considerare dacă plățile pentru incapacitatea de muncă de lungă durată vor fi contabilizate parțial sau total folosindu-se aceleași dispoziții ca pentru beneficiile postangajare.

Alte beneficii pe termen lung ale angajaților: Compensații care vor fi achitate de entitatea raportoare până la data reangajării

- BC13. Deși nu consideră că este probabil ca aceste situații să fie răspândite, IPSASB a recunoscut faptul că pot exista cazuri în care entitatea raportoare este obligată prin contract să ofere plăți compensatorii separat față de beneficiile pentru încetarea contractului de muncă unui fost angajat până când acesta se angajează din nou. Lista altor beneficii pe termen lung prezentată la punctul 155 a fost, prin urmare, modificată pentru a cuprinde astfel de situații, ca în IPSAS 25.

Reevaluări

- BC14. IAS 19 (modificat în 2011) recunoaște reevaluările datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat în alte elemente ale rezultatului global mai degrabă decât să le recunoască în profit sau pierdere. IPSASB a observat că *Cadrul general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public* nu recunoaște „alte elemente ale rezultatului global” și că „alte elemente ale rezultatului global” nu este un termen definit în IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*. IPSASB considera că recunoașterea

reevaluărilor în active nete / capitaluri proprii ar avea același rezultat contabil ca IAS 19, neavând un impact asupra surplusului sau deficitului prin valorile predictive diferite ale componentelor costului privind beneficiul determinat. Prin urmare, IPSASB a decis să recunoască reevaluările în active nete / capitaluri proprii mai degrabă decât în surplus sau deficit.

- BC15. IPSASB a observat că punctul 45 din IPSAS 1 impune unei entități să prezinte separat fiecare clasă semnificativă de elemente similare în situațiile financiare. Elementele care nu au natură sau funcție similară trebuie prezentate individual, cu excepția cazului în care nu sunt importante. Prin urmare, IPSASB a considerat că poate fi necesară prezentarea separată a reevaluărilor beneficiilor postangajare în situația modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii, dacă acestea sunt semnificative.

Dispoziții din cadrul orientărilor pentru raportarea Statisticilor privind Finanțele Guvernamentale

- BC16. IPSASB a analizat dispozițiile incluse în orientările pentru raportarea Statisticilor privind Finanțele Guvernamentale (GFS) referitoare la clasificarea, prezentarea, recunoașterea, evaluarea și descrierea beneficiilor angajaților și a identificat o serie de diferențe atât față de versiunea revizuită a IAS 19, cât și față de IPSAS 39.
- BC17. Orientările pentru raportarea GFS nu aplică abordarea bazată pe dobânda netă, ci mai degrabă recunosc veniturile din activele fondului și dobânzile aferente datoriilor fondului în funcție de natura economică a acestor venituri și cheltuieli. GFS atribuie apoi venitul din proprietate și creșterea datoriei pentru drepturile la beneficii trecerii timpului printr-o intrare în „cheltuieli cu proprietatea pentru plățile din veniturile din investiții”. În IPSAS 39, intrările echivalente sunt prezentate în surplus sau deficit.
- BC18. În ceea ce privește fondurile autonome recunoscute în afara conturilor angajatorului, GFS recunoaște o creanță a fondului de pensii asupra administratorului de pensii pentru deficitele fondului de pensii în anumite circumstanțe. În aceste cazuri, GFS nu impune recunoașterea unei cheltuieli cu dobânda în conturile angajaților ca urmare a trecerii timpului la recunoașterea creanței respective.
- BC19. În GFS, activele planului sunt de obicei evaluate pe aceeași bază ca alte active, de obicei la valoarea de piață. Prin urmare, spre deosebire de IPSAS 39, nu este necesar un calcul suplimentar pentru a include rata de actualizare în activele planului în ansamblu pentru a estima valoarea actualizată. Cu toate acestea, în GFS unele active nu sunt evaluate la valoarea de piață. Acest fapt poate genera evaluări diferite între IPSAS 39 și GFS (de exemplu, împrumuturile sunt evaluate la valoarea nominală în GFS și de obicei la costul amortizat în IPSAS).

- BC20. În GFS, orice modificări ale volumului sau valorii activelor care nu rezultă din tranzacții sunt înregistrate în Situația altor fluxuri economice, care include efectul trecerii timpului. În GFS, fondul de pensii înregistrează în Situația operațiunilor doar veniturile reale din tranzacții precum dobânzile, dividendele și chiriile.
- BC21. GFS nu împarte beneficiile angajaților în beneficii ale angajaților pe termen scurt și pe termen lung și nu impune prezentări de informații specifice cu privire la beneficiile angajaților, cu excepția tabelului suplimentar cu scheme de pensii din cadrul asigurărilor sociale prevăzut în Sistemul de conturi naționale din 2008.
- BC22. IPSASB a concluzionat că aceste diferențe se datorează obiectivelor și cadrelor de prezentare diferite ale IPSAS și GFS. Acestea nu constituie motive specifice sectorului public care să garanteze devierea de la IAS 19.

Revizuirea IPSAS 39 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*

- BC23. IPSASB a analizat revizuirile la IAS 19, *Beneficiile angajaților*, incluse în documentul *Modificări, reduceri sau decontări ale planului* (Amendamente la IAS 19), emis de IASB în februarie 2018, și raționamentul IASB pentru realizarea acestor amendamente după cum este menționat în Baza sa pentru concluzii. IPSASB a fost în general de acord că nu existau motive specifice sectorului public pentru a nu adopta respectivele amendamente.

Comparație cu IAS 19

IPSAS 39 se bazează în principal pe IAS 19 (emis în 2011, inclusiv amendamentele până la 31 decembrie 2018). Principalele diferențe dintre IPSAS 39 și IAS 19 sunt următoarele:

- IPSAS 39 conține îndrumări suplimentare privind planurile de prime din sectorul public.
- Pentru obligațiile postangajare actualizate, IAS 19 prevede aplicarea de către entități a ratei de actualizare bazate pe randamentele obligațiunilor corporative de înaltă calitate consecvent cu moneda și termenul estimat al obligațiilor privind beneficiile postangajare. Dispoziția din IPSAS 39 este ca entitățile să aplice o rată care reflectă valoarea-timp a banilor. În plus, IPSAS 39 conține o dispoziție conform căreia entitățile prezintă baza folosită pentru stabilirea ratei de actualizare.
- IPSAS 39 conține o prezumție relativă cu privire la faptul că plățile pentru incapacitatea de muncă de lungă durată nu fac, de obicei, obiectul aceluiași grad de incertitudine ca evaluarea beneficiilor postangajare. În cazul în care această prezumție este respinsă, entitatea va lua în considerare dacă plățile pentru incapacitatea de muncă de lungă durată vor fi contabilizate parțial sau total în același fel ca beneficiile postangajare. IAS 19 nu conține o astfel de prezumție relativă.
- IPSAS 39 recunoaște reevaluările datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat în active nete / capitaluri proprii. IAS 19 le recunoaște în alte elemente ale rezultatului global.
- În anumite situații, IPSAS 39 utilizează o terminologie diferită față de cea din IAS 19. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „venituri” (*revenue*), „entitate care controlează” și „entitate controlată”. Termenii echivalenți din IAS 19 sunt „venit” (*income*) „societate-mamă” și „filială”.

IPSAS 40 – COMBINĂRI DE OPERAȚIUNI DIN SECTORUL PUBLIC

Recunoaștere

Dispozițiile privind contabilizarea achizițiilor din prezentul Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se bazează pe Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 3, *Combinări de întreprinderi*, publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Extrasele din IFRS 3 sunt reproduse în această publicație a Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSASB) al Federației Internaționale de Contabililor (IFAC) cu permisiunea Fundației pentru Standarde Internaționale de Raportare Financiară.

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

Internet: 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 40 – COMBINĂRI DE OPERAȚIUNI DIN SECTORUL PUBLIC

Istoricul IPSAS

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

IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, a fost emis în ianuarie 2017.

De la această dată, IPSAS 40 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 41, *Instrumente financiare* (emis în august 2018)

Tabelul punctelor modificate în IPSAS 40

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
25	Modificat	IPSAS 41 august 2018
45	Modificat	IPSAS 41 august 2018
70	Modificat	IPSAS 41 august 2018
100A	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
111	Modificat	IPSAS 41 august 2018
115	Modificat	IPSAS 41 august 2018
117	Modificat	IPSAS 41 august 2018
126A	Nou	IPSAS 41 august 2018
126B	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS octombrie 2018
126C	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020

Punctul afectat	Modul în care a fost afectat	Afectat de
126D	Nou	Documentul Îmbunătățiri la IPSAS ianuarie 2020
AG88	Modificat	IPSAS 41 august 2018

IPSAS 40 – COMBINĂRI DE OPERAȚIUNI DIN SECTORUL PUBLIC

CUPRINS

	Punctul
Obiectiv	1
Domeniu de aplicare	2-4
Definiții	5
Identificarea unei combinări de operațiuni din sectorul public.....	6
Clasificarea combinărilor de operațiuni din sectorul public	7-14
Indicii care ar putea fi dovezi că o combinare este o contopire	12-14
Contabilizarea contopirilor	15
Metoda de contabilizare modificată a punerii în comun de interese.....	16-57
Identificarea entității care rezultă.....	17-18
Determinarea datei contopirii.....	19-20
Recunoașterea și evaluarea activelor identificabile, a datoriilor asumate și a oricăror interese care nu controlează în operațiunile care se combină	21-35
Recunoașterea și evaluarea componentelor de active nete / capitaluri proprii care rezultă în urma unei contopiri.....	36-39
Perioada de evaluare	40-44
Costuri aferente contopirii.....	45
Evaluarea și contabilizarea ulterioare	46-49
Prezentarea situațiilor financiare	50-52
Prezentări de informații.....	53-57
Contabilizarea achizițiilor.....	58
Metoda achiziției.....	59-125
Identificarea entității dobânditoare.....	60-61
Determinarea datei achiziției.....	62-63
Recunoașterea și evaluarea activelor identificabile dobândite, a datoriilor asumate și a oricăror interese care nu controlează în operațiunea dobândită.....	64-84

Recunoașterea și evaluarea fondului comercial sau a unui câștig în urma unei cumpărări în condiții avantajoase.....	85-98
O achiziție realizată în etape	99-100
Îndrumări suplimentare pentru aplicarea metodei achiziției în cazul în care achiziția se realizează prin modificarea drepturilor de vot, exclusiv prin contract și în circumstanțe similare în care nu este transferată nicio contravaloare	101-102
Perioada de evaluare	103-108
Determinarea elementelor care fac parte din tranzacția de achiziție.....	109-111
Evaluarea și contabilizarea ulterioare	112-118
Prezentări de informații.....	119-125
Data intrării în vigoare și tranziția	126-134
Data intrării în vigoare	126
Tranziția	127-134
Anexa A: Îndrumări de aplicare	
Anexa B: Amendamente la alte IPSAS-uri	
Bază pentru concluzii	
Îndrumări de implementare	
Exemple ilustrative	

Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, este prezentat la punctele 1-62. Toate punctele au autoritate egală. IPSAS 40 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 îmbunătăți relevanța, reprezentativitatea exactă și comparabilitatea informațiilor pe care o entitate raportoare le oferă în situațiile sale financiare cu privire la o combinație de operațiuni din sectorul public și efectele ei. Pentru a realiza acest obiectiv, prezentul standard stabilește principii și dispoziții privind modul în care:
 - (a) O entitate raportoare clasifică o combinație de operațiuni din sectorul public drept o contopire sau drept o achiziție;
 - (b) O entitate care rezultă recunoaște și evaluează în situațiile sale financiare activele identificabile primite, datoriile asumate și orice interese care nu controlează deținute în cazul unei contopiri;
 - (c) O entitate care rezultă recunoaște și evaluează componentele de active nete / capitaluri proprii și alte ajustări recunoscute în cazul unei contopiri;
 - (d) O entitate dobânditoare recunoaște și evaluează în situațiile sale financiare activele identificabile dobândite, datoriile asumate și orice interese care nu controlează deținute în operațiunea dobândită;
 - (e) O entitate dobânditoare recunoaște și evaluează fondul comercial dobândit ori câștigul sau pierderea care rezultă în cazul unei achiziții; și
 - (f) O entitate raportoare determină ce informații să prezinte pentru a le permite utilizatorilor situațiilor financiare să evalueze natura și efectele financiare ale combinației de operațiuni din sectorul public.

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 combinațiilor de operațiuni din sectorul public.**
3. **Prezentul standard se aplică unei tranzacții sau unui alt eveniment care corespunde definiției unei combinații de operațiuni din sectorul public. Prezentul standard nu se aplică:**
 - (a) **Contabilizării formării unui angajament comun în situațiile financiare ale aceluia angajament.**
 - (b) **Achiziției sau primirii unui activ sau a unui grup de active (și a oricăror datorii aferente) care nu constituie o operațiune. În astfel de cazuri, o entitate trebuie să identifice și să recunoască activele identificabile individuale dobândite sau primite (inclusiv acele active care corespund definiției și criteriilor de recunoaștere a imobilizărilor necorporale din IPSAS 31, *Imobilizări necorporale*), precum și datoriile asumate. O astfel de tranzacție sau un astfel de eveniment nu generează fond comercial.**

- (c) Ipotezei unei datorii sau a unui grup de datorii care nu constituie o operațiune. În astfel de cazuri, o entitate trebuie să identifice și să recunoască datoriile individuale asumate.
4. Dispozițiile din prezentul standard nu se aplică achiziției de către o entitate de investiții, conform definiției din IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, a unei investiții într-o entitate controlată care se impune să fie evaluată la valoarea justă prin surplus sau deficit.

Definiții

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

O **combinare de operațiuni din sectorul public** reprezintă fuzionarea unor operațiuni separate într-o singură entitate din sectorul public.

Definiții generale care vizează toate combinările de operațiuni din sectorul public

În sensul prezentului standard, termenul **participații în capitalurile proprii** este folosit în general pentru a desemna participațiile în capitalurile proprii ale entităților deținute de investitori și participațiile proprietarilor, membrilor sau participanților la entitățile mutuale.

Un activ este **identificabil** dacă fie:

- (a) Este separabil, adică poate fi separat de sau desprins din entitate și vândut, transferat, cesionat printr-un contract de licență, închiriat sau schimbat, fie individual, fie împreună cu un angajament irevocabil, cu un activ identificabil sau cu o datorie identificabilă aferent(ă), indiferent dacă entitatea intenționează sau nu să facă acest lucru; fie
- (b) Decurge din angajamente irevocabile (inclusiv drepturi contractuale sau alte drepturi legale), indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi și obligații.

O **entitate mutuală** este o entitate, alta decât o entitate deținută de investitori, care oferă dividende, costuri mai scăzute sau alte beneficii economice direct către proprietarii, membrii sau participanții săi. De exemplu, o companie mutuală de asigurări, o cooperativă de credit și o entitate de tip cooperatist sunt toate entități mutuale.

O **operațiune** este un set integrat de activități și active și/sau datorii aferente care poate fi coordonat sau gestionat în scopul îndeplinirii obiectivelor unei entități, prin intermediul furnizării de bunuri și/sau servicii.

În sensul prezentului standard, termenul **proprietari** este folosit în general pentru a desemna orice parte care deține participații cuantificabile în capitalurile proprii ale unei operațiuni. Termenul include, fără a se limita la, deținătorii de participații în capitalurile proprii ale entităților deținute de investitori și proprietarii ori membrii entităților mutuale sau participanții la entitățile mutuale.

O **combinare de operațiuni din sectorul public aflată sub control comun** este o combinare de operațiuni din sectorul public în care toate entitățile sau operațiunile implicate sunt controlate în ultimă instanță de aceeași entitate atât înainte, cât și după combinare.

Definiții care vizează contopirile

O **contopire** are ca rezultat o entitate și este fie:

- (a) O combinare de operațiuni din sectorul public în care niciuna dintre părți nu obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni; fie
- (b) O combinare de operațiuni din sectorul public în care una dintre părți obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni și există probe că acea combinare are fondul economic al unei contopiri.

(Punctul AG1 oferă îndrumări suplimentare.)

Data contopirii este data la care entitatea care rezultă obține controlul asupra operațiunilor care se combină.

O **operațiune care se combină** este o operațiune care se combină cu una sau mai multe operațiuni diferite pentru a forma entitatea care rezultă în urma unei contopiri.

O **entitate care rezultă** este entitatea care reprezintă rezultatul combinării a două sau mai multe operațiuni în cadrul unei contopiri (punctul AG1 oferă îndrumări suplimentare).

Definiții care vizează achizițiile

O **operațiune dobândită** este operațiunea asupra căreia dobânditorul obține controlul în cadrul unei achiziții.

O **entitate dobânditoare** este entitatea care obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni în cadrul unei achiziții.

O **achiziție** este o combinare de operațiuni din sectorul public în care una dintre părți obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni și există dovezi că acea combinare nu este o contopire.

Data achiziției este data la care entitatea dobânditoare obține controlul asupra operațiunii dobândite.

Compensația contingentă este, de obicei, o obligație a entității dobânditoare de a transfera active suplimentare sau participații în capitalurile proprii către foștii proprietari ai unei operațiuni dobândite ca parte a schimbului pentru controlul asupra operațiunii dobândite, dacă au loc evenimentele viitoare specificate sau sunt îndeplinite condițiile specificate. Totuși, compensația contingentă poate conferi, de asemenea, entității dobânditoare dreptul la restituirea contravalorii transferate anterior dacă sunt îndeplinite condițiile specificate.

Fondul comercial 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.

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.

Identificarea unei combinări de operațiuni din sectorul public

6. O entitate trebuie să determine dacă o tranzacție sau un alt eveniment reprezintă o combinare de operațiuni din sectorul public aplicând definițiile din prezentul standard, ceea ce impune ca activele și datoriile să constituie o operațiune. Dacă activele și datoriile nu constituie o operațiune, entitatea trebuie să contabilizeze tranzacția sau alt eveniment în conformitate cu alte IPSAS-uri. Punctele AG2-AG9 oferă îndrumări privind identificarea unei combinări de operațiuni din sectorul public.

Clasificarea combinărilor de operațiuni din sectorul public

7. Dacă niciuna dintre părțile unei combinări de operațiuni din sectorul public nu obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni în urma combinării, aceasta trebuie clasificată drept contopire. Punctele AG10-AG18 furnizează îndrumări cu privire la stabilirea măsurii în care una dintre părțile unei combinări de operațiuni din sectorul public obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni în urma acelei combinări.
8. Dacă una dintre părțile unei combinări de operațiuni din sectorul public obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni în urma combinării, o entitate trebuie să ia în considerare fondul economic al combinării la clasificarea acesteia fie drept contopire, fie drept achiziție. O combinare în care una dintre părți obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni trebuie clasificată drept achiziție, cu excepția cazului în care are fondul economic al unei contopiri.

9. **La stabilirea clasificării combinării de operațiuni din sectorul public, o entitate ia în considerare măsura în care tratamentul contabil rezultat al combinării furnizează informații care îndeplinesc obiectivele raportării financiare și satisfac caracteristicile calitative (QC). Pentru a evalua fondul economic al combinării, entitatea ia în considerare indiciile referitoare la contravaloare și procesul decizional de la punctele 12-13. De obicei, aceste indicii vor oferi, individual sau în combinație, dovezi că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri. Nu este necesar ca o combinare să prezinte ambele indicii pentru a fi clasificată drept contopire. Punctele AG19-AG39 oferă îndrumări suplimentare.**
10. O analiză a indiciilor referitoare la contravaloare și procesul decizional de la punctele 12-13 va produce de obicei un rezultat concludent și va oferi suficiente dovezi despre fondul economic al combinării de operațiuni din sectorul public pentru a permite stabilirea măsurii în care aceasta reprezintă o contopire. În astfel de circumstanțe, clasificarea rezultată și tratamentul contabil aferent vor asigura accesul utilizatorilor la informații care îndeplinesc obiectivele raportării financiare și satisfac caracteristicile calitative.
11. În circumstanțe excepționale, după aplicarea indiciilor de la punctele 12-13, rezultatele ar putea fi neconcludente sau ar putea să nu ofere suficiente dovezi despre fondul economic al combinării de operațiuni din sectorul public. În astfel de circumstanțe, o entitate ia, de asemenea, în considerare ce clasificare ar furniza informații care îndeplinesc cel mai bine obiectivele raportării financiare și satisfac cel mai bine caracteristicile calitative, ținând cont de punctul 14. Punctele AG40-AG41 oferă îndrumări suplimentare.

Indicii care ar putea fi dovezi că o combinare este o contopire

Indicii referitoare la contravaloare

12. Următoarele indicii ar putea fi dovezi că o combinare este o contopire:
- (a) Contravaloarea este plătită din alte motive decât compensarea celor care au dreptul la activele nete ale unei operațiuni transferate pentru renunțarea la acel drept (punctele AG27-AG28 oferă îndrumări suplimentare);
 - (b) Contravaloarea nu este plătită celor care au dreptul la activele nete ale unei operațiuni transferate (punctele AG29-AG30 oferă îndrumări suplimentare); sau
 - (c) Contravaloarea nu este plătită deoarece nimeni (nici o persoană fizică, nici o entitate) nu are dreptul la activele nete ale unei entități transferate (punctul AG31 oferă îndrumări suplimentare).

Indicii referitoare la procesul decizional

13. Următoarele indicii ar putea fi dovezi că o combinare este o contopire:
- (a) O combinare de operațiuni din sectorul public este impusă de o terță parte fără ca niciuna dintre părțile implicate în combinare să participe la procesul decizional (punctele AG32-AG35 oferă îndrumări suplimentare);
 - (b) O combinare de operațiuni din sectorul public face obiectul aprobării cetățenilor fiecărei părți prin intermediul unui referendum (punctul AG36 oferă îndrumări suplimentare); sau
 - (c) Rezultă o combinare de operațiuni din sectorul public sub control comun (punctele AG37-AG39 oferă îndrumări suplimentare).

Aspecte suplimentare de luat în calcul dacă indiciile referitoare la contravaloare și procesul decizional nu oferă suficiente dovezi pentru a determina dacă o combinare este o contopire

14. Analiza indicțiilor referitoare la contravaloare și procesul decizional poate, în situații excepționale, să producă rezultate neconcludente sau să nu ofere suficiente dovezi pentru a permite stabilirea măsurii în care aceasta reprezintă o contopire pe baza fondului economic al combinării de operațiuni din sectorul public și a indicțiilor de la punctele 12-13. În astfel de circumstanțe, o entitate analizează ce clasificare și ce tratament contabil rezultat ar oferi informații care să îndeplinească cele mai bine obiectivele raportării financiare. Punctele AG42-AG46 oferă îndrumări suplimentare. De asemenea, o entitate analizează ce clasificare și tratament contabil rezultat ar oferi informații care satisfac cel mai bine caracteristicile calitative de relevanță, reprezentare exactă, inteligibilitate, oportunitate, comparabilitate și verificabilitate. Punctele AG47-AG50 oferă îndrumări suplimentare.

Contabilizarea contopirilor

15. **O entitate care rezultă trebuie să contabilizeze fiecare contopire aplicând metoda de contabilizare modificată a punerii în comun de interese.**

Metoda de contabilizare modificată a punerii în comun de interese

16. Aplicarea metodei de contabilizare modificate a punerii în comun de interese impune:
- (a) Identificarea entității care rezultă;
 - (b) Determinarea datei contopirii;
 - (c) Recunoașterea și evaluarea activelor identificabile primite, a datoriilor asumate și a oricăror interese care nu controlează în operațiunile care se combină, consecvent cu dispozițiile din IPSAS-uri; și

- (d) Recunoașterea și evaluarea componentelor de active nete / capitaluri proprii și ale altor ajustări care rezultă în cazul unei contopiri.

Identificarea entității care rezultă

17. **Pentru fiecare contopire, trebuie identificată o entitate care rezultă.**
18. Punctul 5 din prezentul standard definește o entitate care rezultă drept „entitatea care reprezintă rezultatul combinării a două sau mai multe operațiuni în cadrul unei contopiri”. Entitatea care rezultă trebuie să fie identificată din acel moment drept entitatea care obține controlul asupra operațiunilor care se combină ca rezultat al contopirii.

Determinarea datei contopirii

19. **Entitatea care rezultă trebuie să identifice data contopirii, care reprezintă data la care aceasta obține controlul asupra operațiunilor care se combină.**
20. Data la care entitatea care rezultă obține controlul asupra operațiunilor care se combină poate fi data la care entitatea care rezultă primește activele și își asumă datoriile operațiunilor care se combină. Este posibil ca entitatea care rezultă să nu primească titlul de proprietate asupra activelor sau să nu își asume responsabilitatea legală pentru datoriile operațiunilor care se combină. În aceste circumstanțe, entitatea care rezultă va obține adesea controlul asupra activelor și datoriilor operațiunilor care se combină la data la care responsabilitatea pentru active și datorii îi este delegată oficial. Totuși, este posibil ca entitatea care rezultă să obțină controlul la o dată diferită. De exemplu, legislația sau un acord scris ar putea prevedea ca entitatea care rezultă să obțină controlul asupra activelor și datoriilor operațiunilor care se combină la o dată specificată. O entitate care rezultă trebuie să ia în considerare toate faptele și circumstanțele pertinente la identificarea datei contopirii.

Recunoașterea și evaluarea activelor identificabile, a datoriilor asumate și a oricărui interese care nu controlează în operațiunile care se combină

Principiul de recunoaștere

21. **La data contopirii, entitatea care rezultă trebuie să recunoască activele identificabile, datoriile și orice interese care nu controlează care sunt recunoscute în situațiile financiare ale operațiunilor care se combină la data contopirii. Recunoașterea activelor identificabile și a datoriilor primite face obiectul condițiilor specificate la punctele 22-23.**

Condiții pentru recunoaștere

22. **Efectele tuturor tranzacțiilor dintre operațiunile care se combină sunt eliminate la întocmirea situațiilor financiare ale entității care rezultă (punctele AG51-AG52 oferă îndrumările de aplicare aferente).**

23. Pentru a îndeplini condițiile pentru recunoaștere ca parte a procesului de aplicare a metodei modificate a punerii în comun de interese, activele identificabile și datoriile trebuie să corespundă definițiilor activelor și datoriilor din *Cadrul general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public* la data contopirii. De exemplu, costurile pe care entitatea care rezultă preconizează, dar nu este obligată să le suporte în viitor pentru a-și pune în aplicare planul de încetare a unei activități a unei operațiuni care se combină sau de încetare a raporturilor de muncă cu angajații unei operațiuni care se combină sau de relocare a acestora nu reprezintă datorii la data contopirii. Prin urmare, entitatea care rezultă nu recunoaște aceste costuri ca parte a aplicării metodei modificate a punerii în comun de interese. În schimb, entitatea care rezultă recunoaște aceste costuri în situațiile sale financiare ulterioare combinării conform altor IPSAS-uri.

Clasificarea sau desemnarea activelor și datoriilor într-o contopire

24. **La data contopirii, entitatea care rezultă trebuie să clasifice sau să desemneze activele și datoriile primite în cadrul unei contopiri utilizând clasificările sau desemnările aplicate anterior de operațiunile care se combină. O entitate care rezultă nu trebuie să adopte clasificări sau desemnări diferite la recunoașterea inițială, chiar dacă acest lucru este permis de alte IPSAS-uri.**
25. În anumite cazuri, IPSAS-urile prevăd metode contabile diferite în funcție de modul în care o entitate clasifică sau desemnează un anumit activ sau o anumită datorie. Exemplele de clasificări sau desemnări pe care le va face entitatea care rezultă pe baza clasificărilor sau desemnărilor aplicate anterior de operațiunile care se combină includ, dar nu se limitează la:
- (a) Clasificarea anumitor active și datorii financiare drept evaluate la valoarea justă sau la costul amortizat, în conformitate cu IPSAS 41, *Instrumente financiare*;
 - (b) Desemnarea unui instrument derivat drept instrument de acoperire împotriva riscurilor în conformitate cu IPSAS 41; și
 - (c) Evaluarea măsurii în care un instrument derivat încorporat trebuie separat de contractul-gazdă în conformitate cu IPSAS 41 (ceea ce reprezintă o problemă de „clasificare”, așa cum este utilizat acest termen în acel standard).

Principiul de evaluare

26. **Entitatea care rezultă trebuie să evalueze activele identificabile și datoriile operațiunilor care se combină la valorile lor contabile din situațiile financiare ale operațiunilor care se combină la data contopirii, sub rezerva dispozițiilor de la punctul 27 (punctele AG53-AG54 oferă îndrumările de aplicare aferente).**

27. **La data contopirii, entitatea care rezultă trebuie să ajusteze valorile contabile ale activelor identificabile și datoriilor operațiunilor care se combină acolo unde este necesar pentru conformarea cu politicile contabile ale entității care rezultă.**
28. Metoda modificată a punerii în comun de interese are ca rezultat o singură entitate care rezultă în urma combinării. Acea entitate adoptă un singur set uniform de politici contabile, consecvent cu dispozițiile IPSAS-urilor, iar valorile contabile ale activelor identificabile și datoriilor operațiunilor care se combină sunt ajustate, după caz, pentru a se conforma acestor politici contabile.
29. Entitatea care rezultă trebuie să evalueze orice interese care nu controlează într-o operațiune care se combină la valorile lor contabile din situațiile financiare ale acelei operațiuni care se combină la data contopirii, ajustate pentru partea proporțională ce revine intereselor care nu controlează din ajustările efectuate în conformitate cu punctul 27.
30. Punctele 33-35 precizează tipurile de active identificabile și de datorii care cuprind elemente pentru care prezentul standard prevede excepții limitate de la principiul de evaluare.

Excepții de la principiile de recunoaștere sau evaluare

31. Prezentul standard prevede excepții limitate de la principiile sale de recunoaștere și evaluare. Punctele 32-35 precizează atât elementele specifice pentru care sunt prevăzute aceste excepții, cât și natura acestor excepții. Entitatea care rezultă trebuie să contabilizeze aceste elemente prin aplicarea dispozițiilor de la punctele 32-35, ceea ce va avea drept rezultat faptul că unele elemente sunt:
 - (a) Recunoscute fie prin aplicarea unor condiții de recunoaștere în plus față de cele de la punctele 22-23, fie prin aplicarea dispozițiilor din alte IPSAS-uri, cu rezultate care se deosebesc de cele obținute prin aplicarea principiului și a condițiilor de recunoaștere.
 - (b) Evaluate la o altă valoare decât valorile lor contabile de la data contopirii.

Excepție de la principiul de recunoaștere

Licențele sau drepturile similare acordate anterior de o operațiune care se combină unei alte operațiuni care se combină

32. O licență sau un drept similar, acordat(ă) anterior de o operațiune care se combină unei alte operațiuni care se combină și recunoscut(ă) drept imobilizare necorporală de operațiunea care se combină destinată trebuie recunoscut(ă) de entitatea care rezultă drept imobilizare necorporală. Licența sau dreptul similar nu trebuie eliminat(ă) în conformitate cu punctul 22 (punctele AG55-AG56 oferă îndrumările de aplicare aferente).

Excepții de la principiile de recunoaștere și evaluare

Impozitul pe profit (când este inclus în termenul contopirii)

33. Contopirile care implică entități din sectorul public pot determina o autoritate fiscală să aplice scutiri de la impozitul datorat ca parte a termenelor contopirii. Entitatea care rezultă nu trebuie să recunoască niciun element de natura impozitelor care a beneficiat de o scutire ca urmare a termenelor contopirii (punctele AG57-AG58 oferă îndrumările de aplicare aferente).
34. Entitatea care rezultă trebuie să recunoască și să evalueze orice elemente rămase de natura impozitelor incluse într-o sau care rezultă dintr-o contopire în conformitate cu standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează impozitul pe profit. Entitatea care rezultă trebuie să recunoască și să evalueze orice venituri rămase din impozitare incluse într-o sau care rezultă dintr-o contopire în conformitate cu IPSAS 23, *Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (impozite și transferuri)*.

Beneficiile angajaților

35. Entitatea care rezultă trebuie să recunoască și să evalueze o datorie (sau un activ, dacă există) aferent(ă) angajamentelor privind beneficiile angajaților ale operațiunii care se combină în conformitate cu IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*.

Recunoașterea și evaluarea componentelor de active nete / capitaluri proprii care rezultă în urma unei contopiri

36. **O contopire nu generează fond comercial (punctele AG59-AG60 oferă îndrumările de aplicare aferente).**
37. **Entitatea care rezultă trebuie să recunoască în active nete / capitaluri proprii sume egale și de semn opus pentru următoarele elemente:**
 - (a) **Valorile contabile ale activelor operațiunilor care se combină;**
 - (b) **Valorile contabile ale datoriilor operațiunilor care se combină; și**
 - (c) **Valorile contabile ale intereselor care nu controlează ale operațiunilor care se combină.**
38. **Entitatea care rezultă trebuie să recunoască în active nete / capitaluri proprii ajustări corespunzătoare în legătură cu:**
 - (a) **Eliminarea tranzacțiilor dintre operațiunile care se combină în conformitate cu punctul 22;**
 - (b) **Ajustările aduse valorilor contabile ale activelor identificabile și ale datoriilor operațiunilor care se combină atunci când acestea sunt necesare în vederea conformării cu politicile contabile ale entității care rezultă, în conformitate cu punctul 27; și**

- (c) **Ajustările efectuate în legătură cu excepțiile de la principiile de recunoaștere și evaluare, în conformitate cu punctele 32-35.**
39. **Entitatea care rezultă poate prezenta valorile recunoscute în active nete / capitaluri proprii în conformitate cu punctele 37 și 38 drept fie:**
- (a) **Un sold inițial unic; fie**
 - (b) **Componente separate de active nete / capitaluri proprii.**

Perioada de evaluare

40. **În cazul în care contabilizarea inițială a unei contopiri este incompletă la finalul perioadei de raportare în care are loc contopirea, entitatea care rezultă trebuie să raporteze în situațiile sale financiare valorile provizorii ale elementelor pentru care contabilizarea este incompletă. Pe parcursul perioadei de evaluare, entitatea care rezultă trebuie să ajusteze retroactiv valorile provizorii recunoscute la data contopirii pentru a reflecta noile informații obținute în legătură cu faptele și circumstanțele care existau la data contopirii și care, dacă ar fi fost cunoscute, ar fi afectat evaluarea valorilor recunoscute la acea dată. În perioada de evaluare, entitatea care rezultă trebuie să recunoască, de asemenea, activele sau datoriile suplimentare în cazul în care se obțin noi informații despre faptele și circumstanțele care existau la data contopirii și care, dacă ar fi fost cunoscute, ar fi avut drept rezultat recunoașterea acelor active și datorii la acea dată. Perioada de evaluare se încheie imediat după ce entitatea care rezultă primește informațiile pe care le căuta în legătură cu faptele și circumstanțele care existau la data contopirii sau atunci când află că nu se pot obține mai multe informații. Totuși, perioada de evaluare nu trebuie să depășească un an de la data contopirii.**
41. Perioada de evaluare este perioada ulterioară datei contopirii pe parcursul căreia entitatea care rezultă poate ajusta valorile provizorii recunoscute pentru contopire. Perioada de evaluare oferă entității care rezultă suficient timp pentru a obține informațiile necesare pentru identificarea și evaluarea activelor identificabile, datoriilor și intereselor care nu controlează în operațiunile care se combină la data contopirii, în conformitate cu dispozițiile din prezentul standard. Informațiile necesare pentru identificarea și evaluarea activelor identificabile, datoriilor și intereselor care nu controlează în operațiunile care se combină vor fi în general disponibile la data contopirii. Totuși, se poate să nu se întâmple așa în situațiile în care operațiunile care se combină și-au întocmit anterior situațiile financiare utilizând politici contabile diferite.
42. Entitatea care rezultă recunoaște o creștere (reducere) în valoarea provizorie recunoscută pentru un activ identificabil (o datorie) prin ajustarea componentelor de active nete / capitaluri proprii recunoscute în conformitate cu punctele 37-38. Totuși, noile informații obținute în perioada de evaluare pot avea

uneori drept rezultat o ajustare a valorii provizorii a mai multor active sau datorii. De exemplu, entitatea care rezultă și-ar fi putut asuma o datorie de a plăti daunele provocate de un accident produs la una dintre instalațiile operațiunii care se combină, care sunt acoperite parțial sau total de polița de asigurare privind răspunderea operațiunii care se combină. Dacă entitatea care rezultă ar obține informații noi în perioada de evaluare cu privire la valoarea contabilă a acelei datorii, ajustarea câștigului sau pierderii care rezultă dintr-o modificare a valorii provizorii recunoscute pentru datorie ar fi compensată (parțial sau total) printr-o ajustare corespunzătoare a câștigului sau pierderii care rezultă dintr-o modificare a valorii provizorii recunoscute pentru despăgubirea de primit de la asigurator.

43. În perioada de evaluare, entitatea care rezultă trebuie să recunoască ajustările valorilor provizorii ca și cum contabilizarea contopirii ar fi fost finalizată la data contopirii. Astfel, entitatea care rezultă trebuie să revizuiască informațiile comparative pentru perioadele anterioare prezentate în situațiile financiare după caz, inclusiv efectuarea oricărei modificări a amortizării activelor corporale și necorporale recunoscute la finalizarea contabilizării inițiale.
44. După încheierea perioadei de evaluare, entitatea care rezultă trebuie să revizuiască contabilizarea unei contopiri numai pentru a corecta o eroare în conformitate cu IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*.

Costuri aferente contopirii

45. Costurile aferente contopirii sunt costurile suportate de entitatea care rezultă sau de operațiunile care se combină pentru realizarea contopirii. Aceste costuri includ onorariile de consiliere, juridice, contabile, de evaluare și alte onorarii profesionale sau de consultanță; costurile administrative generale; și orice costuri de înregistrare și emitere a titlurilor de creanță și a acțiunilor. Entitatea care rezultă și operațiunile care se combină trebuie să contabilizeze costurile aferente contopirii drept cheltuieli în perioadele în care sunt suportate costurile și sunt prestate serviciile, cu o singură excepție. Costurile de emitere a titlurilor de creanță și a acțiunilor trebuie recunoscute în conformitate cu IPSAS 28, *Instrumente financiare: prezentare*, și cu IPSAS 41, *Instrumente financiare*.

Evaluarea și contabilizarea ulterioare

46. În general, o entitate care rezultă trebuie să evalueze și să contabilizeze ulterior activele și datoriile primite și instrumentele de capitaluri proprii emise într-o contopire în conformitate cu alte IPSAS-uri aplicabile pentru acele elemente, în funcție de natura lor. Cu toate acestea, prezentul standard oferă îndrumări privind evaluarea și contabilizarea ulterioare ale următoarelor active primite și datorii asumate sau angajate într-o contopire:
 - (a) Licențele și drepturile similare acordate anterior de o operațiune care se combină unei alte operațiuni care se combină;

- (b) Transferurile, împrumuturile de concesiune și beneficiile similare primite de o operațiune care se combină pe baza unor criterii care se modifică în urma unei contopiri; și
- (c) Impozitul pe profit (când nu este inclus în termenele contopirii).

Licențele sau drepturile similare acordate anterior de o operațiune care se combină unei alte operațiuni care se combină

47. O licență sau un drept similar acordat(ă) anterior de o operațiune care se combină unei alte operațiuni care se combină și recunoscut(ă) drept imobilizare necorporală trebuie amortizat(ă) pe perioada rămasă a angajamentului irevocabil prin care a fost acordat dreptul, în cazul în care acesta a fost acordat pe o perioadă determinată. În cazul în care dreptul a fost acordat pentru o perioadă nedeterminată, entitatea care rezultă trebuie să testeze pentru depreciere dreptul cel puțin o dată pe an și ori de câte ori există vreun indiciu că acesta ar putea fi depreciat. O entitate care rezultă ce vinde ulterior acea licență sau acel drept similar către o terță parte trebuie să includă valoarea contabilă a imobilizării necorporale în determinarea câștigului sau pierderii din vânzare.

Transferurile, împrumuturile de concesiune și beneficiile similare primite de o operațiune care se combină pe baza unor criterii care se pot modifica în urma unei contopiri

48. Un transfer, un împrumut de concesiune sau un beneficiu similar primit anterior de o operațiune care se combină pe baza unor criterii care se modifică în urma unei contopiri trebuie reevaluat prospectiv în conformitate cu alte IPSAS-uri (punctele AG61-AG63 oferă îndrumările de aplicare aferente).

Impozitul pe profit (când nu este inclus în termenele contopirii)

49. Contopirile care implică entități din sectorul public pot determina o autoritate fiscală să aplice scutiri de la impozit ulterior contopirii. Entitatea care rezultă trebuie să contabilizeze scutirile de la impozit prospectiv în conformitate cu standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează impozitul pe profit.

Prezentarea situațiilor financiare

50. **Cu excepția cazurilor în care entitatea care rezultă nu este o entitate nouă în urma unei combinări de operațiuni din sectorul public, primul set de situații financiare ale entității care rezultă de după contopire trebuie să cuprindă:**
- (a) **O situație de deschidere a poziției financiare la data contopirii;**
 - (b) **O situație a poziției financiare la data de raportare;**
 - (c) **O situație a performanței financiare pentru perioada dintre data contopirii și data de raportare;**

- (d) **O situație a modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii pentru perioada dintre data contopirii și data de raportare;**
 - (e) **O situație a fluxurilor de trezorerie pentru perioada dintre data contopirii și data de raportare;**
 - (f) **Dacă entitatea își face public bugetul aprobat, o comparație a valorilor bugetare cu cele reale pentru perioada dintre data contopirii și data de raportare, fie ca o situație financiară suplimentară individuală, fie ca o coloană a bugetului în situațiile financiare; și**
 - (g) **Note, care cuprind un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte note explicative.**
51. **Dacă entitatea care rezultă nu este o entitate nouă în urma unei combinări de operațiuni din sectorul public, entitatea care rezultă trebuie să prezinte următoarele informații:**
- (a) **Valorile recunoscute pentru fiecare clasă principală de active și datorii și componentele activelor nete / capitalurilor proprii din operațiunile care se combină incluse în entitatea care rezultă;**
 - (b) **Orice ajustări aduse componentelor activelor nete / capitalurilor proprii atunci când acestea sunt necesare în vederea conformării politicilor contabile ale operațiunilor care se combină cu cele ale entității care rezultă; și**
 - (c) **Orice ajustări făcute pentru eliminarea tranzacțiilor dintre operațiunile care se combină.**
52. Sub rezerva dispozițiilor de la punctele 54 și 56, entității care rezultă i se permite, însă nu i se impune să prezinte situații financiare pentru perioadele anterioare datei contopirii (punctele AG64-AG65 oferă îndrumările de aplicare aferente). Atunci când o entitate care rezultă alege să prezinte situații financiare pentru perioade anterioare datei contopirii, aceasta trebuie să prezinte informațiile prevăzute la punctul 54 litera (g).

Prezentări de informații

53. **Entitatea care rezultă trebuie să prezinte informații care să le permită utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze natura și efectele financiare ale contopirii.**
54. **În vederea îndeplinirii obiectivului de la punctul 53, entitatea care rezultă trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare contopire care a avut loc pe parcursul perioadei de raportare:**
- (a) **Numele și descrierea fiecărei operațiuni care se combină.**
 - (b) **Data contopirii.**

- (c) Motivele principale ale contopirii, inclusiv, după caz, baza legală a acesteia.
- (d) Valorile recunoscute la data contopirii pentru fiecare clasă principală de active și datorii transferată.
- (e) Ajustările aduse valorilor contabile ale activelor și datoriilor înregistrate de fiecare operațiune care se combină la data contopirii:
 - (i) Pentru eliminarea efectului tranzacțiilor dintre operațiunile care se combină în conformitate cu punctul 22; și
 - (ii) Pentru conformarea cu politicile contabile ale entității care rezultă în conformitate cu punctul 27.
- (f) O analiză a activelor nete / capitalurilor proprii, inclusiv a oricăror componente prezentate separat, și a oricăror ajustări semnificative, cum ar fi surplusurile sau deficitele din reevaluare, recunoscute în conformitate cu punctele 37-38.
- (g) Dacă o entitate care rezultă alege să prezinte situații financiare pentru perioade anterioare datei contopirii în conformitate cu punctul 52, entitatea care rezultă trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare operațiune care se combină:
 - (i) O situație a poziției financiare la finalul perioadei (perioadelor) anterioare;
 - (ii) O situație a performanței financiare pentru perioada (perioadele) anterioare;
 - (iii) O situație a modificărilor activelor nete / capitalurilor proprii pentru perioada (perioadele) anterioare;
 - (iv) O situație a fluxurilor de trezorerie pentru perioada (perioadele) anterioare; și
 - (v) Note, care cuprind un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte note explicative.

Entitatea care rezultă nu trebuie să retrateze aceste informații, ci trebuie să prezinte informațiile pe aceeași bază ca cea utilizată în situațiile financiare ale operațiunilor care se combină. Entitatea care rezultă trebuie să prezinte baza pe care sunt prezentate aceste informații.

- (h) Dacă, la data la care situațiile financiare ale entității care rezultă sunt aprobate în vederea emiterii, ultima dată de raportare a oricăreia dintre operațiunile care se combină nu este imediat anterioară datei contopirii, entitatea care rezultă trebuie să prezinte următoarele informații:

- (i) Valorile veniturilor și cheltuielilor, precum și surplusul sau deficitul fiecărei operațiuni care se combină de la ultima dată de raportare a operațiunilor care se combină până la data contopirii. Valorile veniturilor trebuie analizate într-o manieră adecvată operațiunilor entității, în conformitate cu punctul 108 din IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*. Valorile cheltuielilor trebuie analizate utilizând o clasificare bazată fie pe natura cheltuielilor, fie pe destinația acestora în cadrul entității, în funcție de care dintre acestea furnizează informații care oferă o reprezentare exactă și sunt mai relevante, în conformitate cu punctul 109 din IPSAS 1.
- (ii) Valorile raportate de fiecare operațiune care se combină imediat înainte de data contopirii pentru fiecare clasă principală de active și datorii.
- (iii) Valorile raportate de fiecare operațiune care se combină imediat înainte de data contopirii în active nete / capitaluri proprii.

Entitățile care rezultă nu i se impune să prezinte aceste informații dacă a ales să prezinte situațiile financiare pentru perioadele anterioare datei contopirii așa cum se specifică la litera (g) de mai sus.

55. **Entitatea care rezultă trebuie să prezinte informații care să le permită utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze efectele financiare ale ajustărilor recunoscute în decursul perioadei de raportare curente aferente contopirilor care au avut loc în perioada de raportare curentă sau în perioadele de raportare anterioare.**
56. Pentru a îndeplini obiectivul de la punctul 55, entitatea care rezultă trebuie să prezinte următoarele informații:
- (a) În cazul în care contabilizarea inițială a unei contopiri este incompletă (a se vedea punctul 40) pentru anumite active sau datorii, iar valorile recunoscute în situațiile financiare pentru contopire au fost, prin urmare, determinate doar provizoriu:
 - (i) Motivele din cauza cărora contabilizarea inițială a contopirii este incompletă;
 - (ii) Activele sau datoriile pentru care contabilizarea inițială este incompletă; și
 - (iii) Natura și valoarea oricăror ajustări din perioada de evaluare recunoscute în perioada de raportare în conformitate cu punctul 43.
 - (b) Dacă există scutiri de la impozitare ca urmare a termenelor contopirii (a se vedea punctele 33-34):

- (i) Valoarea scutirilor respective; și
 - (ii) Dacă entitatea care rezultă este autoritatea fiscală, detaliile ajustării efectuate în impozitul de încasat.
57. Dacă informațiile specifice prevăzute de prezentul IPSAS și de alte IPSAS-uri nu corespund obiectivelor stabilite la punctele 53 și 55, entitatea care rezultă trebuie să prezinte toate informațiile suplimentare necesare în vederea îndeplinirii acestor obiective.

Contabilizarea achizițiilor

58. **O entitate dobânditoare trebuie să contabilizeze fiecare achiziție aplicând metoda achiziției.**

Metoda achiziției

59. Aplicarea metodei achiziției necesită:
- (a) Identificarea entității dobânditoare;
 - (b) Determinarea datei achiziției;
 - (c) Recunoașterea și evaluarea activelor identificabile dobândite, a datoriilor asumate și a oricăror interese care nu controlează în operațiunea dobândită; și
 - (d) Recunoașterea și evaluarea fondului comercial, ale unui câștig sau ale unei pierderi dintr-o achiziție.

Identificarea entității dobânditoare

60. **Pentru fiecare achiziție, partea implicată într-o combinație care obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni trebuie să fie identificată ca fiind dobânditorul.**
61. Partea implicată într-o combinație care obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni este identificată atunci când se determină clasificarea combinării de operațiuni din sectorul public în conformitate cu punctele 7, 8 și AG10-AG18.

Determinarea datei achiziției

62. **Entitatea dobânditoare trebuie să identifice data achiziției, care reprezintă data la care aceasta obține controlul asupra operațiunii dobândite.**
63. Data la care entitatea dobânditoare obține controlul asupra operațiunii dobândite este, în general, data la care entitatea dobânditoare transferă legal contravaloarea și/sau dobândește activele și își asumă datoriile operațiunii dobândite – data de închidere. Totuși, entitatea dobânditoare ar putea obține controlul la o dată anterioară sau ulterioară datei de închidere. De exemplu, data achiziției precedă

data de închidere în cazul în care un acord scris prevede ca entitatea dobânditoare să obțină controlul asupra operațiunii dobândite la o dată anterioară datei de închidere. Entitatea dobânditoare trebuie să ia în considerare toate faptele și circumstanțele pertinente pentru identificarea datei achiziției.

Recunoașterea și evaluarea activelor identificabile dobândite, a datoriilor asumate și a oricărui interese care nu controlează în operațiunea dobândită

Principiul de recunoaștere

64. **La data achiziției, entitatea dobânditoare trebuie să recunoască, separat de orice fond comercial recunoscut, activele identificabile dobândite, datoriile asumate și orice interese care nu controlează în operațiunea dobândită. Recunoașterea activelor identificabile dobândite și a datoriilor asumate face obiectul condițiilor specificate la punctele 65 și 66.**

Condiții pentru recunoaștere

65. Pentru a îndeplini condițiile pentru recunoaștere ca parte a procesului de aplicare a metodei achiziției, activele identificabile dobândite și datoriile asumate trebuie să corespundă definițiilor activelor și datoriilor din *Cadrul general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public* la data achiziției și să poată fi evaluate într-o manieră care respectă caracteristicile calitative și ține cont de constrângerile asupra informațiilor din cadrul raportării financiare cu scop general. De exemplu, costurile pe care entitatea dobânditoare le preconizează, dar pe care nu este obligată să le suporte în viitor pentru a-și pune în aplicare planul de încetare a unei activități din cadrul unei operațiuni dobândite sau de încetare a raporturilor de muncă cu angajații unei operațiuni dobândite sau de relocare a acestora nu reprezintă datorii la data achiziției. Prin urmare, entitatea dobânditoare nu recunoaște aceste costuri ca parte a aplicării metodei achiziției. În schimb, entitatea dobânditoare recunoaște aceste costuri în situațiile sale financiare ulterioare combinării conform altor IPSAS-uri.
66. În plus, pentru a îndeplini condițiile pentru recunoaștere ca parte a procesului de aplicare a metodei achiziției, activele identificabile dobândite și datoriile asumate trebuie să facă parte mai degrabă din obiectul schimbului dintre entitatea dobânditoare și operațiunea dobândită (sau foștii proprietari ai acesteia) în cadrul tranzacției de achiziție decât să constituie rezultatul unor tranzacții separate. Entitatea dobânditoare trebuie să aplice îndrumările de la punctele 109-111 pentru a determina care active dobândite sau datorii asumate fac parte din acest schimb pentru operațiunea dobândită și care, dacă este cazul, constituie rezultatul unor tranzacții separate care trebuie contabilizate conform naturii lor și IPSAS-urilor aplicabile.
67. Aplicarea de către entitatea dobânditoare a principiului și a condițiilor de recunoaștere poate avea drept rezultat recunoașterea anumitor active și datorii pe

care operațiunea dobândită nu le recunoscuse anterior drept active și datorii în situațiile sale financiare. De exemplu, entitatea dobânditoare recunoaște imobilizările necorporale identificabile pe care le-a dobândit, cum ar fi un brevet sau o relație cu un client, pe care operațiunea dobândită nu le-a recunoscut ca active în situațiile sale financiare întrucât le-a elaborat la nivel intern și a înregistrat costurile aferente la cheltuieli.

68. Punctele AG72-AG84 oferă îndrumări privind recunoașterea leasingurilor operaționale și a imobilizărilor necorporale. Punctele 76-82 precizează tipurile de active identificabile și de datorii care cuprind elemente pentru care prezentul standard prevede excepții limitate de la principiul și condițiile de recunoaștere.

Clasificarea sau desemnarea activelor identificabile dobândite și a datoriilor asumate într-o achiziție

69. **La data achiziției, entitatea dobânditoare trebuie să clasifice sau să desemneze activele identificabile dobândite și datoriile asumate după cum este necesar pentru aplicarea ulterioară a celorlalte IPSAS-uri. Entitatea dobânditoare trebuie să realizeze aceste clasificări sau desemnări pe baza termenelor angajamentului irevocabil (inclusiv a termenelor contractuale), a condițiilor economice, a politicilor sale de exploatare sau contabile, precum și a altor condiții pertinente existente la data achiziției.**
70. În anumite cazuri, IPSAS-urile prevăd metode contabile diferite în funcție de modul în care o entitate clasifică sau desemnează un anumit activ sau o anumită datorie. Exemplele de clasificări sau desemnări pe care le va face entitatea dobânditoare pe baza condițiilor pertinente existente la data achiziției includ, dar nu se limitează la:
- (a) Clasificarea anumitor active și datorii financiare drept evaluate la valoarea justă prin surplus sau deficit sau la costul amortizat ori ca activ financiar evaluat la valoarea justă prin active nete / capitaluri proprii în conformitate cu IPSAS 41;
 - (b) Desemnarea unui instrument derivat drept instrument de acoperire împotriva riscurilor în conformitate cu IPSAS 41; și
 - (c) Evaluarea măsurii în care un instrument derivat încorporat trebuie separat de contractul-gazdă în conformitate cu IPSAS 41 (ceea ce reprezintă o problemă de „clasificare”, așa cum este utilizat acest termen în acel standard).
71. Prezentul standard oferă două excepții de la principiul de la punctul 69:
- (a) Clasificarea unui angajament de leasing fie ca leasing operațional, fie ca leasing financiar în conformitate cu IPSAS 13, *Contracte de leasing*; și

- (b) Clasificarea unui contract drept contract de asigurare în conformitate cu standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează contractele de asigurare.

Entitatea dobânditoare trebuie să clasifice acele angajamente irevocabile pe baza termenelor și a altor factori la inițierea angajamentului irevocabil (sau, în cazul în care termenele angajamentului irevocabil au fost modificate în așa manieră încât să schimbe clasificarea acestuia, la data acelei modificări, care ar putea fi data achiziției).

Principiul de evaluare

72. **Entitatea dobânditoare trebuie să evalueze activele identificabile dobândite și datoriile asumate la valorile lor juste de la data achiziției.**
73. Pentru fiecare achiziție, entitatea dobânditoare trebuie să evalueze la data achiziției componentele intereselor care nu controlează în operațiunea dobândită care sunt participații curente în capitalurile proprii și care dau deținătorilor lor dreptul la o cotă-parte proporțională din activele nete ale entității în cazul lichidării acesteia fie:
- (a) La valoarea justă; fie
- (b) La cota-parte proporțională aferentă instrumentelor curente de capitaluri proprii din valorile recunoscute ale activelor identificabile nete ale operațiunii dobândite.

Toate celelalte componente ale intereselor care nu controlează trebuie evaluate la valorile juste de la data achiziției, exceptând cazul în care IPSAS-urile impun o altă bază de evaluare.

74. Punctele 78-84 precizează tipurile de active identificabile și de datorii care cuprind elemente pentru care prezentul standard prevede excepții limitate de la principiul de evaluare.

Excepții de la principiile de recunoaștere sau evaluare

75. Prezentul standard prevede excepții limitate de la principiile sale de recunoaștere și evaluare. Punctele 76-84 precizează atât elementele specifice pentru care sunt prevăzute aceste excepții, cât și natura acestor excepții. Entitatea dobânditoare trebuie să contabilizeze aceste elemente prin aplicarea dispozițiilor de la punctele 76-84, ceea ce va avea drept rezultat faptul că unele elemente sunt:
- (a) Recunoscute fie prin aplicarea unor condiții de recunoaștere în plus față de cele de la punctele 65-66, fie prin aplicarea dispozițiilor din alte IFRS-uri, cu rezultate care se deosebesc de cele obținute prin aplicarea principiului și a condițiilor de recunoaștere.
- (b) Evaluate la o altă valoare decât valorile lor juste de la data achiziției.

Excepție de la principiul de recunoaștere

Datorii contingente

76. IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, definește o datorie contingentă drept:
- (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.
77. Dispozițiile din IPSAS 19 nu se aplică pentru determinarea datoriilor contingente care trebuie recunoscute de la data achiziției. În schimb, entitatea dobânditoare trebuie să recunoască la data achiziției o datorie contingentă asumată într-o achiziție în care contravaloarea este transferată dacă este o obligație actuală care rezultă din evenimente trecute, iar valoarea sa justă poate fi evaluată fiabil¹. Prin urmare, contrar prevederilor IPSAS 19, entitatea dobânditoare recunoaște o datorie contingentă asumată într-o achiziție în care contravaloarea este transferată la data achiziției chiar dacă nu este probabil ca pentru decontarea obligației să fie necesară o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice sau potențial de servicii. Punctul 115 oferă îndrumări privind contabilizarea ulterioară a datoriilor contingente.

Excepții de la principiile de recunoaștere și evaluare

Impozitul pe profit (când este inclus în termenele achiziției)

78. Achizițiile efectuate de o entitate din sectorul public pot determina o autoritate fiscală să aplice scutiri de la impozitul datorat ca parte a termenelor achiziției. Entitatea dobânditoare nu trebuie să recunoască niciun element de natura impozitelor care a beneficiat de o scutire ca urmare a termenelor achiziției (punctele AG85-AG87 oferă îndrumările de aplicare aferente).
79. Entitatea dobânditoare trebuie să recunoască și să evalueze orice elemente rămase de natura impozitelor incluse într-o sau care rezultă dintr-o achiziție în conformitate cu standardul internațional sau național de contabilitate relevant

¹ 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.

care tratează impozitul pe profit. Entitatea dobânditoare trebuie să recunoască și să evalueze orice venituri rămase din impozitare incluse într-o sau care rezultă dintr-o achiziție în conformitate cu IPSAS 23.

Beneficiile angajaților

80. Entitatea dobânditoare trebuie să recunoască și să evalueze o datorie (sau un activ, dacă există) aferent(ă) angajamentelor privind beneficiile angajaților ale operațiunii dobândite în conformitate cu IPSAS 39.

Active de compensație

81. Vanzătorul dintr-o achiziție îi poate oferi prin contract entității dobânditoare o compensație pentru rezultatul unei contingențe sau al unei incertitudini aferente în totalitate sau parțial unui anumit activ sau unei anumite datorii. De exemplu, vânzătorul îi poate oferi entității dobânditoare o compensație pentru pierderile care depășesc o anumită valoare aferente unei datorii care rezultă dintr-o anumită contingență; cu alte cuvinte, vânzătorul va garanta faptul că datoria entității dobânditoare nu va depăși o anumită valoare. Ca urmare, entitatea dobânditoare obține un activ de compensație. Entitatea dobânditoare trebuie să recunoască un activ de compensație în același timp în care recunoaște elementul compensat, evaluat pe aceeași bază ca elementul compensat, sub rezerva necesității constituirii unei ajustări pentru depreciere pentru sumele care nu pot fi colectate. Prin urmare, în cazul în care compensația este legată de un activ sau de o datorie recunoscut(ă) la data achiziției și evaluat(ă) la valoarea sa justă de la data achiziției, entitatea dobânditoare trebuie să recunoască activul de compensație la data achiziției evaluat la valoarea sa justă de la data achiziției. Pentru un activ de compensație evaluat la valoarea justă, efectele incertitudinii în privința fluxurilor de trezorerie viitoare ca urmare a gradului de colectare a contravalorilor sunt incluse în evaluarea la valoarea justă, nefiind necesară o ajustare separată pentru depreciere (punctul AG88 oferă îndrumările de aplicare aferente).
82. În unele cazuri, compensația poate fi legată de un activ sau de o datorie care reprezintă o excepție de la principiile de recunoaștere și evaluare. De exemplu, o compensație poate fi legată de o datorie contingentă care nu este recunoscută la data achiziției deoarece valoarea sa justă nu poate fi evaluată fiabil la acea dată. Alternativ, o compensație poate fi legată de un activ sau de o datorie care rezultă, de exemplu, dintr-un beneficiu al angajaților care este evaluat pe o bază diferită de valoarea justă de la data achiziției. În aceste cazuri, activul de compensație trebuie recunoscut și evaluat prin utilizarea unor ipoteze consecutive cu cele folosite pentru evaluarea elementului de compensație, sub rezerva evaluării de către conducere a gradului de colectare a activului de compensație și a oricăror limite contractuale asupra valorii compensate. Punctul 116 oferă îndrumări privind contabilizarea ulterioară a unui activ de compensație.

Excepții de la principiul de evaluare

Drepturi redobândite

83. Entitatea dobânditoare trebuie să evalueze valoarea unui drept redobândit recunoscut drept imobilizare necorporală pe baza duratei rămase din angajamentul irevocabil aferent indiferent dacă participanții de pe piață ar lua sau nu în considerare potențialele reinnoiri ale angajamentelor irevocabile atunci când evaluează valoarea sa justă. Punctele AG79-AG80 oferă îndrumările de aplicare aferente.

Tranzacții cu plata pe bază de acțiuni

84. Entitatea dobânditoare trebuie să evalueze o datorie sau un instrument de capitaluri proprii aferent(ă) tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni ale operațiunii dobândite sau înlocuirii tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni ale operațiunii dobândite prin tranzacții cu plata pe bază de acțiuni ale entității dobânditoare în conformitate cu standardul internațional sau național de contabilitate care tratează plata pe bază de acțiuni.

Recunoașterea și evaluarea fondului comercial sau a unui câștig în urma unei cumpărări în condiții avantajoase

85. Entitatea dobânditoare trebuie să recunoască fondul comercial la data achiziției, evaluat drept valoarea cu care suma de la litera (a) depășește suma de la litera (b) de mai jos, sub rezerva dispozițiilor de la punctul 86:

(a) Valoarea agregată a:

- (i) **Contravalorii transferate evaluate în conformitate cu prezentul standard, care prevede, în general, utilizarea valorii juste de la data achiziției (a se vedea punctul 95);**
- (ii) **Valorii oricăror interese care nu controlează în operațiunea dobândită, evaluate în conformitate cu prezentul standard; și**
- (iii) **Într-o achiziție realizată în etape (a se vedea punctele 99-100), 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 prezentul standard.**

86. Entitatea dobânditoare trebuie să recunoască fondul comercial numai în măsura în care achiziția va avea ca rezultat:

- (a) **Generarea de intrări de numerar (cum ar fi achiziția unei operațiuni generatoare de numerar); și/sau**
- (b) **O reducere în ieșirile de numerar nete ale entității dobânditoare.**

Un dobânditor trebuie să recunoască orice altă diferență dintre (a) și (b) de la punctul 85 de mai sus ca pierdere în surplus sau deficit. Punctul AG93 oferă îndrumările de aplicare aferente.

87. Într-o achiziție în care entitatea dobânditoare și operațiunea dobândită (sau foștii săi proprietari) schimbă numai participații în capitalurile proprii, este posibil ca valoarea justă la data achiziției a participațiilor în capitalurile proprii ale operațiunii dobândite să poată fi evaluată mai fiabil decât valoarea justă de la data achiziției a participațiilor în capitalurile proprii ale entității dobânditoare. În acest caz, entitatea dobânditoare trebuie să determine valoarea fondului comercial prin utilizarea valorii juste de la data achiziției a participațiilor în capitalurile proprii ale operațiunii dobândite, în locul valorii juste de la data achiziției a participațiilor în capitalurile proprii transferate. Pentru a determina valoarea fondului comercial dintr-o achiziție în care nu se transferă nicio contravaloare, entitatea dobânditoare trebuie să utilizeze valoarea justă de la data achiziției a participației entității dobânditoare în operațiunea dobândită, în locul valorii juste de la data achiziției a contravalorii transferate (punctul 85 litera (a) subpunctul (i)). Punctul AG94 oferă îndrumările de aplicare aferente.

Cumpărări în condiții avantajoase

88. Ocazional, într-o combinare de operațiuni din sectorul public clasificată drept achiziție, o entitate dobânditoare va efectua o cumpărare în condiții avantajoase, care reprezintă o achiziție în care valoarea de la punctul 85 litera (b) este mai mare decât suma valorilor specificate la punctul 85 litera (a). Dacă acel surplus rămâne după aplicarea dispozițiilor de la punctul 90, entitatea dobânditoare trebuie să recunoască câștigul rezultat în surplus sau deficit la data achiziției. Acest câștig trebuie atribuit entității dobânditoare.
89. O cumpărare în condiții avantajoase poate avea loc, de exemplu, în cadrul unei achiziții care constituie o vânzare forțată în care vânzătorul acționează sub constrângere economică. Totuși, excepțiile de la recunoaștere sau de la evaluare pentru anumite elemente prezentate la punctele 76-84 pot avea, de asemenea, drept rezultat recunoașterea unui câștig (sau modificarea valorii unui câștig recunoscut) dintr-o cumpărare în condiții avantajoase.
90. Înainte de recunoașterea unui câștig dintr-o cumpărare în condiții avantajoase, entitatea dobânditoare trebuie să reevalueze dacă au fost identificate corect toate activele dobândite și toate datoriile asumate și trebuie să recunoască orice active sau datorii suplimentare identificate în cadrul acestei revizurii. Entitatea dobânditoare trebuie să revizuiască apoi procedurile utilizate pentru evaluarea valorilor pe care prezentul standard le prevede a fi recunoscute la data achiziției pentru toate elementele următoare:

- (a) Activele identificabile dobândite și datoriile asumate;
- (b) Interesele care nu controlează deținute în operațiunea dobândită, dacă există;
- (c) În cazul unei achiziții realizate în etape, participația deținută anterior de entitatea dobânditoare în capitalurile proprii ale operațiunii dobândite; și
- (d) Contravaloarea transferată.

Obiectivul revizuirii este acela de a se asigura că evaluările reflectă corespunzător luarea în considerare a tuturor informațiilor disponibile la data achiziției.

91. În sectorul public, o entitate poate obține uneori controlul asupra unei operațiuni în cadrul unei alte tranzacții decât cea de schimb, în care transferă o contravaloare care nu este aproximativ egală cu valoarea justă a operațiunii dobândite. Astfel de circumstanțe includ, fără a se limita la:
- (a) Preluări forțate compensate ale unor operațiuni sau entități; și
 - (b) Transferul unei operațiuni către entitatea dobânditoare de către un donator în schimbul unei contravalori simbolice.
92. În cazul în care combinarea de operațiuni din sectorul public are fondul economic al unei achiziții, astfel de achiziții care nu sunt tranzacții de schimb sunt tratate drept cumpărări în condiții avantajoase și sunt contabilizate în conformitate cu punctele 88-90.

O achiziție care nu este o tranzacție de schimb și în care nu se transferă o contravaloare

93. În sectorul public, o entitate poate obține uneori controlul asupra unei operațiuni în cadrul unei alte tranzacții decât cea de schimb, în care nu transferă nicio contravaloare. Astfel de circumstanțe includ, fără a se limita la:
- (a) Preluări forțate necompensate de operațiuni sau entități (cunoscute și ca naționalizări forțate).
 - (b) Transferul unei operațiuni către entitate de către un donator fără nicio contravaloare. Astfel de transferuri pot lua forma unei moșteniri.
- Și
- (c) Transferul unei operațiuni către entitate în cazul în care operațiunea are datorii nete. Entitatea poate accepta transferul unei datorii nete pentru a preveni încetarea operațiunii. Astfel de tranzacții sunt denumite uneori „măsuri de salvare”.
94. În cazul în care combinarea de operațiuni din sectorul public are fondul economic al unei achiziții, entitatea dobânditoare care obține controlul asupra

unei operațiuni dobândite în cadrul unei alte tranzacții decât cea de schimb în care nu transferă nicio contravaloare nu recunoaște fond comercial. Entitatea dobânditoare recunoaște un câștig sau o pierdere în surplus sau deficit în conformitate cu punctul 86.

Contravaloarea transferată

95. Contravaloarea transferată în cadrul unei achiziții trebuie evaluată la valoarea justă, care trebuie să fie calculată drept suma valorilor juste de la data achiziției ale activelor transferate de entitatea dobânditoare, ale datoriilor angajate de entitatea dobânditoare către foștii proprietari ai operațiunii dobândite și ale participațiilor în capitalurile proprii emise de entitatea dobânditoare. (Cu toate acestea, orice parte din primele cu plata pe bază de acțiuni ale entității dobânditoare schimbate cu prime deținute de angajații operațiunii dobândite care este inclusă în contravaloarea transferată în cadrul achiziției trebuie evaluată mai degrabă în conformitate cu punctul 84 decât la valoarea justă.) Exemplele de posibile forme de contravaloare includ numerarul, alte active, o operațiune sau o entitate controlată a entității dobânditoare, compensația contingentă, instrumentele de capitaluri proprii ordinare sau preferențiale, opțiunile, warantele și participațiile membrilor entităților mutuale.
96. Contravaloarea transferată poate cuprinde active sau datorii ale entității dobânditoare care au valori contabile diferite de valorile lor juste la data achiziției (de exemplu, active nemonetare sau o operațiune a entității dobânditoare). În acest caz, entitatea dobânditoare trebuie să reevalueze activele sau datoriile transferate la valorile lor juste de la data achiziției și trebuie să recunoască câștigurile sau pierderile rezultate, dacă există, în surplus sau deficit. Totuși, activele sau datoriile transferate rămân uneori după achiziție în cadrul entității rezultate în urma combinării (de exemplu, din cauză că activele sau datoriile au fost transferate operațiunii dobândite și nu foștilor proprietari), iar entitatea dobânditoare păstrează, prin urmare, controlul asupra acestora. În acest caz, entitatea dobânditoare trebuie să evalueze aceste active și datorii la valorile lor contabile imediat înainte de data achiziției și nu trebuie să recunoască un câștig sau o pierdere în surplus sau deficit pentru activele sau datoriile pe care le controlează atât înainte, cât și după achiziție.

Compensație contingentă

97. Contravaloarea pe care o transferă entitatea dobânditoare în schimbul operațiunii dobândite cuprinde orice activ sau datorie care rezultă dintr-un angajament cu compensație contingentă (a se vedea punctul 95). Entitatea dobânditoare trebuie să recunoască valoarea justă a compensației contingente de la data achiziției ca parte a contravalorii transferate în schimbul operațiunii dobândite.
98. Entitatea dobânditoare trebuie să clasifice o obligație de a plăti o compensație contingentă care corespunde definiției unui instrument financiar ca pe o datorie financiară sau ca pe o componentă a activelor nete / capitalurilor proprii, pe

baza definiției unui instrument de capitaluri proprii și a unei datorii financiare de la punctul 9 din IPSAS 28. Entitatea dobânditoare trebuie să clasifice ca activ un drept la restituirea contravalorii transferate anterior dacă sunt îndeplinite anumite condiții. Punctul 117 oferă îndrumări privind contabilizarea ulterioară a compensației contingente.

O achiziție realizată în etape

99. Uneori, o entitate dobânditoare obține controlul asupra unei operațiuni dobândite în care deținea o participație în capitalurile proprii imediat înainte de data achiziției. De exemplu, la 31 decembrie 20X1, Entitatea A deține 35% din participațiile care nu controlează în capitalurile proprii ale Entității B. La acea dată, Entitatea A cumpără o participație suplimentară de 40% în Entitatea B, ceea ce conferă controlul asupra Entității B. Prezentul standard denumeste o astfel de tranzacție achiziție realizată în etape, denumită uneori și achiziție în etape.
100. Într-o achiziție realizată în etape, entitatea dobânditoare trebuie să reevalueze participația deținută anterior în capitalurile proprii ale operațiunii dobândite la valoarea justă de la data achiziției și să recunoască câștigul sau pierderea rezultat(ă), dacă există, în surplus sau deficit sau în active nete / capitaluri proprii, după caz. În perioadele de raportare anterioare, este posibil ca entitatea dobânditoare să fi recunoscut în active nete / capitaluri proprii modificările valorii participației sale în capitalurile proprii ale operațiunii dobândite. În acest caz, valoarea care a fost recunoscută în active nete / capitaluri proprii trebuie recunoscută pe aceeași bază care s-ar fi impus dacă entitatea dobânditoare ar fi cedat direct participația în capitalurile proprii deținută anterior.
- 100A. Atunci când o parte a unui angajament comun (așa cum este definit în IPSAS 37, *Angajamente comune*) obține controlul asupra unei operațiuni care este o operațiune în participație (așa cum este definită în IPSAS 37) și aceasta avea drepturi asupra activelor și obligații aferente datoriilor în legătură cu acea operațiune în participație imediat înainte de data achiziției, tranzacția este o achiziție realizată în etape. Prin urmare, entitatea dobânditoare trebuie să aplice dispozițiile pentru o achiziție realizată în etape, inclusiv să reevalueze participația deținută anterior în operațiunea în participație în maniera descrisă la punctul 100. Atunci când face acest lucru, entitatea dobânditoare trebuie să reevalueze întreaga participație deținută anterior în operațiunea în participație.

Îndrumări suplimentare pentru aplicarea metodei achiziției în cazul în care achiziția se realizează prin modificarea drepturilor de vot, exclusiv prin contract și în circumstanțe similare în care nu este transferată nicio contravaloare

O achiziție realizată prin modificarea drepturilor de vot, exclusiv prin contract și în circumstanțe similare în care nu este transferată nicio contravaloare

101. O entitate dobânditoare obține uneori controlul asupra unei operațiuni dobândite fără a transfera nicio contravaloare. Metoda achiziției folosită pentru

contabilizarea unei achiziții se aplică acelor combinații de operațiuni din sectorul public. Astfel de cazuri includ următoarele:

- (a) Operațiunea dobândită răscumpără un număr suficient din propriile sale acțiuni pentru ca un investitor existent (entitatea dobânditoare) să obțină controlul.
 - (b) Expiră drepturile minoritare de veto care au împiedicat anterior entitatea dobânditoare să controleze operațiunea dobândită în care entitatea dobânditoare deține majoritatea drepturilor de vot.
 - (c) Entitatea dobânditoare și operațiunea dobândită convin să își combine operațiunile exclusiv prin contract. Entitatea dobânditoare nu transferă nicio contravaloare în schimbul controlului asupra unei operațiuni dobândite și nu deține nicio participație cuantificabilă în capitalurile proprii ale operațiunii dobândite, nici la data achiziției, nici anterior acestei date.
102. Într-o achiziție realizată exclusiv prin contract, entitatea dobânditoare trebuie să atribuie proprietarilor operațiunii dobândite valoarea activelor nete ale operațiunii dobândite recunoscută în conformitate cu prezentul standard. Cu alte cuvinte, participațiile cuantificabile în capitalurile proprii ale operațiunii dobândite deținute de alte părți decât entitatea dobânditoare constituie interese care nu controlează în situațiile financiare ulterioare combinării ale entității dobânditoare, chiar dacă rezultatul este că toate participațiile cuantificabile în capitalurile proprii ale operațiunii dobândite sunt atribuite interesului care nu controlează.

Perioada de evaluare

103. **În cazul în care contabilizarea inițială a unei achiziții este incompletă la finalul perioadei de raportare în care are loc achiziția, entitatea dobânditoare trebuie să raporteze în situațiile sale financiare valorile provizorii ale elementelor pentru care contabilizarea este incompletă. În perioada de evaluare, entitatea dobânditoare trebuie să ajusteze retroactiv valorile provizorii recunoscute la data achiziției pentru a reflecta noile informații obținute în legătură cu faptele și circumstanțele care au existat la data achiziției și care, dacă ar fi fost cunoscute, ar fi afectat evaluarea valorilor recunoscute la acea dată. În perioada de evaluare, entitatea dobânditoare trebuie să recunoască, de asemenea, activele sau datoriile suplimentare în cazul în care se obțin noi informații despre fapte și circumstanțe existente la data achiziției și care, dacă ar fi fost cunoscute, ar fi avut drept rezultat recunoașterea acelor active și datorii la acea dată. Perioada de evaluare se încheie imediat după ce entitatea dobânditoare primește informațiile pe care le căuta în legătură cu faptele și circumstanțele care au existat la data achiziției sau atunci când află că nu se mai pot obține alte informații.**

Totuși, perioada de evaluare nu trebuie să depășească un an de la data achiziției.

104. Perioada de evaluare este perioada ulterioară datei achiziției pe parcursul căreia entitatea dobânditoare poate ajusta valorile provizorii recunoscute pentru o achiziție. Perioada de evaluare îi oferă entității dobânditoare suficient timp pentru a obține informațiile necesare pentru identificarea și evaluarea următoarelor elemente la data achiziției în conformitate cu dispozițiile prezentului standard:
- (a) Activele identificabile dobândite, datoriile asumate și orice interese care nu controlează în operațiunea dobândită;
 - (b) Contravaloarea transferată pentru operațiunea dobândită (sau cealaltă valoare utilizată la evaluarea fondului comercial);
 - (c) În cazul unei achiziții realizate în etape, participația deținută anterior de entitatea dobânditoare în capitalurile proprii ale operațiunii dobândite; și
 - (d) Fondul comercial, pierderea sau câștigul rezultat(ă) dintr-o cumpărare în condiții avantajoase.
105. Entitatea dobânditoare trebuie să ia în considerare toți factorii relevanți atunci când stabilește dacă informațiile obținute după data achiziției trebuie să aibă drept rezultat o ajustare a valorilor provizorii recunoscute sau dacă acele informații rezultă din evenimente care au avut loc după data achiziției. Factorii relevanți cuprind data la care se obțin informațiile suplimentare și posibilitatea ca entitatea dobânditoare să identifice un motiv pentru modificarea valorilor provizorii. Informațiile obținute la scurt timp după data achiziției au o probabilitate mai mare de a reflecta condițiile existente la data achiziției în comparație cu informațiile obținute cu câteva luni mai târziu. De exemplu, în afară de cazul în care intervine un eveniment care i-a modificat valoarea justă și care poate fi identificat, vânzarea unui activ către o terță parte la scurt timp după data achiziției la o valoare semnificativ diferită față de valoarea sa justă provizorie determinată la acea dată indică probabil o eroare în valoarea provizorie.
106. Entitatea dobânditoare recunoaște o creștere (reducere) în valoarea provizorie recunoscută pentru un activ identificabil (o datorie) prin intermediul unei reduceri (creșteri) a fondului comercial. Totuși, noile informații obținute în perioada de evaluare pot avea uneori drept rezultat o ajustare a valorii provizorii a mai multor active sau datorii. De exemplu, entitatea dobânditoare și-ar fi putut asuma o datorie de a plăti daunele provocate de un accident produs la una dintre instalațiile operațiunii dobândite, care sunt acoperite parțial sau total de polița de asigurare privind răspunderea operațiunii dobândite. Dacă entitatea dobânditoare ar obține informații noi în perioada de evaluare cu privire

la valoarea justă de la data achiziției a acelei datorii, ajustarea fondului comercial care rezultă dintr-o modificare a valorii provizorii recunoscute pentru datorie ar fi compensată (parțial sau total) printr-o ajustare corespunzătoare a fondului comercial care rezultă dintr-o modificare a valorii provizorii recunoscute pentru despăgubirea de primit de la asigurator.

107. În perioada de evaluare, entitatea dobânditoare trebuie să recunoască ajustările valorilor provizorii ca și cum contabilizarea achiziției ar fi fost finalizată la data achiziției. Astfel, entitatea dobânditoare trebuie să revizuiască informațiile comparative pentru perioadele anterioare prezentate în situațiile financiare după caz, inclusiv efectuarea oricărei modificări a amortizării activelor corporale și necorporale sau a altor efecte ale veniturilor recunoscute la finalizarea contabilizării inițiale.
108. După încheierea perioadei de evaluare, entitatea dobânditoare trebuie să revizuiască contabilizarea unei achiziții numai pentru a corecta o eroare în conformitate cu IPSAS 3.

Determinarea elementelor care fac parte din tranzacția de achiziție

109. **Entitatea dobânditoare și operațiunea dobândită pot avea o relație sau un alt angajament preexistent(ă) înainte de a începe negocierile pentru achiziție sau ar putea încheia un angajament în timpul negocierilor separat de achiziție. În fiecare situație, entitatea dobânditoare trebuie să identifice orice valori care nu fac parte din schimbul dintre entitatea dobânditoare și operațiunea dobândită (sau foștii săi proprietari) din cadrul achiziției, adică valorile care nu fac parte din schimbul pentru operațiunea dobândită. Entitatea dobânditoare trebuie să recunoască, în cadrul aplicării metodei achiziției, numai contravaloarea transferată pentru operațiunea dobândită și activele dobândite și datoriile asumate în cadrul schimbului pentru operațiunea dobândită. Tranzacțiile separate trebuie contabilizate în conformitate cu IPSAS-urile relevante.**
110. Este probabil ca o tranzacție încheiată înainte de achiziție de către entitatea dobânditoare sau în numele acesteia ori care este în principal în beneficiul entității dobânditoare sau al entității care rezultă în urma combinării mai degrabă decât în principal în beneficiul operațiunii dobândite (sau al foștilor săi proprietari) să fie o tranzacție separată. Următoarele exemple prezintă tranzacții separate care nu trebuie incluse în aplicarea metodei achiziției:
 - (a) O tranzacție care practic lichidează relațiile preexistente între entitatea dobânditoare și operațiunea dobândită;
 - (b) O tranzacție prin care se remunerează angajații sau foștii proprietari ai operațiunii dobândite pentru servicii viitoare; și

- (c) O tranzacție prin care se rambursează operațiunii dobândite sau foștilor săi proprietari plata costurilor suportate de entitatea dobânditoare cu ocazia achiziției.

Punctele AG99-AG106 oferă îndrumările de aplicare aferente.

Costuri aferente achiziției

111. Costurile aferente achiziției sunt costurile pe care le suportă entitatea dobânditoare pentru realizarea unei achiziții. Aceste costuri cuprind onorariile de intermediere; onorariile de consiliere, juridice, contabile, de evaluare și alte onorarii profesionale sau de consultanță; costurile administrative generale, inclusiv costurile de menținere a unui departament de achiziții intern; și costurile de înregistrare și emiteră a titlurilor de creanță și a acțiunilor. Entitatea dobânditoare trebuie să contabilizeze costurile aferente achiziției drept cheltuieli în perioadele în care sunt suportate costurile și sunt primite serviciile, cu o singură excepție. Costurile de emiteră a titlurilor de creanță sau a acțiunilor trebuie recunoscute în conformitate cu IPSAS 28 și cu IPSAS 41.

Evaluarea și contabilizarea ulterioare

112. **În general, o entitate dobânditoare trebuie să evalueze și să contabilizeze ulterior activele dobândite, datoriile asumate sau angajate și instrumentele de capitaluri proprii emise într-o achiziție în conformitate cu alte IPSAS-uri aplicabile pentru acele elemente, în funcție de natura lor. Cu toate acestea, prezentul standard oferă îndrumări privind evaluarea și contabilizarea ulterioare ale următoarelor active dobândite, datorii asumate sau angajate și instrumente de capitaluri proprii emise într-o achiziție:**

- (a) **Drepturile redobândite;**
- (b) **Datoriile contingente recunoscute la data achiziției;**
- (c) **Activele de compensație;**
- (d) **Compensația contingentă; și**
- (e) **Impozitul pe profit (când nu este inclus în termenele achiziției).**

Punctele AG107-AG108 oferă îndrumările de aplicare aferente.

Drepturi redobândite

113. Un drept redobândit recunoscut drept imobilizare necorporală trebuie amortizat pe perioada rămasă a angajamentului irevocabil prin care a fost acordat, în cazul în care a fost acordat pe o perioadă determinată. În cazul în care dreptul a fost acordat pentru o perioadă nedeterminată, entitatea care rezultă trebuie să testeze pentru depreciere dreptul cel puțin o dată pe an și ori de câte ori există vreun indiciu că acesta ar putea fi depreciat. O entitate dobânditoare care

vinde ulterior un drept redobândit către o terță parte trebuie să includă valoarea contabilă a imobilizării necorporale în determinarea câștigului sau pierderii din vânzare.

Transferurile, împrumuturile de concesiune și beneficiile similare primite de o entitate dobânditoare sau de o operațiune dobândită pe baza unor criterii care se pot modifica în urma unei achiziții

114. Un transfer, un împrumut de concesiune sau un beneficiu similar primit anterior de o entitate dobânditoare sau de o operațiune dobândită pe baza unor criterii care se modifică în urma unei achiziții trebuie reevaluat prospectiv în conformitate cu alte IPSAS-uri (punctele AG109-AG111 oferă îndrumările de aplicare aferente).

Datorii contingente

115. După recunoașterea inițială și până la decontarea, anularea sau expirarea datoriei, entitatea dobânditoare trebuie să evalueze o datorie contingentă recunoscută într-o achiziție la cea mai mare valoare dintre:
- (a) Valoarea care ar fi recunoscută în conformitate cu IPSAS 19; și
 - (b) Valoarea recunoscută inițial minus, dacă este cazul, amortizarea cumulată recunoscută în conformitate cu IPSAS 9, *Venituri din tranzacții de schimb*.

Această dispoziție nu se aplică în cazul contractelor contabilizate în conformitate cu IPSAS 41, *Instrumente financiare*.

Active de compensație

116. La finalul fiecărei perioade de raportare ulterioare, entitatea dobânditoare trebuie să evalueze un activ de compensație care a fost recunoscut la data achiziției pe aceeași bază ca activul sau datoria compensat(ă), sub rezerva oricăror limitări contractuale ale valorii sale și, pentru un activ de compensație care nu este evaluat ulterior la valoarea sa justă, sub rezerva evaluării de către conducere a gradului de colectare a activului de compensație. Entitatea dobânditoare trebuie să derecunoască activul de compensație doar atunci când colectează activul, când îl vinde sau când pierde în alt fel dreptul asupra acestuia.

Compensație contingentă

117. Unele modificări ale valorii juste a compensației contingente pe care o recunoaște entitatea dobânditoare după data achiziției pot fi rezultatul informațiilor suplimentare pe care entitatea dobânditoare le-a obținut după acea dată în legătură cu fapte și circumstanțe care au existat la data achiziției. Astfel de modificări sunt ajustări din perioada de evaluare în conformitate cu punctele 103-107. Cu toate acestea, modificările care rezultă din evenimente care au loc după data achiziției, cum ar fi atingerea unui obiectiv privind câștigurile,

atingerea unui preț pe acțiune specificat sau atingerea unui reper semnificativ într-un proiect de cercetare și dezvoltare, nu constituie ajustări din perioada de evaluare. Entitatea dobânditoare trebuie să contabilizeze modificările valorii juste a compensației contingente care nu reprezintă ajustări din perioada de evaluare după cum urmează:

- (a) Compensația contingentă clasificată drept componentă a activelor nete / capitalurilor proprii nu trebuie să fie reevaluată, iar decontarea sa ulterioară trebuie contabilizată în active nete / capitaluri proprii.
- (b) Alte compensații contingente care:
 - (i) Intră sub incidența IPSAS 41 trebuie evaluate la valoarea justă la fiecare dată de raportare, iar modificările valorii juste trebuie recunoscute în surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 41.
 - (ii) Nu intră sub incidența IPSAS 41 trebuie evaluate la valoarea justă la fiecare dată de raportare, iar modificările valorii juste trebuie recunoscute în surplus sau deficit.

Impozitul pe profit (când nu este inclus în termenele achiziției)

118. Achizițiile care implică entități din sectorul public pot determina o autoritate fiscală să aplice scutiri de la impozit ulterior achiziției. Entitatea dobânditoare trebuie să contabilizeze scutirile de la impozit prospectiv în conformitate cu standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează impozitul pe profit.

Prezentări de informații

119. **Entitatea dobânditoare trebuie să prezinte informații care să le permită utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze natura și efectul financiar ale unei achiziții care are loc:**
- (a) **În timpul perioadei de raportare curente; sau**
 - (b) **După finalul perioadei de raportare, dar înainte ca situațiile financiare să fie aprobate în vederea emiterii.**
120. În vederea realizării obiectivului de la punctul 119, entitatea dobânditoare trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare achiziție care s-a realizat pe parcursul perioadei de raportare:
- (a) Numele și descrierea operațiunii dobândite.
 - (b) Data achiziției.
 - (c) Procentul participațiilor în capitalurile proprii cu drept de vot dobândite sau al echivalentelor acestora.

- (d) Motivele principale ale achiziției și o descriere a modului în care entitatea dobânditoare a obținut controlul asupra operațiunii dobândite, inclusiv, unde se aplică, baza legală a achiziției.
- (e) O descriere calitativă a factorilor care constituie fondul comercial recunoscut, cum ar fi sinergiile preconizate din combinarea operațiunilor entității dobânditoare cu cele ale operațiunii dobândite, imobilizările necorporale care nu îndeplinesc condițiile pentru recunoașterea separată sau alți factori.
- (f) Valoarea justă de la data achiziției a contravalorii totale transferate și valoarea justă de la data achiziției a fiecărei clase principale de contravaloare, cum ar fi:
 - (i) Numerar;
 - (ii) Alte active corporale sau imobilizări necorporale, inclusiv o operațiune sau o entitate controlată a entității dobânditoare;
 - (iii) Datoriile angajate, de exemplu, o datorie pentru compensația contingentă; și
 - (iv) Participații în capitalurile proprii ale entității dobânditoare, inclusiv numărul de instrumente sau de participații emise sau care ar putea fi emise și metoda de evaluare a valorii juste a acelor instrumente sau participații.
- (g) Pentru angajamentele cu compensație contingentă și activele de compensație:
 - (i) Valoarea recunoscută la data achiziției;
 - (ii) O descriere a angajamentului și a bazei de determinare a valorii plății; și
 - (iii) O estimare a intervalului de rezultate (neactualizate) sau, dacă nu se poate estima un interval, acest fapt și motivele pentru care nu s-a putut estima un interval. Dacă valoarea maximă a plății este nelimitată, entitatea dobânditoare trebuie să prezinte acest fapt.
- (h) Pentru creanțele dobândite:
 - (i) Valoarea justă a creanțelor;
 - (ii) Valorile brute de primit în conformitate cu un angajament irevocabil; și
 - (iii) Cea mai bună estimare de la data achiziției a fluxurilor de trezorerie în conformitate cu un angajament irevocabil care se preconizează a nu fi colectate.

Prezentările de informații trebuie furnizate pe clase principale de creanțe, cum ar fi împrumuturile, contractele de leasing financiar direct și orice altă clasă de creanțe.

- (i) Valorile recunoscute la data achiziției pentru fiecare clasă principală de active dobândite și de datorii asumate.
- (j) Pentru fiecare datorie contingentă recunoscută în conformitate cu punctul 77, informațiile prevăzute la punctul 98 din IPSAS 19. Dacă o datorie contingentă nu este recunoscută din cauză că valoarea sa justă nu poate fi evaluată fiabil, entitatea dobânditoare trebuie să prezinte:
 - (i) Informațiile prevăzute la punctul 100 din IPSAS 19; și
 - (ii) Motivele din cauza cărora datoria nu poate fi evaluată fiabil.
- (k) Valoarea totală a fondului comercial care se preconizează a fi deductibilă în scopuri fiscale.
- (l) Pentru tranzacțiile care sunt recunoscute separat de achiziția activelor și asumarea datoriilor în cadrul achiziției în conformitate cu punctul 109:
 - (i) O descriere a fiecărei tranzacții;
 - (ii) Modul în care entitatea dobânditoare a contabilizat fiecare tranzacție;
 - (iii) Valorile recunoscute pentru fiecare tranzacție și elementul-rând din situațiile financiare în care este recunoscută fiecare valoare; și
 - (iv) Dacă tranzacția reprezintă lichidarea efectivă a unei relații pre-existente, metoda utilizată pentru a determina valoarea decontării.
- (m) Prezentarea tranzacțiilor recunoscute separat prevăzută la litera (l) trebuie să includă valoarea costurilor aferente achiziției și, separat, valoarea acestor costuri recunoscută drept cheltuială și elementul-rând sau elementele-rând din situația performanței financiare în care sunt recunoscute aceste cheltuieli. Valoarea oricăror costuri de emisie care nu este recunoscută drept cheltuială și modalitatea lor de recunoaștere trebuie, de asemenea, prezentate.
- (n) Într-o achiziție în care o pierdere este recunoscută în surplus sau deficit (a se vedea punctul 86):
 - (i) Valoarea pierderii recunoscute în conformitate cu punctul 86, precum și elementul-rând din situația performanței financiare în care este recunoscută pierderea; și

- (ii) O descriere a motivelor din cauza cărora tranzacția a avut drept rezultat o pierdere.
- (o) Într-o cumpărare în condiții avantajoase (a se vedea punctele 88-90):
 - (i) Valoarea oricărui câștig recunoscut în conformitate cu punctul 88, precum și elementul-rând din situația performanței financiare în care este recunoscut câștigul; și
 - (ii) O descriere a motivelor datorită cărora tranzacția a avut drept rezultat un câștig.
- (p) Pentru fiecare achiziție în care entitatea dobânditoare deține mai puțin de 100% din participațiile cuantificabile în capitalurile proprii ale operațiunii dobândite sau din echivalentele acestora la data achiziției:
 - (i) Valoarea intereselor care nu controlează în operațiunea dobândită recunoscută la data achiziției și baza de evaluare a acelei valori; și
 - (ii) Pentru fiecare interes care nu controlează deținut în operațiunea dobândită evaluat la valoarea justă, tehnicile de evaluare și datele de intrare principale utilizate pentru a evalua acea valoare.
- (q) Într-o achiziție realizată în etape:
 - (i) Valoarea justă de la data achiziției a participațiilor în capitalurile proprii ale operațiunii dobândite deținute de entitatea dobânditoare imediat înainte de data achiziției; și
 - (ii) Valoarea oricărui câștig sau a oricărei pierderi recunoscut(e) ca urmare a reevaluării la valoarea justă a participațiilor în capitalurile proprii ale operațiunii dobândite deținute de entitatea dobânditoare înainte de achiziție (a se vedea punctul 100) și elementul-rând din situația performanței financiare în care este recunoscut(ă) câștigul sau pierderea.
- (r) Următoarele informații:
 - (i) Valorile de la data achiziției ale veniturilor și cheltuielilor, precum și ale surplusului sau deficitului operațiunii dobândite incluse în situația consolidată a performanței financiare pentru perioada de raportare; și
 - (ii) Veniturile și cheltuielile, precum și surplusul sau deficitul entității care rezultă din combinare pentru perioada de raportare curentă ca și cum data achiziției pentru toate achizițiile realizate pe parcursul anului ar fi fost la începutul perioadei de raportare anuale.

Dacă prezentarea oricăreia dintre informațiile prevăzute la acest sub-punct este imposibilă, entitatea dobânditoare trebuie să prezinte acest fapt și să explice de ce prezentarea informațiilor respective este imposibilă. Prezentul standard utilizează termenul „imposibil” cu același înțeles ca în IPSAS 3.

121. Pentru achizițiile nesemnificative individual care au loc în perioada de raportare și care sunt semnificative luate împreună, entitatea dobânditoare trebuie să prezinte în mod agregat informațiile prevăzute la punctul 120 literele (e)-(r).
122. Dacă data unei achiziții este după finalul perioadei de raportare, dar înainte ca situațiile financiare să fie aprobate în vederea emiterii, entitatea dobânditoare trebuie să prezinte informațiile prevăzute la punctul 120, în afară de cazul în care contabilizarea inițială a achiziției este incompletă în momentul în care situațiile financiare sunt aprobate în vederea emiterii. În acest caz, entitatea dobânditoare trebuie să descrie care sunt informațiile pe care nu le-a putut prezenta și motivele pentru care nu a putut să le prezinte.
123. **Entitatea dobânditoare trebuie să prezinte informații care să le permită utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze efectele financiare ale ajustărilor recunoscute în decursul perioadei de raportare curente care sunt aferente achizițiilor care au avut loc în perioada de raportare curentă sau în perioadele de raportare anterioare.**
124. În vederea îndeplinirii obiectivului de la punctul 123, entitatea dobânditoare trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare achiziție semnificativă sau în mod agregat pentru achizițiile care sunt nesemnificative individual, dar care luate împreună sunt semnificative:
 - (a) În cazul în care contabilizarea inițială a unei achiziții este incompletă (a se vedea punctul 103) pentru anumite active, datorii, interese care nu controlează sau elemente de contravaloare, iar valorile recunoscute în situațiile financiare pentru achiziție au fost prin urmare determinate doar provizoriu:
 - (i) Motivele din cauza cărora contabilizarea inițială a achiziției este incompletă;
 - (ii) Activele, datoriile, participațiile cuantificabile în capitalurile proprii (ori echivalentele acestora) sau elementele de contravaloare pentru care contabilizarea inițială este incompletă; și
 - (iii) Natura și valoarea oricăror ajustări din perioada de evaluare recunoscute în perioada de raportare în conformitate cu punctul 107.
 - (b) Pentru fiecare perioadă de raportare de după data achiziției până în momentul în care entitatea colectează, vinde sau pierde în alt fel dreptul la un activ aferent unei compensații contingente sau până când entitatea

decontează o datorie aferentă compensației contingente ori până când datoria este anulată sau expiră:

- (i) Orice modificări ale valorilor recunoscute, inclusiv orice diferențe care rezultă la decontare;
 - (ii) Orice modificări în ceea ce privește intervalul de rezultate (neactualizate) și motivele acestor schimbări; și
 - (iii) Tehnicile de evaluare și principalele date-model utilizate pentru evaluarea compensației contingente.
- (c) Pentru datoriile contingente recunoscute într-o achiziție, entitatea dobânditoare trebuie să prezinte informațiile prevăzute la punctele 97 și 98 din IPSAS 19 pentru fiecare clasă de provizioane.
- (d) O reconciliere a valorii contabile a fondului comercial de la începutul și de la finalul perioadei de raportare, indicând separat:
- (i) Valoarea brută și pierderile din depreciere cumulate la începutul perioadei de raportare.
 - (ii) Fondul comercial suplimentar recunoscut în decursul perioadei de raportare.
 - (iii) Ajustările care rezultă din recunoașterea ulterioară a unor sume în timpul perioadei de raportare în conformitate cu standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează impozitul pe profit.
 - (iv) Fondul comercial derecunoscut în decursul perioadei de raportare.
 - (v) Pierderile din depreciere recunoscute în decursul perioadei de raportare în conformitate cu IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*. (În plus față de această dispoziție, IPSAS 26 prevede prezentarea de informații cu privire la valoarea recuperabilă și deprecierea fondului comercial.)
 - (vi) Diferențele nete de curs valutar care apar în decursul perioadei de raportare în conformitate cu IPSAS 4, *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*.
 - (vii) Orice alte modificări ale valorii contabile survenite în decursul perioadei de raportare.
 - (viii) Valoarea brută și pierderile din depreciere cumulate la finalul perioadei de raportare.
- (e) Valoarea și o justificare a oricăror câștiguri sau pierderi recunoscute în perioada de raportare curentă care:

- (i) Sunt aferente activelor identificabile dobândite sau datoriiilor asumate într-o achiziție care s-a realizat în decursul perioadei de raportare curente sau anterioare; și
- (ii) Au o mărime, o natură sau o frecvență care face ca prezentarea lor să fie relevantă pentru înțelegerea situațiilor financiare ale entității rezultate în urma combinării.

Și

- (f) Dacă există scutiri de la impozitare ca urmare a termenelor achiziției (a se vedea punctele 78-79):
 - (i) Valoarea scutirilor respective; și
 - (ii) Dacă entitatea dobânditoare este autoritatea fiscală, detaliile ajustării efectuate în impozitul de încasat.

125. Dacă informațiile specifice prevăzute de prezentul IPSAS și de alte IPSAS-uri nu corespund obiectivelor stabilite la punctele 119 și 123, entitatea dobânditoare trebuie să prezinte toate informațiile suplimentare necesare în vederea îndeplinirii acestor obiective.

Data intrării în vigoare și tranziția

Data intrării în vigoare

- 126. **Prezentul standard trebuie aplicat prospectiv pentru combinările de operațiuni din sectorul public pentru care data contopirii sau data achiziției este la sau după începutul primei perioade de raportare anuale care începe la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard înainte de 1 ianuarie 2019, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**
- 126A. **Punctele 25, 45, 70, 111, 115, 117 și AG88 au fost modificate de IPSAS 41, emis în august 2018. O entitate trebuie să aplice respectivele 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.**
- 126B. **Punctul 100A a fost adăugat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*, emis în octombrie 2018. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru combinările de operațiuni din sectorul public pentru care data achiziției este la sau după începutul primelor situații 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.**

- 126C. 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.
- 126D. **Punctul 126C a fost modificat de documentul *Îmbunătățiri la IPSAS 2019*, emis în ianuarie 2020. O entitate trebuie să aplice respectivul amendament pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2021 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date.**

Tranziția

127. Activele și datoriile care rezultă din combinări de operațiuni din sectorul public ale căror date de achiziție sau de contopire au precedat data de aplicare a prezentului standard nu trebuie să fie ajustate la aplicarea prezentului standard.
128. Soldurile compensațiilor contingente generate de achiziții ale căror date de achiziție sunt anterioare datei la care o entitate aplică pentru prima dată prezentul standard nu trebuie ajustate la aplicarea pentru prima dată a prezentului standard. Punctele 129-132 trebuie aplicate pentru contabilizarea ulterioară a acestor solduri. Punctele 129-132 nu trebuie aplicate pentru contabilizarea soldurilor compensațiilor contingente generate de achiziții ale căror date de achiziție corespund sau sunt ulterioare datei la care entitatea aplică pentru prima dată prezentul standard. La punctele 129-132, termenul achiziții se referă exclusiv la achizițiile a căror dată de achiziție este anterioară aplicării prezentului standard.
129. Dacă un acord referitor la o achiziție prevede o ajustare a costului achiziției care depinde de evenimente viitoare entitatea dobânditoare trebuie să includă valoarea acestei ajustări în costul achiziției la data achiziției în cazul în care ajustarea este probabilă și poate fi evaluată fiabil.
130. Un acord referitor la o achiziție poate permite ajustări ale costului achiziției care depind de unul sau mai multe evenimente viitoare. Ajustarea poate, de exemplu, să depindă de menținerea sau de atingerea unui anumit nivel de profit pe parcursul perioadelor viitoare sau de menținerea prețului de piață pentru instrumentele emise. De obicei se poate estima valoarea oricărei ajustări de acest gen în momentul contabilizării inițiale a achiziției, fără a afecta fiabilitatea informațiilor, în ciuda faptului că există unele incertitudini. În cazul în care evenimentele viitoare nu au loc sau estimarea trebuie revizuită, costul achiziției trebuie ajustat în consecință.
131. Totuși, atunci când un acord referitor la o achiziție prevede o ajustare de acest gen, acea ajustare nu este inclusă în costul achiziției la momentul contabilizării inițiale a achiziției dacă aceasta nu este probabilă sau dacă nu poate fi evaluată

fiabil. Dacă acea ajustare devine ulterior probabilă și poate fi evaluată fiabil, contravaloarea suplimentară trebuie tratată ca o ajustare a costului achiziției.

132. În unele situații, i se poate solicita entității dobânditoare să efectueze o plată ulterioară către vânzător drept compensație pentru reducerea valorii activelor oferite, a instrumentelor de capitaluri proprii emise sau a datoriilor asumate sau angajate de către entitatea dobânditoare în schimbul controlului asupra operațiunii dobândite. Această situație apare atunci când, de exemplu, entitatea dobânditoare garantează prețul de piață al capitalurilor proprii sau al instrumentelor de datorie emise ca parte a costului achiziției și trebuie să emită capitaluri proprii sau instrumente de datorie suplimentare pentru a reveni la costul determinat inițial. În astfel de situații nu este recunoscută nicio creștere a costului achiziției. Pentru instrumentele de capitaluri proprii, valoarea justă a plății suplimentare este compensată printr-o reducere egală a valorii atribuite instrumentelor emise inițial. Pentru instrumentele de datorie, plata suplimentară este tratată drept o reducere a primei sau o creștere a scontării la emiterea inițială.
133. O entitate, cum ar fi o entitate mutuală, care nu a aplicat încă prezentul standard și care a avut una sau mai multe combinări de operațiuni din sectorul public care au fost contabilizate utilizând metoda de cumpărare (care implică amortizarea fondului comercial) trebuie să aplice prevederile tranzitorii de la punctele AG114-AG115).

Impozitul pe profit

134. Pentru combinările de operațiuni din sectorul public în care data achiziției sau data contopirii este anterioară aplicării prezentului standard, entitatea dobânditoare sau entitatea care rezultă trebuie să aplice prospectiv dispozițiile standardului internațional sau național de contabilitate relevant care tratează impozitul pe profit. De la data aplicării prezentului standard, entitatea dobânditoare sau entitatea care rezultă trebuie să recunoască orice modificări prevăzute de standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează impozitul pe profit drept ajustare în surplus sau deficit (sau, dacă standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează impozitul pe profit prevede astfel, în afara surplusului sau deficitului).

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din IPSAS 40.

Definiții (a se vedea punctul 5)

AG1. Punctul 5 din prezentul standard definește o entitate care rezultă drept „entitatea care reprezintă rezultatul combinării a două sau mai multe operațiuni în cadrul unei contopiri”. O entitate care rezultă nu face parte inițial din combinarea de operațiuni din sectorul public. O entitate care rezultă poate lua forma juridică a unei noi entități sau poate păstra personalitatea juridică a uneia dintre operațiunile care se combină. Totuși, o entitate care rezultă are de obicei fondul economic al unei noi entități. Într-o combinare în care una dintre părțile implicate obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni și în care fondul economic este cel al unei contopiri, prin natura combinării entitatea care rezultă are de obicei fondul unei noi entități.

Identificarea unei combinări de operațiuni din sectorul public (a se vedea punctul 6)

AG2. Punctul 5 din prezentul standard definește o combinare de operațiuni din sectorul public drept „fuziunea unor operațiuni separate într-o singură entitate din sectorul public”. Referința la o entitate din sectorul public poate avea în vedere o entitate individuală sau o entitate economică. Unele reorganizări din sectorul public pot implica mai mult de o singură combinare de operațiuni din sectorul public. Circumstanțele în care ar putea avea loc o combinare de operațiuni din sectorul public includ:

- (a) Acordul mutual; și
- (b) Constrângerea (de exemplu, prin legislație).

AG3. Punctul 5 din prezentul standard definește o operațiune drept „un set integrat de activități și active și/sau datorii aferente care poate fi coordonat sau gestionat în scopul îndeplinirii obiectivelor unei entități, prin intermediul furnizării de bunuri și/sau servicii”.

AG4. O operațiune constă în intrări și procese aplicate acestor intrări care au capacitatea de a genera ieșiri. Deși operațiunile au de obicei ieșiri, existența ieșirilor nu este obligatorie pentru ca un set integrat de activități și active și/sau datorii aferente să îndeplinească condițiile unei operațiuni. În sensul prezentului standard, cele trei elemente ale unei operațiuni sunt definite după cum urmează:

- (a) **Intrare:** Orice resursă economică ce generează sau are capacitatea de a genera ieșiri atunci când i se aplică unul sau mai multe procese.
- (b) **Proces:** Orice sistem, standard, protocol, convenție sau regulă care, atunci când este aplicat(ă) unei (unor) intrări, generează sau are capacitatea de a genera ieșiri.

- (c) **Ieșire:** Rezultatul intrărilor și proceselor aplicate acelor intrări care furnizează sau care au capacitatea de a furniza bunuri și/sau servicii.

Definițiile unei intrări și unei ieșiri diferă de cele din RPG 3, *Raportarea informațiilor despre performanța serviciilor*. Aceasta deoarece RPG 3 se concentrează pe destinatari din afara entității; o operațiune poate avea destinatari din interiorul entității.

- AG5. Pentru a putea fi coordonat și gestionat în sensul definit, un set integrat de activități și active și/sau datorii trebuie să aibă două elemente esențiale – intrări și procese aplicate acelor intrări, care sunt sau vor fi utilizate împreună pentru a genera ieșiri. Totuși, nu este necesar ca o operațiune să includă toate intrările sau procesele pe care entitatea care transferă le folosea pentru exploatarea operațiunii respective dacă entitatea care primește operațiunea sau operațiunile are capacitatea de a continua să producă ieșiri, de exemplu, prin integrarea operațiunii în propriile intrări și procese.
- AG6. Natura elementelor unei operațiuni variază în funcție de sector și de structura operațiunilor (activităților) unei entități, inclusiv de stadiul de dezvoltare al entității. Operațiunile cu vechime au adesea multe tipuri diferite de intrări, procese și ieșiri, în timp ce operațiunile noi au adesea mai puține intrări și procese și uneori numai o singură ieșire (un singur produs). Aproape toate operațiunile au și datorii, dar nu este obligatoriu ca o operațiune să aibă datorii.
- AG7. Un set integrat de activități și active și/sau datorii în stadiul de dezvoltare s-ar putea să nu genereze ieșiri. În aceste cazuri, entitatea care primește operațiunea trebuie să ia în considerare alți factori pentru a stabili dacă setul este o operațiune. Acești factori includ, dar nu se limitează la măsura în care setul:
- (a) A început activitățile principale planificate;
 - (b) Are angajați, proprietate intelectuală și alte intrări și procese care ar putea fi aplicate acelor intrări;
 - (c) Urmează un plan pentru a genera ieșiri; și
 - (d) Va putea obține accesul la destinatarii serviciilor care vor primi ieșirile.

Nu este necesară prezența tuturor acestor factori pentru ca un anumit set integrat de activități și active și/sau datorii în stadiul de dezvoltare să îndeplinească condițiile unei operațiuni.

- AG8. Determinarea măsurii în care un anumit set de activități și active și/sau datorii constituie o operațiune ar trebui să se bazeze pe capacitatea setului integrat de a fi coordonat și gestionat ca o operațiune de o altă entitate. Prin urmare, când se evaluează măsura în care un anumit set constituie o operațiune, nu este relevant dacă entitatea care transferă a exploatat setul ca pe o operațiune sau dacă entitatea dobânditoare intenționează să exploateze setul ca pe o operațiune.

AG9. În absența unor probe contrarii, trebuie să se considere că un anumit set de activități și active și/sau datorii care prezintă fond comercial reprezintă o operațiune. Totuși, nu este obligatoriu ca o operațiune să aibă fond comercial.

Clasificarea combinărilor de operațiuni din sectorul public (a se vedea punctele 7-14)

Evaluarea controlului (a se vedea punctele 7-8)

AG10. Atunci când o parte implicată într-o combinare de operațiuni din sectorul public obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni în urma combinării, combinarea este clasificată fie drept contopire, fie drept achiziție, în funcție de fondul economic al combinării. Dacă niciuna dintre părțile implicate în combinare nu obține controlul, combinarea este clasificată drept contopire. Pentru a face această evaluare, primul pas este să se determine dacă una dintre entitățile care au existat înainte de combinarea de operațiuni din sectorul public a obținut controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni. Deoarece această determinare este făcută în funcție de entitățile care au existat anterior combinării de operațiuni din sectorul public, aceasta diferă de evaluarea controlului efectuată în conformitate cu IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, în care evaluarea controlului este realizată în funcție de entitățile care există după ce a avut loc o combinare de operațiuni din sectorul public.

AG11. Pentru a determina dacă una dintre părțile unei combinări de operațiuni din sectorul public obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni în urma combinării, entitatea trebuie să aplice principiile și îndrumările din IPSAS 35. La aplicarea principiilor și îndrumărilor, referințele la „o entitate controlează” sunt citite ca „o entitate obține controlul”, iar referințele la „o altă entitate” sunt citite ca „o operațiune”. De exemplu, pentru a determina dacă o parte implicată într-o combinare de operațiuni din sectorul public obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni în urma combinării în sensul prezentului standard, punctul 20 din IPSAS 35 trebuie citit după cum urmează (textul modificat este scris cu caractere cursive):

Prin urmare, o entitate *obține controlul asupra unei operațiuni* dacă, și numai dacă, entitatea *obține* toate aspectele următoare:

- (a) Autoritate asupra *operațiunii* (a se vedea punctele 23-29);
- (b) Expunere sau drepturi la beneficii variabile pe baza implicării sale în *operațiune* (a se vedea punctele 30-34); și
- (c) Capacitatea de a-și folosi autoritatea asupra *operațiunii* pentru a influența natura sau valoarea beneficiilor pe baza implicării sale în *operațiune* (a se vedea punctele 35-37).

- AG12. La aplicarea principiilor și îndrumărilor din IPSAS 35, o entitate ține cont de punctele AG13-AG18.
- AG13. O combinare de operațiuni din sectorul public realizată în principal prin transferul unei contravalori (adică prin transfer de numerar sau alte active sau prin angajarea unor datorii) are de obicei rezultatul că o entitate obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni.
- AG14. O combinare de operațiuni din sectorul public realizată în principal prin schimbul de participații în capitalurile proprii are de obicei rezultatul că o entitate obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni. Combinările care implică un schimb de participații în capitalurile proprii au de obicei rezultatul că o entitate va avea suficiente drepturi de vot pentru a obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni. Acest lucru s-ar putea întâmpla fără ca entitatea să dețină majoritatea drepturilor de vot în cazurile în care entitatea deține drepturi de vot minoritare semnificative și niciun alt proprietar sau grup organizat de proprietari nu are drepturi de vot semnificative.
- AG15. O combinare de operațiuni din sectorul public care implică emiterea de participații în capitalurile proprii poate conduce la o achiziție inversă (a se vedea punctele AG66-AG71). O entitate ia în considerare această posibilitate atunci când determină dacă o parte implicată într-o combinare de operațiuni din sectorul public obține controlul asupra operațiunilor.
- AG16. Într-o combinare de operațiuni din sectorul public care implică mai mult de două entități, partea implicată în combinarea de operațiuni din sectorul public care inițiază combinarea (dacă există) este mai probabil să obțină controlul asupra operațiunilor decât celelalte părți implicate în combinare.
- AG17. Într-o combinare de operațiuni din sectorul public în care este formată o nouă entitate în vederea realizării combinării, această entitate ar putea obține controlul asupra operațiunilor numai în cazul în care entitatea exista înainte să aibă loc combinarea. Dacă noua entitate nu exista înainte să aibă loc combinarea, o entitate analizează dacă una dintre părțile implicate în combinare care existau înainte să aibă loc combinarea obține controlul asupra operațiunilor.
- AG18. Dacă prin aplicarea acestor îndrumări se identifică o parte implicată în combinare care obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni, combinarea este clasificată fie drept contopire, fie drept achiziție, în funcție de fondul său economic. O entitate analizează îndrumările de la punctele 9-14 și AG19-AG50 pentru a stabili dacă fondul economic al combinării este cel al unei contopiri. Dacă prin aplicarea acestor îndrumări nu se identifică o parte implicată în combinare care obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni, combinarea trebuie clasificată drept contopire.

Evaluarea clasificării combinărilor de operațiuni din sectorul public (a se vedea punctele 9-14)

AG19. Dacă o parte implicată într-o combinație de operațiuni din sectorul public obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni în urma combinării, combinația trebuie clasificată fie drept contopire, fie drept achiziție, în funcție de fondul economic al combinației. Pentru a analiza dacă fondul economic al combinației este cel al unei contopiri, o entitate ia în considerare fondul economic al combinației de operațiuni din sectorul public și indiciile de la punctele 12-14. O combinație care nu are fondul economic al unei contopiri trebuie clasificată drept achiziție. Atunci când face această evaluare, o entitate ia în considerare îndrumările următoare.

Fondul economic (a se vedea punctul 9)

AG20. De obicei, o analiză a indiciilor de la punctele 12-13, luate individual sau împreună, va produce un rezultat concludent și va oferi suficiente dovezi pentru a stabili dacă fondul economic al combinației este cel al unei contopiri. Nu este necesar ca o combinație să prezinte ambele indicii pentru a fi clasificată drept contopire.

AG21. În cazul în care analiza indiciilor de la punctele 12-13 produce un rezultat neconcludent sau nu oferă suficiente dovezi pentru a stabili clar fondul economic al combinației, o entitate ia în considerare aspectele suplimentare de la punctul 14.

AG22. Fondul economic al unei contopiri este de obicei de așa natură încât se formează o nouă entitate, indiferent de forma juridică a entității care rezultă. Acest lucru se aplică în mod egal în cazul unei combinații de operațiuni în care una dintre părți obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni. Dacă fondul economic al unei combinații de operațiuni din sectorul public este de așa natură încât una dintre părțile implicate în combinație continuă să existe, acest lucru poate fi o dovadă că fondul economic al combinației este cel al unei achiziții. În combinațiile de operațiuni aflate sub control comun, faptul că entitatea care controlează finală este cea care deține controlul asupra operațiunilor atât înainte, cât și după combinație reduce importanța acestui factor.

AG23. O contopire implică integrarea operațiunilor care fac parte din combinația de operațiuni din sectorul public. Cu alte cuvinte, o contopire nu generează o relație de tip entitate care controlează / entitate controlată între părțile implicate în combinație. Dacă în urma combinării oricare dintre operațiuni funcționează ca entități controlate ale unei părți implicate în combinație, acest lucru poate fi o dovadă că fondul economic al combinației este cel al unei achiziții.

AG24. O achiziție este, de obicei, un acord mutual între două sau mai multe părți și are, de regulă, conținut comercial. Totuși, în sectorul public, o parte implicată într-o combinație poate avea capacitatea de a-i impune o combinație de operațiuni din sectorul public celeilalte părți implicate în combinație. În cazul în care

rezultatul este că entitatea obține accesul la beneficii economice sau potențial de servicii similare celor care ar fi putut fi obținute prin acord mutual, este probabil ca fondul economic al combinării de operațiuni din sectorul public să fie cel al unei achiziții. De exemplu, un guvern central poate centraliza un serviciu pentru care oferea finanțare, impunând entităților de stat locale să-i transfere operațiunile pentru a obține economii de scară. În cazul în care entitatea nu obține accesul la beneficii economice sau potențial de servicii similare celor care ar fi putut fi obținute într-o tranzacție voluntară, este probabil ca fondul economic al combinării de operațiuni din sectorul public să fie cel al unei contopiri.

AG25. În cazul în care, după analizarea indiciilor și a naturii combinării de operațiuni din sectorul public, nu există suficiente dovezi că aceasta are fondul economic al unei contopiri, ea trebuie să fie clasificată drept achiziție.

Indicii referitoare la contravaloare (a se vedea punctul 12)

AG26. Contopirile nu implică, de obicei, plata unei contravalori în vederea compensării unui vânzător pentru cedarea dreptului pe care acesta îl are la activele nete ale unei operațiuni. În schimb, achizițiile implică de obicei un schimb de contravaloare între cei care obțin controlul asupra operațiunilor și cei care pierd controlul asupra operațiunilor.

AG27. Plata unei contravalori care se intenționează să-i compenseze pe cei care dețin drepturi asupra activelor nete ale operațiunii transferate pentru cedarea acelor drepturi oferă o dovadă că fondul economic al combinării de operațiuni din sectorul public este cel al unei achiziții. În astfel de cazuri, combinarea este clasificată drept achiziție.

AG28. Plata unei contravalori care nu se intenționează să compenseze vânzătorul pentru cedarea drepturilor sale asupra activelor nete ale unei operațiuni, dar care se intenționează, de exemplu, să-i ramburseze acestuia costurile suportate pentru realizarea combinării de operațiuni din sectorul public ar putea fi o dovadă că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.

AG29. Pot avea loc achiziții fără un transfer de contravaloare, de exemplu, atunci când o persoană îi lasă moștenire o operațiune unei entități de stat. În consecință, absența unei contravalori nu este, în sine, o dovadă a fondului economic al combinării de operațiuni din sectorul public. La evaluarea contravalorii, o entitate ia în considerare și motivele pentru care contravaloarea a fost plătită sau nu.

AG30. În cazul în care o combinare de operațiuni din sectorul public nu include plata unei contravalori, o entitate analizează motivele pentru care nu a fost plătită nicio contravaloare. Dacă fostul proprietar a renunțat la drepturile sale asupra activelor nete ale unei operațiuni sau dacă drepturile sale au fost stinse prin constrângere (de exemplu, în cadrul unei preluări forțate necompensate), ar putea exista dovezi că acea combinare este o achiziție.

AG31. În cazul în care o combinare de operațiuni din sectorul public nu include plata unei contravalori deoarece nu există nicio parte care să aibă dreptul la activele nete ale unei operațiuni, fondul economic al combinării va fi de obicei cel al unei contopiri. O achiziție implică transferul unei operațiuni de la proprietarul anterior la noul proprietar. Dacă nu există nicio parte care să aibă dreptul la activele nete ale unei operațiuni, atunci nu există un proprietar anterior, iar combinarea nu este de obicei o achiziție. Acest scenariu va apărea numai în cazul în care se transferă o entitate completă; în cazul în care se transferă o operațiune individuală, entitatea care transferă operațiunea va fi proprietarul anterior și va avea dreptul la activele nete ale operațiunii. Exemplele de entități pentru care nu va exista un proprietar anterior (nu vor exista proprietari anteriori) includ municipalitățile și unele organizații nonprofit.

Indicii referitoare la procesul decizional (a se vedea punctul 13)

AG32. O achiziție necesită, de obicei, participarea voluntară a tuturor părților implicate în combinare. În consecință, în cazul în care o combinare de operațiuni din sectorul public este impusă de o terță parte, fără ca niciuna dintre părțile implicate în combinare să fie implicată în procesul decizional, acest lucru ar putea fi o dovadă că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.

AG33. În alte circumstanțe, părțile implicate în combinarea de operațiuni din sectorul public vor putea influența termenele combinării în diferite măsuri, chiar și atunci când combinarea este impusă de o terță parte. Pe măsură ce nivelul de influență al părților implicate în combinare crește, în special influența părții care obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni, devine mai puțin probabilă stabilirea unei concluzii legate de fondul economic al combinării.

AG34. De exemplu, părților implicate în combinare li se poate ordona să se combine de către un organism de reglementare, dar acesta le permite părților să stabilească termenele combinării. Este probabil ca fondul economic al acestei combinări de operațiuni din sectorul public să fie determinat mai degrabă de termenele combinării convenite de părți, decât de decizia organismului de reglementare conform căreia părțile trebuie să se combine.

AG35. În cazul în care partea implicată într-o combinare de operațiuni din sectorul public care obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni are capacitatea de a impune combinarea celeilalte părți, acest lucru nu oferă o dovadă că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri. De exemplu, un guvern poate decide naționalizarea unei entități din sectorul privat, contrar dorinței acționarilor. Faptul că guvernul (o parte implicată în combinare) poate impune naționalizarea, de exemplu, prin intermediul legislației, nu oferă o dovadă că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri. În cazul în care partea implicată în combinare care obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni are capacitatea de a impune combinarea celeilalte părți, acest lucru oferă o dovadă că fondul economic al combinării este cel al unei achiziții.

- AG36. În cazul în care o combinare de operațiuni din sectorul public face obiectul aprobării cetățenilor fiecărei părți prin intermediul unui referendum, acest lucru poate fi o dovadă că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri. O astfel de cerință oferă dovezi că părțile implicate în combinare nu au libertatea de a realiza voluntar combinarea și că decizia finală în ceea ce privește realizarea combinării aparține unor terțe părți. Totuși, este posibil ca cetățenii să aprobe, prin referendum, o combinare ale cărei termene sunt cele ale unei achiziții.
- AG37. În cazul în care o combinare de operațiuni din sectorul public are loc între două părți aflate sub control comun, acest lucru poate fi o dovadă că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri. Combinările de operațiuni din sectorul public aflate sub control comun sunt adesea inițiate de entitatea care controlează și în numele acesteia, iar entitatea care controlează va stabili adesea termenele combinării. De exemplu, un guvern poate decide combinarea a două ministere din motive administrative sau politice și poate specifica termenele combinării. În astfel de situații, decizia finală privind realizarea combinării și termenele acesteia aparține entității care controlează. Acest lucru oferă o dovadă că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.
- AG38. În unele situații, două operațiuni aflate sub control comun pot conveni să se combine în mod voluntar. Totuși, această decizie va fi supusă de obicei aprobării entității care controlează, indiferent dacă această aprobare este explicită sau nu. Dacă este necesară aprobarea entității care controlează, acest lucru oferă o dovadă că decizia finală privind realizarea combinării și termenele acesteia aparține entității care controlează. În consecință, acest lucru oferă o dovadă că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.
- AG39. Doar atunci când nu există nicio dovadă că entitatea care controlează este implicată în combinarea de operațiuni din sectorul public, fie prin inițierea combinării, fie prin determinarea termenelor combinării, fie prin aprobarea combinării (explicit sau implicit), nu va exista nicio dovadă că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri. În astfel de situații, entitatea ia în calcul toți ceilalți factori pentru a determina clasificarea combinării de operațiuni din sectorul public.

Aspecte suplimentare de luat în considerare dacă indiciile referitoare la contravaloare și procesul decizional nu oferă suficiente dovezi pentru a determina dacă fondul economic al combinării este cel al unei contopiri (a se vedea punctul 14)

- AG40. Dacă o analiză a indiciilor referitoare la contravaloare și procesul decizional generează rezultate neconcludente sau nu oferă suficiente dovezi pentru a stabili dacă fondul economic al combinării este cel al unei contopiri, o entitate analizează ce clasificare și ce tratament contabil aferent ar furniza informații care:

- (a) Îndeplinesc cel mai bine obiectivele raportării financiare; și
- (b) Satisfac cel mai bine caracteristicile calitative (QC).

AG41. O analiză a indiciilor referitoare la contravaloare și procesul decizional va produce de obicei un rezultat concludent și va oferi suficiente dovezi pentru a stabili dacă fondul economic al combinării este cel al unei contopiri. Aceasta deoarece indiciile referitoare la contravaloare și procesul decizional vor oferi dovezi privind fondul economic al unei combinări de operațiuni din sectorul public în toate circumstanțele, în afara celor excepționale. Prin urmare, când existența indiciilor este clară, aspectele suplimentare stipulate la punctul 14 nu sunt luate în considerare la determinarea clasificării.

AG42. Dacă o analiză a indiciilor referitoare la contravaloare și procesul decizional generează rezultate neconcludente sau nu oferă suficiente dovezi pentru a stabili dacă fondul economic al combinării este cel al unei contopiri, o entitate analizează ce clasificare ar furniza informații care să îndeplinească cel mai bine obiectivele raportării financiare. Stabilirea clasificării unei combinări de operațiuni din sectorul public drept achiziție sau contopire poate afecta semnificativ raportarea financiară a acesteia. În consecință, este important să se ia în considerare informațiile furnizate de fiecare metodă și principalii utilizatori ai acestora.

AG43. Metoda modificată a punerii în comun de interese privește combinarea din perspectiva fiecăreia dintre operațiunile care se combină și a proprietarilor sau constituintilor acestora, care își unesc interesele în entitatea care rezultă. Utilizând metoda de contabilizare modificată a punerii în comun de interese, operațiunile care se combină evaluează activele și datoriile raportate la valorile contabile ale acestora din situațiile financiare ale operațiunilor care se combină de la data contopirii. Aceste informații pot ajuta utilizatorii să evalueze performanța entității care rezultă pe baza activelor și datoriilor istorice combinate ale operațiunilor care se combină la data contopirii și să compare rezultatele din exploatare cu cele ale perioadelor anterioare. Totuși, comparabilitatea ar putea fi redusă dacă sunt necesare ajustări în vederea obținerii unor politici contabile consecutive. Aceste informații nu includ așteptările pieței cu privire la valoarea fluxurilor de trezorerie viitoare asociate activelor și datoriilor, în afara activelor și datoriilor înregistrate la valoarea justă înainte de data contopirii.

AG44. Metoda achiziției privește o combinare din perspectiva entității dobânditoare – entitatea care obține controlul asupra celorlalte operațiuni. Entitatea dobânditoare cumpără activele nete sau obține în alt mod controlul asupra acestora și recunoaște în situațiile sale financiare activele dobândite și datoriile asumate, inclusiv pe cele care nu au fost recunoscute anterior de către operațiunea dobândită. Aceste informații ajută utilizatorii situațiilor financiare să evalueze

investițiile inițiale realizate și performanța ulterioară a acestor investiții și să le compare cu performanța altor entități pe baza investițiilor realizate de entitatea dobânditoare. De asemenea, aceste informații includ așteptările pieței cu privire la valoarea fluxurilor de trezorerie viitoare asociate activelor și datoriilor respective. Deși reevaluează activele și datoriile operațiunii dobândite, ele nu afectează evaluarea activelor și datoriilor deținute de entitatea dobânditoare înainte de achiziție. Mai mult, în funcție de relația dintre valorile de la punctul 85 literele (a) și (b) și de alți factori (de exemplu, o cumpărare în condiții avantajoase), acestea pot avea ca rezultat recunoașterea imediată a unui câștig sau a unei pierderi în surplus sau deficit.

AG45. Informațiile furnizate de fiecare abordare sunt rezumate în tabelul următor.

	Contopire	Achiziție
Perspectivă	Perspectiva fiecăreia dintre operațiunile care se combină și a proprietarilor sau constituitorilor acestora.	Perspectiva entității dobânditoare.
Informații pentru utilizatori	Ajută utilizatorii situațiilor financiare să evalueze performanța entității care rezultă pe baza activelor și datoriilor istorice combinate ale operațiunilor care se combină la data contopirii și să compare rezultatele din exploatare cu cele ale perioadelor anterioare.	Ajută utilizatorii situațiilor financiare să evalueze investițiile inițiale realizate și performanța ulterioară a acestor investiții.
Baza valorilor raportate	Evaluează activele și datoriile raportate la valorile contabile ale acestora din situațiile financiare ale operațiunilor care se combină de la data contopirii.	Reevaluează activele identificabile și datoriile operațiunii dobândite, dar nu afectează evaluarea activelor și datoriilor deținute de entitatea dobânditoare. Include informații despre așteptările pieței cu privire la valoarea fluxurilor de trezorerie viitoare asociate activelor și datoriilor respective.

	Contopire	Achiziție
Capacitatea de a face o comparație cu rezultatele perioadelor anterioare	Poate facilita compararea rezultatelor din exploatare cu cele ale perioadelor anterioare. Comparabilitatea ar putea fi redusă dacă sunt necesare ajustări în vederea obținerii unor politici contabile consecvente.	Compararea rezultatelor din exploatare cu cele ale perioadelor anterioare este dificilă.

- AG46. Analiza clasificării care ar furniza informațiile care îndeplinesc cel mai bine obiectivele raportării financiare oferă o dovadă privind fondul economic al combinării de operațiuni din sectorul public dacă o analiză a indiciilor referitoare la contravaloare și procesul decizional generează rezultate neconcludente sau nu oferă suficiente dovezi pentru a stabili dacă fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.
- AG47. Dacă o analiză a indiciilor referitoare la contravaloare și procesul decizional generează rezultate neconcludente sau nu oferă suficiente dovezi pentru a stabili clasificarea combinării, o entitate analizează ce clasificare ar furniza informațiile care satisfac cel mai bine caracteristicile calitative de relevanță, reprezentare exactă, inteligibilitate, caracter oportun, comparabilitate și verificabilitate. Pentru a face această evaluare, o entitate ia în considerare și constrângerile asupra informațiilor incluse în rapoartele financiare cu scop general, reprezentate de pragul de semnificație, raportul cost-beneficiu și echilibrul între caracteristicile calitative.
- AG48. Atunci când se analizează clasificarea unei combinări de operațiuni din sectorul public, unele caracteristici calitative vor fi mai importante decât altele. De exemplu, caracterul oportun va fi mai puțin important decât inteligibilitatea atunci când se analizează dacă o combinație este o contopire sau o achiziție.
- AG49. O entitate analizează caracteristicile calitative și constrângerile asupra informațiilor din perspectiva utilizatorilor situațiilor financiare. Aceasta va include analiza întrebărilor următoare; lista nu este exhaustivă.
- (a) Ce clasificare reprezintă cel mai exact fondul economic al combinării de operațiuni din sectorul public, care ar putea fi diferit de forma juridică a acesteia? Clasificarea respectivă reprezintă exact performanța financiară și poziția financiară ale unei entități?
 - (b) Ce clasificare va ajuta utilizatorii să înțeleagă natura combinării de operațiuni din sectorul public? De exemplu, în cazul unei contopiri, orice diferență dintre totalul activelor recunoscute și totalul datoriilor recunoscute este recunoscută în active nete / capitaluri proprii, în timp

ce în cazul unei achiziții, entitatea dobânditoare recunoaște fondul comercial ori un câștig sau o pierdere în perioada de raportare. Ce abordare ajută cel mai mult utilizatorul să înțeleagă natura combinării?

- (c) Nevoile utilizatorilor sunt servite cel mai bine atunci când informațiile furnizate în legătură cu tranzacția sunt comparabile. Cum sunt clasificate combinările similare de operațiuni din sectorul public?

AG50. Analiza clasificării care ar furniza informațiile care îndeplinesc cel mai bine caracteristicile calitative oferă o dovadă privind fondul economic al combinării de operațiuni din sectorul public dacă o analiză a indiciilor referitoare la contra-valoare și procesul decizional generează rezultate neconcludente sau nu oferă suficiente dovezi pentru a stabili dacă fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.

Contabilizarea contopirilor

Eliminarea tranzacțiilor dintre operațiunile care se combină (a se vedea punctul 22)

AG51. O entitate care rezultă elimină efectele tuturor tranzacțiilor dintre operațiunile care se combină. Pentru multe tranzacții, eliminarea va fi automată. De exemplu, înainte de data contopirii, una dintre operațiunile care se combină presta servicii contra unui onorariu pentru o altă operațiune care se combină. Veniturile operațiunii care se combină care presta serviciile se reflectă în surplusul sau deficitul cumulat al acesteia la data contopirii. Cheltuielile operațiunii care se combină care primea serviciile se reflectă în surplusul sau deficitul cumulat al acesteia la data contopirii. Entitatea care rezultă va recunoaște ambele sume în active nete / capitaluri proprii.

AG52. În cazul în care o operațiune care se combină a recunoscut un activ, iar altă operațiune care se combină a recunoscut o datorie corespunzătoare ca urmare a tranzacției dintre cele două operațiuni care se combină, eliminarea poate să nu fie automată. Entitatea care rezultă elimină atât activul, cât și datoria și recunoaște orice diferență dintre activ și datorie în active nete / capitaluri proprii.

Valori contabile de utilizat (a se vedea punctele 26-27)

AG53. Atunci când o operațiune care se combină a fost dobândită anterior în cadrul unei achiziții (adică era anterior o operațiune dobândită), valorile contabile ale activelor și datoriilor operațiunii care se combină din situațiile sale financiare individuale pot fi diferite de valorile contabile ale acelor active și datorii din situațiile financiare ale entității care controlează. Într-o achiziție, entitatea care controlează ar evalua activele și datoriile operațiunii care se combină la valoarea justă a acestora. Totuși, atunci când operațiunea care se combină (adică operațiunea dobândită anterior) continuă să întocmească situații financiare individuale, aceasta și-ar utiliza valorile contabile anterioare. Evaluările la

valoarea justă din situațiile financiare ale entității care controlează nu sunt impuse operațiunii care se combină.

- AG54. Pentru a îndeplini dispozițiile de la punctele 26-27, o entitate care rezultă evaluează activele identificabile și datoriile operațiunilor care se combină la valorile lor contabile din situațiile financiare ale operațiunii care se combină de la data contopirii, sub rezerva dispoziției de a ajusta valorile contabile pentru a se conforma politicilor contabile ale entității care rezultă. Entitatea care rezultă nu evaluează activele și datoriile la valorile contabile din situațiile financiare ale entității care controlează.

Licențele sau drepturile similare acordate anterior de o operațiune care se combină unei alte operațiuni care se combină (a se vedea punctul 32)

- AG55. Ca parte a unei contopiri, o entitate care rezultă poate primi o licență sau un drept similar care era anterior acordat(ă) de una dintre operațiunile care se combină unei alte operațiuni care se combină pentru a utiliza unul sau mai multe dintre activele recunoscute sau nerecunoscute ale concedentului. Exemplele de astfel de drepturi includ dreptul de a utiliza tehnologia entității dobânditoare conform unui acord pentru acordarea licenței. Entitatea care rezultă recunoaște această licență sau dreptul similar drept imobilizare necorporală identificabilă și evaluează imobilizarea necorporală la valoarea sa contabilă din situațiile financiare ale operațiunii care se combină de la data contopirii. Deoarece licența sau dreptul similar a făcut anterior parte dintr-un angajament irevocabil, licența îndeplinește atât criteriul separabilității, cât și criteriul angajamentului irevocabil din IPSAS 31, *Imobilizări necorporale*. Punctul 47 oferă îndrumări cu privire la contabilizarea ulterioară a unei licențe sau a unui drept similar acordat(e) anterior de o operațiune care se combină altei operațiuni care se combină.

- AG56. Entitatea care rezultă evaluează atât licența sau dreptul similar acordat(ă) anterior de una dintre operațiunile care se combină altei operațiuni care se combină, cât și activul-suport (în cazul în care activul-suport este un activ recunoscut) pentru depreciere în conformitate cu IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*, și IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*, la data contopirii.

Scutirea de la plata unor sume datorate ca impozite în cazul unei contopiri (dacă este inclusă în termenele contopirii) (a se vedea punctele 33-34)

- AG57. Entitatea care rezultă nu trebuie să recunoască nicio sumă în ceea ce privește impozitele datorate de o operațiune care se combină în cazul în care o autoritate fiscală a scutit-o de plata acestor sume ca parte a termenelor contopirii. În cazul în care scutirea este acordată ulterior unei contopiri, entitatea care rezultă aplică dispozițiile de la punctul 49. Atunci când aplică metoda de contabilizare modificată a punerii în comun de interese, entitatea care rezultă trebuie să trateze acele sume incluse în termenele contopirii ca și când ar fi fost derecunoscute

înainte de contopire. Entitatea care rezultă trebuie să contabilizeze în conformitate cu standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează impozitul pe profit impozitele datorate de o operațiune care se combină de care aceasta nu a fost scutită de către o autoritate fiscală.

AG58. Dacă în urma contopirii entitatea care rezultă devine autoritatea fiscală, aceasta trebuie să derecunoască orice creanțe fiscale în legătură cu impozitele datorate de operațiunea care se combină de care aceasta a fost scutită în conformitate cu IPSAS 23, *Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (impozite și transferuri)*.

Recunoașterea fondului comercial (a se vedea punctul 36)

AG59. Contopirile nu generează fond comercial și, în consecință, o entitate care rezultă nu recunoaște fondul comercial care rezultă dintr-o contopire. Punctele 37-38 specifică tratamentul activelor nete / capitalurilor proprii care rezultă ca urmare a contopirii.

AG60. Dacă o operațiune care se combină a recunoscut anterior fond comercial ca urmare a unei achiziții anterioare, entitatea care rezultă recunoaște acest fond comercial în situația de deschidere a poziției financiare.

Evaluarea ulterioară a transferurilor, împrumuturilor de concesiune și beneficiilor similare primite de o operațiune care se combină pe baza unor criterii care se pot modifica în urma unei contopiri (a se vedea punctul 48)

AG61. Înainte să aibă loc o contopire, o operațiune care se combină poate primi un transfer de la o terță parte, pe baza unor criterii specificate. De exemplu, un guvern național poate acorda subvenții municipiilor în care venitul mediu pe gospodărie este sub o anumită valoare. O contopire a două municipii ar putea implica un municipiu care a îndeplinit criteriile și a primit subvenția și un municipiu care nu a îndeplinit criteriile și nu a primit subvenția. În urma contopirii, venitul mediu pe gospodărie al noului municipiu, combinat, fie va depăși pragul, fie se va situa sub acest nivel, ceea ce l-ar putea determina pe inițiatorul subvenției să reevalueze valoarea subvenției acordate.

AG62. Entitatea care rezultă nu trebuie să contabilizeze nicio revizuire a valorii subvenției ca parte a contopirii, ci trebuie să contabilizeze orice revizuire în momentul în care inițiatorul subvenției își face cunoscute intențiile în conformitate cu alte IPSAS-uri.

AG63. Pot apărea circumstanțe similare în legătură cu împrumuturile de concesiune și alte beneficii. Entitatea care rezultă nu trebuie să contabilizeze nicio revizuire a acelor tranzacții ca parte a contopirii, ci trebuie să contabilizeze orice revizuire în momentul în care inițiatorul subvenției își face cunoscute intențiile în conformitate cu alte IPSAS-uri.

Contopiri care au loc în timpul unei perioade de raportare (a se vedea punctele 50-52)

AG64. Pentru a îndeplini dispozițiile de la punctele 50-52, entității care rezultă nu i se impune să prezinte situații financiare pentru perioadele de dinainte de data contopirii, deși aceasta poate alege să facă acest lucru prin prezentarea informațiilor specificate la punctul 54 litera (g). Dacă entitatea care rezultă nu alege să prezinte situații financiare pentru perioadele anterioare datei contopirii, aceasta îndeplinește nevoile utilizatorilor situațiilor sale financiare de informații despre operațiunile care se combină înainte de data contopirii după cum urmează:

- (a) În cazul în care au fost emise situații financiare în numele operațiunilor care se combină pentru o perioadă de raportare care se încheie imediat înainte de data contopirii (care poate fi o perioadă parțială), prin direcționarea utilizatorilor situațiilor financiare către situațiile financiare emise în numele operațiunilor care se combină.
- (b) În cazul în care nu au fost emise situații financiare în numele operațiunilor care se combină pentru o perioadă de raportare care se încheie imediat înainte de data contopirii (care poate fi o perioadă parțială), prin prezentarea informațiilor prevăzute la punctul 54 litera (h).

AG65. Pentru a îndeplini dispozițiile unui organism de reglementare ar putea fi necesar ca operațiunile care se combină și/sau entitatea care rezultă să prezinte sau să descrie și alte informații decât cele prevăzute în prezentul standard.

Contabilizarea achizițiilor*Achiziții inverse*

AG66. O achiziție inversă are loc atunci când entitatea care emite titluri de valoare (entitatea dobânditoare în termeni juridici) este identificată drept operațiunea dobândită în scopuri contabile pe baza îndrumărilor de la punctele AG10-AG18. Entitatea ale cărei participații în capitalurile proprii sunt dobândite (operațiunea dobândită în termeni juridici) trebuie să fie entitatea dobânditoare în scopuri contabile pentru ca tranzacția să fie considerată o achiziție inversă. De exemplu, uneori, achizițiile inverse au loc atunci când o entitate din sectorul public dorește să devină o entitate cotate, dar nu dorește să își înregistreze acțiunile. Pentru realizarea acestui lucru, entitatea din sectorul public va aranja ca o entitate cotate să dobândească participații în capitalurile sale proprii în schimbul participațiilor în capitalurile proprii ale entității cotate. În acest exemplu, entitatea cotate este entitatea dobânditoare în termeni juridici deoarece a emis participațiile în capitalurile sale proprii, iar entitatea din sectorul public este operațiunea dobândită în termeni juridici deoarece participațiile în capitalurile sale proprii au fost dobândite. Cu toate acestea, aplicarea îndrumărilor de la punctele AG10-AG18 conduce la identificarea:

- (a) Entitățile cotate drept operațiunea dobândită în scopuri contabile (operațiunea dobândită în termeni contabili) – adică entitatea cotată nu obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni; și
- (b) Entitățile din sectorul public drept entitatea dobânditoare în scopuri contabile (entitatea dobânditoare în termeni contabili) – adică entitatea din sectorul public obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni.

Operațiunea dobândită în termeni contabili trebuie să corespundă definiției unei operațiuni pentru ca tranzacția să fie contabilizată drept achiziție inversă și se aplică toate principiile de recunoaștere și evaluare din prezentul standard, inclusiv dispoziția de a recunoaște fondul comercial.

Evaluarea contravalorii transferate

AG67. În cadrul unei achiziții inverse, entitatea dobânditoare în termeni contabili nu emite de obicei nicio contravaloare pentru operațiunea dobândită. În schimb, operațiunea dobândită în termeni contabili emite de obicei acțiuni pentru proprietarii entității dobânditoare în termeni contabili. Prin urmare, valoarea justă de la data achiziției a contravalorii transferate de entitatea dobânditoare în termeni contabili pentru participația sa în operațiunea dobândită în termeni contabili se bazează pe numărul participațiilor în capitalurile proprii pe care entitatea controlată în termeni juridici ar fi trebuit să le emită pentru a le oferi proprietarilor entității care controlează în termeni juridici același procent de participații în capitalurile proprii ale entității combinate care a rezultat din achiziția inversă. Valoarea justă a numărului de participații în capitalurile proprii astfel calculat poate fi utilizată drept valoarea justă a contravalorii transferate în schimbul operațiunii dobândite.

Întocmirea și prezentarea situațiilor financiare consolidate

AG68. Situațiile financiare consolidate întocmite în urma unei achiziții inverse sunt emise în numele entității care controlează în termeni juridici (operațiunea dobândită în termeni contabili), dar sunt descrise în note drept o continuare a situațiilor financiare ale entității controlate în termeni juridici (entitatea dobânditoare în termeni contabili), cu o singură ajustare, aceea de a ajusta retroactiv capitalul legal al entității dobânditoare în termeni contabili pentru a reflecta capitalul legal al operațiunii dobândite în termeni contabili. Acea ajustare este impusă pentru a reflecta capitalul entității care controlează în termeni juridici (operațiunea dobândită în termeni contabili). Informațiile comparative prezentate în situațiile financiare consolidate sunt ajustate, de asemenea, retroactiv pentru a reflecta capitalul legal al entității care controlează în termeni juridici (operațiunea dobândită în termeni contabili).

AG69. Având în vedere că aceste situații financiare consolidate reprezintă continuarea situațiilor financiare ale entității controlate în termeni juridici, cu excepția structurii capitalului său, situațiile financiare consolidate reflectă:

- (a) Activele și datoriile entității controlate în termeni juridici (entitatea dobânditoare în termeni contabili) recunoscute și evaluate la valorile lor contabile de dinainte de combinare.
- (b) Activele și datoriile entității care controlează în termeni juridici (operațiunea dobândită în termeni contabili) recunoscute și evaluate în conformitate cu prezentul standard.
- (c) Surplusul sau deficitul acumulat și alte solduri ale capitalurilor proprii ale entității controlate în termeni juridici (entitatea dobânditoare în termeni contabili) înainte de achiziție.
- (d) Valoarea recunoscută în situațiile financiare consolidate drept participații în capitalurile proprii emise, determinată prin adăugarea participațiilor în capitalurile proprii emise ale entității controlate în termeni juridici (entitatea dobânditoare în termeni contabili) în circulație imediat înainte de achiziție la valoarea justă a entității care controlează în termeni juridici (operațiunea dobândită în termeni contabili). Cu toate acestea, structura capitalurilor proprii (adică numărul și tipul participațiilor în capitalurile proprii emise) reflectă structura capitalurilor proprii ale entității care controlează în termeni juridici (operațiunea dobândită în termeni contabili), inclusiv participațiile în capitalurile proprii emise de entitatea care controlează în termeni juridici în vederea realizării achiziției. În consecință, structura capitalurilor proprii ale entității controlate în termeni juridici (entitatea dobânditoare în termeni contabili) este retratată prin utilizarea ratei de schimb stabilite în acordul de achiziție pentru a reflecta numărul de acțiuni ale entității care controlează în termeni juridici (operațiunea dobândită în termeni contabili) emise în cadrul achiziției inverse.
- (e) Partea proporțională din interesul care nu controlează a valorilor contabile de dinainte de achiziție ale rezultatelor reportate și ale altor participații în capitalurile proprii ale entității controlate în termeni juridici (entitatea dobânditoare în termeni contabili), așa cum sunt prezentate la punctele AG70 și AG71.

Interes care nu controlează

AG70. Într-o achiziție inversă, unii dintre proprietarii operațiunii dobândite în termeni juridici (entitatea dobânditoare în termeni contabili) s-ar putea să nu își schimbe participațiile în capitalurile proprii cu participații în capitalurile proprii ale entității care controlează în termeni juridici (operațiunea dobândită în termeni contabili). Acești proprietari sunt tratați ca fiind un interes care nu controlează în situațiile financiare consolidate după achiziția inversă. Acest lucru se întâmplă deoarece proprietarii operațiunii dobândite în termeni juridici care nu își schimbă participațiile în capitalurile proprii cu participații în capitalurile proprii ale entității dobânditoare în termeni juridici dețin un interes doar în

rezultatele și în activele nete ale operațiunii dobândite în termeni juridici – nu și în rezultatele și în activele nete ale entității rezultate în urma combinării. Invers, chiar dacă entitatea dobânditoare în termeni juridici este operațiunea dobândită în scopuri contabile, proprietarii entității dobânditoare în termeni juridici au un interes în rezultatele și în activele nete ale entității rezultate în urma combinării.

- AG71. Activele și datoriile operațiunii dobândite în termeni juridici sunt evaluate și recunoscute în situațiile financiare consolidate la valorile lor contabile de dinainte de combinare (a se vedea punctul AG69 litera (a)). Prin urmare, în cadrul unei achiziții inverse, interesul care nu controlează reflectă interesul proporțional al acționarilor care nu dețin controlul în valorile contabile de dinainte de achiziție ale activelor nete ale operațiunii dobândite în termeni juridici, chiar dacă interesele care nu controlează din alte achiziții sunt evaluate la valoarea lor justă de la data achiziției.

Recunoașterea anumitor active dobândite și datorii asumate într-o achiziție (a se vedea punctele 64-68)

Leasing operațional

- AG72. Entitatea dobânditoare nu trebuie să recunoască active sau datorii aferente unui leasing operațional în care operațiunea dobândită este locatarul, cu excepția situațiilor prevăzute la punctele AG73-AG74.
- AG73. Entitatea dobânditoare trebuie să determine dacă termenele fiecărui leasing operațional în care operațiunea dobândită este locatarul sunt favorabile sau nefavorabile. Entitatea dobânditoare trebuie să recunoască o imobilizare necorporală dacă termenele unui contract de leasing operațional sunt favorabile în raport cu termenele pieței și o datorie dacă termenele sunt nefavorabile în raport cu termenele pieței. Punctul AG89 oferă îndrumări privind evaluarea valorii juste de la data achiziției a activelor care fac obiectul leasingurilor operaționale în care operațiunea dobândită este locatorul.
- AG74. Unui leasing operațional îi poate fi asociată o imobilizare necorporală identificabilă, faptul că participanții de pe piață sunt dispuși să plătească un preț pentru leasing chiar dacă acesta corespunde termenelor pieței putând fi o dovadă în acest sens. De exemplu, un leasing pentru porțile de la un aeroport sau un spațiu comercial într-o zonă cu atracție comercială poate asigura accesul pe o piață sau alte beneficii economice viitoare sau potențial de servicii care îndeplinesc condițiile imobilizărilor necorporale identificabile, de exemplu, ca o relație cu utilizatorii unui serviciu. În această situație, entitatea dobânditoare trebuie să recunoască imobilizarea necorporală identificabilă asociată (imobilizările necorporale identificabile asociate) în conformitate cu punctul AG75.

Imobilizări necorporale

- AG75. Entitatea dobânditoare trebuie să recunoască, separat de fondul comercial, imobilizările necorporale identificabile dobândite în cadrul unei achiziții. O imobilizare necorporală este identificabilă dacă respectă fie criteriul separabilității, fie criteriul angajamentului irevocabil.
- AG76. O imobilizare necorporală care respectă criteriul angajamentului irevocabil este identificabilă chiar dacă activul nu este transferabil sau separabil de operațiunea dobândită sau de alte drepturi și obligații. De exemplu:
- (a) O operațiune dobândită închiriază o unitate în baza unui leasing operațional ale cărui termene sunt favorabile în raport cu termenele pieței. Termenele leasingului interzic în mod explicit transferul acestuia (prin vânzare sau subcontract de leasing). Valoarea cu care termenele leasingului sunt favorabile în comparație cu termenele tranzacțiilor actuale de pe piață pentru aceleași elemente sau pentru elemente similare este o imobilizare necorporală care îndeplinește criteriul angajamentului irevocabil pentru a fi recunoscută separat de fondul comercial, deși entitatea dobânditoare nu poate vinde sau transfera în alt mod angajamentul de leasing.
 - (b) O operațiune dobândită deține și exploatează o centrală nucleară. Autorizația de a exploata această centrală constituie o imobilizare necorporală care îndeplinește criteriul angajamentului irevocabil pentru recunoașterea separat de fondul comercial, chiar dacă entitatea dobânditoare nu o poate vinde sau transfera separat de centrala dobândită. O entitate dobânditoare poate recunoaște valoarea justă a autorizației de exploatare și valoarea justă a centralei ca pe un singur activ în scopul raportării financiare dacă duratele de viață utilă ale respectivelor active sunt similare.
 - (c) O operațiune dobândită deține un brevet tehnologic. Ea a acordat licența de utilizare a acestui brevet și altor părți pentru uz exclusiv în afara pieței interne, primind în schimb un anumit procent din veniturile viitoare din străinătate. Atât brevetul tehnologic, cât și acordul de licență aferent îndeplinesc criteriul angajamentului irevocabil pentru recunoașterea separat de fondul comercial, chiar dacă nu ar fi posibilă vânzarea sau schimbarea brevetului și a acordului de licență aferent independent unul de celălalt.
- AG77. Criteriul separabilității înseamnă că o imobilizare necorporală dobândită poate fi separată sau divizată de operațiunea dobândită și vândută, transferată, cesionată printr-un contract de licență, închiriată sau schimbată, fie individual, fie împreună cu un angajament irevocabil, un activ identificabil sau o datorie aferent(ă). O imobilizare necorporală pe care entitatea dobânditoare ar putea să o vândă, să o cesioneze printr-un contract de licență sau să o schimbe în alt fel

cu altceva de valoare îndeplinește criteriul separabilității chiar dacă entitatea dobânditoare nu intenționează să o vândă, să o cesioneze printr-un contract de licență sau să o schimbe în alt mod. O imobilizare necorporală dobândită respectă criteriul separabilității dacă există dovezi ale unor tranzacții de schimb pentru același tip de activ sau pentru un activ de tip similar, chiar dacă aceste tranzacții sunt rare și indiferent de implicarea entității dobânditoare în acestea. De exemplu, listele de utilizatori ai unui serviciu sunt frecvent cesionate prin contract de licență, respectând astfel criteriul separabilității. Chiar dacă o operațiune dobândită consideră că listele sale de utilizatori ai unui serviciu au caracteristici diferite de alte liste de utilizatori ai unui serviciu, faptul că listele de utilizatori ai unui serviciu sunt frecvent cesionate prin contract de licență înseamnă, în general, că lista de utilizatori ai unui serviciu dobândită corespunde criteriului separabilității. Totuși, o listă de utilizatori ai unui serviciu dobândită în urma unei achiziții nu ar respecta criteriul separabilității dacă termenele privind confidențialitatea sau alte acorduri i-ar interzice unei entități să vândă, să închirieze sau să facă în alt mod schimb de informații despre utilizatorii unui serviciu.

AG78. O imobilizare necorporală care nu poate fi separată individual de operațiunea dobândită sau de entitatea rezultată în urma combinării respectă criteriul separabilității dacă poate fi separată în combinație cu un angajament irevocabil, un activ identificabil sau o datorie aferent(ă). De exemplu, o operațiune dobândită deține o marcă înregistrată și cunoștințele tehnice documentate, dar ne brevetate utilizate la fabricarea produsului înregistrat sub marca respectivă. Pentru a transfera proprietatea asupra mărcii, proprietarului i se impune, de asemenea, să transfere orice este necesar pentru ca noul proprietar să poată produce un produs sau un serviciu care să nu poată fi deosebit de cel produs de fostul proprietar. Deoarece cunoștințele tehnice ne brevetate trebuie să fie separate de entitatea dobândită sau de entitatea rezultată în urma combinării și vândute dacă marca aferentă este vândută, ele respectă criteriul separabilității.

Drepturi redobândite

AG79. Ca parte a unei achiziții, o entitate dobânditoare poate redobândi un drept pe care i-l acordase anterior operațiunii dobândite de a utiliza unul sau mai multe dintre activele recunoscute sau nerecunoscute ale entității dobânditoare. Exemplele de astfel de drepturi includ dreptul de a utiliza tehnologia entității dobânditoare conform unui acord pentru acordarea licenței. Un drept redobândit este o imobilizare necorporală identificabilă pe care entitatea dobânditoare o recunoaște separat de fondul comercial sau un câștig dintr-o cumpărare în condiții avantajoase. Punctul 83 oferă îndrumări privind evaluarea unui drept redobândit, iar punctul 113 oferă îndrumări privind contabilizarea ulterioară a dreptului redobândit.

AG80. Dacă termenele angajamentului irevocabil care generează un drept redobândit sunt favorabile sau nefavorabile în raport cu termenele tranzacțiilor actuale

de pe piață pentru aceleași elemente sau pentru elemente similare, entitatea dobânditoare trebuie să recunoască un câștig sau o pierdere din decontare. Punctul AG100 oferă îndrumări privind evaluarea acestui câștig sau acestei pierderi din decontare.

Mâna de lucru cumulată și alte elemente care nu sunt identificabile

- AG81. Entitatea dobânditoare include în fondul comercial valoarea unei imobilizări necorporale dobândite care nu este identificabilă la data achiziției. De exemplu, o entitate dobânditoare poate atribui valoare existenței unei mâini de lucru cumulate, care reprezintă un ansamblu existent de angajați care îi permite entității dobânditoare să continue să exploateze o operațiune dobândită de la data achiziției. O mână de lucru cumulată nu reprezintă capitalul intelectual al mâinii de lucru calificate – cunoștințele și experiența (adesea specializate) pe care le aduc în serviciu angajații unei operațiuni dobândite. Deoarece mâna de lucru cumulată nu reprezintă o imobilizare necorporală care să fie recunoscută separat de fondul comercial sau un câștig dintr-o cumpărare în condiții avantajoase, orice valoare atribuită acesteia este inclusă în fondul comercial sau într-un câștig dintr-o cumpărare în condiții avantajoase.
- AG82. Entitatea dobânditoare include, de asemenea, în fondul comercial sau într-un câștig dintr-o cumpărare în condiții avantajoase orice valoare atribuită elementelor care, la data achiziției, nu îndeplinesc condițiile activelor. De exemplu, entitatea dobânditoare ar putea atribui valoare potențialelor angajamente irevocabile pe care operațiunea dobândită le negociază cu potențiali noi clienți la data achiziției. Deoarece aceste angajamente irevocabile potențiale nu reprezintă ele însele active la data achiziției, entitatea dobânditoare nu le recunoaște separat de fondul comercial sau de un câștig dintr-o cumpărare în condiții avantajoase. Entitatea dobânditoare nu trebuie să reclasifice ulterior valoarea acestor angajamente irevocabile de la fondul comercial pentru evenimente care au loc după data achiziției. Totuși, entitatea dobânditoare trebuie să evalueze faptele și circumstanțele din jurul evenimentelor care au loc imediat după data achiziției pentru a determina dacă la data achiziției exista o imobilizare necorporală care putea fi recunoscută separat.
- AG83. După recunoașterea inițială, o entitate dobânditoare contabilizează imobilizările necorporale dobândite într-o achiziție în conformitate cu prevederile din IPSAS 31. Totuși, conform descrierii de la punctul 6 din IPSAS 31, contabilizarea unor imobilizări necorporale dobândite după recunoașterea inițială este prescrisă de alte IPSAS-uri.
- AG84. Criteriile de identificabilitate determină măsura în care o imobilizare necorporală este recunoscută separat de fondul comercial. Totuși, criteriile nu oferă nici îndrumări pentru evaluarea valorii juste a unei imobilizări necorporale și nici nu restricționează ipotezele utilizate la evaluarea valorii juste a unei imobilizări necorporale. De exemplu, entitatea dobânditoare ar lua în considerare în evaluarea valorii juste ipotezele de care ar ține cont participanții de pe piață

atunci când stabilește prețul imobilizării necorporale, cum ar fi preconizarea reînnoirii viitoare a unor angajamente irevocabile. Nu este necesar ca aceste reînnoiri să respecte criteriile de identificabilitate. (A se vedea însă punctul 83, care stabilește o excepție de la principiul de evaluare la valoarea justă a drepților redobândite recunoscute într-o achiziție.) Punctele 39D și 39E din IPSAS 31 oferă îndrumări pentru a determina dacă imobilizările necorporale trebuie combinate într-o singură unitate de cont cu alte imobilizări corporale sau necorporale.

Scutirea de la plata unor sume datorate ca impozite în cazul unei achiziții (dacă este inclusă în termenii achiziției) (a se vedea punctele 78-79)

- AG85. Entitatea dobânditoare nu trebuie să recunoască nicio sumă în ceea ce privește impozitele datorate de o operațiune dobândită în cazul în care o autoritate fiscală a scutit-o de plata acestor sume ca parte a termenilor achiziției. În cazul în care scutirea este acordată ulterior unei achiziții, entitatea care rezultă aplică dispozițiile de la punctul 118. Entitatea dobânditoare trebuie să contabilizeze în conformitate cu standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează impozitul pe profit impozitele datorate de o operațiune dobândită care nu a fost scutită de către o autoritate fiscală.
- AG86. Dacă entitatea dobânditoare este ea însăși autoritatea fiscală, ea trebuie să derecunoască orice creanțe fiscale în legătură cu impozitele datorate de operațiunea dobândită de care aceasta a fost scutită în conformitate cu IPSAS 23.
- AG87. În cazul în care, ca o consecință a termenilor achiziției, o autoritate fiscală scutește entitatea dobânditoare de o sumă din impozitele datorate, aceasta trebuie să derecunoască sumele respective în conformitate cu standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează impozitul pe profit.

Evaluarea valorii juste a anumitor active identificabile și a unui interes care nu controlează într-o operațiune dobândită în urma unei achiziții (a se vedea punctele 72-73)

Active cu fluxuri de trezorerie incerte (ajustări pentru depreciere)

- AG88. Entitatea dobânditoare nu trebuie să recunoască o ajustare separată pentru depreciere la data achiziției pentru activele dobândite într-o achiziție care sunt evaluate la valorile lor juste de la data achiziției, deoarece efectele incertitudinii legate de fluxurile de trezorerie viitoare sunt incluse în evaluarea la valoarea justă. De exemplu, deoarece prezentul standard impune entității dobânditoare să evalueze creanțele dobândite, inclusiv împrumuturile, la valorile lor juste de la data achiziției atunci când contabilizează o achiziție, entitatea dobânditoare nu recunoaște o ajustare separată pentru depreciere pentru fluxurile de trezorerie ale angajamentului irevocabil care se preconizează a fi necolectabile la acea dată sau o ajustare pentru pierderi pentru pierderile din creditare preconizate.

Active care fac obiectul unor leasinguri operaționale în care entitatea dobândită este locatorul

AG89. La evaluarea valorii juste de la data achiziției a unui activ, cum ar fi o clădire care face obiectul unui leasing operațional în care operațiunea dobândită este locatorul, entitatea dobânditoare trebuie să ia în considerare termenul leasingului respectiv. Cu alte cuvinte, entitatea dobânditoare nu recunoaște un activ sau o datorie separat(ă) dacă termenul unui leasing operațional sunt fie favorabile, fie nefavorabile în comparație cu termenul pieței așa cum prevede punctul AG73 pentru leasingurile în care operațiunea dobândită este locatorul.

Active pe care entitatea dobânditoare intenționează să nu le utilizeze sau să le utilizeze diferit față de modul în care ar fi utilizate de alți participanți de pe piață

AG90. Pentru a-și proteja poziția competitivă, sau din motive de siguranță ori din alte motive, entitatea dobânditoare poate intenționa să nu utilizeze în mod activ un activ nefinanciar dobândit sau poate să nu intenționeze să utilizeze activul conform celei mai intense și celei mai bune utilizări. De exemplu, un caz poate fi acela în care entitatea dobânditoare intenționează să utilizeze în mod defensiv o imobilizare necorporală dobândită de cercetare și dezvoltare, împiedicând alte părți să o utilizeze. Cu toate acestea, entitatea dobânditoare trebuie să evalueze valoarea justă a activului nefinanciar presupunând cea mai intensă și cea mai bună utilizare a sa de către participanții de pe piață în conformitate cu premisa de evaluare corespunzătoare, atât la momentul inițial, cât și atunci când evaluează valoarea justă minus costurile asociate cedării pentru testarea ulterioară a deprecierei.

Interese care nu controlează într-o operațiune dobândită

AG91. Prezentul standard permite entității dobânditoare să evalueze un interes care nu controlează deținut într-o operațiune dobândită la valoarea sa justă de la data achiziției. Uneori, o entitate dobânditoare va putea evalua valoarea justă de la data achiziției a unui interes care nu controlează pe baza unui preț cotel pe o piață activă pentru acțiuni (adică acelea care nu sunt deținute de entitatea dobânditoare). Totuși, în alte situații, pentru acțiuni nu va fi disponibil un preț cotel pe o piață activă. În aceste cazuri, entitatea dobânditoare evaluează valoarea justă a interesului care nu controlează utilizând alte tehnici de evaluare.

AG92. Valorile juste pe acțiune ale participației entității dobânditoare în operațiunea dobândită și ale interesului care nu controlează calculate pe acțiune ar putea fi diferite. Este probabil ca principala diferență să fie includerea unei prime de control în valoarea justă pe acțiune a participației entității dobânditoare în operațiunea dobândită sau, invers, includerea unei reduceri pentru lipsa controlului (numită și reducere de interes care nu controlează) în valoarea justă pe acțiune a interesului care nu controlează dacă participanții de pe piață ar ține cont de o astfel de primă sau reducere atunci când determină valoarea interesului care nu controlează.

Evaluarea fondului comercial sau a unui câștig dintr-o cumpărare în condiții avantajoase obținut în urma unei achiziții (a se vedea punctele 85-98)

Relația dintre fondul comercial și fluxurile de trezorerie (a se vedea punctul 86)

AG93. Entitatea dobânditoare trebuie să recunoască fond comercial numai în măsura în care aceasta estimează că vor exista modificări favorabile în fluxurile sale de trezorerie, fie prin creșterea intrărilor de numerar, fie prin reducerea ieșirilor de numerar. O entitate dobânditoare nu trebuie să recunoască fond comercial în legătură cu potențialul de servicii în afara fluxurilor de trezorerie.

Evaluarea valorii juste de la data achiziției a participației entității dobânditoare în operațiunea dobândită utilizând tehnici de evaluare (a se vedea punctul 87)

AG94. Într-o achiziție realizată fără transfer de contravaloare, entitatea dobânditoare trebuie să substituie valoarea justă de la data achiziției a participației sale în operațiunea dobândită cu valoarea justă de la data achiziției a contravalorii transferate pentru evaluarea fondului comercial, a unei pierderi sau a unui câștig dintr-o cumpărare în condiții avantajoase (a se vedea punctele 85-87).

Considerente speciale la aplicarea metodei achiziției în combinațiile de entități mutuale (aplicarea punctului 87)

AG95. Atunci când se combină două entități mutuale, valoarea justă a capitalurilor proprii sau a participațiilor membrilor în operațiunea dobândită (sau valoarea justă a operațiunii dobândite) poate fi evaluată mai fiabil decât valoarea justă a participațiilor membrilor transferate de entitatea dobânditoare. În acest caz, punctul 87 impune entității dobânditoare să determine valoarea fondului comercial prin utilizarea valorii juste de la data achiziției a participațiilor în capitalurile proprii ale operațiunii dobândite în locul valorii juste de la data achiziției a participațiilor în capitalurile proprii ale entității dobânditoare transferate drept contravaloare. În plus, entitatea dobânditoare dintr-o combinație de entități mutuale trebuie să recunoască activele nete ale operațiunii dobândite ca o suplimentare directă a capitalului sau capitalurilor proprii în situația poziției sale financiare, și nu ca o suplimentare a surplusului sau deficitului acumulat, ceea ce este consecvent cu modalitatea în care alte tipuri de entități aplică metoda achiziției.

AG96. Deși sunt similare din multe puncte de vedere cu alte entități, entitățile mutuale au caracteristici distincte care rezultă în primul rând din faptul că membrii lor sunt atât clienți, cât și proprietari. Membrii entităților mutuale se așteaptă, în general, să primească beneficii pentru calitatea lor de membri, adesea sub forma onorariilor reduse suportate pentru bunuri și servicii sau a dividendelor-client. Partea din dividendele-client alocată fiecărui membru se bazează adesea pe valoarea tranzacțiilor dintre membru și entitatea mutuală în anul respectiv.

AG97. O evaluare la valoarea justă a unei entități mutuale trebuie să includă ipotezele pe care le-ar formula participanții de pe piață cu privire la viitoarele beneficii

ale membrilor, precum și orice alte ipoteze relevante pe care le-ar formula participanții de pe piață cu privire la entitatea mutuală. De exemplu, pentru a evalua valoarea justă a entității mutuale se poate utiliza o tehnică a valorii actualizate. Fluxurile de trezorerie utilizate drept intrări de date pentru model ar trebui să se bazeze pe fluxurile de trezorerie viitoare ale entității mutuale, care este posibil să reflecte reducerile aferente beneficiilor membrilor, cum ar fi onorariile reduse pentru bunuri și servicii.

Determinarea elementelor care fac parte din tranzacția de achiziție (a se vedea punctele 109-111)

AG98. Entitatea dobânditoare trebuie să ia în considerare următorii factori, care nu sunt nici exclusivi reciproc, nici concludenți individual, pentru determinarea măsurii în care o tranzacție face parte sau nu dintr-un schimb pentru operațiunea dobândită sau a măsurii în care tranzacția este separată de achiziție:

- (a) Motivele tranzacției. Înțelegerea motivelor pentru care părțile implicate în achiziție (entitatea dobânditoare și operațiunea dobândită și proprietarii, directorii și administratorii lor – și reprezentanții acestora) au inițiat o anumită tranzacție sau un anumit angajament poate oferi informații cu privire la măsura în care aceasta face parte din contravaloarea transferată și la activele dobândite sau datoriile asumate. De exemplu, dacă o tranzacție este angajată în special în beneficiul entității dobânditoare sau al entității rezultate în urma combinării mai degrabă decât în beneficiul operațiunii dobândite sau al foștilor proprietari ai acesteia de dinainte de combinare, este mai puțin probabil ca respectiva parte a prețului tranzacției care s-a plătit (și orice active sau datorii aferente) să fie o parte a schimbului pentru operațiunea dobândită. Prin urmare, entitatea dobânditoare ar contabiliza respectiva parte separat de achiziție.
- (b) Cine a inițiat tranzacția. Cunoașterea inițiatorului tranzacției poate oferi, de asemenea, informații cu privire la măsura în care aceasta face parte din schimbul care a avut loc pentru operațiunea dobândită. De exemplu, o tranzacție sau un alt eveniment inițiat(ă) de entitatea dobânditoare poate fi realizat(ă) în scopul furnizării de beneficii economice viitoare pentru entitatea dobânditoare sau entitatea rezultată în urma combinării, operațiunea dobândită sau foștii săi proprietari de dinainte de combinare primind puține beneficii sau niciun beneficiu. Pe de altă parte, un angajament sau o tranzacție inițiat(ă) de operațiunea dobândită sau de foștii săi proprietari este mai puțin probabil să se realizeze în beneficiul entității dobânditoare sau al entității rezultate în urma combinării și mai probabil să facă parte din tranzacția de achiziție.
- (c) Plasarea în timp a tranzacției. Plasarea în timp a tranzacției poate oferi, de asemenea, informații cu privire la măsura în care aceasta face parte din schimbul care a avut loc pentru operațiunea dobândită. De exemplu,

o tranzacție între entitatea dobânditoare și operațiunea dobândită care are loc în timpul negocierilor pentru termenele unei achiziții se poate să fi fost inițiată anticipându-se că achiziția va oferi beneficii economice viitoare entității dobânditoare sau entității rezultate în urma combinării. În acest caz, este posibil ca operațiunea dobândită sau foștii săi proprietari de dinainte de achiziție să primească puține beneficii sau să nu primească niciun beneficiu din tranzacție, cu excepția beneficiilor pe care le primesc ca parte a entității rezultate în urma combinării.

Decontarea efectivă a unei relații preexistente dintre entitatea dobânditoare și operațiunea dobândită într-o achiziție (a se vedea punctul 110 litera (a))

AG99. Entitatea dobânditoare și operațiunea dobândită pot avea o relație care să fi existat înainte ca acestea să fi luat în calcul achiziția, numită aici „relație preexistentă”. O relație preexistentă între entitatea dobânditoare și operațiunea dobândită poate rezulta dintr-un angajament irevocabil (de exemplu, vânzător și client, sau emitentul licenței și cel care o primește) sau poate apărea în afara unui angajament irevocabil (de exemplu, reclamant și pârât).

AG100. Dacă o achiziție lichidează practic o relație preexistentă, entitatea dobânditoare recunoaște un câștig sau o pierdere, evaluat(ă) după cum urmează:

- (a) Pentru o relație preexistentă apărută în afara unui angajament irevocabil (cum ar fi un proces), la valoarea justă.
- (b) Pentru o relație preexistentă rezultată dintr-un angajament irevocabil, la valoarea cea mai mică dintre subpunctele (i) și (ii):
 - (i) Valoarea cu care un angajament irevocabil este favorabil sau nefavorabil din perspectiva entității dobânditoare în comparație cu termenele tranzacțiilor actuale de pe piață pentru aceleași elemente sau pentru elemente similare. (Un angajament irevocabil nefavorabil este un angajament irevocabil care este nefavorabil conform termenelor actuale de pe piață. Nu este în mod necesar un angajament irevocabil cu titlu oneros în care costurile inevitabile generate de îndeplinirea obligațiilor conform angajamentului irevocabil depășesc beneficiile economice estimate a se obține din respectivul contract.)
 - (ii) Valoarea oricăror provizioane de decontare stipulate în angajamentul irevocabil disponibile partenerului pentru care angajamentul irevocabil este nefavorabil.

Dacă valoarea de la subpunctul (ii) este mai mică decât valoarea de la subpunctul (i), diferența este cuprinsă în contabilizarea achiziției.

Valoarea câștigului sau pierderii recunoscut(e) poate depinde parțial de măsura în care entitatea dobânditoare recunoscut(e) anterior un activ sau o datorie aferent(ă)

și, prin urmare, câștigul sau pierderea reportat(ă) ar putea fi deosebit(ă) de valoarea calculată prin aplicarea dispozițiilor de mai sus.

AG101. O relație preexistentă poate fi un angajament irevocabil pe care entitatea dobânditoare îl recunoaște ca pe un drept redobândit. Dacă angajamentul irevocabil cuprinde termene favorabile sau nefavorabile în comparație cu prețul stabilit pentru tranzacțiile actuale de pe piață pentru aceleași elemente sau pentru elemente similare, entitatea dobânditoare recunoaște, separat de achiziție, un câștig sau o pierdere pentru decontarea efectivă a angajamentului irevocabil, evaluat(ă) în conformitate cu punctul AG100.

Angajamente pentru plăți contingente către angajați sau acționarii care vând (a se vedea punctul 110 litera (b))

AG102. Măsura în care angajamentele pentru plăți contingente către angajați sau acționarii care vând constituie compensații contingente în cadrul achiziției sau constituie tranzacții separate depinde de natura angajamentelor. Cunoașterea motivelor pentru care acordul de cumpărare cuprinde un provizion pentru plăți contingente, a părții care a inițiat angajamentul și a momentului în care părțile au încheiat angajamentul poate fi utilă la evaluarea naturii angajamentului.

AG103. În cazul în care nu reiese clar dacă un angajament de plată către angajați sau către acționarii care vând face parte din schimbul pentru obținerea operațiunii dobândite sau dacă este o tranzacție separată de achiziție, entitatea dobânditoare trebuie să ia în considerare următorii indicatori:

- (a) Continuarea raporturilor de muncă. Termenele continuării raporturilor de muncă de către acționarii care vând și devin angajați principali pot constitui un indicator al fondului unui angajament cu compensație contingentă. Termenele relevante ale continuării raporturilor de muncă pot fi incluse într-un contract de muncă, de achiziție sau într-un alt document. Un angajament cu compensație contingentă în care plățile se anulează imediat dacă raporturile de muncă încetează reprezintă o remunerare pentru serviciile ulterioare combinării. Angajamentele în care plățile contingente nu sunt afectate de încetarea raporturilor de muncă pot indica faptul că plățile contingente reprezintă mai degrabă o contravaloare suplimentară decât o remunerare.
- (b) Durata continuării raporturilor de muncă. Dacă perioada raporturilor de muncă impuse coincide cu sau este mai lungă decât perioada de plată contingentă, acest lucru poate indica faptul că plățile contingente constituie, în fond, o remunerare.
- (c) Nivelul remunerării. Situațiile în care remunerația angajatului, alta decât plățile contingente, este la un nivel rezonabil în comparație cu cea a altor angajați-cheie din entitatea rezultată în urma combinării pot indica faptul că plățile contingente reprezintă mai degrabă o contravaloare suplimentară decât o remunerare.

- (d) Plățile marginale către angajați. Faptul că acționarii care vând și nu devin angajați primesc plăți contingente pe acțiune mai mici în comparație cu acționarii care vând și devin angajați ai entității rezultate în urma combinării poate însemna că valoarea marginală a plăților contingente către acționarii care vând și devin angajați constituie o remunerare.
- (e) Numărul de acțiuni deținute. Numărul relativ de acțiuni deținute de către acționarii care vând și care rămân ca angajați-cheie poate constitui un indicator al fondului angajamentului cu compensație contingentă. De exemplu, dacă acționarii care vând și care au deținut în esență toate acțiunile operațiunii dobândite continuă ca angajați-cheie, acest fapt poate indica un angajament care, în fond, reprezintă un angajament de participare la profit, menit să ofere o remunerare a serviciilor de după combinare. În mod alternativ, dacă acționarii care vând și care continuă ca angajați-cheie au deținut doar un număr mic de acțiuni ale operațiunii dobândite și toți acționarii care vând primesc aceeași compensație contingentă pe acțiune, acest lucru poate indica faptul că plățile contingente reprezintă o contravaloare suplimentară. Participațiile în capitalurile proprii dinainte de achiziție care sunt deținute de părți afiliate acționarilor care vând și care continuă ca angajați-cheie, cum ar fi membrii de familie, ar trebui luate de asemenea în considerare.
- (f) Legătura cu evaluarea. În cazul în care contravaloarea inițială transferată la data achiziției se bazează pe extremitatea inferioară a unui interval stabilit la evaluarea operațiunii dobândite, iar formula contingentă este în funcție de acea abordare a evaluării, aceasta poate sugera faptul că plățile contingente constituie o contravaloare suplimentară. Alternativ, dacă formula de plată contingentă este consecventă cu angajamentele anterioare de participare la profit, acest fapt poate sugera că fondul angajamentului este acela de a oferi o remunerare.
- (g) Formula pentru determinarea contravalorii. Formula utilizată pentru determinarea plății contingente poate fi utilă la evaluarea fondului angajamentului. De exemplu, dacă o plată contingentă este determinată pe baza unor rezultate multiple, aceasta ar putea sugera că obligația este o compensație contingentă într-o achiziție și că formula este menită să stabilească sau să verifice valoarea justă a operațiunii dobândite. Din contră, o plată contingentă care reprezintă un procent specificat din rezultate ar putea sugera faptul că obligația către angajați este un angajament de participare la profit pentru remunerarea angajaților pentru serviciile prestate.
- (h) Alte angajamente și aspecte. Termenele altor angajamente cu acționarii care vând (cum ar fi acordurile de neconcurență, contractele executorii, contractele de consultanță și acordurile de leasing imobiliar) și tratamentul fiscal al veniturilor aferente plăților contingente pot indica faptul că

plățile contingente pot reprezenta altceva decât o contravaloare pentru operațiunea dobândită. De exemplu, în legătură cu achiziția, entitatea dobânditoare ar putea încheia un angajament de leasing imobiliar cu un acționar important care vinde. Dacă plățile de leasing specificate în angajamentul de leasing sunt în mod semnificativ sub valoarea pieței, unele dintre sau toate plățile contingente către locator (acționarul care vinde) impuse de un angajament separat pentru plăți contingente ar putea fi, în fond, plăți pentru utilizarea proprietății închiriate pe care entitatea dobânditoare ar trebui să le recunoască separat în situațiile sale financiare de după combinare. Din contră, în cazul în care angajamentul de leasing specifică plăți de leasing care sunt consecvente cu termenele pieței pentru proprietatea închiriată, angajamentul pentru plăți contingente către acționarul care vinde poate constitui o compensație contingentă în cadrul achiziției.

Primele cu plata pe bază de acțiuni ale entității dobânditoare schimbate cu primele deținute de angajații operațiunii dobândite (a se vedea punctul 110 litera (b))

AG104. O entitate dobânditoare poate schimba primele sale cu plata pe bază de acțiuni cu primele deținute de angajații operațiunii dobândite. Entitatea dobânditoare trebuie să contabilizeze schimburile de opțiuni pe acțiuni sau alte prime cu plata pe bază de acțiuni în legătură cu o achiziție în conformitate cu standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează plata pe bază de acțiuni.

AG105. În situațiile în care primele operațiunii dobândite ar expira drept consecință a achiziției și dacă dobânditorul înlocuiește acele prime în situațiile în care nu este obligat să facă acest lucru, dobânditorul trebuie să recunoască orice costuri drept costuri de remunerare în situațiile financiare de după combinare în conformitate cu standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează plata pe bază de acțiuni. Costul acelor prime nu trebuie inclus la evaluarea contravalorii transferate în cadrul achiziției.

Tranzacții cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în instrumente de capitaluri proprii ale operațiunii dobândite

AG106. Operațiunea dobândită poate avea tranzacții cu plata pe bază de acțiuni în curs pe care entitatea dobânditoare nu le schimbă pentru tranzacțiile sale cu plata pe bază de acțiuni. Dacă sunt irevocabile, acele tranzacții cu plata pe bază de acțiuni ale operațiunii dobândite fac parte din interesul care nu controlează în operațiunea dobândită. Dacă sunt revocabile, ele sunt evaluate ca și când data achiziției ar fi data acordării. Tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni sunt evaluate în conformitate cu standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează plățile pe bază de acțiuni.

Evaluarea și contabilizarea ulterioare (a se vedea punctul 112)

AG107. Exemplele de alte IPSAS-uri care oferă îndrumări privind evaluarea și contabilizarea ulterioare ale activelor dobândite și ale datorii asumate sau suportate într-o achiziție includ:

- (a) IPSAS 31 prescrie contabilizarea imobilizărilor necorporale identificabile dobândite într-o achiziție. Entitatea dobânditoare evaluează fondul comercial la valoarea recunoscută la data achiziției minus pierderile din depreciere cumulate. IPSAS 26 prescrie contabilizarea pierderilor din depreciere.
- (b) IPSAS 35 oferă îndrumări privind contabilizarea modificărilor participațiilor entității care controlează în capitalurile proprii ale unei entități controlate după obținerea controlului.

AG108. O entitate dobânditoare trebuie să facă referire la standardele internaționale sau naționale de contabilitate relevante pentru îndrumări privind evaluarea și contabilizarea ulterioare ale contractelor de asigurare, impozitelor pe profit și plăților pe bază de acțiuni.

Evaluarea ulterioară a transferurilor, împrumuturilor de concesiune și beneficiilor similare primite de o entitate dobânditoare sau de o operațiune dobândită pe baza unor criterii care se pot modifica în urma unei achiziții (a se vedea punctul 114)

AG109. Înainte să aibă loc o achiziție, o entitate dobânditoare sau o operațiune dobândită poate primi un transfer de la o terță parte, pe baza unor criterii specificate. De exemplu, un guvern național poate acorda subvenții municipiilor în care venitul mediu pe cap de locuitor al municipiului este sub o anumită valoare. Achiziția unei operațiuni generatoare de numerar de către un municipiu poate crește venitul pe cap de locuitor din municipiul respectiv astfel încât acesta să fie deasupra valorii respective. Acest lucru poate determina guvernul să revizuiască subvenția respectivă.

AG110. Entitatea dobânditoare nu trebuie să contabilizeze nicio revizuire a valorii subvenției ca parte a achiziției, ci trebuie să contabilizeze orice revizuire în momentul în care inițiatorul subvenției își face cunoscute intențiile în conformitate cu alte IPSAS-uri.

AG111. Pot apărea circumstanțe similare în legătură cu împrumuturile de concesiune și alte beneficii. Entitatea dobânditoare nu trebuie să contabilizeze nicio revizuire a acelor tranzacții ca parte a achiziției, ci trebuie să contabilizeze orice revizuire în momentul în care inițiatorul subvenției își face cunoscute intențiile în conformitate cu alte IPSAS-uri.

Achiziții care au loc în timpul unei perioade de raportare

AG112. Entitatea care rezultă îndeplinește nevoile utilizatorilor situațiilor sale financiare de informații privind operațiunile dobândite înainte de achiziție prin prezentarea informațiilor de la punctul 120 litera (r).

AG113. Pentru a îndeplini dispozițiile unui organism de reglementare, ar putea fi necesar ca entitatea dobândită să prezinte sau să descrie și alte informații decât cele prevăzute în prezentul standard.

Prevederi tranzitorii pentru combinările de operațiuni din sectorul public care implică numai entități mutuale sau sunt realizate numai prin contract (a se vedea punctul 133)

AG114. Punctul 126 prevede că prezentul standard trebuie aplicat prospectiv combi-nărilor de operațiuni din sectorul public pentru care data achiziției sau a contopirii este la sau după începutul primei perioade de raportare anuale care începe la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date.

AG115. Dispoziția de a aplica prezentul standard prospectiv are următorul efect pentru o combinare de operațiuni din sectorul public care implică numai entități mutuale sau care este realizată numai prin contract, dacă data achiziției sau data contopirii pentru acea combinare de operațiuni din sectorul public este înainte de aplicarea prezentului standard:

- (a) Clasificare. O entitate trebuie să continue să clasifice combinarea de operațiuni din sectorul public anterioară în conformitate cu politicile contabile anterioare ale entității pentru astfel de combinări.
- (b) Fondul comercial recunoscut anterior. La începutul primei perioade anuale de aplicare a prezentului standard, valoarea contabilă a fondului comercial care rezultă dintr-o combinare de operațiuni din sectorul public anterioară trebuie să fie valoarea sa contabilă de la acea dată în conformitate cu politicile contabile anterioare ale entității. La determinarea acestei valori, entitatea trebuie să elimine valoarea contabilă a oricărei amortizări cumulate a acestui fond comercial și diminuarea corespunzătoare a fondului comercial. Nu trebuie făcută nicio altă ajustare a valorii contabile a fondului comercial.
- (c) Fondul comercial recunoscut anterior drept o deducere din capitalurile proprii. Politicile contabile anterioare ale entității ar fi putut avea drept rezultat recunoașterea fondului comercial generat de o combinare de operațiuni din sectorul public anterioară drept o deducere din capitalurile proprii. În acest caz, entitatea nu trebuie să recunoască acel fond comercial drept un activ la începutul primei perioade anuale de aplicare a prezentului standard. Mai mult, entitatea nu trebuie să recunoască în surplus sau deficit nicio parte din acel fond comercial atunci când cedează

integral sau parțial operațiunea cu care este asociat acel fond comercial sau atunci când se depreciază o unitate generatoare de numerar de care este legat fondul comercial.

- (d) Contabilizarea ulterioară a fondului comercial. De la începutul primei perioade anuale de aplicare a prezentului standard, o entitate trebuie să întrerupă amortizarea fondului comercial care rezultă dintr-o combinare de operațiuni din sectorul public anterioară și trebuie să testeze fondul comercial pentru depreciere în conformitate cu IPSAS 26.
- (e) Fondul comercial negativ recunoscut anterior. O entitate care a contabilizat combinarea de operațiuni din sectorul public anterioară prin aplicarea metodei achiziției se poate să fi recunoscut un credit amânat aferent unui surplus al participației sale în valoarea justă netă a activelor și datoriilor identificabile ale operațiunii dobândite față de costul acelei participații (numit uneori fond comercial negativ). În acest caz, entitatea trebuie să derecunoască valoarea contabilă a acelui credit amânat la începutul primei perioade anuale de aplicare a prezentului standard printr-o ajustare corespunzătoare a soldului de deschidere al surplusului sau deficitului acumulat la acea dată.

Amendamente la alte IPSAS-uri

Amendamente la IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*

Se modifică punctul 135 și se adaugă punctul 153J. Textul nou este subliniat și textul eliminat este tăiat.

Note

...

Prezentarea politicilor contabile

...

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 combinări de entități operațiuni din sectorul public, sunt prezentate politicile utilizate pentru evaluarea fondului comercial și a interesului care nu controlează.

...

Data intrării în vigoare

...

- 153J. 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.

Amendamente la IPSAS 10, *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste*

Se modifică punctul 22 și se adaugă punctul 38E. Textul nou este subliniat și textul eliminat este tăiat.

Retratarea situațiilor financiare

...

Situația poziției financiare

...

22. Pentru a determina dacă valoarea retransată 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*, sau ~~standardele internaționale și/sau naționale de contabilitate care tratează deprecierea fondului comercial~~. De exemplu, valorile retransate 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 retransate 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 retransate 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 retransate ale entității în care s-a investit sunt exprimate în valută, ele vor fi convertite la cursurile de închidere.

...

Data intrării în vigoare

...

- 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.

Amendamente la IPSAS 14, *Evenimente ulterioare datei de raportare*

Se modifică punctul 31 și se adaugă punctul 32E. Textul nou este subliniat și textul eliminat este tăiat.

Prezentarea informațiilor

...

Prezentarea evenimentelor ulterioare datei de raportare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare

...

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). Achiziția sau cedarea unei entități controlate importante sau externalizarea tuturor sau a majorității activităților întreprinse în prezent de către entitate, ulterior datei de raportare;

...

Data intrării în vigoare

...

- 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.**

Amendamente la IPSAS 16, *Investiții imobiliare*

Se modifică punctele 87 și 90 și se adaugă punctele 18A și 101E. Textul nou este subliniat și textul eliminat este tăiat.

Definiții

...

Investiții imobiliare

...

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.

...

Prezentarea informațiilor

Modelul bazat pe valoarea justă și modelul bazat pe cost

...

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 întreprinderi operațiuni din sectorul public;

...

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;
- ...
- (d) O reconciliere a valorilor contabile ale investiției imobiliare de la începutul și de la sfârșitul perioadei, evidențind 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 combinări de întreprinderi operațiuni din sectorul public;
 - (iii) Cedările;
 - ...

Data intrării în vigoare

...

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.

Amendamente la IPSAS 17, *Imobilizări corporale*

Se modifică punctele 60 și 88 și se adaugă punctul 107M. Textul nou este subliniat și textul eliminat este tăiat.

Amortizare

...

60. O entitate alocă o sumă recunoscută inițial cu privire la un element de imobilizări corporale pentru părțile sale semnificative și amortizează separat fiecare astfel de parte. De exemplu, 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 imobilizări corporale care fac obiectul unui leasing operațional în care ea este locator, ar putea fi adecvat și să amortizeze

separat valorile reflectate în costul acelu element care sunt atribuibile termenelor favorabile sau nefavorabile ale contractului de leasing față de termenul pieței.

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;**

...

(e) **O reconciliere a valorii contabile de la începutul și sfârșitul perioadei, prezentând:**

(i) **Intrările;**

(ii) **Cedările;**

(iii) **Achizițiile rezultate din combinări de întreprinderi operațiuni din sectorul public;**

...

Data intrării în vigoare

...

107M. **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.**

Amendamente la IPSAS 18, *Raportarea pe segmente*

Se modifică punctele 34 și 37 și se adaugă punctul 76E. Textul nou este subliniat și textul eliminat este tăiat.

Definițiile veniturilor, cheltuielilor, activelor, datorii și politicilor contabile pe segment

...

Active, datorii, venituri și cheltuieli pe segment

...

34. Situațiile financiare consolidate ale unui guvern sau ale unei alte entități pot cuprinde operațiunile entităților dobândite în urma achiziției unei entități unei combinări de operațiuni din sectorul public care generează fond comercial

cumpărat (îndrumări privind contabilizarea achiziției unei entități operațiuni sunt incluse în IFRS 3, *Combinări de întreprinderi* 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 amortizarea deprecieri aferentă a fondului comercial.

...

37. Standardele internaționale sau naționale de contabilitate pot IPSAS 40 poate impune ajustarea valorilor contabile ale activelor și datoriilor identificabile ale unei entități operațiuni dobândite printr-o achiziție (a se vedea, de exemplu, IFRS 3). Evaluările activelor și datoriilor pe segment includ orice ajustări ale valorilor contabile anterioare ale activelor și datoriilor pe segment identificabile ale unei operațiuni entități dobândite printr-o achiziție combinare de întreprinderi contabilizată drept 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.

...

Data intrării în vigoare

...

- 76E. Punctele 34 și 37 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.

Amendamente la IPSAS 19, *Provizioane, datorii contingente și active contingente*

Se adaugă punctele 4A și 111F. Textul nou este subliniat.

Domeniu de aplicare

...

- 4A. Prezentul standard nu se aplică compensației contingente a unei entități dobânditoare în cadrul unei combinări de operațiuni din sectorul public care intră sub incidența IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*.

...

Data intrării în vigoare

...

- 111F. **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.**

Amendamente la IPSAS 21, *Deprecierea activelor generatoare de fluxuri nemonetare*

Se modifică punctul 14 și se adaugă punctele 20A și 82H. Textul nou este subliniat și textul eliminat este tăiat.

Definiții

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

...

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.**

...

Active generatoare de numerar

...

- 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.**

...

Data intrării în vigoare

...

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.

Bază pentru concluzii

Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 21.

...

Active 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 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.

Amendamente la IPSAS 23, *Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (impozite și transferuri)*

Se modifică punctele 1, 2 și 6 și se adaugă punctul 124E. Textul nou este subliniat și textul eliminat este tăiat.

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 combinări de operațiuni din sectorul public-entități. 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 unei combinări de operațiuni din sectorul public-entități care este o altă tranzacție decât cea de schimb.**

...

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 combinare de operațiuni din sectorul public-entități are loc atunci când două sau mai multe operațiuni-entități-raportoare 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. IPSASB nu a tratat combinările de entități, excluzându-le din domeniul de aplicare al prezentului standard. Prin urmare, prezentul standard nu specifică măsura în care o combinare de entități, care este o altă tranzacție decât cea de schimb, va genera sau nu venituri. Combinările de operațiuni din sectorul public se contabilizează în conformitate cu IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*.

...

Data intrării în vigoare

...

- 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.**

Bază pentru concluzii

Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 23.

...

Combinări de operațiuni din sectorul public-entități

BC8. La momentul emiterii, prezentul Prezentul standard nu specifica specifică dacă combinările de entități care rezultă din alte tranzacții decât cele de schimb vor genera venituri. Aceasta deoarece IPSASB nu a luat 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, IPSAB 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.

Amendamente la IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*

Se modifică punctele 2, 23, 71, 76, 88, 91, 92, 98-100, 102, 103, 106-108, 110, 111, 120, 122 și 123-125 și titlurile dinaintea punctelor 71 și 76. Se adaugă punctele 18A, 20A, 90A-90O, 97A-97H, 111A, 111B, 122A și 126I și titlurile de după punctele 90, 97 și 111. Se elimină punctele 7 și 96. Textul nou este subliniat și textul eliminat este tăiat.

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:**

...

(i) **Fondului comercial;**

...

7. ~~Prezentul standard exclude fondul comercial din domeniul său de aplicare. Entitățile aplică 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.~~

...

Definiții

...

Active generatoare de numerar

...

18A. În contextul deprecierei, fondul comercial este considerat un activ generator de numerar. Fondul comercial nu generează beneficii economice independente 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 97H la o dată să deprecieze fondul comercial.

...

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 viați utilă nedeterminată în scopuri de testare a deprecierei.

...

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.**

...

Recunoașterea și evaluarea unei pierderi din deprecierea unui activ individual

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.

...

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 și a fondului comercial, precum și pentru recunoașterea pierderilor din depreciere ale acestora.

...

Valoarea recuperabilă și valoarea contabilă ale unei unități generatoare de numerar

...

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.

...

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 unei 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 nete de numerar, 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 câștigurilor 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 câștigurilor 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 deprecieri 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 căruia 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).

...

96. În cazul în care un activ furnizează potențial de servicii uneia sau mai multor activități generatoare de numerar, dar nu unor activități generatoare de fluxuri nemonetare, entitățile vor consulta standardele internaționale și naționale de contabilitate relevante care tratează astfel de cazuri.

...

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, iar 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:**
- ...
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.**
- ...

Reluarea unei pierderi din depreciere pentru un activ individual

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.**

...

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 astfel de 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:
- Valoarea sa recuperabilă (dacă poate fi determinată); și
 - 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.

...

Prezentarea informațiilor

...

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;

...

(e) Dacă valoarea recuperabilă a activului (unității generatoare de numerar) este valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare sau valoarea sa de utilizare;

...

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)-(e)(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):

(a)(b) Valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată alocate unității (grupului de unități);

(b)(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);

(e)(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 țările în care activează entitatea sau pentru piața a căreia îi este dedicat(ă) unitatea (grupul de unități); și

- (v) Rata (ratele) de actualizare aplicată (aplicate) previziunilor fluxurilor de trezorerie.

(d)(c) 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.

(e)(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 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 alocată 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);
- (a)(b) Valoarea contabilă agregată a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată alocată acelor unități (grupuri de unități);
- (b)(c) O descriere a ipotezei (ipotezelor) principale;
- (c)(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;

(d)(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 grup de unități) încorporate în prezentările prevăzute la punctele 123 și 124 se referă la calculele reportate aferente valorii recuperabile.

Data intrării în vigoare

...

126I. 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.

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

...

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 a emisese încă un IPSAS care să trateze combinările de entități și consideră că este probabil ca un număr de chestiuni specifice sectorului public să apară atunci când vor 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 sunt 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 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.

Îndrumări de implementare

Prezentele îndrumări însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 26.

...

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 acea 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 acea 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 acea 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.

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.

...

- — Fondul comercial nu intră sub incidența IPSAS 26. IAS 36 include dispoziții și îndrumări amănunțite cu privire la deprecierea fondului comercial, alocarea fondului comercial unităților generatoare de numerar și testarea pentru depreciere a unităților generatoare de numerar cu fond comercial.

...

Amendamente la IPSAS 27, *Agricultura*

Se modifică punctul 48 și se adaugă punctul 56F. Textul nou este subliniat și textul eliminat este tăiat.

Prezentarea informațiilor

Aspecte generale

...

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:

...

- (g) Creșterile rezultate din combinările de entități operațiuni din sectorul public;

...

Data intrării în vigoare

...

- 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.

Amendamente la IPSAS 29, *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*

Se modifică punctele 2, AG35, AG131 și B4 și se adaugă punctul 125F. Textul nou este subliniat și textul eliminat este tăiat.

Domeniu de aplicare

2. **Prezentul standard trebuie aplicat de către toate entitățile pentru toate tipurile de instrumente financiare, cu excepția:**

...

- (f) **Oricăror contracte forward dintre o entitate dobânditoare și un vânzător de cumpărare sau de vânzare a unei operațiuni dobândite entități dobândite care vor genera o combinație de operațiuni din sectorul public entități la o dată de achiziție viitoare. Durata contractului forward nu trebuie să depășească o perioadă rezonabilă necesară în mod normal pentru a obține aprobările necesare și pentru a finaliza tranzacția.**

...

Data intrării în vigoare

...

125F. Punctele 2, AG35, AG131 și B4 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.

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din IPSAS 29.

...

Definiții (punctele 9 și 10)

...

Investiții păstrate până la scadență

...

AG35. Vânzările anterioare scadenței pot îndeplini condiția de la punctul 10 – și deci să nu ridice semne de întrebare cu privire la intenția entității de a păstra alte

investiții până la scadență – dacă se pot atribui vreuncea dintre următoarele situații:

...

- (c) O combinație majoră de operațiuni din sectorul public-entități sau o cedare majoră (cum ar fi vânzarea unui segment) care necesită vânzarea sau transferul investițiilor păstrate până la scadență pentru a menține poziția existentă a entității față de riscul ratei dobânzii sau politica sa în ceea ce privește riscul de credit (deși combinația de operațiuni din sectorul public-entități este un eveniment sub controlul entității, modificările portofoliului său de investiții pentru a menține poziția față de riscul ratei dobânzii sau politica în ceea ce privește riscul de credit pot fi mai degrabă efecte indirecte decât anticipate).

...

Acoperirea împotriva riscurilor (punctele 80-113)

...

Elemente acoperite împotriva riscurilor (punctele 87-94)

Elemente care intră în această categorie (punctele 87-89)

AG131. Un angajament ferm de a dobândi o entitate sau un set integrat de activități dintr-o combinație de operațiuni din sectorul public-entități nu poate fi un element acoperit împotriva riscurilor, cu excepția riscului de schimb valutar, deoarece celelalte riscuri de acoperit nu pot fi identificate și evaluate în mod specific. Aceste alte riscuri sunt riscurile operaționale generale.

Anexa B

Reevaluarea instrumentelor derivate încorporate

Prezenta anexă este parte integrantă din IPSAS 29.

Introducere

...

B4. Prezenta anexă se aplică tuturor instrumentelor derivate încorporate care intră sub incidența IPSAS 29, cu excepția achiziției de contracte cu instrumente derivate încorporate într-o combinație de operațiuni din sectorul public-entități sau cu posibila lor reevaluare la data achiziției.

Îndrumări de implementare

Prezentele îndrumări însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 29.

...

Secțiunea F: Acoperirea împotriva riscurilor

...

F.2 Elemente acoperite împotriva riscurilor

...

F.2.3 Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor: imobilizări necorporale sub forma depozitelor de bază

Este permis tratamentul contabil de acoperire împotriva riscurilor pentru o acoperire a expunerii valorii juste a unor imobilizări necorporale sub forma depozitelor de bază?

Depinde dacă imobilizările necorporale aferente depozitelor de bază sunt generate intern sau obținute (de exemplu, ca parte a unei combinații de operațiuni din sectorul public entități).

...

Amendamente la IPSAS 31, *Imobilizări necorporale*

Se modifică punctele 3, 6, 18, 24, 40, 41, 66, 67 și 117, se adaugă punctele 18A, 26A, 39A-39E, 93A, 114A și 132H și se inserează titluri suplimentare după punctele 17 și 39. Textul nou este subliniat și textul eliminat este tăiat.

Domeniu de aplicare

...

3. **Prezentul standard trebuie să se aplice la contabilizarea imobilizărilor necorporale, cu excepția:**

(a) **Imobilizărilor necorporale care sub incidența altui standard;**

...

~~(c) **Imobilizărilor necorporale dobândite într-o combinație de întreprinderi (a se vedea standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează combinațiile de întreprinderi);**~~

~~(f) **Fondului comercial dobândit într-o combinație de întreprinderi (a se vedea standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează combinațiile de întreprinderi);**~~

...

6. Dacă un alt IPSAS prescrie contabilizarea unui anumit tip de imobilizări necorporale, o entitate va aplica IPSAS-ul respectiv în locul prezentului standard. De exemplu, prezentul standard nu se aplică:

...

- (d) Activelor financiare așa cum sunt definite în IPSAS 28. Recunoașterea și evaluarea unor active financiare sunt tratate în IPSAS 34, *Situații financiare individuale*, IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*, și IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*; și
- (e) La recunoașterea și evaluarea inițială a activelor utilizate în concesiunea de servicii care intră sub incidența IPSAS 32, *Angajamente de concesiune a serviciilor: concedenți*. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică evaluărilor și prezentărilor ulterioare ale acestor active; și
- (f) Fondului comercial (a se vedea IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*).

...

Definiții

...

Imobilizări necorporale

...

Caracterul identificabil

18. Nu toate elementele descrise la punctul 17 corespund definiției unei imobilizări necorporale, respectiv caracterul identificabil, controlul asupra unei resurse și existența beneficiilor economice viitoare sau potențialului de servicii. Dacă un element care intră sub incidența prezentului standard nu corespunde definiției unei imobilizări necorporale, costul aferent achiziției sau realizării sale pe plan intern este recunoscut drept cheltuială în momentul în care este suportat. Totuși, dacă este dobândit în cadrul unei achiziții, elementul în cauză face parte din fondul comercial recunoscut la data achiziției (a se vedea punctul 66).

- 18A. Definiția unei imobilizări necorporale prevede ca imobilizarea necorporală să fie identificabilă pentru a fi diferențiată de fondul comercial. 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. Beneficiile economice viitoare pot rezulta din sinergia dintre activele identificabile dobândite sau din active care, individual, nu îndeplinesc condițiile pentru recunoașterea în situațiile financiare.

...

Control asupra unui activ

...

24. O entitate poate avea un portofoliu de utilizatori ai serviciilor sale sau o rată de succes în atingerea numărului dorit de utilizatori ai serviciilor sale și poate preconiza că, datorită eforturilor sale pentru dezvoltarea relațiilor cu utilizatorii serviciilor sale, utilizatorii respectivi vor continua să le folosească. Cu toate acestea, în absența drepturilor legale care să protejeze sau a altor mijloace prin care să controleze relațiile cu utilizatorii sau loialitatea acestora, entitatea nu are, de obicei, suficient control asupra beneficiilor economice preconizate sau asupra potențialului de servicii preconizat din relațiile cu utilizatorii unui serviciu și asupra loialității acestora pentru astfel de elemente (de exemplu, portofoliu de utilizatori ai unui serviciu, cotele de piață sau rata de succes a(le) unui serviciu, relațiile cu utilizatorii și loialitatea acestora) pentru a corespunde definiției imobilizărilor necorporale. În lipsa unor drepturi legale care să protejeze astfel de relații, tranzacțiile de schimb pentru aceleași relații necontractuale cu clienții sau pentru relații similare (altfel decât ca parte a unei achiziții) furnizează dovezi că entitatea este totuși capabilă să controleze beneficiile economice viitoare preconizate sau potențialul de servicii preconizat generate de relațiile cu utilizatorii unui serviciu. Întrucât astfel de tranzacții de schimb oferă și dovada că relațiile cu utilizatorii unui serviciu sunt separabile, acele relații corespund definiției unei imobilizări necorporale.

...

Recunoaștere și evaluare

...

- 26A. Punctele 32-39 tratează aplicarea criteriilor de recunoaștere pentru imobilizările necorporale dobândite separat, iar punctele 39A-41 tratează aplicarea acestora pentru imobilizările necorporale dobândite într-o combinație de operațiuni din sectorul public. Punctele 42-43 tratează evaluarea inițială a imobilizărilor necorporale dobândite prin alte tranzacții decât cele de schimb, punctele 44-45 tratează schimburile de imobilizări necorporale, iar punctele 46-48 prezintă tratamentul fondului comercial generat intern. Punctele 49-65 tratează recunoașterea și evaluarea inițiale ale imobilizărilor necorporale generate intern.

...

Achiziția unei imobilizări necorporale ca parte a unei achiziții (combinație de operațiuni din sectorul public)

- 39A. În conformitate cu IPSAS 40, dacă o imobilizare necorporală este dobândită în cadrul unei achiziții, costul imobilizării necorporale respective este valoarea sa justă la data achiziției. Valoarea justă a unei imobilizări necorporale va reflecta așteptările participanților de pe piață la data achiziției cu privire la probabilitatea

ca beneficiile economice viitoare preconizate sau potențialul de servicii preconizat încorporate în activ să îi revină entității. Altfel spus, entitatea preconizează o intrare de beneficii economice sau potențial de servicii, chiar dacă plasarea în timp sau valoarea intrării este nesigură. Prin urmare, criteriul de recunoaștere al probabilității de la punctul 28 litera (a) se consideră că este întotdeauna respectat pentru imobilizările necorporale dobândite într-o achiziție. Dacă un activ dobândit într-o achiziție este separabil sau rezultă din angajamente irevocabile (inclusiv drepturi contractuale sau alte drepturi legale), atunci există suficiente informații pentru a evalua în mod fiabil valoarea justă a activului. Prin urmare, se consideră că este întotdeauna respectat criteriul de evaluare fiabilă de la punctul 28 litera (b) pentru imobilizările necorporale dobândite în cadrul unor achiziții.

39B. În conformitate cu prezentul standard și cu IPSAS 40, o entitate dobânditoare recunoaște la data achiziției, separat de fondul comercial, o imobilizare necorporală a operațiunii dobândite, indiferent dacă activul a fost recunoscut sau nu de operațiunea dobândită înainte de achiziție. Acest lucru înseamnă că entitatea dobânditoare recunoaște drept imobilizare separată de fondul comercial un proiect de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare al operațiunii dobândite dacă proiectul corespunde definiției unei imobilizări necorporale. Un proiect de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare al unei operațiuni dobândite corespunde definiției unei imobilizări necorporale dacă:

(a) Corespunde definiției unui activ; și

(b) Este identificabil, adică este separabil sau rezultă dintr-un angajament irevocabil (inclusiv drepturi contractuale sau alte drepturi legale).

Imobilizări necorporale dobândite în cadrul unei achiziții (combinare de operațiuni din sectorul public)

39C. Dacă o imobilizare necorporală dobândită într-o achiziție este separabilă sau rezultă dintr-un angajament irevocabil (inclusiv drepturi contractuale sau alte drepturi legale), atunci există suficiente informații pentru a evalua în mod fiabil valoarea justă a activului. Atunci când pentru estimările folosite la evaluarea valorii juste a unei imobilizări necorporale există o serie de rezultate posibile cu diferite probabilități, acea incertitudine este luată în calcul la evaluarea valorii juste a activului.

39D. O imobilizare necorporală dobândită într-o achiziție poate fi separabilă, dar numai împreună cu un angajament irevocabil aferent, cu un activ identificabil aferent sau cu o datorie aferentă. În astfel de cazuri, entitatea dobânditoare recunoaște imobilizarea necorporală separat de fondul comercial, dar împreună cu elementul aferent.

39E. Entitatea dobânditoare poate recunoaște drept activ unic un grup de imobilizări necorporale complementare cu condiția ca activele individuale să aibă durate

de viață utilă similare. De exemplu, termenii „marcă” și „nume de marcă” sunt deseori utilizați ca sinonime pentru mărci comerciale și alte mărci. Totuși, aceștia din urmă sunt termeni generali de marketing utilizați de obicei pentru a face referire la un grup de active complementare cum ar fi o marcă comercială (sau o marcă de servicii) și denumirea comercială, formulele, rețetele și cunoștințele tehnologice asociate acesteia.

Costurile ulterioare aferente unui proiect de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare dobândit

40. Costurile de cercetare sau dezvoltare care:

- (a) **Sunt aferente unui proiect de cercetare sau dezvoltare în curs de desfășurare dobândit separat sau într-o achiziție și sunt recunoscute ca imobilizări necorporale; și**
 - (b) **Sunt suportate după achiziția aceluși proiect;**
- trebuie contabilizate în conformitate cu punctele 52-60.**

41. Aplicarea dispozițiilor de la punctele 52-60 înseamnă că orice costuri ulterioare cu un proiect de cercetare sau dezvoltare în curs de desfășurare dobândit separat sau într-o achiziție și recunoscut ca imobilizare necorporală sunt:

- (a) Recunoscute drept cheltuielă atunci când sunt suportate dacă acestea sunt cheltuieli de cercetare;
- (b) Recunoscute drept cheltuielă atunci când sunt suportate dacă este vorba despre costuri de dezvoltare care nu satisfac criteriile de recunoaștere ca imobilizări necorporale de la punctul 55; și
- (c) Adăugate valorii contabile a proiectului de cercetare sau dezvoltare în curs de desfășurare dobândit dacă este vorba despre cheltuieli de dezvoltare care satisfac criteriile de recunoaștere de la punctul 55.

...

Recunoașterea unei cheltuieli

66. Cheltuielile cu un element necorporal trebuie recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate, cu excepția cazurilor în care:

- (a) Eface parte din costul unei imobilizări necorporale care îndeplinește criteriile de recunoaștere (a se vedea punctele 26-65); sau
- (b) Elementul este dobândit în cadrul unei achiziții și nu poate fi recunoscut ca imobilizare necorporală. În acest caz, el face parte din valoarea recunoscută ca fond comercial la data achiziției (a se vedea IPSAS 40).

67. În anumite cazuri, cheltuielile sunt suportate pentru a oferi beneficii economice viitoare sau potențial de servicii unei entități, dar nu este dobândit(ă) sau creat(ă) nicio imobilizare necorporală sau niciun alt activ care să poată fi recunoscut(ă). Pentru furnizarea de bunuri, entitatea recunoaște o astfel de cheltuială drept cheltuială atunci când are dreptul de a accesa aceste bunuri. Pentru furnizarea de servicii, entitatea recunoaște cheltuiala drept cheltuială atunci când primește aceste servicii. De exemplu, cheltuielile de cercetare sunt recunoscute drept cheltuieli în momentul în care au fost suportate (a vedea punctul 52), cu excepția cazului în care sunt dobândite într-o achiziție. Alte exemple de cheltuieli care sunt recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate includ:

- (a) Cheltuielile cu activitățile de constituire (adică costurile de constituire), cu excepția cazului în care aceste costuri sunt incluse în costul unei imobilizări corporale în conformitate cu IPSAS 17. Costurile de constituire pot cuprinde costuri de înființare precum costurile juridice și de secretariat suportate pentru înființarea unei entități cu personalitate juridică, cheltuielile pentru deschiderea unui nou punct de lucru sau a unei noi operațiuni (respectiv costurile anterioare deschiderii) sau cheltuielile pentru începerea de noi operațiuni sau lansarea de noi produse sau procese (respectiv costurile anterioare exploataării);
- (b) Cheltuielile aferente activităților de formare profesională;
- (c) Cheltuielile cu activitățile de publicitate și promovare (inclusiv cataloagele de comandă prin poștă și pliantele cu informații); și
- (d) Cheltuielile aferente mutării și reorganizării parțiale sau integrale a unei entități.

...

Durata de viață utilă

...

93A. Durata de viață utilă a:

- (a) Unei licențe sau a unui drept similar acordat(e) de o operațiune care se combină unei alte operațiuni care se combină care este recunoscut(ă) de entitatea care rezultă în cadrul unei contopiri; sau
 - (b) Unui drept redobândit recunoscut ca o imobilizare necorporală în cadrul unei achiziții
- reprezintă perioada rămasă din angajamentul irevocabil (inclusiv drepturile contractuale sau alte drepturi legale) prin care a fost acordat dreptul și nu trebuie să includă perioadele de reinnoire.**

...

Retrageri și cedări

...

114A. În cazul:

- (a) Unei licențe sau a unui drept similar acordat(e) de o operațiune care se combină unei alte operațiuni care se combină care este recunoscut(ă) de entitatea care rezultă în cadrul unei contopiri; sau
- (b) Unui drept redobândit recunoscut ca o imobilizare necorporală în cadrul unei achiziții,

dacă dreptul este reemis (vândut) ulterior către o terță parte, valoarea contabilă aferentă, dacă există, trebuie utilizată pentru a determina câștigul sau pierderea generat(ă) la reemitere.

...

Prezentarea informațiilor

Aspecte generale

117. **O entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare clasă de imobilizări necorporale, făcând distincție între imobilizările necorporale generate intern și alte imobilizări necorporale:**

- (a) **Dacă duratele de viață utilă sunt nedeterminate sau determinate și, în cazul în care sunt determinate, duratele de viață utilă sau ratele de amortizare folosite;**

...

- (e) **O reconciliere a valorii contabile de la începutul și sfârșitul perioadei, prezentând:**
 - (i) **Intrările, indicându-le separat pe cele generate intern, și pe cele dobândite separat și pe cele dobândite prin achiziții;**

...

Data intrării în vigoare

...

132H. Punctele 3, 6, 18, 24, 40, 41, 66, 67 și 117 au fost modificate, iar punctele 18A, 26A, 39A-39E, 93A și 114A au fost adăugate de IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente prospectiv pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Prin urmare, valorile recunoscute pentru imobilizările necorporale

și fondul comercial în cadrul combinărilor de operațiuni din sectorul public anterior nu trebuie să fie ajustate. 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.

Bază pentru concluzii

Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 31.

...

Domeniu de aplicare

...

BC4. IAS 38 conține dispoziții și îndrumări cu privire la fondul comercial și imobilizările necorporale dobândite într-o combinație de întreprinderi. La emiterea IPSAS 31, IPSASB a analizat dacă fondul comercial și imobilizările necorporale dobândite într-o combinație de întreprinderi ar trebui incluse în domeniul de aplicare al prezentului standard. IPSASB nu a emis încă un IPSAS care tratează combinațiile de întreprinderi și consideră că este probabil să apară o serie de aspecte specifice sectorului public atunci când au loc combinații de entități din sectorul public. IPSASB a concluzionat la acel moment că fondul comercial și imobilizările necorporale dobândite într-o combinație de întreprinderi nu ar trebui incluse în domeniul de aplicare al prezentului standard. În conformitate cu ierarhia din IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, utilizatorii se supuneau dispozițiilor din standardele internaționale sau naționale de contabilitate relevante care tratează fondul comercial și imobilizările necorporale dobândite într-o combinație de întreprinderi.

BC4A. Ulterior, IPSASB a emis IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*. IPSAS 40 specifică modul de contabilizare a combinațiilor de operațiuni din sectorul public, inclusiv recunoașterea și evaluarea inițiale ale imobilizărilor necorporale. IPSAS 40 nu specifică evaluarea și prezentarea ulterioare ale imobilizărilor necorporale recunoscute ca parte a unei combinații de operațiuni din sectorul public. În consecință, IPSASB a reanalizat dacă fondul comercial și imobilizările necorporale recunoscute într-o combinație de operațiuni din sectorul public trebuie incluse în domeniul de aplicare al prezentului standard. IPSASB a convenit că astfel de active trebuie incluse în domeniul de aplicare al prezentului standard ca urmare a emiterii de către IPSASB a IPSAS 40 și a modificat standardul în consecință.

Comparație cu IAS 38

IPSAS 31, *Imobilizări necorporale*, se bazează în principal pe IAS 38, *Imobilizări necorporale* (în vigoare la 31 decembrie 2008). Principalele diferențe dintre IPSAS 31 și IAS 38 sunt următoarele.

...

- IAS 38 conține dispoziții și îndrumări cu privire la fondul comercial și imobilizările necorporale dobândite într-o combinare de întreprinderi. IPSAS 31 nu include aceste îndrumări.

...

Amendamente la IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*

Se modifică punctele 86, 129, 130 și 132, se adaugă punctele 62A-62C și 156 și se inserează un titlu suplimentar după punctul 62. Textul nou este subliniat și textul eliminat este tăiat.

Derogări care afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente pe parcursul perioadei de tranziție

...

Scutirea de trei ani în perioada de tranziție pentru recunoașterea și/sau evaluarea activelor și/sau datoriilor

...

Alte derogări

...

IPSAS 40, Combinări de operațiuni din sectorul public

62A. În cazul în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile aplică derogarea de la punctul 36 care permite o scutire de trei ani în perioada de tranziție pentru a nu recunoaște și/sau evalua active și/sau datorii, entitatea poate fi una dintre părțile unei combinări de operațiuni din sectorul public în cursul celor trei ani ai scutirii din perioada de tranziție. Entitățile care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu i se impune să recunoască și/sau să evalueze activele și/sau datoriile asociate combinării de operațiuni din sectorul public până când nu expiră derogarea care a acordat scutirea și/sau până când activele și/sau datoriile relevante nu sunt recunoscute și/sau evaluate în conformitate cu IPSAS-urile aplicabile (oricare din aceste situații are loc mai întâi).

62B. Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile aplică derogarea de la punctul 62A, aceasta nu trebuie să recunoască fond comercial în legătură cu o achiziție. Entitatea care adoptă pentru prima dată

IPSAS-urile trebuie să recunoască diferența dintre valorile de la literele (a) și (b) de mai jos în active nete / capitaluri proprii:

(a) Valoarea agregată a:

(i) Oricărei contravalori transferate;

(ii) Oricăror interese care nu controlează într-o operațiune dobândită; și

(iii) Oricăror participații în capitalurile proprii deținute anterior într-o operațiune dobândită.

(b) Valorile nete ale oricăror active identificabile dobândite și ale datoriilor asumate.

62C. IPSAS 40 se aplică prospectiv. În consecință, o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu ajustează nicio valoare a fondului comercial recunoscută ca urmare a unei combinări de operațiuni din sectorul public care a avut loc înainte de aplicarea IPSAS 40.

Derogări care nu afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente pe parcursul perioadei de adoptare

...

IPSAS 4, Efectele variației cursurilor de schimb valutar

86. **O entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile trebuie să aplice prospectiv la data adoptării IPSAS-urilor dispoziția de a trata orice fond comercial (a se vedea standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează combinările de entități IPSAS 40) care rezultă în urma achiziției unei operațiuni din străinătate și orice ajustări la valoarea justă ale valorilor contabile ale activelor și datoriilor care rezultă din achiziția acelei operațiuni din străinătate drept active și datorii ale operațiunii din străinătate.**

...

IPSAS 34, Situații financiare individuale, IPSAS 35, Situații financiare consolidate, și IPSAS 36, Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație

129. **Cu excepția unei entități controlate de o entitate de investiții, dacă o entitate controlată devine o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile mai târziu decât entitatea care o controlează, entitatea controlată trebuie să își evalueze activele și datoriile în situațiile sale financiare fie:**

- (a) La valorile contabile determinate în conformitate cu prezentul IPSAS care ar fi fost incluse în situațiile financiare consolidate ale entității care controlează, pe baza datei adoptării IPSAS-urilor de către entitatea controlată, dacă nu au fost făcute ajustări pentru procedurile de consolidare și pentru efectele combinării de operațiuni din sectorul public-entități în urma căreia entitatea care controlează a dobândit entitatea controlată; fie

...

130. Totuși, dacă o entitate care controlează devine o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile mai târziu decât entitatea sa controlată (sau entitatea asociată sau asocierea în participație), entitatea care controlează trebuie să evalueze în situațiile sale financiare consolidate activele și datoriile entității controlate (sau ale entității asociate sau ale asocierii în participație) la aceleași valori contabile ca în situațiile financiare ale entității controlate (sau ale entității asociate sau ale asocierii în participație), după ce a efectuat ajustările de consolidare, ajustările necesare punerii în echivalență și ajustările pentru efectele combinării de operațiuni din sectorul public-entități în cadrul căreia entitatea care controlează a dobândit entitatea controlată (sau entitatea asociată sau asocierea în participație), sub rezerva derogărilor care ar putea fi adoptate în baza prezentului IPSAS. În mod similar, dacă o entitate controlată devine o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile pentru situațiile sale financiare individuale mai devreme sau mai târziu decât pentru situațiile sale financiare consolidate, ea trebuie să își evalueze activele și datoriile la aceleași valori în ambele situații financiare, sub rezerva derogărilor care ar putea fi adoptate din prezentul IPSAS, cu excepția ajustărilor de consolidare.

...

IPSAS 37, Angajamente comune

132. În cazul în care o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile și-a contabilizat investiția într-o asociere în participație conform bazei de contabilitate anterioare utilizând consolidarea proporțională, investiția în asocierea în participație trebuie să fie evaluată la data adoptării ca fiind suma valorilor contabile ale activelor și datoriilor pe care entitatea le-a consolidat anterior proporțional, inclusiv orice fond comercial cumpărat care rezultă din tranzacții de achiziție (a se vedea standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează combinările de entități IPSAS 40).

...

Data intrării în vigoare

...

156. Punctele 86, 129, 130 și 132 au fost modificate, iar punctele 62A-62C au fost adăugate 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.

Bază pentru concluzii

Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 33.

...

Derogări care afectează prezentarea fidelă și conformitatea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente

...

IPSAS 40, Combinări de operațiuni din sectorul public

BC79A. Atunci când a elaborat IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, IPSASB a analizat dacă ar trebui să prevadă o scutire în perioada de tranziție care să permită unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să nu recunoască și/sau să nu evalueze toate activele și/sau toate datoriile asociate unei combinări de operațiuni din sectorul public. IPSASB a remarcat că IPSAS 40 se aplică prospectiv și, prin urmare, pentru aplicarea sa nu ar fi nevoie ca o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să ajusteze contabilizarea unei combinări de operațiuni din sectorul public care a avut loc înainte de aplicarea standardului. Totuși, o combinare de operațiuni din sectorul public ar putea avea loc în cursul celor trei ani ai scutirii din perioada de tranziție a unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile. IPSASB a considerat că nu ar fi furnizate informații utile pentru utilizatorii situațiilor financiare dacă s-ar impune unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să recunoască și să evalueze toate activele și datoriile asociate unei combinări de operațiuni din sectorul public fără să i se impună recunoașterea și evaluarea tuturor activelor și datoriilor similare.

BC79B. În consecință, IPSASB a convenit să prevadă o scutire în perioada de tranziție care să permită unei entități care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile să nu recunoască și/sau să nu evalueze toate activele și/sau toate datoriile asociate

unei combinări de operațiuni din sectorul public ca parte a acestui standard. De asemenea, IPSASB a convenit că o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu trebuie să recunoască fondul comercial în cazul în care nu a recunoscut și/sau nu a evaluat toate activele și/sau toate datoriile asociate unei combinări de operațiuni din sectorul public.

Îndrumări de implementare

Prezentele îndrumări însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 33.

...

IPSAS 35, Situații financiare consolidate

IG82. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile nu a consolidat o entitate controlată în conformitate cu baza de contabilitate anterioară, atunci, în situațiile sale financiare consolidate, entitatea respectivă evaluează activele și datoriile entității controlate la aceleași valori contabile ca în situațiile financiare pe bază de angajamente ale entității controlate în urma adoptării IPSAS-urilor, după ajustarea în scopul procedurilor de consolidare și ajustarea pentru efectele combinării de operațiuni din sectorul public entități în care a dobândit entitatea controlată (punctul 130 din IPSAS 33). Dacă entitatea controlată nu a adoptat IPSAS-urile pe bază de angajamente în situațiile sale financiare, valorile contabile descrise în propoziția precedentă sunt acelea pe care IPSAS-urile le-ar prevedea în acele situații financiare.

Amendamente la IPSAS 35, Situații financiare consolidate

Se modifică punctele 4, 40, 52, 56, 57 și 63 și se adaugă punctele 55A, 79B, 79C, BC57 și BC58. Textul nou este subliniat și textul eliminat este tăiat.

Domeniu de aplicare

...

Combinări de operațiuni din sectorul public

4. Prezentul standard nu tratează dispozițiile contabile pentru combinările de operațiuni din sectorul public și efectul acestora asupra consolidării, inclusiv fondul comercial care rezultă în urma unei combinări de operațiuni din sectorul public (a se vedea ~~standardul de contabilitate internațional sau național relevant care tratează combinările de operațiuni din sectorul public~~ IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*).

...

Dispoziții contabile

...

Proceduri de consolidare

40. Situațiile financiare consolidate:

...

- (b) Compensează (elimină) valoarea contabilă a investiției entității care controlează în fiecare entitate controlată și cota-parte a entității care controlează din activele nete / capitalurile proprii ale fiecărei entități controlate (standardele de contabilitate internaționale sau naționale relevante IPSAS 40 explică modul de contabilizare a oricărui fond comercial asociat).

...

Pierderea controlului

52. **Dacă o entitate care controlează pierde controlul asupra entității controlate, atunci entitatea care controlează:**

- (a) Derecunoaște activele și datoriile fostei entități controlate din situația consolidată a poziției financiare;
- (b) ~~Recunoaște orice investiție păstrată în fosta entitate controlată la valoarea justă a acesteia atunci când a pierdut controlul și contabilizează ulterior această investiție și valorile datorate de sau către fosta entitate controlată în conformitate cu IPSAS-urile relevante. Acea valoare justă Acel interes păstrat este reevaluat, conform descrierii de la punctele 54 litera (b) subpunctul (iii) și 55A. Acea valoare reevaluată de la data la care este pierdut controlul trebuie considerată ca fiind valoarea justă la recunoașterea inițială a unui activ financiar în conformitate cu IPSAS 29 sau costul la recunoașterea inițială a unei investiții într-o entitate asociată sau într-o asocierie în participație, după caz; și~~
- (c) Recunoaște câștigul sau pierderea asociat(ă) cu pierderea controlului atribuibil(ă) fostului interes care controlează, așa cum se specifică la punctele 54-55A.

...

55A. Dacă o entitate care controlează pierde controlul asupra unei entități controlate care nu include o operațiune în sensul definiției din IPSAS 40, ca urmare a unei tranzacții ce implică o entitate asociată sau o asocierie în participație care este contabilizată pe baza metodei punerii în echivalență,

entitatea care controlează determină câștigul sau pierderea în conformitate cu punctele 54-55. Câștigul sau pierderea care rezultă din tranzacție este recunoscut(ă) în surplusul sau deficitul entității care controlează doar în funcție de participația investitorilor neafiliați în entitatea asociată sau în asocierea în participație respectivă. Partea din câștig care rămâne este eliminată în raport cu valoarea contabilă a investiției în entitatea asociată sau în asocierea în participație. În plus, dacă entitatea care controlează păstrează o investiție în fosta entitate controlată, iar fosta entitate controlată este acum o entitate asociată sau o asociere în participație care este contabilizată folosind metoda punerii în echivalență, entitatea care controlează recunoaște partea din câștig sau pierdere care rezultă din reevaluarea la valoarea justă a investiției păstrate în fosta entitate controlată în surplusul sau deficitul propriu doar în funcție de participația investitorilor neafiliați în noua entitate asociată sau în noua asociere în participație. Partea din profit care rămâne este eliminată în raport cu valoarea contabilă a investiției păstrate în fosta entitate controlată. Dacă entitatea care controlează păstrează o investiție în fosta entitate care controlează care este acum contabilizată în conformitate cu IPSAS 29, partea din câștig sau pierdere care rezultă din reevaluarea la valoarea justă a investiției păstrate în fosta entitate controlată este recunoscută în totalitate în surplusul sau deficitul entității care controlează.

Entități de investiții: dispoziție privind valoarea justă

56. Cu excepția celor descrise la punctul 57, o entitate de investiții nu trebuie să își consolideze entitățile controlate sau să aplice IPSAS 40 atunci când obține controlul asupra unei alte entități. În schimb, o entitate de investiții trebuie să evalueze o investiție într-o entitate controlată la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 29.
57. Fără a aduce atingere dispoziției de la punctul 56, dacă o entitate de investiții are o entitate controlată care nu este ea însăși o entitate de investiții și ale cărei scop și activitate principale sunt de prestare a unor servicii legate de activitățile de investiții ale entității de investiții (a se vedea punctele AG98-AG100), aceasta trebuie să consolideze entitatea controlată respectivă în conformitate cu punctele 38-55 din prezentul standard și să aplice dispozițiile din IPSAS 40 pentru achiziția oricărei astfel de entități controlate.

...

Contabilizarea unei modificări a statutului entității de investiții

63. Atunci când o entitate încetează să mai fie o entitate de investiții, aceasta trebuie să aplice standardul de contabilitate internațional sau național relevant care tratează combinările de operațiuni din sectorul public IPSAS 40 pentru orice entitate controlată care a fost anterior evaluată

la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu punctul 56. Data modificării statutului trebuie să fie data presupusă a achiziției. Valoarea justă a entității controlate la data presupusă a achiziției trebuie să reprezinte contravaloarea presupusă transferată atunci când se evaluează orice fond comercial sau câștig dintr-o cumpărare în condiții avantajoase care rezultă din achiziția presupusă. Toate entitățile controlate trebuie consolidate în conformitate cu punctele 38-51 din prezentul standard de la data modificării statutului.

...

Data intrării în vigoare

...

79B. Punctele 4, 40, 56, 57 și 63 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.

79C. Punctul 52 a fost modificat, iar punctul 55A a fost adăugat de IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017. O entitate trebuie să aplice prospectiv aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la o dată ce urmează să fie stabilită de IPSASB sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, dacă nu a făcut deja acest lucru, să aplice, în același timp, IPSAS 40.

Bază pentru concluzii

Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 35.

...

Vânzări sau contribuții de active între un investitor și entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație

...

BC57. Atunci când IPSASB a elaborat ED 60, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, acesta a reanalizat dacă să includă îndrumări privind contabilizarea pierderii controlului asupra unei foste entități controlate în favoarea unei entități asociate sau a unei asocieri în participație a investitorului. IPSASB a analizat

îndrumările emise de IASB în documentul *Vânzări sau contribuții de active între un investitor și entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație* (Amendamente la IFRS 10 și IAS 28). Dacă ar fi adoptate în IPSAS 35, efectul amendamentelor IASB ar fi că un câștig sau o pierdere parțial(ă) pentru tranzacțiile între un investitor și entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație s-ar aplica doar în cazul câștigului sau pierderii care rezultă din pierderea controlului asupra unei foste entități controlate care nu cuprinde o operațiune. IPSASB nu a identificat niciun motiv specific sectorului public pentru a se abate de la abordarea IASB. În consecință, IPSASB a convenit să includă aceste îndrumări (modificate pentru a corespunde terminologiei și definițiilor din ED 60) în IPSAS 35.

BC58. În decembrie 2015, IASB a amânat implementarea îndrumărilor din documentul *Vânzări sau contribuții de active între un investitor și entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație* (Amendamente la IFRS 10 și IAS 28). Aceasta deoarece IASB desfășura cercetări mai ample în acest domeniu ca parte a proiectului său privind metoda punerii în echivalență și nu a dorit să impună entităților să-și modifice contabilitatea de două ori în decursul unei perioade scurte. Amânând data de intrare în vigoare, IASB a continuat să permită aplicarea anticipată a îndrumărilor, deoarece nu dorea să interzică aplicarea unei raportări financiare mai bune. IPSASB a analizat decizia IASB de a amâna implementarea acestor îndrumări. IPSASB nu a identificat niciun motiv specific sectorului public pentru a se abate de la abordarea IASB. În consecință, IPSASB a convenit să includă aceste îndrumări (modificate pentru a corespunde terminologiei și definițiilor din IPSAS 40) în IPSAS 35, spre a fi aplicate de la o dată care urmează să fie stabilită de IPSASB.

Exemple ilustrative

Prezentele exemple însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 35.

...

Dispoziții de contabilitate: pierderea controlului (punctele 52-55A)

IE13A. Următorul exemplu ilustrează tratamentul vânzării unei participații într-o entitate controlată care nu include o operațiune.

Exemplul 44A

O entitate care controlează deține o participație de 100% într-o entitate controlată care nu include o operațiune. Entitatea care controlează vinde 70% din participația sa în entitatea controlată unei entități asociate în care deține interese de 20%. Ca urmare a acestei tranzacții, entitatea care controlează pierde controlul asupra entității controlate. Valoarea contabilă a activelor nete ale filialei este de 100 u.m., iar valoarea contabilă a participației vândute este de 70 u.m. ($70 \text{ u.m.} = 100 \text{ u.m.} \times 70\%$). Valoarea justă a contravalorii primite este de 210 u.m., care reprezintă și valoarea justă a participației vândute. Investiția păstrată în fosta entitate controlată este o entitate asociată contabilizată pe baza metodei punerii în echivalență, iar valoarea sa justă este de 90 u.m. Câștigul determinat conform punctelor 54-55, înainte de eliminarea prevăzută la punctul 55A, este de 200 u.m. ($200 \text{ u.m.} = 210 \text{ u.m.} + 90 \text{ u.m.} - 100 \text{ u.m.}$). Câștigul este format din două componente:

- (a) Câștigul (140 u.m.) care rezultă din vânzarea participației de 70% în entitatea controlată către entitatea asociată. Acest câștig reprezintă diferența dintre valoarea justă a contravalorii primite (210 u.m.) și valoarea contabilă a interesului vândut (70 u.m.). În conformitate cu punctul 55A, entitatea care controlează recunoaște în surplusul sau deficitul său valoarea câștigului atribuibil participațiilor investitorilor neafiliați în entitatea asociată existentă. Aceasta reprezintă 80% din câștigul respectiv, adică 112 u.m. ($112 \text{ u.m.} = 140 \text{ u.m.} \times 80\%$). Restul de 20% din câștig ($28 \text{ u.m.} = 140 \text{ u.m.} \times 20\%$) este eliminat în raport cu valoarea contabilă a investiției în entitatea asociată existentă.
- (b) Câștigul (60 u.m.) care rezultă din reevaluarea la valoarea justă a investiției păstrate direct în fosta entitate controlată. Acest câștig reprezintă diferența dintre valoarea justă a investiției păstrate în fosta entitate controlată (90 u.m.) și 30% din valoarea contabilă a activelor nete ale entității controlate ($30 \text{ u.m.} = 100 \text{ u.m.} \times 30\%$). În conformitate cu punctul 55A, entitatea care controlează recunoaște în surplusul sau deficitul său valoarea câștigului atribuibil participațiilor investitorilor neafiliați în noua entitate asociată. Acesta reprezintă 56% ($70\% \times 80\%$) din câștigul respectiv, adică 34 u.m. ($34 \text{ u.m.} = 60 \text{ u.m.} \times 56\%$). Restul de 44% din câștig, adică 26 u.m. ($26 \text{ u.m.} = 60 \text{ u.m.} \times 44\%$) este eliminat în raport cu valoarea contabilă a investiției păstrate în fosta entitate controlată.

Amendamente la IPSAS 36, *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*

Se modifică punctele 26, 31 și 33 și se adaugă punctele 34A, 34B, 51B și 51C. Textul nou este subliniat și textul eliminat este tăiat.

Aplicarea metodei punerii în echivalență

...

Înteruperea utilizării metodei punerii în echivalență

26. **O entitate trebuie să întrerupă utilizarea metodei punerii în echivalență de la data la care investiția sa încetează să fie o entitate asociată sau o asociere în participație, după cum urmează:**
- (a) **Dacă investiția devine o entitate controlată, entitatea trebuie să își contabilizeze investiția în conformitate cu reglementarea națională sau internațională relevantă care tratează combinările de operațiuni din sectorul public IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, și IPSAS 35.**

...

Proceduri privind metoda punerii în echivalență

...

31. Câștigurile și pierderile rezultate din tranzacțiile „în aval” și „în amonte” care implică active ce nu reprezintă o operațiune, conform definiției din IPSAS 40, între o entitate (inclusiv entitățile sale controlate consolidate) și entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație sunt recunoscute în situațiile financiare ale entității doar în funcție de participația investitorilor neafiliați în entitatea asociată sau în asocierea în participație respectivă. Tranzacțiile „în amonte” sunt, de exemplu, vânzările de active ale unei entități asociate sau ale unei asocieri în participație către investitor. Cota entității din câștigurile sau pierderile entității asociate sau ale asocierii în participație ce rezultă din aceste tranzacții este eliminată. Tranzacțiile „în aval” sunt, de exemplu, vânzările sau contribuțiile de active de la investitor către entitatea sa asociată sau către asocierea sa în participație. Cota investitorului din câștigurile sau pierderile entității asociate sau ale asocierii în participație ce rezultă din aceste tranzacții este eliminată.
- ...
33. Câștigul sau pierderea care rezultă din contribuția cu active nemonetare ce nu reprezintă o operațiune, conform definiției din IPSAS 40, la o entitate asociată sau o asociere în participație în schimbul unei participații în capitalurile proprii ale acelei entității asociate sau asocierii în participație trebuie să fie contabilizat(ă) în conformitate cu punctul 31, cu excepția cazului în care contribuția

nu are conținut comercial, așa cum este descris acest termen în IPSAS 17, *Imobilizări corporale*. Dacă o astfel de contribuție nu are conținut comercial, câștigul sau pierderea este considerat(ă) drept nerealizat(ă) și nu este recunoscut(ă), cu excepția cazurilor în care se aplică și punctul 34. Astfel de câștiguri sau pierderi nerealizate trebuie scăzute din investiția contabilizată utilizând metoda punerii în echivalență și nu trebuie prezentate drept câștiguri sau pierderi amânate în situația consolidată a poziției financiare a entității sau în situația poziției financiare a entității în care investițiile sunt contabilizate utilizând metoda punerii în echivalență.

...

34A. Câștigul sau pierderea care rezultă dintr-o tranzacție „în aval” care implică active ce reprezintă o operațiune, conform definiției din IPSAS 40, între o entitate (inclusiv entitățile sale controlate consolidate) și entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație este recunoscută în totalitate în situațiile financiare ale investitorului.

34B. O entitate ar putea vinde sau ar putea contribui cu active în două sau mai multe angajamente (tranzacții). Atunci când determină dacă activele care sunt vândute sau cu care se contribuie reprezintă o operațiune, conform definiției din IPSAS 40, o entitate trebuie să ia în considerare dacă vânzarea acelor active sau contribuția cu acele active face parte din angajamente multiple care trebuie contabilizate ca o tranzacție unică în conformitate cu dispozițiile de la punctul 53 din IPSAS 35.

...

Data intrării în vigoare

...

51B. Punctul 26 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.

51C. Punctele 31 și 33 au fost modificate, iar punctele 34A și 34B au fost adăugate de IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017. O entitate trebuie să aplice prospectiv aceste amendamente pentru situațiile financiare anuale care acoperă perioadele care încep la o dată ce urmează să fie stabilită de IPSASB sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și, dacă nu a făcut deja acest lucru, să aplice, în același timp, IPSAS 40.

Bază pentru concluzii

Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 36.

...

Vânzări sau contribuții de active între un investitor și entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație

...

BC15. Atunci când IPSASB a elaborat ED 60, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, acesta a reanalizat dacă să includă îndrumări privind contabilizarea vânzării sau contribuției de active între un investitor și entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație. IPSASB a analizat îndrumările emise de IASB în documentul *Vânzări sau contribuții de active între un investitor și entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație* (Amendamente la IFRS 10 și IAS 28). Dacă ar fi adoptate în IPSAS 36, efectul amendamentelor IASB ar fi că un câștig sau o pierdere parțial(ă) pentru tranzacțiile între un investitor și entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație s-ar aplica doar în cazul câștigului sau pierderii care rezultă din vânzarea sau contribuția de active *care nu reprezintă o operațiune*. IPSASB nu a identificat niciun motiv specific sectorului public pentru a se abate de la abordarea IASB. În consecință, IPSASB a convenit să includă aceste îndrumări (modificate pentru a corespunde terminologiei și definițiilor din ED 60) în IPSAS 36.

BC16. În decembrie 2015, IASB a amânat implementarea îndrumărilor din documentul *Vânzări sau contribuții de active între un investitor și entitatea sa asociată sau asocierea sa în participație* (Amendamente la IFRS 10 și IAS 28). Aceasta deoarece IASB desfășura cercetări mai ample în acest domeniu ca parte a proiectului său privind metoda punerii în echivalență și nu a dorit să impună entităților să-și modifice contabilitatea de două ori în decursul unei perioade scurte. Amânând data de intrare în vigoare, IASB a continuat să permită aplicarea anticipată a îndrumărilor, deoarece nu dorea să interzică aplicarea unei raportări financiare mai bune. IPSASB a analizat decizia IASB de a amâna implementarea acestor îndrumări. IPSASB nu a identificat niciun motiv specific sectorului public pentru a se abate de la abordarea IASB. În consecință, IPSASB a convenit să includă aceste îndrumări (modificate pentru a corespunde terminologiei și definițiilor din IPSAS 40) în IPSAS 36, spre a fi aplicate de la o dată care urmează să fie stabilită de IPSASB.

Amendamente la IPSAS 37, *Angajamente comune*

Se modifică punctul 32 și se adaugă punctele 24A, 41A, 42B, 42C și AG33A-AG33D. Se modifică titlul dinaintea punctului 23 și se adaugă titluri suplimentare înainte de punctele 41A și AG33A. Textul nou este subliniat și textul eliminat este tăiat.

Situațiile financiare ale părților într-un angajament comun (a se vedea punctele ~~AG34~~AG33A-AG37)

Operațiuni în participație

...

24A. Atunci când o entitate dobândește un interes într-o operațiune în participație în care activitatea operațiunii în participație reprezintă o operațiune, conform definiției din IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, entitatea trebuie să aplice, în raport cu cota deținută în conformitate cu punctul 23, toate principiile referitoare la contabilizarea achizițiilor din IPSAS 40 și din alte IPSAS-uri care nu sunt în contradicție cu îndrumările din prezentul standard și trebuie să prezinte informațiile prevăzute de acele IPSAS-uri în legătură cu achizițiile. Acest lucru se aplică atât la dobândirea interesului inițial, cât și la dobândirea unor interese suplimentare într-o operațiune în participație în care activitatea operațiunii în participație reprezintă o operațiune. Contabilizarea achiziției unui interes într-o astfel de operațiune în participație este specificată la punctele AG33A-AG33D.

...

Prevederi tranzitorii

...

Asocieri în participație – tranziția de la consolidarea proporțională la metoda punerii în echivalență

...

32. Atunci când schimbă abordarea de la consolidarea proporțională la metoda punerii în echivalență, o entitate trebuie să își recunoască investiția în asocierea în participație începând cu perioada imediat anterioară. Respectiva investiție inițială trebuie evaluată ca fiind suma valorilor contabile ale activelor și datoriilor pe care entitatea le-a consolidat anterior proporțional, inclusiv orice fond comercial cumpărat care rezultă din tranzacții de achiziție (îndrumări privind contabilizarea achiziției unei entități și alocarea fondului comercial asocierilor în participație pot fi găsite în standardele internaționale sau naționale relevante care tratează combinările de entități și angajamentele comune). Dacă fondul comercial a aparținut anterior unei unități generatoare de numerar mai mari sau unui grup de unități generatoare de numerar, entitatea trebuie să aloce fondul comercial asocierii în participație pe baza valorilor contabile relative ale asocierii în participație și ale unității generatoare de numerar sau ale grupului de unități generatoare de numerar de care a aparținut.

...

Contabilizarea achizițiilor de interes în operațiunile în participație

41A. IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017, a adăugat punctele 24A, 42B și AG33A-AG33D. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente prospectiv în cazul achizițiilor de interes în operațiunile în participație în care activitățile operațiunilor în participație reprezintă operațiuni, conform definiției din IPSAS 40, pentru acele achiziții care au loc de la începutul primei perioade în care se aplică acele amendamente. În consecință, nu vor fi ajustate valorile recunoscute pentru achizițiile de interes în operațiuni în participație care au loc în perioade anterioare.

Data intrării în vigoare

...

42B. Punctele 24A, 41A și AG33A-AG33D au fost adăugate de IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017. O entitate trebuie să aplice respectivele amendamente prospectiv 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.

42C. Punctul 32 a fost modificat de IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în ianuarie 2017. O entitate trebuie să aplice respectivul 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.

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din IPSAS 37.

...

Situațiile financiare ale părților într-un angajament comun (punctele 23-28)**Contabilizarea achizițiilor de interes în operațiunile în participație**

AG33A. Atunci când o entitate dobândește un interes într-o operațiune în participație în care activitatea operațiunii în participație reprezintă o operațiune, conform definiției din IPSAS 40, entitatea trebuie să aplice, în raport cu cota sa deținută în conformitate cu punctul 23, toate principiile referitoare la contabilizarea achizițiilor din IPSAS 40 și din alte IPSAS-uri care nu sunt în contradicție cu

îndrumările din prezentul standard și trebuie să prezinte informațiile prevăzute de acele IPSAS-uri în legătură cu achizițiile. Principiile referitoare la contabilizarea achizițiilor care nu intră în conflict cu îndrumările din prezentul standard includ, dar fără a se limita la:

- (a) Evaluarea activelor și datoriilor identificabile la valoarea justă, altele decât elementele pentru care IPSAS 40 și alte IPSAS-uri prevăd excepții;
- (b) Recunoașterea costurilor aferente achiziției drept cheltuieli în perioadele în care sunt suportate acele costuri și sunt primite serviciile, exceptând costurile de emisie a titlurilor de datorie sau a acțiunilor, care sunt recunoscute în conformitate cu IPSAS 28 și IPSAS 29;
- (c) Recunoașterea excesului de contravaloare transferată peste valoarea netă a sumelor la data achiziției ale activelor identificabile dobândite și ale datoriilor asumate, dacă există, ca fond comercial; și
- (d) Testarea pentru depreciere a unei unități generatoare de numerar căreia îi este alocat fond comercial cel puțin o dată pe an și ori de câte ori există un indiciu al deprecierii acelei unități, așa cum prevede IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*, pentru fondul comercial dobândit într-o achiziție.

AG33B. Punctele 24A și AG33A se aplică și la înființarea unei operațiuni în participatie dacă și numai dacă se contribuie cu o operațiune existentă, conform definiției din IPSAS 40, la operațiunea în participatie, la momentul înființării acesteia, de către una dintre părțile care participă la operațiunea în participatie. Totuși, acele puncte nu se aplică la înființarea unei operațiuni în participatie dacă toate părțile care intră în operațiunea în participatie contribuie doar cu active sau grupuri de active care nu reprezintă operațiuni pentru operațiunea în participatie la înființarea acesteia din urmă.

AG33C. Un operator într-o operațiune în participatie ar putea să își majoreze interesul într-o operațiune în participatie în care activitatea acesteia reprezintă o operațiune, conform definiției din IPSAS 40, prin achiziția unui interes suplimentar în operațiunea în participatie. În aceste cazuri, interesele deținute anterior în operațiunea în participatie nu sunt reevaluate dacă operatorul în operațiunea în participatie păstrează controlul comun.

AG33D. Punctele 24A și AG33A-AG33C nu se aplică la achiziția unui interes într-o operațiune în participatie atunci când părțile care dețin controlul comun, inclusiv entitatea care dobândește interesul în operațiunea în participatie, se află sub controlul comun al aceleiași sau al aceluiași părți care controlează în ultimă instanță, atât înainte, cât și după achiziție, iar acel control nu este tranzitoriu.

Bază pentru concluzii

Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 37.

Achiziția unui interes într-o operațiune în participație

...

BC9. Atunci când IPSASB a elaborat IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, acesta a reanalizat dacă să includă îndrumări privind contabilizarea unei achiziții a unui interes într-o operațiune în participație care constituie o operațiune. IPSASB a revizuit îndrumările emise de IASB în documentul *Contabilizarea achizițiilor de interese în operațiuni în participație* (Amendamente la IFRS 11) și nu a identificat niciun motiv specific sectorului public pentru a se abate de la acestea. În consecință, IPSASB a convenit să includă aceste îndrumări (modificate pentru a corespunde terminologiei și definițiilor din IPSAS 40) în IPSAS 37.

Exemple ilustrative

Prezentele exemple însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 37.

...

Exemplul 8 – Contabilizarea achizițiilor de interese în operațiuni în participație în care activitatea reprezintă o operațiune

IE60. Municipiile A, B și C dețin controlul comun asupra Operațiunii în participație D, a cărei activitate constituie o operațiune, conform definiției din IPSAS 40, *Combinări de operațiuni din sectorul public*.

IE61. Municipiul E dobândește 40% din participațiile în capitalurile proprii ale Municipiului A în Operațiunea în participație D la un cost de 300 u.m. și suportă costuri aferente achiziției de 50 u.m.

IE62. Angajamentul irevocabil dintre părțile pe care le-a reunit Municipiul E ca parte a achiziției stabilește faptul că partea Municipiului E din mai multe active și datorii este diferită față de participațiile în capitalurile proprii ale Operațiunii în participație D. Următorul tabel ilustrează partea Municipiului E din activele și datoriile aferente Operațiunii în participație D, așa cum este prevăzut în angajamentul irevocabil dintre părți:

	<i>Partea Municipiului E din activele și datoriile aferente Operațiunii în participație D</i>
<u>Imobilizări corporale</u>	48%
<u>Imobilizări necorporale (cu excepția fondului comercial)</u>	90%
<u>Conturi de creanțe</u>	40%
<u>Stocuri</u>	40%
<u>Obligații privind beneficiile fondului de pensii</u>	15%
<u>Datorii către furnizori</u>	40%
<u>Datorii contingente</u>	56%

Analiză

- IE63. Municipiul E recunoaște în situațiile sale financiare partea sa de active și datorii care rezultă din angajamentul contractual (a se vedea punctul 23).
- IE64. Aceasta aplică principiile cu privire la contabilizarea achizițiilor din IPSAS 40 și din alte IPSAS-uri pentru identificarea, recunoașterea, evaluarea și clasificarea activelor dobândite și datoriilor asumate la achiziția intereselor în Operațiunea în participație D. Aceasta deoarece Municipiul E dobândește un interes într-o operațiune în participație în care activitatea reprezintă o operațiune (a se vedea punctul 24A).
- IE65. Totuși, Municipiul E nu aplică principiile cu privire la contabilizarea achizițiilor din IPSAS 40 și din alte IPSAS-uri care sunt în contradicție cu îndrumările din prezentul standard. În consecință, în conformitate cu punctul 23, Municipiul E recunoaște și, prin urmare, evaluează, în raport cu interesele sale în Operațiunea în participație D, doar partea sa din fiecare activ care este deținut în comun și din fiecare datorie care este angajată în comun, așa cum este prevăzut în angajamentul irevocabil. Municipiul E nu include în activele și datoriile sale cota altor terțe părți din Operațiunea în participație D.
- IE66. IPSAS 40 impune entității dobânditoare să evalueze activele identificabile dobândite și datoriile asumate la valorile lor juste de la data achiziției, cu excepții limitate; de exemplu, un drept redobândit recunoscut drept imobilizare necorporală este evaluat pe baza duratei rămase din angajamentul irevocabil aferent, indiferent dacă participanții de pe piață ar lua sau nu în considerare potențiale reînnoiri ale angajamentelor irevocabile atunci când evaluează valoarea sa justă. O astfel de evaluare nu intră în contradicție cu prezentul standard și, prin urmare, se aplică acele dispoziții.

IE67. În consecință, Municipiul E determină valoarea justă sau o altă valoare specificată în IPSAS 40 a părții sale din activele identificabile și datoriile aferente Operațiunii în participație D. Următorul tabel prezintă valoarea justă sau o altă valoare specificată în IPSAS 40 a părții Municipiului E din activele și datoriile identificabile aferente Operațiunii în participație D:

	<i>Valoarea justă sau o altă valoare specificată în IPSAS 40 a părții Municipiului E din activele identificabile și datoriile Operațiunii în participație D (u.m.)</i>
<u>Imobilizări corporale</u>	138
<u>Imobilizări necorporale (cu excepția fondului comercial)</u>	72
<u>Conturi de creanțe</u>	84
<u>Stocuri</u>	70
<u>Obligații privind beneficiile fondului de pensii</u>	(12)
<u>Datorii către furnizori</u>	(48)
<u>Datorii contingente</u>	(52)
<u>Datorii privind impozitul amânat (a se vedea standardul internațional sau național de contabilitate care tratează impozitul pe profit)</u>	(24)
<u>Active nete</u>	<u>228</u>

IE68. În conformitate cu IPSAS 40, excedentul contravalorii transferate față de valoarea alocată părții Municipiului E din activele identificabile nete este recunoscut drept fond comercial:

<u>Contravaloare transferată</u>	300 u.m.
<u>Partea Municipiului E din activele și datoriile identificabile aferente interesului său în operațiunea în participație</u>	228 u.m.
<u>Fond comercial</u>	<u>72 u.m.</u>

IE69. Costurile aferente achiziției de 50 u.m. nu sunt considerate a fi parte din contravaloarea transferată pentru interesul în operațiunea în participație. Acestea sunt recunoscute drept cheltuieli în surplus sau deficit în perioada în care sunt suportate costurile și sunt primite serviciile (a se vedea punctul 113 din IPSAS 40).

Exemplul 9 – Contribuirea cu dreptul de a folosi know-how-ul într-o operațiune în participație în care activitatea reprezintă o operațiune

- IE70. Entitățile A și B sunt două entități a căror activitate este fabricarea de baterii de înaltă performanță pentru diverse scopuri.
- IE71. Pentru a fabrica baterii pentru vehicule electrice, acestea au încheiat un angajament irevocabil (Operațiunea în participație Z) pentru a lucra împreună. Entitățile A și B au control comun asupra Operațiunii în participație Z. Acest angajament reprezintă o operațiune în participație în care activitatea constituie o operațiune, conform definiției din IPSAS 40.
- IE72. După câțiva ani, operatorii din operațiunea în participație (Entitățile A și B) au ajuns la concluzia că este fezabil să fabrice o baterie pentru vehiculele electrice folosind Substanța M. Însă procesarea Substanței M necesită know-how-ul unui specialist și până acum Substanța M a fost folosită doar pentru a genera curent electric.
- IE73. Pentru a obține acces la know-how-ul existent privind procesarea Substanței M, Entitățile A și B fac angajamentele necesare pentru ca Entitatea C să se alăture ca operator în operațiunea în participație prin dobândirea unui interes în Operațiunea în participație Z de la Entitățile A și B și, astfel, să devină parte a angajamentelor irevocabile.
- IE74. Până în acest moment, activitatea Entității C a vizat exclusiv generarea de curent electric. Aceasta deține cunoștințe solide și aprofundate în procesarea Substanței M.
- IE75. În schimbul părții sale din Operațiunea în participație Z, Entitatea C le plătește numerar Entităților A și B și le acordă dreptul de utilizare a know-how-ului său privind procesarea Substanței M în scopurile Operațiunii în participație Z. În plus, Entitatea C transferă unii dintre angajații săi cu experiență în procesarea Substanței M către Operațiunea în participație Z. Totuși, Entitatea C nu transferă controlul asupra know-how-ului către Entitățile A și B sau către Operațiunea în participație Z deoarece păstrează toate drepturile aferente acestuia. În special, Entitatea C are capacitatea de a reține dreptul de utilizare a know-how-ului său privind procesarea Substanței M și de a-și reține angajații transferați fără vreo restricție sau compensație pentru Entitățile A și B sau pentru Operațiunea în participație Z dacă încetează participarea sa în Operațiunea în participație Z.
- IE76. Valoarea justă a know-how-ului Entității C la data achiziției interesului în operațiunea în participație este de 1.000 u.m. Imediat înainte de achiziție, valoarea contabilă a know-how-ului în situațiile financiare ale Entității C a fost de 300 u.m.

Analiză

- IE77. Entitatea C a dobândit un interes în Operațiunea în participație Z în care activitatea operațiunii în participație reprezintă o operațiune, conform definiției din IPSAS 40.
- IE78. Pentru contabilizarea achiziției interesului în operațiunea în participație, Entitatea C aplică toate principiile cu privire la contabilizarea achizițiilor din IPSAS 40 și din alte IPSAS-uri care nu intră în contradicție cu îndrumările din prezentul standard (a se vedea punctul 24A). Prin urmare, Entitatea C recunoaște în situațiile sale financiare partea sa de active și datorii care rezultă din angajamentul irevocabil (a se vedea punctul 23).
- IE79. Entitatea C i-a acordat Operațiunii în participație Z dreptul de utilizare a know-how-ului său privind procesarea substanței M, ca parte a alăturării sale ca operator în Operațiunea în participație Z. Totuși, Entitatea C păstrează controlul asupra acestui drept deoarece are capacitatea de a retrage dreptul de utilizare a know-how-ului său privind procesarea Substanței M și de a-și retrage angajații transferați fără vreo restricție sau compensație pentru Entitățile A și B sau pentru Operațiunea în participație Z dacă încetează participarea sa în Operațiunea în participație Z.
- IE80. În consecință, Entitatea C continuă să recunoască know-how-ul privind procesarea substanței M după achiziția interesului în Operațiunea în participație Z deoarece păstrează toate drepturile asupra acestuia. Mai exact, Entitatea C va continua să recunoască know-how-ul pe baza valorii sale contabile de 300 u.m. Drept consecință a menținerii controlului asupra dreptului de utilizare a know-how-ului care este acordat operațiunii în participație, Entitatea C și-a acordat dreptul de utilizare a know-how-ului ei însăși. În consecință, Entitatea C nu reevaluează know-how-ul și nu recunoaște un câștig sau o pierdere pentru acordarea dreptului de utilizare.

Comparație cu IFRS 11

IPSAS 37, *Angajamente comune*, se bazează în principal pe IFRS 11, *Angajamente comune* (emis în 2011, inclusiv amendamentele până la 31 decembrie 2014). La momentul emiterii prezentului standard, IPSASB nu a luat în considerare aplicabilitatea IFRS 9, *Instrumente financiare*, pentru entitățile din sectorul public. Prin urmare, referințele la IFRS 9 din IFRS 11 sunt înlocuite cu referințe la IPSAS-urile care tratează instrumentele financiare.

Principalele diferențe dintre IPSAS 37 și IFRS 11 sunt următoarele:

...

- IPSAS 37 nu furnizează îndrumări cu privire la alocarea fondului comercial în asocierile în participație sau la modul de contabilizare a achiziției unui interes într-o operațiune în participație care constituie o întreprindere. Astfel de îndrumări sunt incluse în IFRS 11.

...

Bază pentru concluzii

Prezenta Bază pentru concluzii însoțește, dar nu face parte din IPSAS 40.

Obiectiv (punctul 1)

BC1. În absența unui Standard Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) care să trateze combinările de operațiuni din sectorul public, entitățile din sectorul public sunt îndrumate, în IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, să consulte alte standarde internaționale sau naționale de contabilitate. În cazul combinărilor de operațiuni din sectorul public, ele pot consulta Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS®) 3, *Combinări de întreprinderi*. Totuși, IFRS 3 prevede ca toate combinările de întreprinderi să fie contabilizate utilizând metoda achiziției. La elaborarea IFRS 3, Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB®) a ajuns la concluzia că „fuziunile reale” sau „fuziunile între entități egale” în care niciuna dintre entitățile care participă la combinare nu obține controlul asupra celorlalte sunt atât de rare încât sunt aproape inexistente. IASB a observat, de asemenea, că respondenții și alte categorii vizate nu au putut sugera limite clare și nearbitrare pentru a face distincție între fuziunile reale sau fuziunile între entități egale și alte combinări de întreprinderi și a ajuns la concluzia că dezvoltarea unei astfel de limite operaționale nu este fezabilă (a se vedea IFRS 3, BC35). În consecință, IASB a decis că nu erau necesare dispoziții contabile separate pentru astfel de combinări.

BC2. Mulți consideră că în sectorul public, cele mai obișnuite forme de combinare sunt fuziunile sau contopirile. Prin urmare, entitățile din sectorul public ar putea să nu aplice standardele IFRS atunci când contabilizează combinările de operațiuni din sectorul public. Acest lucru înseamnă că s-ar putea să nu existe o raportare consecventă sau adecvată pentru astfel de combinări în situațiile financiare cu scop general (GPFS-uri). În consecință, este posibil ca utilizatorii să nu poată obține informațiile necesare pentru a identifica tipul de combinare de operațiuni din sectorul public și a evalua natura și efectul financiar ale acesteia. IPSASB consideră că prezentul standard va promova consecvența și comparabilitatea în ceea ce privește modul în care entitățile din sectorul public raportează combinările de operațiuni din sectorul public.

Proces

BC3. Atunci când a elaborat prezentul standard, IPSASB a ținut cont de discuția privind controlul din IPSAS 35, *Situații financiare consolidate*. IPSASB a analizat în ce mod controlul, așa cum este definit în IPSAS 35, trebuie să influențeze clasificarea combinărilor de operațiuni din sectorul public din prezentul standard. De asemenea, IPSASB a ținut cont de îndrumările privind combinările din *Manualul de Statistici privind Finanțele Guvernamentale* din 2014 (GFMSM 2014) cu scopul de a evita diferențele inutile. IPSASB a luat în considerare și

IFRS 3 și îndrumările referitoare la combinații elaborate de normalizatorii de standarde naționale.

Alinierea la Statisticile privind Finanțele Guvernamentale (GFS)

BC4. Atunci când a elaborat prezentul standard, IPSASB a ținut cont de tratamentul combinațiilor de operațiuni din sectorul public din Statisticile privind Finanțele Guvernamentale (GFS):

Orientările GFS fac distincție între o achiziție și o contopire pe baza principiului că în cazul unei achiziții are loc o tranzacție, în timp ce în cazul unei contopiri poate avea loc doar o reclasificare a unităților.

O tranzacție are loc atunci când o „unitate de piață” este naționalizată sau privatizată (adică intră sub sau iese de sub controlul statului), iar sumele sunt înregistrate în GFS ca tranzacții în capitalurile proprii care corespund prețului observat al tranzacției. Orice modificări în evaluare – de exemplu, între soldul de deschidere al unei participații în capitalurile proprii a guvernului și prețul final al tranzacției – sunt înregistrate ca efecte din reevaluare, fără niciun impact asupra finanțării nete / împrumutului net. În cazul contopirilor, principalul impact este asupra sectorizării „unităților instituționale”.

În cazul în care, înainte de contopire, unitățile făceau parte din același sector sau subsector al administrației publice, contopirea nu va avea niciun impact asupra datelor sectorului sau subsectorului respectiv. De exemplu, o contopire a două administrații locale, în care ambele sunt deja clasificate ca făcând parte din sectorul administrației locale, nu ar modifica rezultatele pentru sectorul administrației locale.

Însă în cazurile în care o unitate dintr-un subsector este contopită cu o unitate din alt subsector, unitățile contopite vor ieși din sectorul de care aparțineau și vor fi adăugate în sectorul noii unități rezultate în urma contopirii, prin reclasificarea unității (înregistrată în GFS ca o „altă modificare a volumului activelor și datoriilor”). De exemplu, dacă o unitate administrativă locală este contopită cu o administrație de stat, unitatea va fi reclasificată din subsectorul administrației locale în subsectorul administrației statului.

BC5. IPSASB a convenit că abordarea din GFS nu era o bază adecvată pentru clasificarea combinațiilor de operațiuni din sectorul public din prezentul standard, din următoarele motive:

- (a) Abordarea din GFS se bazează pe o serie de concepte care nu au echivalent în IPSAS-uri, de exemplu:
 - (i) Clasificarea unităților instituționale pe sectoare pe baza naturii economice a acestora; și
 - (ii) Distincția între producătorii cu scop comercial și cei cu scop ne-comercial.

- (b) Contopirile din GFS pot apărea în urma unei reclasificări a unităților fără să fie înregistrată o tranzacție, ceea ce nu este consecvent cu abordarea din IPSAS-uri; și
- (c) Combinările de operațiuni din sectorul public din cadrul aceluiași sector sau subsector al administrației publice nu au niciun impact asupra datelor din GFS, în timp ce IPSAS-urile ar impune contabilizarea modificărilor entităților individuale.

BC6. Atunci când a ajuns la această concluzie, IPSASB a remarcat că abordările diferite din GFS și IPSAS-uri pot conduce la contabilizări similare, de exemplu:

- (a) Este probabil ca naționalizările să fie contabilizate drept achiziții conform ambelor abordări; și
- (b) Metoda de contabilizare modificată a punerii în comun de interese va avea ca rezultat o contabilizare similară abordării de reclasificare din GFS în cazul operațiunilor care se combină care adoptaseră anterior aceleași politici contabile.

Domeniu de aplicare (punctele 2-4)

BC7. Inițial, IPSASB a luat în considerare elaborarea a două standarde privind combinările de operațiuni din sectorul public, care să acopere:

- (a) Combinările de entități care rezultă din tranzacții de schimb – un proiect de convergență limitată cu IFRS 3; și
- (b) Combinările de entități care rezultă din alte tranzacții decât cele de schimb – un proiect specific sectorului public.

BC8. În mai 2009, IPSASB a emis Proiectul de expunere (ED) 41, *Combinări de entități din tranzacții de schimb*, care reprezenta proiectul de convergență limitată cu IFRS 3. În urma procesului de consultare privind ED 41, IPSASB a decis să nu continue această abordare din următoarele motive:

- (a) IFRS 3 include cumpărarea în condiții avantajoase în domeniul său de aplicare. Prin urmare, se poate argumenta că IFRS 3 se aplică, de asemenea, cel puțin anumitor combinări de entități care implică alte tranzacții decât cele de schimb. IPSASB a recunoscut că poate fi dificil să se stabilească o linie clară de demarcație între toate combinările de entități care implică tranzacții de schimb și cele care implică alte tranzacții decât cele de schimb.
- (b) Nu era clar dacă combinările în care niciuna dintre părți nu obține controlul asupra celorlalte ar fi clasificate drept combinări de entități care rezultă din tranzacții de schimb și, prin urmare, să fie necesar a fi contabilizate ca achiziții în conformitate cu ED 41.

- BC9. Ulterior, IPSASB a decis să elaboreze un standard unic care să trateze toate combinările de operațiuni din sectorul public. Acest domeniu de aplicare mai amplu a fost inclus în Documentul de consultare (CP) *Combinări de operațiuni din sectorul public*, emis în iunie 2012. Respondenții la CP au susținut acest domeniu de aplicare mai amplu.
- BC10. Prin urmare, IPSASB a decis că acest standard trebuie să se aplice tuturor combinărilor de operațiuni din sectorul public, cu câteva excepții limitate. Prezentul standard definește o combinație de operațiuni din sectorul public drept fuzionarea unor operațiuni separate într-o singură entitate din sectorul public. Această definiție se referă la fuzionarea operațiunilor, și nu a entităților, deoarece combinațiile de operațiuni din sectorul public, la fel ca în cazul combinațiilor de întreprinderi, pot implica o parte a unei entități care poate fi gestionată separat de restul acesteia.
- BC11. Atunci când a decis cu privire la domeniul de aplicare al prezentului standard, IPSASB a convenit să includă combinațiile de operațiuni din sectorul public aflate sub control comun. Deși acestea sunt excluse din domeniul de aplicare al IFRS 3, IPSASB a considerat că este important ca prezentul standard să includă toate combinațiile de operațiuni din sectorul public în domeniul său de aplicare.

Excluderi din domeniul de aplicare

- BC12. IPSASB a convenit că prezentul standard nu trebuie să se aplice la formarea angajamentelor comune sau asocierilor în participație. IPSASB a precizat în CP: „Conceptul care stă la baza formării asocierilor în participație diferă de alte combinații, în sensul că aceasta rezultă ca urmare a deciziei unor entități separate de a împărți controlul, adică acestea au control comun asupra operațiunilor din care este formată asocierea în participație. Conceptul de control comun poate genera probleme care afectează modul în care asocierea în participație trebuie să-și contabilizeze ea însăși formarea.”
- BC13. Atunci când a elaborat prezentul standard, IPSASB a discutat dacă acest raționament era în continuare valabil având în vedere că standardul adoptă o abordare diferită pentru clasificarea combinațiilor de operațiuni din sectorul public. IPSASB a concluzionat că aspectele tratate în prezentul standard nu sunt reflectate de conceptul de control comun și a convenit să excludă formarea angajamentelor comune și a asocierilor în participație din domeniul său de aplicare.
- BC14. IPSASB a remarcat că pot avea loc combinații de două sau mai multe angajamente comune. IPSASB a considerat că, în cazul în care o astfel de combinație are ca rezultat formarea unui nou angajament comun, acesta nu ar intra sub incidența IPSAS 40. IPSASB a remarcat că o combinație poate avea ca rezultat achiziția unuia sau mai multor angajamente comune de către un alt angajament

comun. În astfel de circumstanțe, entitățile care dețineau anterior controlul asupra angajamentelor comune dobândite renunță la acel control comun. O astfel de combinare ar reprezenta o achiziție care intră sub incidența IPSAS 40.

- BC15. De asemenea, IPSASB a convenit să excludă din domeniul de aplicare al standardului achiziția de către o entitate de investiții a unei investiții într-o entitate controlată pentru care se prevede evaluarea la valoarea justă prin surplus sau deficit. Astfel de tranzacții sunt considerate mai degrabă investiții decât combinări de operațiuni din sectorul public. IPSAS 35 prescrie dispozițiile contabile pentru astfel de tranzacții.

Răspunsuri la ED 60, Combinări de operațiuni din sectorul public

- BC16. IPSASB și-a emis propunerile în ED 60, *Combinări de operațiuni din sectorul public*, în ianuarie 2016. Respondenții la ED 60 au susținut, în general, domeniul de aplicare și excluderile propuse. IPSASB a analizat răspunsurile și a convenit că nu era necesară nicio modificare în domeniul de aplicare. Astfel, IPSASB a remarcat că domeniul de aplicare al standardului includea combinările temporare, de exemplu, măsurile de salvare a unei companii din sectorul privat cu intenția de a vinde compania respectivă de îndată ce aceasta revine la o poziție financiară solidă. IPSASB a remarcat că includerea acestor combinări în domeniul de aplicare al prezentului standard era consecventă cu decizia luată la elaborarea IPSAS 35 de a nu prevedea un tratament contabil diferit pentru entitățile controlate temporar.

Clasificarea combinărilor de operațiuni din sectorul public (punctele 7-14)

- BC17. Ca rezultat al răspunsurilor primite la ED 41, IPSASB a concluzionat că diferențierea combinărilor de entități care rezultă din tranzacții de schimb de combinările de entități care rezultă din alte tranzacții decât cele de schimb nu furniza o bază adecvată pentru un viitor IPSAS. Utilizarea definiției „tranzacțiilor de schimb” din literatura IPSASB ar însemna că majoritatea intervențiilor guvernamentale din perioadele de criză economică, precum criza financiară globală din 2008, nu ar corespunde definiției unei achiziții. IPSASB a considerat că nu este adecvat să definească astfel de „măsuri de salvare” drept contopiri.
- BC18. IPSASB a remarcat, de asemenea, că IFRS 3 se aplica unei „întreprinderi”, nu unei entități. Pe lângă aplicarea în cazul unei entități, definiția unei întreprinderi s-ar putea aplica și în cazul unei părți a unei entități care poate fi gestionată separat de restul entității. IPSASB a luat în considerare aceste aspecte atunci când și-a dezvoltat abordarea din cadrul CP.

Abordarea de clasificare din Documentul de consultare Combinări de operațiuni din sectorul public

- BC19. Abordarea adoptată în cadrul CP era de a diferenția combinările în care părțile implicate în combinare se află sub control comun de combinările în care părțile

implicate în combinaire nu sunt controlate de aceeași parte care controlează în ultimă instanță, adică nu se află sub control comun. O distincție suplimentară a fost făcută între combinațiile în care o parte obține controlul asupra unei alte părți (considerate de CP a fi achiziții) și combinațiile în care nicio parte nu obține controlul asupra celorlalte părți implicate în combinaire (considerate de CP a fi contopiri).

- BC20. IPSASB a considerat conceptul de control ca fiind important în determinarea clasificării unei combinații de operațiuni din sectorul public. Controlul stă la baza unei părți substanțiale din raportarea financiară. IPSAS 35 impune unei entități să consolideze celelalte entități pe care le controlează, la fel ca standardul anterior, IPSAS 6, *Situații financiare consolidate și individuale*. IPSASB a remarcat, de asemenea, că Statisticile privind Finanțele Guvernamentale adoptă o abordare similară față de control ca cea adoptată în IPSAS 35 și IPSAS 6.
- BC21. În mod similar, controlul este un factor important în recunoașterea activelor. Punctul 5.6 din *Cadrul general conceptual de raportare financiară cu scop general pentru entitățile din sectorul public* (Cadrul general conceptual) definește un activ drept „O resursă controlată în prezent de entitate ca urmare a unui eveniment trecut”.
- BC22. IPSASB a determinat, prin urmare, că controlul este un punct de plecare adecvat pentru clasificarea combinațiilor de operațiuni din sectorul public. Prin urmare, CP a inclus opinia preliminară a IPSASB cu privire la rolul controlului în clasificarea combinațiilor de operațiuni din sectorul public:
- „Singurul criteriu definitiv pentru diferențierea unei contopiri de o achiziție este faptul că, într-o contopire, niciuna dintre operațiunile care se combină nu obține controlul asupra celorlalte operațiuni.”
- BC23. La elaborarea CP, IPSASB a explicat că părțile la o combinaire de operațiuni din sectorul public aflate sub control comun sunt în ultimă instanță controlate de aceeași entitate atât înainte, cât și după combinaire. Acest aspect conduce la diferențe de ordin economic între combinațiile care au loc sub control comun și cele care nu au loc sub control comun, după cum urmează:
- (a) Combinațiile de operațiuni din sectorul public între entitățile din cadrul unei entități economice (adică sub control comun) nu modifică resursele economice ale acelei entități;
 - (b) Orice surplusuri și deficite care rezultă dintr-o combinaire de operațiuni din sectorul public aflate sub control comun sunt eliminate în întregime din GPFS-urile consolidate ale entității care controlează în ultimă instanță; și
 - (c) Entitatea care controlează în ultimă instanță poate specifica dacă se transferă vreo contravaloare (și, dacă da, valoarea acesteia) într-o combinaire de operațiuni din sectorul public aflate sub control comun.

Aceste diferențe pot avea implicații pentru tratamentul contabil al unei combinații de operațiuni din sectorul public aflate sub control comun.

BC24. Abordarea din CP reflecta următoarele opinii ale IPSASB:

- (a) Diferențele de ordin economic dintre combinațiile care au loc sub control comun și cele care nu au loc sub control comun pot avea implicații pentru tratamentul contabil al acestora; și
- (b) Achizițiile trebuie diferențiate de contopiri pe baza controlului.

BC25. Aproape același număr de respondenți s-au pronunțat în favoarea, respectiv contra propunerilor din CP. Respondenții care nu au fost de acord cu propunerile au sugerat că diferențierea achizițiilor de contopiri doar pe baza controlului nu reflecta circumstanțele specifice sectorului public. În special, acești respondenți au remarcat că:

- (a) Pot avea loc combinații de operațiuni din sectorul public în care nu este posibilă identificarea unei entități dobânditoare chiar dacă este posibil să se identifice o entitate care a obținut controlul asupra operațiunilor ca urmare a combinației de operațiuni din sectorul public. Conform IFRS 3, entitatea dobânditoare poate fi identificată analizând participațiile în capitalurile proprii ale fiecărei părți. Totuși, în sectorul public este posibil să nu existe participații cuantificabile în capitalurile proprii ale entităților, ceea ce face imposibilă o astfel de analiză. Este posibil ca entitatea care obține controlul asupra operațiunilor să nu fi existat înainte de combinare și, dacă nu există participații cuantificabile în capitalurile proprii ale acelei entități, nu va fi posibilă identificarea unei entități dobânditoare.
- (b) Combinațiile de operațiuni din sectorul public pot fi impuse tuturor părților implicate în combinare de un nivel guvernamental superior, de exemplu, în cazul în care un guvern central reorganizează administrațiile locale legiferând combinarea unor municipii indiferent de dorințele acestora din urmă.

BC26. Respondenții care nu au fost de acord cu propunerile din CP au sugerat o serie de baze alternative pentru clasificarea combinațiilor de operațiuni din sectorul public, inclusiv:

- (a) Variațiuni pe tema măsurii în care a fost transferată sau nu o contravaloare:
 - (i) A fost transferată o contravaloare ca parte a combinației;
 - (ii) A fost transferată o contravaloare semnificativă ca parte a combinației;
 - (iii) Combinarea a fost realizată la valoarea de piață;

- (iv) Diferențierea achizițiilor (care includ transferul unei contravalori) care nu se află sub control comun de toate celelalte combinări; și
 - (v) Diferențierea între combinările aflate sub control comun pe baza măsurii în care combinarea are „conținut comercial” (ceea ce include transferul unei contravalori).
- (b) Măsura în care combinarea de operațiuni din sectorul public s-a realizat voluntar sau involuntar.

Elaborarea abordării de clasificare din ED 60, Combinări de operațiuni din sectorul public

BC27. IPSASB a analizat răspunsurile la CP. IPSASB a acceptat că abordarea de clasificare adoptată în CP nu ar reflecta întotdeauna circumstanțele specifice sectorului public. În consecință, IPSASB a convenit să reanalizeze clasificarea combinărilor de operațiuni din sectorul public.

BC28. Ca parte a acestui proces, IPSASB a analizat dacă oricare din abordările sugerate de respondenți ar putea furniza o bază de clasificare alternativă. IPSASB a concluzionat că aceste abordări nu erau potrivite, din următoarele motive:

- (a) IPSASB a ajuns la concluzia că transferul de contravaloare, în sine, nu este suficient pentru diferențierea unei achiziții de o contopire. Așa cum s-a precizat la punctul BC17 de mai sus, definirea unei achiziții ca tranzacție de schimb ar conduce la clasificarea măsurilor de salvare drept contopiri. În mod similar, dacă o achiziție ar fi fost definită ca necesitând transferul unei contravalori de către entitatea dobânditoare, acest lucru ar putea conduce la clasificarea măsurilor de salvare drept contopiri. Definițiile unei achiziții care presupuneau transferul unei contravalori semnificative sau realizarea combinării de operațiuni din sectorul public la valoarea de piață nu ar trata aspecte precum cumpărările în condiții avantajoase (discutate mai sus la punctul BC8 litera (a)).
- (b) IPSASB a ajuns la concluzia că măsura în care o combinare de operațiuni din sectorul public a fost realizată voluntar sau involuntar nu oferă, în sine, suficiente informații pentru clasificarea unei combinări de operațiuni din sectorul public. Natura voluntară sau involuntară a unei combinări de operațiuni din sectorul public oferă informații despre procesul combinării, dar nu despre rezultatul acesteia. Combinările de operațiuni din sectorul public pot avea rezultate economice diferite indiferent de natura lor voluntară sau involuntară. IPSASB a considerat că nu era posibilă clasificarea unei combinări de operațiuni din sectorul public fără a lua în calcul rezultatul acesteia. În consecință, IPSASB nu a considerat că o clasificare bazată exclusiv pe natura voluntară sau involuntară a combinării de operațiuni din sectorul public ar îndeplini obiectivele raportării financiare.

BC29. IPSASB a reanalizat rolul controlului în clasificarea combinărilor de operațiuni din sectorul public și a concluzionat că acesta rămâne un factor important în determinarea măsurii în care o combinație a fost o achiziție sau o contopire. Atunci când a ajuns la această concluzie, IPSASB a remarcat că o achiziție poate avea loc numai atunci când o parte implicată în combinație a obținut controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni (acest aspect este discutat mai în detaliu la punctul BC25 litera (a) de mai sus). În consecință, IPSASB a analizat factorii sugerați de respondenții la CP pentru a determina ce factori pot completa în mod util conceptul de control.

BC30. IPSASB a discutat următorii factori și a convenit că ar putea fi utili în completarea conceptului de control pentru clasificarea combinărilor de operațiuni din sectorul public:

- (a) **Contravaloare.** IPSASB a convenit că măsura în care o combinație de operațiuni din sectorul public include transferul unei contravalori este relevantă pentru clasificarea combinației. În general, achizițiile includ contravaloare, în timp ce în cazul contopirilor, aceasta va fi absentă. Din motivele prezentate la punctul BC28 litera (a) de mai sus, IPSASB a convenit că transferul unei contravalori nu este, în sine, concludent și că ar fi obținute mai multe informații despre natura unei combinații dacă s-ar acorda atenție motivelor pentru care a fost sau nu transferată o contravaloare.
- (b) **Tranzacții de schimb.** IPSASB a convenit că este mai probabil ca o achiziție să aibă loc în cazul unei tranzacții de schimb decât în cazul unei alte tranzacții decât cea de schimb. Totuși, IPSASB recunoscuse deja că poate fi dificil să se stabilească o linie clară de demarcație între toate combinațiile de entități care implică tranzacții de schimb și cele care implică alte tranzacții decât cele de schimb (a se vedea punctul BC8 litera (a) de mai sus). IPSASB a ajuns la concluzia că informațiile despre măsura în care o combinație de operațiuni din sectorul public este sau nu o tranzacție de schimb ar putea fi determinate luând în considerare motivele pentru care a fost transferată sau nu o contravaloare. În consecință, IPSASB a concluzionat că nu este necesar ca acest factor să fie evaluat independent de contravaloare.
- (c) **Participații cuantificabile în capitalurile proprii.** IPSASB a remarcat că măsura în care există interese cuantificabile în capitalurile proprii ale unei operațiuni poate influența fondul economic al unei combinații de operațiuni din sectorul public. Dacă nu există participații cuantificabile în capitalurile proprii ale unei operațiuni, nu poate fi transferată nicio contravaloare, deoarece nu există nicio parte care să aibă dreptul de a primi contravaloarea. Acest aspect poate diferenția combinația de o achiziție, în care există întotdeauna un proprietar care să primească

contravaloarea. IPSASB a remarcat că absența unor participații cuantificabile în capitalurile proprii poate fi un motiv pentru care nu a fost transferată o contravaloare. În consecință, IPSASB a concluzionat că nu este necesar ca acest factor să fie evaluat independent de contravaloare.

- (d) **Procesul decizional.** IPSASB a convenit că luarea în considerare a părților care au avut capacitatea de a lua decizii privind o combinare de operațiuni din sectorul public ar putea furniza informații utile despre clasificarea acelei combinări. În sectorul privat, combinările se realizează de obicei în mod voluntar, cel puțin din perspectiva entității dobânditoare. În sectorul public, alte părți pot fi implicate în procesul decizional. Libertatea de decizie pe care o au părțile implicate în combinare poate influența fondul economic al combinării și, prin urmare, clasificarea acesteia.
- (e) **Constrângerea.** În sectorul public, o combinare de operațiuni poate fi impusă de un nivel guvernamental superior, indiferent dacă acel nivel guvernamental superior controlează sau nu părțile implicate în combinare în sensul raportării financiare. De exemplu, un guvern central poate restructura administrația locală ordonând combinarea anumitor municipii. IPSASB a fost de acord în ce privește relevanța constrângerii pentru clasificarea unei combinări de operațiuni din sectorul public, însă a considerat că informațiile despre constrângere ar fi obținute prin luarea în considerare a procesului decizional. În consecință, IPSASB a concluzionat că nu este necesar ca acest factor să fie evaluat independent de procesul decizional.
- (f) **Controlul comun.** La elaborarea CP, IPSASB a identificat diferențele economice dintre combinările de operațiuni din sectorul public care au loc sub control comun și cele care nu au loc sub control comun (a se vedea punctul BC23 de mai sus). IPSASB a fost de acord că abilitatea entității care controlează de a specifica dacă se transferă vreo contravaloare este relevantă pentru clasificarea combinării, însă a considerat că aceasta este un element al procesului decizional. Faptul că resursele economice ale entității economice nu se modifică într-o combinare aflată sub control comun și că orice surplusuri sau deficite ar fi eliminate la consolidare a fost considerat relevant pentru entitatea care controlează, însă nu și pentru entitatea controlată. Deoarece entitatea controlată va fi entitatea raportoare în cazul combinării, IPSASB a concluzionat că nu este necesar ca acest factor să fie evaluat independent de procesul decizional.
- (g) **Drepturile cetățenilor.** În unele jurisdicții, cetățenii pot lua parte la procesul decizional, de exemplu, în cazul în care combinările de operațiuni din sectorul public fac obiectul aprobării cetățenilor prin intermediul unui referendum. IPSASB a fost de acord că drepturile cetățenilor de

a accepta sau de a respinge combinarea sunt relevante pentru clasificarea combinării. Totuși, IPSASB a considerat că aceste drepturi sunt drepturi de a participa la procesul decizional. În consecință, IPSASB a concluzionat că nu este necesar ca acest factor să fie evaluat independent de procesul decizional.

BC31. IPSASB nu a considerat că următorii factori ar fi utili în completarea conceptului de control pentru clasificarea combinărilor de operațiuni din sectorul public:

- (a) **Schimbarea sectorului.** IPSASB a recunoscut că schimbarea sectorului ar fi un indiciu al dobândirii unei operațiuni de către o entitate din sectorul public. Totuși, IPSASB a considerat că o astfel de schimbare a sectorului ar fi mai degrabă o consecință a unei modificări a controlului decât un factor separat de luat în considerare. IPSASB a remarcat, de asemenea, că o caracteristică a GFS fără echivalent în literatura IPSASB era clasificarea unităților instituționale pe sectoare pe baza naturii lor economice de unități guvernamentale. Aceasta va continua să fie o diferență semnificativă între raportarea statistică macroeconomică și contabilitatea și raportarea financiară. În consecință, IPSASB nu a considerat că modificarea sectorului ar fi un factor util în clasificarea combinărilor de operațiuni din sectorul public.
- (b) **Natura jurisdicției.** Unele răspunsuri la CP au sugerat că, în jurisdicțiile în care existau interacțiuni sau redistribuiri semnificative între niveluri guvernamentale diferite, sectorul public poate fi considerat ca funcționând drept parte a unei singure entități de tip cvasi-„grup”. O astfel de opinie ar putea avea implicații pentru clasificarea combinărilor de operațiuni din sectorul public. IPSASB nu a considerat că din perspectiva entității raportoare natura jurisdicției ar fi relevantă pentru clasificarea combinărilor de operațiuni din sectorul public. O entitate raportoare poate evalua controlul, contravaloarea și procesul decizional fără a face referire la o entitate de tip cvasi-grup. IPSASB a remarcat că natura jurisdicției poate face parte din evaluarea naturii combinării de operațiuni din sectorul public, pe care ar putea fi necesar ca o entitate să o ia în considerare atunci când analiza altor factori generează rezultate neconcludente sau nu oferă suficiente dovezi pentru a determina clasificarea adecvată a unei combinări de operațiuni din sectorul public.
- (c) **Modul de funcționare a guvernului.** Unii respondenți la CP au sugerat că modul de funcționare a guvernului ar putea fi relevant pentru clasificarea combinărilor de operațiuni din sectorul public. Exemplele date includ:
 - (i) Existența unei autorități ministeriale sau a unei alte autorități guvernamentale care permite guvernului să dispună organismului

de conducere al entității îndeplinirea obiectivelor politice ale guvernului;

- (ii) Este necesară aprobarea ministerială pentru bugetele operaționale; și
- (iii) Guvernul are autoritatea, conform legislației existente, de a numi sau de a demite majoritatea membrilor organismului de conducere al entității.

IPSASB a concluzionat că exemplele erau mai degrabă indicii ale controlului sau ale controlului comun decât indicii care sugerau un factor independent. Prin urmare, IPSASB nu a considerat că modul de funcționare a guvernului era relevant pentru clasificarea combinărilor de operațiuni din sectorul public.

- (d) **Entitatea dispune cu privire la politica publică și/sau se implică în activități necomerciale finanțate în principal pe baza resurselor publice.** Unii respondenți la CP au sugerat că controlul trebuie completat prin luarea în considerare a măsurii în care entitatea dispune cu privire la politica publică și/sau se implică în activități necomerciale finanțate în principal pe baza resurselor publice. Această situație ar sugera o contopire. IPSASB a remarcat că această abordare ar impune introducerea unor concepte noi în literatura IPSASB. De exemplu, activitatea necomercială este un concept din GFS pe care IPSASB nu l-a adoptat. IPSASB nu a considerat ca fiind potrivită introducerea acestor concepte în ED 60. În consecință, IPSASB nu a considerat că acest factor era relevant pentru clasificarea combinărilor de operațiuni din sectorul public.
- (e) **Răspundere.** Unii respondenți au sugerat că prin contabilizarea unei combinări de operațiuni din sectorul public la valoarea justă se obțin mai multe informații despre efectul acelei combinări, dar că acest lucru este util doar în sensul răspunderii în situațiile în care entitatea era responsabilă pentru decizia de a realiza combinarea. IPSASB nu a considerat că răspunderea este un factor principal de sine stătător, însă a recunoscut că informațiile rezultate din clasificarea unei combinări de operațiuni din sectorul public trebuie să îndeplinească obiectivele raportării financiare. În circumstanțe excepționale, în care analiza contravalorii și a procesului decizional generează un rezultat neconcludent sau nu furnizează suficiente dovezi privind clasificarea corespunzătoare a unei combinări de operațiuni din sectorul public, o entitate poate fi nevoită să ia în considerare alte aspecte, inclusiv ce informații ar îndeplini obiectivele raportării financiare și ar satisface caracteristicile calitative (QC).

- BC32. Prin urmare, IPSASB a concluzionat că este necesară suplimentarea controlului cu doi factori suplimentari – dacă se transferă sau nu o contravaloare și motivele prezenței sau absenței acesteia; și procesul decizional. Acești factori sunt amplii și acoperă elemente ale altor factori, așa cum se discută mai sus.
- BC33. IPSASB a remarcat că acești factori ar putea fi utilizați fie pentru a completa indiciile privind controlul din IPSAS 35, fie pentru a completa conceptul de control în clasificarea combinărilor de operațiuni din sectorul public. IPSASB a dezbătut meritele celor două abordări. IPSASB a remarcat că utilizarea factorilor pentru completarea indicilor privind controlul era probabil să aibă ca rezultat o abordare de clasificare care corespundea mai bine caracteristicii calitative privind comparabilitatea. Totuși, IPSASB a considerat că utilizarea factorilor pentru a completa conceptul de control era probabil să aibă ca rezultat o abordare de clasificare care furniza informații mai relevante și care ofereau o reprezentare mai exactă. Utilizarea factorilor pentru a completa conceptul de control era, de asemenea, mai probabil să trateze preocupările semnalate de respondenți.
- BC34. Respondenții la CP au identificat dificultăți în ceea ce privește diferențierea achizițiilor de contopiri doar pe baza controlului care era puțin probabil să fie tratate în întregime prin dezvoltarea suplimentară a indicilor privind controlul. IPSASB a fost de acord și a concluzionat că obținerea controlului asupra operațiunilor de către o parte implicată în combinație este un element esențial al unei achiziții, dar nu este, în sine, suficientă pentru a determina dacă o combinație este o achiziție. În consecință, IPSASB a convenit să elaboreze o abordare pentru clasificarea combinărilor de operațiuni din sectorul public care:
- (a) Să utilizeze factorii pentru a completa conceptul de control; și
 - (b) Să analizeze controlul în contextul măsurii în care una dintre părțile implicate în combinație obține controlul asupra unei sau mai multor operațiuni ca rezultat al combinației.
- BC35. După ce a convenit să elaboreze o abordare care utilizează factorii pentru a suplimenta controlul, IPSASB a discutat importanța relativă care trebuie acordată controlului și celorlalți factori în clasificarea combinărilor de operațiuni din sectorul public. Ca parte a acestei discuții, IPSASB a identificat cele două abordări de mai jos:
- (a) **Abordarea prezumției relative.** Conform acestei abordări, atunci când una dintre părțile implicate în combinație obține controlul asupra unei operațiuni, acest lucru creează o prezumție relativă că acea combinație este o achiziție. Această abordare acordă o mare importanță obținerii controlului, iar analiza celorlalți factori se concentrează pe măsura în care există suficiente dovezi pentru a respinge această prezumție.

- (b) **Abordarea ponderării individuale.** Conform acestei abordări, ponderile acordate obținerii controlului, contravalorii și procesului decizional sunt un aspect ce ține de raționamentul profesional, bazat pe circumstanțele individuale ale combinării. Persoanele care întocmesc situațiile financiare ar identifica ce factori (dacă există) indică o achiziție și ce factori (dacă există) indică o contopire. În cazul în care există indicii atât cu privire la o achiziție, cât și cu privire la o contopire, ponderea acordată fiecărui factor, pe baza raționamentului profesional, de către persoanele care întocmesc situațiile financiare ar determina clasificarea.

- BC36. IPSASB a remarcat că abordarea prezumției relative oferă mai multă claritate și corespunde mai bine caracteristicii calitative privind comparabilitatea. Abordarea ponderării individuale era probabil să fie mai subiectivă în practică. Totuși, IPSASB a recunoscut că abordarea ponderării individuale le-ar permite practicienilor să reflecte mai bine fondul economic al combinării și s-ar putea să corespundă mai bine caracteristicilor calitative privind relevanța și reprezentarea exactă.
- BC37. Controlul a fost considerat de majoritatea membrilor ca fiind mai important pentru determinarea clasificării decât ceilalți factori, iar abordarea prezumției relative reflecta acest lucru. În consecință, IPSASB a convenit să dezvolte abordarea prezumției relative.
- BC38. Atunci când a luat această decizie, IPSASB a remarcat că o abordare care lua în considerare alți factori ca venind în completarea controlului (ceea ce corespunde mai bine caracteristicilor calitative privind relevanța și reprezentarea exactă în detrimentul comparabilității) și îngloba, în același timp, o prezumție relativă că obținerea controlului de către una dintre părțile implicate în combinare are ca rezultat o achiziție (ceea ce corespunde mai bine caracteristicii calitative privind comparabilitatea în detrimentul relevanței și reprezentării exacte) este probabil să aibă ca rezultat un echilibru corespunzător între caracteristicile calitative.
- BC39. De asemenea, IPSASB a luat în considerare posibilitatea ca, în unele circumstanțe rare, nici indiciile referitoare la contravaloare, nici cele referitoare la procesul decizional să nu fie suficiente pentru a respinge prezumția că o combinare de operațiuni din sectorul public este o achiziție, chiar dacă această clasificare nu reflecta fondul economic al combinării. IPSASB a convenit să prevadă luarea în considerare a fondului economic al combinării atunci când determină dacă prezumția trebuie respinsă. Pentru a ajuta persoanele care întocmesc situațiile financiare să determine acest lucru, ED 60 prevedea, de asemenea, în aceste circumstanțe rare, o evaluare privind măsura în care clasificarea produce informații care satisfac cel mai bine obiectivele raportării financiare și caracteristicile calitative.

BC40. IPSASB a considerat că cele mai des întâlnite circumstanțe în care o combinație de operațiuni din sectorul public ar fi considerată o achiziție sunt următoarele:

- (a) Una dintre părțile implicate în combinație obține controlul asupra unei operațiuni și plătește o contravaloare menită să-i compenseze pe cei care au un drept asupra activelor nete ale operațiunii transferate pentru renunțarea la dreptul respectiv.
- (b) Una dintre părțile implicate în combinație obține controlul asupra unei operațiuni din afara sectorului public fără a plăti o contravaloare pentru a-i compensa pe cei care au un drept asupra activelor nete ale operațiunii transferate.
- (c) Una dintre părțile implicate în combinație obține controlul asupra unei operațiuni din afara sectorului public impunându-i celeilalte părți combinația.
- (d) Una dintre părțile implicate în combinație obține controlul asupra unei operațiuni a unui guvern separat.

IPSASB a remarcat că, cu excepția situațiilor excepționale, abordarea de clasificare adoptată în ED 60 ar avea ca rezultat clasificarea unor astfel de combinații drept achiziții. Acest lucru a reasigurat IPSASB că abordarea adoptată era adecvată.

Răspunsurile la ED 60

BC41. IPSASB a analizat răspunsurile la ED 60. IPSASB a remarcat că exista o susținere substanțială pentru abordarea generală din ED față de clasificarea combinațiilor de operațiuni din sectorul public.

BC42. Respondenții au identificat, însă, domeniile în care considerau că abordarea ar putea fi îmbunătățită. Principalele probleme identificate au fost următoarele:

- (a) Existența unei prezumții relative despre care se preconiza a fi respinsă semnificativ mai des decât a nu fi respinsă crea confuzii;
- (b) S-a considerat că abordarea va acorda prea multă atenție controlului, unele părți interesate interpretând ED ca impunând utilizarea metodei achiziției în majoritatea cazurilor în care una dintre părțile implicate în combinație obține controlul asupra operațiunilor; și
- (c) În multe jurisdicții, fondul economic al unei combinații de operațiuni din sectorul public ar fi mai ușor de determinat făcându-se referire la indicii (contravaloarea și procesul decizional) decât la măsura în care una dintre părțile implicate în combinație a obținut controlul asupra operațiunilor.

BC43. IPSASB a luat la cunoștință aceste preocupări. IPSASB a acceptat că se recomandă în general ca prezumțiile relative să fie respinse rar și că utilizarea acestui termen cu așteptarea unei respingeri frecvente poate crea confuzii

pentru persoanele care întocmesc situațiile financiare. Această confuzie ar putea conduce la clasificarea de către o astfel de persoană a unei combinații de operațiuni din sectorul public drept achiziție în situații în care IPSASB nu intenționa acest lucru.

- BC44. IPSASB a considerat că posibila confuzie cu privire la modul în care trebuia interpretată prezumția relativă putea explica preocupările anumitor părți interesate cu privire la utilizarea necorespunzătoare a metodei achiziției. IPSASB nu intenționa ca abordarea din ED să impună utilizarea metodei achiziției în majoritatea cazurilor în care una dintre părțile implicate în combinare obține controlul asupra operațiunilor. IPSASB considera că achizițiile ar apărea în circumstanțe limitate, așa cum se poate observa din lista de la punctul BC40 de mai sus.
- BC45. IPSASB a acceptat că, în multe jurisdicții, fondul economic al unei combinații de operațiuni din sectorul public poate fi stabilit mai ușor în funcție de indicii, în special în funcție de măsura în care o combinație a avut loc sub control comun. Totuși, IPSASB a remarcat că acest lucru nu era valabil în toate jurisdicțiile. IPSASB a remarcat că, în continuare, controlul este un factor semnificativ; în special, o achiziție poate avea loc numai atunci când una dintre părțile implicate în combinare obține controlul asupra uneia sau mai multor operațiuni. IPSASB a remarcat, de asemenea, că abordarea din ED 60 furniza un cadru decizional potrivit pentru asigurarea luării în considerare a tuturor factorilor.
- BC46. În consecință, IPSASB a convenit să reanalizeze modul în care este formulată abordarea de clasificare pentru a trata aceste preocupări, fără a modifica fondul abordării. Se intenționa ca prezumția relativă și raportarea la control să fie primul pas în procesul de stabilire a unei clasificări pe baza fondului economic al combinații. Atunci când a creat acest prim pas, IPSASB nu a intenționat ca, odată ce s-a stabilit că una dintre părți a obținut controlul, acestuia să i se acorde o importanță mai mare decât contravalorii și procesului decizional în stabilirea fondului economic al combinații. IPSASB a acceptat că referința de la punctul BC35 litera (a) privind acordarea unei importanțe mari obținerii controlului poate induce în eroare. Controlul rămâne important, iar absența acestuia elimină posibilitatea unei achiziții, însă importanța sa în determinarea fondului economic al unei anumite combinații în care una dintre părți a obținut controlul este un aspect ce ține de raționamentul profesional. IPSASB rămâne de părere că abordarea de clasificare din ED 60 era adecvată, iar modificările introduse în prezentul standard sunt menite să ofere mai multă claritate privind modul în care trebuie aplicată abordarea. Aceste modificări nu au scopul de a produce clasificări diferite față de ED 60.

Comparație cu IFRS 3

- BC47. Standardul nu este convergent cu IFRS 3. IFRS 3 consideră toate combinațiile de întreprinderi drept achiziții, în timp ce prezentul standard conține prevederi

atât pentru contopiri, cât și pentru achiziții. IPSASB consideră adecvată această diferență din următoarele motive:

- (a) La elaborarea IFRS 3, IASB a concluzionat că „fuziunile reale” sau „fuziunile între entități egale” în care niciuna dintre entitățile care participă la combinare nu obține controlul asupra celorlalte sunt atât de rare încât sunt aproape inexistente. În sectorul public, însă, astfel de combinații sunt ceva obișnuit. Elaborarea unui standard care nu tratează contopirile nu ar îndeplini nevoile utilizatorilor GPFS-urilor din sectorul public.
- (b) IFRS 3 presupune că identificarea entității dobânditoare este întotdeauna posibilă, deoarece întreprinderile cărora li se aplică IFRS 3 au întotdeauna proprietari. În sectorul public, s-ar putea să nu existe participatii cuantificabile în capitalurile proprii ale unei entități din sectorul public, ceea ce poate face imposibilă identificarea entității dobânditoare. Elaborarea unui standard care nu recunoaște această situație nu ar îndeplini nevoile utilizatorilor GPFS-urilor din sectorul public.

Contabilizarea contopirilor (punctele 15-57)

Motivele adoptării metodei de contabilizare modificate a punerii în comun de interese în cazul contopirilor

- BC48. La elaborarea CP, IPSASB a identificat trei metode de contabilizare a combinațiilor de operațiuni din sectorul public care fie au fost aplicate în practică, fie au fost discutate. Acestea sunt:
- (a) Metoda achiziției;
 - (b) Metoda punerii în comun de interese, inclusiv o posibilă modificare a acesteia; și
 - (c) Metoda punerii în comun a elementelor la valoarea justă.
- BC49. Metoda achiziției (care este aplicată de IFRS 3) prevede identificarea unei entități dobânditoare pentru toate combinațiile. IPSASB concluzionase deja că s-ar putea să nu fie posibilă identificarea unei entități dobânditoare pentru toate combinațiile de operațiuni din sectorul public și că orice combinare în care nu putea fi identificată o entitate dobânditoare ar fi clasificată drept contopire. Prin urmare, IPSASB a concluzionat că metoda achiziției nu ar fi adecvată pentru contopiri.
- BC50. Metoda punerii în comun de interese fusese utilizată anterior în IAS 22, *Combinări de întreprinderi* (predecesorul IFRS 3). Se intenționa ca aceasta să fie aplicată în cazul combinațiilor în care nu poate fi identificată o entitate dobânditoare. Metoda punerii în comun de interese a fost utilizată anterior de multe jurisdicții ca bază pentru contabilizarea fuziunilor sau contabilizarea contopirilor. Aceasta continuă să fie utilizată de multe entități la contabilizarea combinațiilor sub control comun (care nu intră sub incidența IFRS 3).

- BC51. Metoda punerii în comun de interese contabilizează operațiunile care se combină ca și când acestea ar continua ca înainte, deși acum sunt deținute și gestionate împreună. Elementele din situațiile financiare ale operațiunilor care se combină pentru perioada în care are loc combinarea și pentru orice perioade comparative prezentate sunt incluse în situațiile financiare ale entității care rezultă ca și când acestea ar fi fost combinate de la începutul primei perioade prezentate. Cu alte cuvinte, momentul recunoașterii este începutul primei perioade prezentate și, în consecință, informațiile comparative sunt retratate.
- BC52. IPSASB a remarcat că unele persoane sunt de părere că dispoziția de a retrata informațiile comparative ar putea fi oneroasă și inutilă. În CP, IPSASB a lansat o consultare pe tema unei variații a metodei punerii în comun de interese, descrisă drept metoda de contabilizare modificată a punerii în comun de interese. Conform metodei modificate a punerii în comun de interese, entitatea care rezultă combină elementele din situația poziției financiare de la data contopirii.
- BC53. A treia metodă discutată de IPSASB în CP a fost metoda punerii în comun a elementelor la valoarea justă. Spre deosebire de metoda punerii în comun de interese, metoda punerii în comun a elementelor la valoarea justă pleacă de la premisa că entitatea care rezultă este o entitate nouă (indiferent dacă se formează sau nu o nouă entitate) și că, prin urmare, istoricul său începe de la acea dată. Metoda modificată a punerii în comun de interese are un efect similar în practică.
- BC54. Metoda punerii în comun a elementelor la valoarea justă prevede recunoașterea tuturor activelor identificabile și a datoriilor tuturor operațiunilor care se combină la valoarea justă de la data combinării în situațiile financiare ale entității care rezultă. Aceasta include recunoașterea activelor identificabile și a datoriilor care nu erau recunoscute anterior de operațiunile care se combină. Cu alte cuvinte, metoda punerii în comun a elementelor la valoarea justă utilizează aceeași bază de recunoaștere și evaluare ca metoda achiziției, însă o aplică tuturor operațiunilor care se combină, nu doar operațiunilor dobândite.
- BC55. Atunci când a elaborat CP, IPSASB a ajuns la concluzia că metoda punerii în comun de interese, metoda modificată a punerii în comun de interese și metoda punerii în comun a elementelor la valoarea justă furnizau toate o bază posibilă pentru contabilizarea contopirilor.
- BC56. IPSASB a remarcat că fluxurile de trezorerie viitoare și potențialul de servicii ale entității care rezultă vor fi de obicei aceleași indiferent de metoda utilizată pentru contabilizarea contopirii. Totuși, prezentarea performanței financiare și a poziției financiare a entității care rezultă diferă semnificativ în funcție de metoda aplicată. Dacă persoanelor care întocmesc situațiile financiare li s-ar acorda libertatea de a alege metoda, s-ar reduce comparabilitatea între entități și în timp.

- BC57. Susținătorii metodei punerii în comun de interese sau ai metodei modificate a punerii în comun de interese pentru contabilizarea contopirilor au considerat că acestea îndeplineau nevoile utilizatorilor:
- (a) De informații în scopuri decizionale; și
 - (b) În ceea ce privește evaluarea răspunderii entității care rezultă în raport cu utilizarea resurselor.

Aceasta deoarece utilizatorii GPFS-urilor entităților din sectorul public utilizează informațiile pentru a evalua cum au fost alocate resursele financiare și condiția financiară a entității. Aceste informații pot fi obținute aplicând metoda punerii în comun de interese sau metoda modificată a punerii în comun de interese.

- BC58. Se consideră că aceste metode satisfac caracteristicile calitative privind relevanța și reprezentarea exactă, deoarece ele reflectă sumele recunoscute în situațiile financiare ale operațiunilor care se combină înainte de contopire. Performanța ulterioară a entității care rezultă și răspunderea acesteia față de gestionarea acelor resurse pot fi evaluate pe aceeași bază ca cea utilizată pentru evaluarea răspunderii înainte de contopire.
- BC59. Metoda punerii în comun de interese și metoda modificată a punerii în comun de interese sunt considerate ca fiind, în general, cel mai puțin costisitor de aplicat deoarece ele:
- (a) Utilizează valorile contabile existente ale activelor, datoriilor și activelor nete / capitalurilor proprii ale operațiunilor care se combină; și
 - (b) Nu impun identificarea, evaluarea și recunoașterea activelor sau datoriilor care nu erau recunoscute anterior înainte de contopire.
- BC60. Susținătorii metodei modificate a punerii în comun de interese consideră că aceasta este superioară metodei punerii în comun de interese deoarece ilustrează contopirea așa cum este ea de fapt. Aceasta deoarece recunoaște activele și datoriile operațiunilor care se combină la data contopirii. Susținătorii consideră că aceasta este o reprezentare exactă a contopirii.
- BC61. Cei care susțin utilizarea metodei modificate a punerii în comun de interese recunosc că istoricul operațiunilor care se combină ar putea ajuta la evaluarea performanței entității care rezultă. La dezbaterile meritelor fiecărei metode, IPSASB a recunoscut că adoptarea metodei modificate a punerii în comun de interese fără a trata nevoile de informații istorice ale utilizatorilor s-ar putea să nu satisfacă obiectivele raportării financiare.

- BC62. Alții au considerat că metoda punerii în comun a elementelor la valoarea justă este superioară din punct de vedere conceptual atât metodei punerii în comun de interese, cât și versiunii sale modificate, deoarece entitatea care rezultă răspunde de valoarea curentă a resurselor operațiunilor care se combină. Aceasta

oferă, de asemenea, informații mai complete cu privire la o contopire, deoarece recunoaște activele identificabile și datoriile operațiunilor care se combină în diferent dacă acestea erau recunoscute înainte de contopire.

- BC63. Susținătorii metodei punerii în comun a elementelor la valoarea justă consideră că aceasta satisface nevoile utilizatorilor:
- (a) De informații în scopuri decizionale; și
 - (b) În ceea ce privește evaluarea răspunderii entității care rezultă în raport cu utilizarea resurselor.

Aceasta deoarece permite utilizatorilor să evalueze mai bine condiția financiară a entității și modul în care au fost alocate resursele financiare.

- BC64. Susținătorii metodei punerii în comun a elementelor la valoarea justă consideră că această metodă de contabilizare este într-o mare măsură o extensie a utilizării valorii juste în metoda achiziției. În consecință, ei argumentează că, dacă pentru achiziții este adoptată metoda achiziției, nu există niciun motiv ca pentru contopiri să nu se adopte o contabilizare similară.

- BC65. Atunci când a elaborat CP, IPSASB a ajuns la concluzia că metoda de contabilizare modificată a punerii în comun de interese este metoda adecvată pentru a fi aplicată, deoarece utilizatorii pot evalua performanța și răspunderea entității care rezultă fără ca entitatea să fie nevoită să-și reevalueze activele și datoriile. În plus, aceasta recunoaște contopirea la data la care a avut loc. IPSASB a remarcat că IPSAS-urile permit reevaluarea la valoarea justă ulterior recunoașterii inițiale dacă o entitate care rezultă consideră că această abordare ar furniza utilizatorilor informații mai relevante.

- BC66. Respondenții la CP au susținut, în general, opinia IPSASB că metoda de contabilizare modificată a punerii în comun de interese este metoda adecvată pentru a fi aplicată contopirilor. IPSASB a reanalizat metodele la elaborarea ED 60 și nu a identificat niciun motiv pentru a-și modifica opinia declarată anterior. Prin urmare, IPSASB a convenit că metoda de contabilizare modificată a punerii în comun de interese trebuie adoptată pentru contopiri în ED 60. Atunci când a luat această decizie, IPSASB a convenit că metoda de contabilizare modificată a punerii în comun de interese trebuie să includă prezentarea informațiilor adecvate pentru a se asigura faptul că utilizatorii GPFS-urilor entităților din sectorul public au acces la informațiile istorice de care au nevoie.

- BC67. Respondenții la ED 60 au fost de acord, în general, că metoda de contabilizare modificată a punerii în comun de interese este metoda adecvată pentru a fi aplicată contopirilor. Totuși, unii respondenți au considerat că metoda punerii în comun de interese furniza informații superioare și au susținut metoda modificată a punerii în comun de interese doar din motive legate de raportul cost/beneficiu. Acești respondenți au considerat că, în unele circumstanțe, beneficiile furnizării de informații din perioadele anterioare ar depăși costurile aferente. IPSASB a

acceptat această opinie și a convenit că entităților care rezultă trebuie să le fie permisă, dar nu impusă prezentarea de informații din perioadele anterioare. IPSASB a decis că informațiile din perioadele anterioare nu trebuie retratate, deoarece acest lucru ar necesita utilizarea unui moment diferit al recunoașterii, ceea ce ar reduce comparabilitatea.

Excepții de la principiul că activele și datoriile sunt recunoscute și evaluate la valoarea contabilă anterioară

- BC68. Metoda de contabilizare modificată a punerii în comun de interese impune entității care rezultă să recunoască și să evalueze activele și datoriile operațiilor care se combină la valorile lor contabile anterioare, sub rezerva dispoziției de a ajusta valorile contabile pentru a se conforma politicilor contabile ale entității care rezultă. Efectele tuturor tranzacțiilor dintre operațiunile care se combină, indiferent dacă au loc înainte sau după data contopirii, sunt eliminate la întocmirea situațiilor financiare ale entității care rezultă.
- BC69. IPSASB a analizat circumstanțele în care aplicarea acestor principii nu ar fi adecvată. IPSASB a identificat trei circumstanțe în care ar fi adecvată o excepție de la principiile de recunoaștere și/sau evaluare:

- (a) **Licențele sau drepturile similare acordate anterior de o operațiune care se combină unei alte operațiuni care se combină.** Este posibil ca o operațiune care se combină să fi acordat unei alte operațiuni care se combină o licență sau un drept similar, fiind recunoscut(ă) de către beneficiar drept imobilizare necorporală. Aplicarea principiilor generale ar impune eliminarea acestei tranzacții. Totuși, IPSASB a considerat că, prin acordarea licenței sau dreptului similar, sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere pentru o imobilizare necorporală. În cazul în care imobilizările necorporale generate intern nu sunt recunoscute, cauzele sunt problemele în identificarea măsurii și a momentului în care există un activ identificabil care va genera beneficii economice viitoare sau potențial de servicii preconizat(e); și în determinarea în mod fiabil a costului activului. Odată ce o licență sau un drept similar i-a fost acordat(ă) unui beneficiar, acest lucru demonstrează că există un activ identificabil care va genera beneficii economice viitoare sau potențial de servicii. În mod similar, tranzacția va stabili un cost pentru activ. În consecință, sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere a unei imobilizări necorporale. Din acest motiv, activul nu este eliminat atunci când operațiunile care se combină ce au acordat, respectiv primit licența sau dreptul similar fac parte dintr-o contopire. Situația este similară celei în care un activ corporal este vândut de o operațiune care se combină unei alte operațiuni care se combină. Eliminarea efectului vânzării nu elimină activul corporal în sine, deoarece activul era recunoscut anterior de vânzător. În cazul unei

licențe sau al unui drept similar, eliminarea tranzacției nu elimină imobilizarea necorporală, deoarece tranzacția furnizează suficiente dovezi privind existența imobilizării necorporale, astfel încât concedentul ar recunoaște el însuși acea imobilizare necorporală. IPSASB a remarcat că, în unele cazuri în care o operațiune care se combină obține controlul asupra altor operațiuni, dreptul ar putea fi considerat un drept redobândit. IPSASB nu a considerat că acest lucru ar justifica un tratament contabil diferit și a remarcat că drepturile redobândite sunt recunoscute ca imobilizări necorporale conform metodei achiziției. Din aceste motive, IPSASB a concluzionat că activul recunoscut în legătură cu o licență sau un drept similar acordat(ă) anterior de una dintre operațiunile care se combină altelea nu trebuie eliminat.

- (b) **Impozitul pe profit.** În sectorul public, contopirile, în special cele impuse de un nivel guvernamental superior, pot include scutiri fiscale ca parte a termenelor și condițiilor contopirii. IPSASB a convenit că entitatea care rezultă trebuie să recunoască orice elemente de impozit care există după contopire mai degrabă decât pe cele care au existat înaintea acesteia. După ce a analizat comentariile respondenților la ED 60, IPSASB a fost de acord că ar putea exista cazuri în care orice scutire fiscală apare ulterior contopirii, mai degrabă decât ca parte a termenelor și condițiilor acesteia. IPSASB a convenit să includă în IPSAS 40 prevederi care tratează ambele cazuri.
- (c) **Beneficiile angajaților.** IPSASB a remarcat că activele și datoriile a căror recunoaștere este prevăzută de IPSAS 39, *Beneficiile angajaților*, în legătură cu un plan de beneficii postangajare în urma unei contopiri ar putea fi diferite de valorile contabile combinate ale valorilor echivalente ale operațiunilor care se combină. Ca exemplu, o contopire implică cinci operațiuni care se combină care sunt singurii participanți la un plan de beneficii determinate cu mai mulți angajatori. Înaintea contopirii, operațiunile care se combină au insuficiente informații pentru a determina partea proporțională a fiecărei operațiuni care se combină din obligația privind beneficiul determinat, activele planului și costul asociat acestuia. Ca rezultat, operațiunile care se combină contabilizează planul ca și cum ar fi un plan de contribuții determinate. În urma contopirii, entitatea care rezultă este singurul participant la plan și își poate determina obligația privind beneficiul determinat, activele planului și costul asociat acestuia. Prin urmare, aceasta contabilizează planul ca pe un plan de beneficii determinate de la data contopirii. IPSASB a convenit că situația de deschidere a poziției financiare a entității care rezultă trebuie să includă activele și datoriile evaluate în conformitate cu IPSAS 39.

Recunoașterea și evaluarea componentelor de active nete / capitaluri proprii care rezultă în urma unei contopiri

- BC70. La elaborarea ED 60, IPSASB a remarcat că ar putea apărea o valoare reziduală ca urmare a unei contopiri. IPSASB a analizat cum trebuie recunoscută și evaluată aceasta. IPSASB a convenit că valoarea reziduală nu reflectă performanța financiară a entității care rezultă și a concluzionat că valoarea reziduală trebuie recunoscută în situația de deschidere a poziției financiare a entității care rezultă.
- BC71. IPSASB a analizat natura valorii reziduale. IPSASB consideră că, pentru contopirile care nu se află sub control comun, valoarea reziduală reprezintă performanța financiară a operațiunilor care se combină care nu a fost inclusă în activele nete / capitalurile proprii ale acestora. IPSASB a convenit că valoarea reziduală trebuie inclusă în activele nete / capitalurile proprii ale entității care rezultă în cazul în care contopirea nu are loc sub control comun.
- BC72. IPSASB a considerat că, pentru contopirile sub control comun, valoarea reziduală reprezintă consecințele financiare ale deciziilor luate de entitatea care controlează în stabilirea sau acceptarea termenelor contopirii. În consecință, IPSASB a convenit că valoarea reziduală trebuie tratată ca o contribuție la capitalurile proprii sau ca o distribuire din capitalurile proprii atunci când contopirea are loc sub control comun.
- BC73. IPSASB a luat în considerare elementele care trebuie incluse în valoarea reziduală. IPSASB a remarcat că metoda de contabilizare modificată a punerii în comun de interese recunoaște de obicei o contopire ca având ca rezultat, în fond, o nouă entitate la data la care are loc contopirea. Deoarece noua entitate nu ar fi generat alte componente de active nete / capitaluri proprii cum ar fi surplusul sau deficitul acumulat sau surplusul din reevaluare, toate elementele din activele nete / capitalurile proprii ar fi incluse ca parte a valorii reziduale.
- BC74. IPSASB a considerat că această abordare reflectă cel mai bine baza conceptuală a unei contopiri și a convenit că trebuie să se considere că toate elementele din activele nete / capitalurile proprii de la data contopirii fac parte din valoarea reziduală. Atunci când a luat această decizie, IPSASB a acceptat că această abordare ar putea avea consecințe pentru unele entități. De exemplu, deoarece valoarea reziduală ar include orice surplus din reevaluare recunoscut anterior, orice scăderi din reevaluare viitoare este mai probabil să fie recunoscute în surplus sau deficit. Aceasta deoarece surplusul din reevaluare recunoscut anterior nu ar mai fi disponibil pentru a absorbi scăderile din reevaluare viitoare.
- BC75. O altă consecință se referă la contopirile care au loc sub control comun. Entitatea care rezultă ar recunoaște o valoare reziduală, dar entitatea care controlează ar continua să recunoască componentele anterioare ale activelor nete / capitalurilor proprii în situațiile sale financiare consolidate, generând ajustări de consolidare

continue. IPSASB nu a considerat că aceste consecințe ar depăși beneficiile adoptării abordării conceptuale.

Răspunsurile la ED 60

BC76. Deși majoritatea respondenților la ED 60 au susținut abordarea IPSASB față de valoarea reziduală, o minoritate importantă nu a făcut-o. Principalele motive invocate de respondenți pentru a nu susține tratamentul propus pentru valoarea reziduală au fost următoarele:

- (a) Păstrarea rezervelor existente reprezintă mai bine combinarea, este mai transparentă și îndeplinește mai bine nevoile utilizatorilor;
- (b) Propunerile vor avea ca rezultat înlăturarea unor informații fiabile cu privire la rezerva din reevaluare;
- (c) Pentru contopirile sub control comun, entitățile care se combină pot practic să continue ca o singură entitate mai degrabă decât ca două sau mai multe entități separate, în loc să fie o nouă entitate;
- (d) Raportarea unor pierderi din reevaluare ulterioare drept cheltuială riscă să reprezinte eronat performanța financiară din anii următori;
- (e) Propunerile vor produce ajustări de consolidare continue în cazul în care contopirea are loc sub control comun, iar nevoia de a întocmi aceste ajustări a depășit beneficiile recunoașterii unei singure valori reziduale; și
- (f) Propunerile vor afecta o gamă largă de rezerve, inclusiv pe cele aferente beneficiilor angajaților, acoperirilor împotriva riscurilor și rezervele restricționate prin lege, ceea ce ar fi inconsecvent cu dispoziția din ED 60 privind menținerea clasificărilor și desemnărilor existente.

BC77. IPSASB a fost convins de unele dintre motivele oferite de respondenți. În special, IPSASB a recunoscut că propunerile din ED 60 ar putea fi inconsecvente la nivel intern.

BC78. Prin urmare, IPSASB a reanalizat propunerea de a impune recunoașterea în valoarea reziduală a tuturor valorilor recunoscute în active nete / capitaluri proprii.

BC79. IPSASB a concluzionat că cea mai adecvată prezentare a activelor nete / capitalurilor proprii ar depinde de circumstanțele contopirii. Într-o contopire care nu are loc sub control comun și în care nu au existat rezerve de tipul celor menționate la punctul BC76 litera (f) de mai sus, prezentarea unui singur sold de deschidere în active nete / capitaluri proprii ar putea furniza informații care oferă o reprezentare exactă. Într-o contopire care are loc sub control comun și în care există rezerve de tipul celor menționate la punctul BC76 litera (f) de mai sus, prezentarea unui singur sold de deschidere în active nete / capitaluri

propriu este puțin probabil să furnizeze informații care oferă o reprezentare exactă. În aceste circumstanțe, prezentarea unor componente separate de active nete / capitaluri proprii va furniza informații mai relevante și mai utile.

- BC80. În consecință, IPSASB a decis să nu specifice ce componente ale activelor nete / capitalurilor proprii trebuie prezentate, deoarece persoanele care întocmesc situațiile financiare sunt cel mai bine poziționate pentru a determina tratamentul cel mai adecvat. IPSASB a fost de acord să modifice corespunzător dispozițiile.

Perioada de evaluare

- BC81. IFRS 3 permite entităților dobânditoare o perioadă de un an după data achiziției pentru a finaliza contabilizarea achiziției. Aceasta pentru a-i permite entităților dobânditoare suficient timp pentru obținerea informațiilor necesare determinării valorii juste a activelor și datoriilor operațiunii dobândite.
- BC82. IPSASB a analizat dacă este necesară o astfel de perioadă în cazul contabilizării unei contopiri. Metoda modificată a punerii în comun de interese nu prevede retratarea activelor și datoriilor la valoarea justă la data contopirii. Totuși, IPSASB a remarcat că operațiunile care se combină ar putea avea politici contabile diferite, ceea ar putea avea ca rezultat că unele active și datorii vor trebui retratate pentru a se conforma politicilor contabile ale entității care rezultă. De exemplu, entitatea care rezultă ar putea adopta o politică contabilă de a reevalua anumite active precum imobilizările corporale. Dacă una sau mai multe dintre operațiunile care se combină a adoptat anterior o politică contabilă de evaluare la cost a acestor active, efectul practic al determinării valorii lor contabile conform modelului de reevaluare ar fi similar celui al determinării valorii juste. Din acest motiv, IPSASB a fost de acord că era adecvat să i se ofere unei entități care rezultă suficient timp pentru a obține informațiile necesare pentru retratarea activelor și datoriilor astfel încât să se conformeze politicilor sale contabile. IPSASB a convenit că o perioadă de un an era adecvată.

Operațiuni care se combină ce nu au adoptat anterior IPSAS-urile pe bază de angajamente

- BC83. Atunci când a elaborat prezentul standard, IPSASB a analizat dacă era necesar să se includă prevederi specifice pentru tratarea situației în care una sau mai multe dintre operațiunile care se combină nu au adoptat anterior IPSAS-urile pe bază de angajamente. De exemplu, o entitate din sectorul public care a aplicat anterior IPSAS-urile pe bază de angajamente poate fi contopită cu o altă entitate din sectorul public care a aplicat anterior o bază de contabilitate de angajamente alternativă. În astfel de circumstanțe, recunoașterea și evaluarea activelor și datoriilor celei de-a doua entități din sectorul public la valoarea lor contabilă s-ar putea să nu fie consecventă cu dispozițiile IPSAS-urilor pe bază de angajamente.

- BC84. IPSASB a concluzionat că nu sunt necesare prevederi suplimentare în prezentul standard. Punctul 27 din IPSAS 40 impune entității care rezultă să ajusteze valorile contabile ale activelor identificabile și datoriilor operațiunilor care se combină acolo unde este necesar pentru a se conforma politicilor contabile ale entității care rezultă. IPSASB a considerat că această dispoziție este suficientă pentru a trata majoritatea circumstanțelor în care una sau mai multe dintre operațiunile care se combină nu a(u) adoptat anterior IPSAS-urile pe bază de angajamente.
- BC85. IPSASB a ajuns la concluzia că atunci când ajustarea valorilor contabile pentru a se conforma politicilor contabile ale entității care rezultă nu este suficientă pentru conformarea cu IPSAS-urile pe bază de angajamente, entitatea care rezultă ar fi o entitate care adoptă pentru prima dată IPSAS-urile pe bază de angajamente. Această situație ar putea apărea atunci când una sau mai multe dintre operațiunile care se combină adoptaseră anterior contabilitatea de casă și, prin urmare, nu recunoscuseră anterior anumite active și datorii. În aceste circumstanțe, entitatea care rezultă ar aplica IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, la întocmirea primelor sale situații financiare de după combinare.

Contabilizarea achizițiilor (punctele 58-125)

Motivele adoptării metodei achiziției în cazul achizițiilor

- BC86. Atunci când a elaborat CP, IPSASB nu a ajuns la o concluzie privind „măsura în care utilizarea valorii juste ca bază de evaluare este adecvată pentru o parte din sau pentru toate achizițiile din sectorul public. Aceasta deoarece cele mai des întâlnite tipuri de achiziții au loc atunci când operațiunile sunt dobândite în vederea îndeplinirii unor obiective legate de furnizarea de bunuri și/sau servicii și nu pentru a genera beneficii economice care să revină acționarilor. În plus, multe achiziții nu includ transferul unei contravalori. Unii consideră că aceste tipuri de achiziții sunt diferite ca natură de combinațiile de întreprinderi identificate în IFRS 3, deoarece lipsește conceptul dobândirii unei operațiuni direct în schimbul transferării unei contravalori”. Respondenții la CP au susținut, în general, utilizarea valorii juste în achizițiile în care a fost transferată o contravaloare. Pentru achizițiile în care nu a fost transferată nicio contravaloare a existat aproximativ aceeași susținere pentru evaluarea la valoarea justă și evaluarea la valoarea contabilă.
- BC87. Argumentele dezvoltate în CP au reflectat abordarea de clasificare din CP. În CP, IPSASB a sugerat că obținerea controlului era singurul criteriu definitiv pentru a distinge o contopire de o achiziție. IPSASB a decis ulterior să suplimenteze obținerea controlului cu alți doi factori, contravaloarea și procesul decizional. IPSASB consideră că acest lucru va avea ca rezultat clasificarea mai puținor combinații de operațiuni din sectorul public drept achiziții decât în baza abordării din CP. Acele combinații de operațiuni din sectorul public care sunt clasificate

drept achiziții vor fi similare ca natură combinărilor de întreprinderi tratate în IFRS 3.

- BC88. Ținând cont de abordarea de clasificare revizuită pe care convenise să o adopte, IPSASB a reanalizat ce metodă de contabilizare ar fi adecvată în cazul achizițiilor. IPSASB a concluzionat că metoda achiziției era adecvată și a convenit să adopte în prezentul standard această metodă așa cum este prezentată în IFRS 3 ca metodă de contabilizare a achizițiilor. Această abordare a fost susținută de respondenții la ED 60.

Diferențe față de tratamentele contabile din IFRS 3

- BC89. IFRS 3 include tratamente contabile bazate pe alte standarde IFRS pentru care nu există un IPSAS echivalent, de exemplu, impozitul pe profit și plata pe bază de acțiuni. IPSASB a convenit să nu includă dispozițiile detaliate specificate în IFRS 3, dar să includă referințe la standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează aspectul respectiv.

- BC90. IPSASB a analizat dacă erau necesare îndrumări suplimentare celor furnizate în IFRS 3. IPSASB a remarcat că achizițiile din sectorul public pot include active și datorii care rezultă din alte tranzacții decât cele de schimb care nu sunt tratate de IFRS 3. În consecință, IPSASB a convenit să includă îndrumări suplimentare cu privire la următoarele elemente care nu sunt elemente de schimb:

- (a) Scutirile fiscale; și
- (b) Evaluarea ulterioară a transferurilor, împrumuturilor de concesiune și beneficiilor similare primite de o operațiune care se combină pe baza unor criterii care se pot modifica în urma unei achiziții.

- BC91. IPSASB a analizat comentariile de la respondenții la ED 60 cu privire la metoda achiziției. Ca rezultat, IPSASB a convenit să aducă niște modificări minore dispozițiilor.

Dispozițiile privind scutirile fiscale au fost modificate pentru a lua în calcul atât acele cazuri în care scutirile fiscale apar ulterior achiziției, cât și pe cele în care acestea fac parte din termenele achiziției.

IPSASB a analizat dacă erau necesare orice derogări suplimentare de la principiile de recunoaștere și evaluare sau orice îndrumări suplimentare cu privire la metoda achiziției. IPSASB a concluzionat că nu erau necesare prevederi suplimentare, deoarece Consiliul a considerat că prevederile din prezentul standard sau din celelalte IPSAS-uri erau deja suficient de clare.

Operațiuni dobândite care nu au adoptat anterior IPSAS-urile pe bază de angajamente

- BC92. Atunci când a elaborat prezentul standard, IPSASB a analizat dacă era necesar să se includă prevederi specifice pentru tratarea situației în care una sau mai multe dintre operațiunile dobândite nu a(u) adoptat anterior IPSAS-urile pe

bază de angajamente. IPSASB a concluzionat că nu erau necesare prevederi suplimentare în prezentul standard. Punctul 64 din IPSAS 40 prevede ca o entitate dobânditoare să recunoască activele identificabile dobândite, datoriile asumate și orice interese care nu controlează în operațiunea dobândită. Punctul 72 din standard impune entității dobânditoare să evalueze activele și datoriile dobândite la valorile lor juste de la data achiziției. În consecință, entitatea dobânditoare va evalua toate activele și datoriile în conformitate cu IPSAS-urile pe bază de angajamente, indiferent de baza de contabilitate adoptată anterior de o operațiune dobândită.

Valoarea justă nu poate fi determinată

BC93. Respondenții la ED 60 au comentat că, în circumstanțe excepționale, ar putea fi imposibil pentru o entitate dobânditoare să determine valoarea justă a unui element și au sugerat că valoarea contabilă anterioară a elementului ar putea fi o alternativă adecvată. IPSASB a analizat această sugestie, dar a concluzionat că utilizarea valorii contabile s-ar putea să nu fie adecvată în toate situațiile, în special dacă operațiunea dobândită nu aplică IPSAS-urile pe bază de angajamente. IPSASB a convenit că entitățile trebuie să aplice dispozițiile existente din IPSAS-uri. În special, IPSASB a remarcat că, în conformitate cu IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, aplicarea unei dispoziții este imposibilă atunci când entitatea nu o poate aplica după ce a făcut toate eforturile rezonabile în acest sens. IPSAS 3 oferă îndrumări suplimentare. În astfel de cazuri, entitatea dobânditoare ar evalua elementul de la data achiziției într-o manieră care este consecventă cu alte IPSAS-uri și cu politicile contabile ale entității dobânditoare și va prezenta informațiile prevăzute de alte IPSAS-uri. IPSASB a considerat că ar fi adecvat să se evalueze elementul la valoarea sa contabilă anterioară numai atunci când acea valoare contabilă este consecventă cu alte IPSAS-uri și cu politicile contabile ale entității dobânditoare.

Revizuirea IPSAS 40 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2018*

BC94. IPSASB a analizat revizuirile la IFRS 3, *Combinări de întreprinderi*, 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 prezentate în Baza sa pentru concluzii. IPSASB a fost de acord că, deoarece contabilizarea unei achiziții realizate în etape era identică în IPSAS 40 și IFRS 3, nu exista niciun motiv specific sectorului public pentru a nu adopta respectivele amendamente.

Revizuirea IPSAS 40 ca rezultat al documentului *Îmbunătățiri la IPSAS 2019*

BC95. Punctul legat de IPSAS 33, *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) pe bază de angajamente*, a fost omis în mod neintenționat atunci când a fost emis IPSAS 40. IPSASB a adăugat punctul 126C pentru a asigura consecvența cu IPSAS 33.

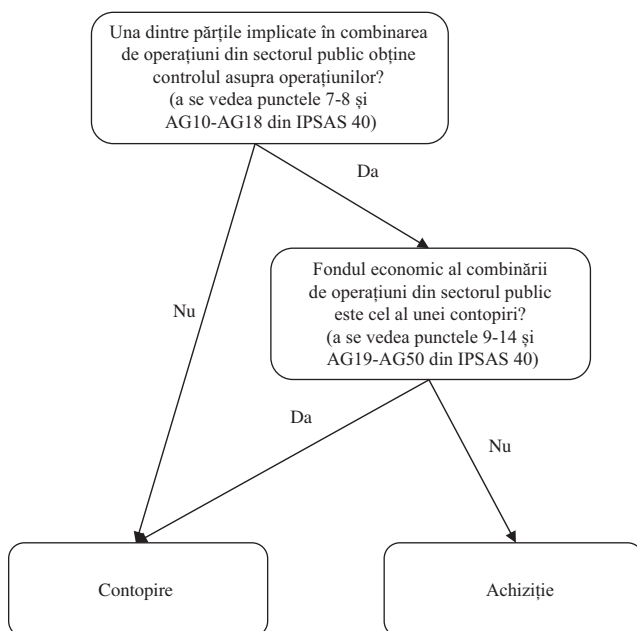
Îndrumări de implementare

Prezentele îndrumări însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 40.

IG1. Scopul prezentelor Îndrumări de implementare este acela de a ilustra anumite aspecte ale dispozițiilor din IPSAS 40.

Clasificarea combinărilor de operațiuni din sectorul public

IG2. Diagrama de mai jos rezumă procesul stabilit de IPSAS 40 pentru clasificarea combinărilor de operațiuni din sectorul public.



Exemple ilustrative

Prezentele exemple însoțesc, dar nu fac parte din IPSAS 40.

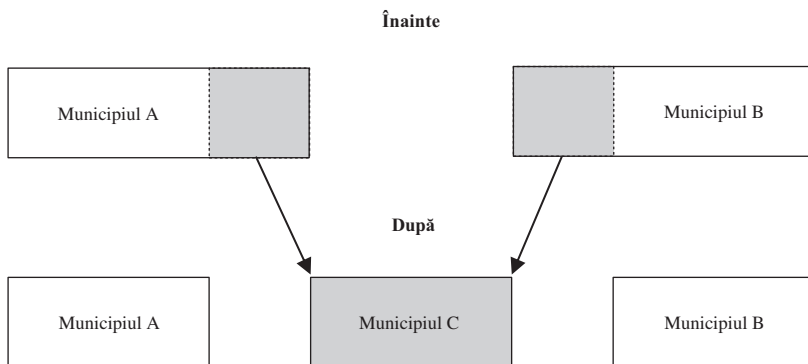
Clasificarea combinărilor de operațiuni din sectorul public

Ilustrarea consecințelor aplicării punctelor 7-14 și AG10-AG50 din IPSAS 40

- IE1. Următoarele scenarii ilustrează procesul de clasificare a combinărilor de operațiuni din sectorul public. Aceste scenarii prezintă situații ipotetice. Deși este posibil ca anumite aspecte din scenarii să fie întâlnite în situații reale, atunci când se aplică IPSAS 40 trebuie evaluate toate faptele și circumstanțele aferente unui model de situație dat.
- IE2. Fiecare scenariu este ilustrat de o diagramă. Atunci când o combinație de operațiuni din sectorul public implică operațiuni care fac parte dintr-o entitate economică, dar nu întreaga entitate economică, operațiunile implicate în combinație și entitatea care se formează în urma acesteia sunt hașurate în diagramă. Atunci când mai multe entități raportoare sunt incluse într-o entitate economică, limita entității economice este prezentată printr-o linie punctată.

Scenariul 1: Reorganizarea administrației locale prin restructurarea granițelor teritoriale

- IE3. Diagrama următoare ilustrează crearea unui nou municipiu prin combinarea unor operațiuni din două municipii existente.



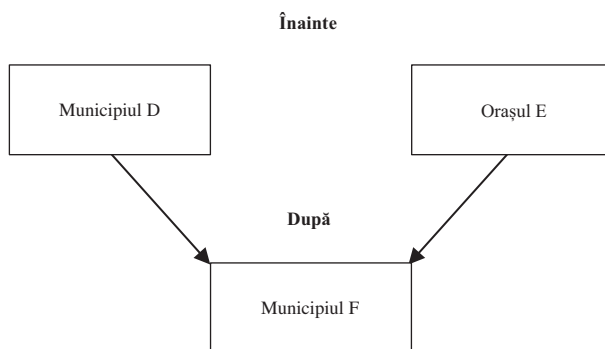
- IE4. În acest scenariu, granițele teritoriale ale celor două municipii existente, Municipiul A și Municipiul B, sunt retrase de către Parlament prin intermediul legislației; nici Parlamentul, nici Guvernul central nu controlează Municipiul A sau Municipiul B. Responsabilitatea pentru o parte din fostul teritoriu al fiecărui municipiu este transferată unui nou municipiu, Municipiul C. Operațiunile în legătură cu teritoriul transferat sunt combinate pentru a forma Municipiul C. Are loc o combinație de operațiuni din sectorul public.
- IE5. Municipiul A și Municipiul B rămân altfel neschimbate și își păstrează organismele de conducere. Un nou organism de conducere (fără legătură cu organismele

de conducere ale Municipiilor A și B) este ales pentru Municipiul C pentru gestionarea operațiunilor transferate de la celelalte municipii.

- IE6. Crearea Municipiului C este o combinație de operațiuni din sectorul public. Pentru a stabili dacă aceasta trebuie clasificată drept contopire sau achiziție, prima întrebare care trebuie luată în considerare este dacă una dintre părțile implicate în combinație a obținut controlul asupra operațiunilor ca rezultat al combinației.
- IE7. Municipiul C are un organism de conducere nou-ales, fără legătură cu organismele de conducere ale Municipiilor A și B. Nici Municipiul A, nici Municipiul B nu are autoritate asupra Municipiului C. De asemenea, acestea nu au nici expunere, nici drepturi la beneficii variabile pe baza oricărei implicări în Municipiul C.
- IE8. Nici Municipiul A, nici Municipiul B nu a obținut controlul asupra Municipiului C ca rezultat al combinației de operațiuni din sectorul public. În consecință, combinația este clasificată drept contopire.

Scenariul 2: Reorganizarea administrației locale prin combinarea a două municipii într-o nouă entitate cu personalitate juridică

- IE9. Diagrama următoare ilustrează crearea unui nou municipiu prin combinarea tuturor operațiunilor din două municipii existente într-o nouă entitate cu personalitate juridică.



- IE10. În acest scenariu are loc o combinație de operațiuni din sectorul public în care Municipiul F este format pentru a combina operațiunile (și activele, datoriile și componentele de active nete / capitaluri proprii aferente) ale Municipiului D și Orașului E. Înainte de combinație, Municipiul D și Orașul E nu se află sub control comun. Combinația este impusă de administrația regională (o terță parte) prin intermediul legislației. Administrația regională are autoritatea legală de a dispune combinarea celor două entități, prin intermediul legislației, chiar dacă nu le controlează.

- IE11. Legislația care creează Municipiul F prevede înființarea unui nou organism de conducere fără nicio legătură cu Municipiul D sau Orașul E. Municipiul D și Orașul E nu au niciun rol în stabilirea termenelor combinării. După combinare, Municipiul D și Orașul E încetează să mai existe.
- IE12. Crearea Municipiului F este o combinare de operațiuni din sectorul public. Pentru a stabili dacă aceasta trebuie clasificată drept contopire sau achiziție, prima întrebare care trebuie luată în considerare este dacă una dintre părțile implicate în combinare a obținut controlul asupra operațiunilor ca rezultat al combinării.
- IE13. Municipiul F are un organism de conducere nou-format, fără legătură cu organismele de conducere ale Municipiului D și Orașului E. Nici Municipiul D, nici Orașul E nu are autoritate asupra Municipiului F. De asemenea, acestea nu au nici expunere, nici drepturi la beneficii variabile pe baza oricărei implicări în Municipiul F.
- IE14. Nici Municipiul D, nici Orașul E nu a obținut controlul asupra Municipiului F ca rezultat al combinării de operațiuni din sectorul public. În consecință, combinarea este clasificată drept contopire.

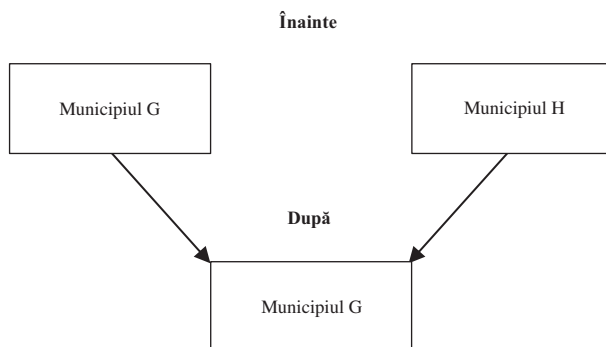
Scenariul 2: Variație

- IE15. În scenariul 2, legislația care creează Municipiul F prevede înființarea unui nou organism de conducere fără nicio legătură cu Municipiul D sau Orașul E. În această variație, legislația care creează Municipiul F prevede ca organismul de conducere al Municipiului D să devină organismul de conducere al Municipiului F.
- IE16. Acest lucru sugerează că Municipiul D obține controlul asupra operațiunilor Orașului E ca parte a combinării de operațiuni din sectorul public prin care se creează Municipiul F. Totuși, evaluarea măsurii în care Municipiul D obține controlul se bazează pe fondul combinării, nu pe forma juridică a acesteia. La întocmirea situațiilor sale financiare, Municipiul F ia în considerare îndrumările de la punctele 7-8 și AG10-AG18 din IPSAS 40.
- IE17. În această variație, se presupune că legislația care prevede ca organismul de conducere al Municipiului D să devină organismul de conducere al Municipiului F are ca rezultat faptul că Municipiul D obține:
- (a) Autoritate asupra operațiunilor Orașului E;
 - (b) Expunere sau drepturi la beneficii variabile pe baza implicării sale în acele operațiuni; și
 - (c) Capacitatea de a-și utiliza autoritatea asupra acestor operațiuni pentru a afecta natura sau valoarea beneficiilor din implicarea sa în aceste operațiuni.

- IE18. Municipiul F concluzionează că Municipiul D a obținut controlul asupra Orașului E ca rezultat al combinării de operațiuni din sectorul public. Municipiul F ia în considerare îndrumările de la punctele 9-14 și AG19-AG50 din IPSAS 40 pentru a stabili dacă fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.
- IE19. La analizarea fondului economic al combinării de operațiuni din sectorul public, Municipiul F observă că rezultatul combinării nu este o relație de tip entitate controlată / entitate care controlează între Municipiul D și Orașul E. Acest lucru este consecvent atât cu o contopire, cât și cu o achiziție. Municipiul F observă, de asemenea, că Municipiul D obține accesul la beneficii economice sau potențial de servicii similare celor care ar fi putut fi obținute printr-un acord mutual; acest lucru poate sugera că fondul economic al combinării este cel al unei achiziții, însă nu este concludent.
- IE20. La analizarea indicilor referitoare la contravaloare, Municipiul F observă că această combinație de operațiuni din sectorul public nu include plata unei contravalori deoarece nu există nicio parte care să aibă dreptul la activele nete ale Orașului E (adică nu există foști proprietari ai Orașului E cu participații cuantificabile în capitalurile proprii). Acest lucru sugerează că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.
- IE21. La analizarea indicilor referitoare la procesul decizional, Municipiul F observă că această combinație de operațiuni din sectorul public a fost impusă de administrația regională (o terță parte) și că Municipiul D și Orașul E nu au avut niciun rol în stabilirea termenelor combinării. Acest lucru poate sugera că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.
- IE22. Luând acești factori împreună, Municipiul F consideră că această combinație de operațiuni din sectorul public trebuie clasificată drept contopire. Pentru a lua această decizie, Municipiul F ia în considerare absența unei contravalori deoarece nu există nicio parte care să aibă dreptul la activele nete ale operațiunii ca fiind cel mai important factor în determinarea fondului economic al combinării.

Scenariul 3: Reorganizarea administrației locale prin combinarea a două municipii într-o entitate cu personalitate juridică existentă

- IE23. Diagrama următoare ilustrează combinarea tuturor operațiunilor din două municipii existente într-o entitate cu personalitate juridică existentă.



- IE24. În acest scenariu are loc o combinare de operațiuni din sectorul public în care operațiunile Municipiilor G și H (și activele, datoriile și componentele de active nete / capitaluri proprii aferente ale acestora) sunt combinate în entitatea cu personalitate juridică a Municipiului G. Înainte de combinare, Municipiul G și Municipiul H nu sunt sub control comun. Combinarea este impusă de guvernul central (o terță parte) prin intermediul legislației. Guvernul central are autoritatea legală de a dispune combinarea celor două entități, prin intermediul legislației, chiar dacă nu le controlează.
- IE25. Legislația prin care se realizează combinarea prevede ca organismul de conducere al Municipiului G să continue drept organism de conducere al entității combinate. Municipiul G și Municipiul H nu au niciun rol în stabilirea termenelor combinării. După combinarea de operațiuni din sectorul public, Municipiul H încetează să mai existe.
- IE26. Aceste aspecte sugerează că Municipiul G obține controlul asupra operațiunilor Municipiului H ca parte a combinării de operațiuni din sectorul public. Totuși, evaluarea măsurii în care Municipiul G obține controlul se bazează pe fondul combinării, nu pe forma juridică a acesteia. Municipiul G ia în considerare îndrumările de la punctele 7-8 și AG10-AG18 din IPSAS 40 pentru a stabili dacă să clasifice combinarea drept contopire sau achiziție.
- IE27. În acest scenariu se presupune că legislația care prevede ca organismul de conducere al Municipiului G să continue ca organism de conducere al entității rezultate în urma combinării are ca rezultat faptul că Municipiul G obține:
- (a) Autoritate asupra operațiunilor Municipiului H;
 - (b) Expunere sau drepturi la beneficii variabile pe baza implicării sale în acele operațiuni; și
 - (c) Capacitatea de a-și utiliza autoritatea asupra acestor operațiuni pentru a afecta natura sau valoarea beneficiilor din implicarea sa în aceste operațiuni.

- IE28. Municipiul G concluzionează că a obținut controlul asupra Municipiului H ca rezultat al combinării de operațiuni din sectorul public. Municipiul G ia în considerare îndrumările de la punctele 9-14 și AG19-AG50 din IPSAS 40 pentru a stabili dacă fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.
- IE29. La analizarea fondului economic al combinării de operațiuni din sectorul public, Municipiul G observă că rezultatul combinării nu este o relație de tip entitate controlată / entitate care controlează între Municipiul G și Municipiul H. Acest lucru este consecvent atât cu o contopire, cât și cu o achiziție. Municipiul G observă, de asemenea, că obține accesul la beneficii economice sau potențial de servicii similare celor care ar fi putut fi obținute printr-un acord mutual; acest lucru poate sugera că fondul economic al combinării este cel al unei achiziții, însă nu este concludent.
- IE30. La analizarea indiciilor referitoare la contravaloare, Municipiul G observă că această combinație de operațiuni din sectorul public nu include plata unei contravalori deoarece nu există nicio parte care să aibă dreptul la activele nete ale Municipiului H (adică nu există foști proprietari ai Municipiului H cu participării cuantificabile în capitalurile proprii). Acest lucru sugerează că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.
- IE31. La analizarea indiciilor referitoare la procesul decizional, Municipiul G observă că această combinație de operațiuni din sectorul public a fost impusă de guvernul central (o terță parte) și că Municipiul G și Municipiul H nu au avut niciun rol în stabilirea termenelor combinării. Acest lucru poate sugera că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.
- IE32. Luând acești factori împreună, Municipiul G consideră că această combinație de operațiuni din sectorul public trebuie clasificată drept contopire. Pentru a lua această decizie, Municipiul G ia în considerare absența unei contravalori deoarece nu există nicio parte care să aibă dreptul la activele nete ale operațiunii ca fiind cel mai important factor în determinarea fondului economic al combinării.

Scenariul 3: Variație

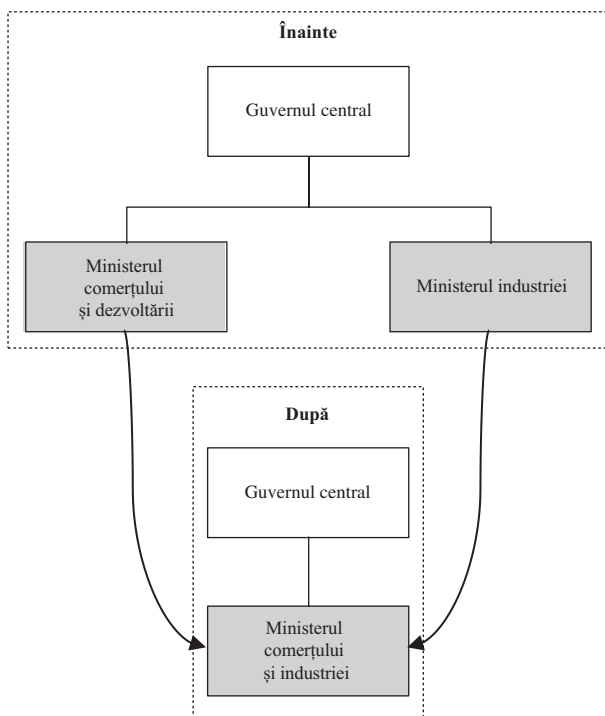
- IE33. În scenariul 3, legislația prevede ca organismul de conducere al Municipiului G să devină organismul de conducere al entității combinate. În această variație, legislația prevede formarea unui nou organism de conducere fără nicio legătură cu Municipiul G sau H.
- IE34. Pentru a stabili dacă această combinație de operațiuni din sectorul public trebuie clasificată drept contopire sau achiziție, prima întrebare care trebuie luată în considerare este dacă una dintre părțile implicate în combinație a obținut controlul asupra operațiunilor ca rezultat al combinării.
- IE35. În ciuda continuării formei sale juridice, Municipiul G are un organism de conducere nou-format, fără legătură cu organismul său de conducere anterior sau cu cel al Municipiului H. În consecință, Municipiul G nu obține autoritate

asupra Municipiului H. De asemenea, acesta nu are nici expunere, nici drepturi la beneficii variabile pe baza oricărei implicări în Municipiul H.

- IE36. Municipiul G nu a obținut controlul asupra Municipiului H ca rezultat al combinării de operațiuni din sectorul public. În consecință, combinarea este clasificată drept contopire.

Scenariul 4: Restructurarea ministerelor guvernului central

- IE37. Diagrama următoare ilustrează reorganizarea ministerelor guvernului central prin combinarea Ministerului comerțului și dezvoltării și a Ministerului industriei în nou-formatul Minister al comerțului și industriei.



- IE38. În acest scenariu are loc o combinare de operațiuni din sectorul public în care Ministerul comerțului și industriei este format pentru a combina operațiunile (și activele, datoriile și componentele de active nete / capitaluri proprii aferente) ale Ministerului comerțului și dezvoltării și ale Ministerului industriei. Toate ministerele, atât înainte de combinare, cât și după, sunt controlate de guvernul central. Combinarea este impusă de guvernul central pe baza acestui control. Ministerul comerțului și dezvoltării și Ministerul industriei nu au niciun rol în stabilirea termenelor combinării.

- IE39. La realizarea combinării, guvernul central acordă responsabilitatea pentru noul Minister al comerțului și industriei ministrului industriei și organismului de conducere al Ministerului industriei. După combinare, Ministerul comerțului și dezvoltării și Ministerul industriei încetează să mai existe.
- IE40. Deoarece guvernul central controlează aceleași operațiuni atât înainte, cât și după combinarea de operațiuni din sectorul public, guvernul central nu raportează o combinare în situațiile sale financiare consolidate. Combinarea este raportată de Ministerul comerțului și industriei.
- IE41. Crearea Ministerului comerțului și industriei este o combinare de operațiuni din sectorul public. Pentru a stabili dacă aceasta trebuie clasificată drept contopire sau achiziție, prima întrebare care trebuie luată în considerare este dacă una dintre părțile implicate în combinare a obținut controlul asupra operațiunilor ca rezultat al combinării.
- IE42. Guvernul central acordă responsabilitatea pentru noul Minister al comerțului și industriei ministrului industriei și organismului de conducere al Ministerului industriei. Acest lucru sugerează că Ministerul industriei obține controlul asupra operațiunilor Ministerului comerțului și dezvoltării ca parte a combinării de operațiuni din sectorul public prin care se creează noul Minister al comerțului și industriei. Totuși, evaluarea măsurii în care Ministerul industriei obține controlul se bazează pe fondul combinării, nu pe forma acesteia. Pentru a determina dacă trebuie să clasifice combinarea drept contopire sau drept achiziție, Ministerul comerțului și industriei ia în considerare îndrumările de la punctele 7-8 și AG10-AG18 din IPSAS 40.
- IE43. În acest scenariu se presupune că decizia guvernului central de a acorda responsabilitatea pentru noul Minister al comerțului și industriei ministrului industriei și organismului de conducere al Ministerului industriei are ca rezultat faptul că Ministerul industriei obține:
- (a) Autoritate asupra operațiunilor Ministerului comerțului și dezvoltării;
 - (b) Expunere sau drepturi la beneficii variabile pe baza implicării sale în acele operațiuni; și
 - (c) Capacitatea de a-și utiliza autoritatea asupra acestor operațiuni pentru a afecta natura sau valoarea beneficiilor din implicarea sa în aceste operațiuni.
- IE44. Ministerul comerțului și industriei concluzionează că Ministerul industriei a obținut controlul asupra Ministerului comerțului și dezvoltării ca rezultat al combinării de operațiuni din sectorul public. Ministerul comerțului și industriei ia în considerare îndrumările de la punctele 9-14 și AG19-AG50 din IPSAS 40 pentru a stabili dacă fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.

- IE45. La analizarea fondului economic al combinării de operațiuni din sectorul public, Ministerul comerțului și industriei observă că rezultatul combinării nu este o relație de tip entitate controlată / entitate care controlează între Ministerul comerțului și dezvoltării și Ministerul industriei. Acest lucru este consecvent atât cu o contopire, cât și cu o achiziție. Ministerul comerțului și industriei observă, de asemenea, că Ministerul industriei obține accesul la beneficii economice sau potențial de servicii similare celor care ar fi putut fi obținute printr-un acord mutual; acest lucru poate sugera că fondul economic al combinării este cel al unei achiziții.
- IE46. La analizarea indiciilor referitoare la contravaloare, Ministerul comerțului și industriei observă că această combinație de operațiuni din sectorul public nu include plata unei contravalori deoarece combinarea a avut loc sub control comun și guvernul central, adică entitatea care controlează, nu a specificat nicio contravaloare în termenii combinării. În consecință, deși absența unei contravalori ar putea sugera că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri, aceasta nu este, în sine, concludentă și trebuie luată în considerare și alți factori.
- IE47. La analizarea indiciilor referitoare la procesul decizional, Ministerul comerțului și industriei observă că această combinație de operațiuni din sectorul public are loc sub control comun. Combinarea a fost dispusă de guvernul central, iar Ministerul comerțului și dezvoltării și Ministerul industriei nu au avut niciun rol în stabilirea termenelor combinării. Acest lucru oferă o dovadă că decizia finală privind realizarea combinării și termenii acesteia aparține guvernului central, adică entitatea care controlează. Acest lucru oferă o dovadă că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.
- IE48. Luând acești factori împreună, Ministerul comerțului și industriei consideră că această combinație de operațiuni din sectorul public trebuie clasificată drept contopire. În luarea acestei decizii, faptul că această combinație de operațiuni din sectorul public are loc sub control comun este considerat cel mai important factor în determinarea fondului economic al combinării.

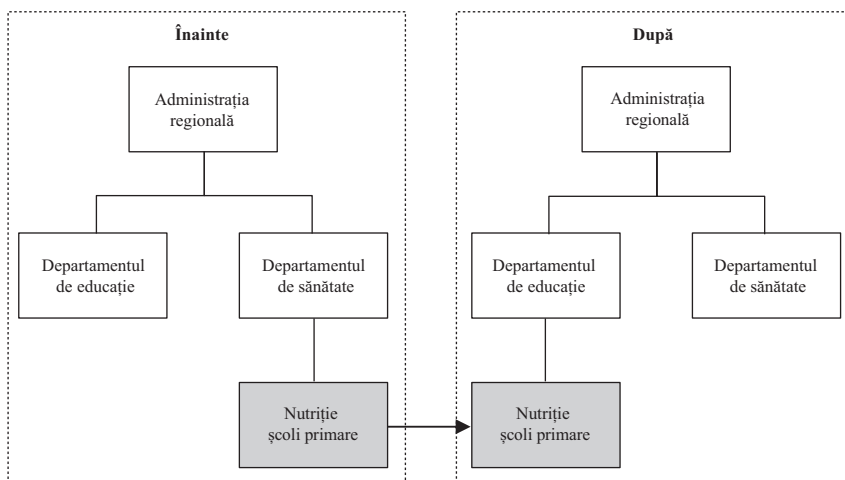
Scenariul 4: Variație

- IE49. În scenariul 4, Guvernul central acordă responsabilitatea pentru noul Minister al comerțului și industriei ministrului industriei și organismului de conducere al Ministerului industriei. În această variație, guvernul central desemnează un nou ministru și un nou organism de conducere.
- IE50. Crearea Ministerului comerțului și industriei este o combinație de operațiuni din sectorul public sub control comun. Pentru a stabili dacă aceasta trebuie clasificată drept contopire sau achiziție, prima întrebare care trebuie luată în considerare este dacă una dintre părțile implicate în combinație a obținut controlul asupra operațiunilor ca rezultat al combinării.

- IE51. Ministerul comerțului și industriei are un nou ministru și un organism de conducere nou-format, fără legătură cu organismele de conducere ale Ministerului comerțului și dezvoltării și Ministerului industriei. Nici Ministerul comerțului și dezvoltării, nici Ministerul industriei nu a obținut autoritate asupra operațiunilor celuilalt minister. De asemenea, acestea nu au nici expunere, nici drepturi la beneficii variabile pe baza oricărei implicări în operațiunile celuilalt minister.
- IE52. Nici Ministerul comerțului și dezvoltării, nici Ministerul industriei nu a obținut controlul asupra Ministerului comerțului și industriei ca rezultat al combinării de operațiuni din sectorul public. În consecință, combinarea este clasificată drept contopire.

Scenariul 5: Transferul de operațiuni aflate sub control comun

- IE53. Diagrama următoare ilustrează transferul de operațiuni între două entități din sectorul public aflate sub control comun.



- IE54. În acest scenariu are loc o combinare de operațiuni din sectorul public în care operațiunea Nutriție școli primare este transferată de la Departamentul de sănătate al Administrației regionale la Departamentul său de educație. Ambele departamente sunt controlate de Administrația regională înainte și după combinare.
- IE55. Deoarece Administrația regională controlează aceleași operațiuni atât înainte, cât și după combinare, Administrația regională nu raportează o combinare în situațiile sale financiare consolidate. Combinarea este raportată de Departamentul de educație.
- IE56. Transferul operațiunii Nutriție școli primare este o combinare de operațiuni din sectorul public. Pentru a stabili dacă aceasta trebuie clasificată drept contopire

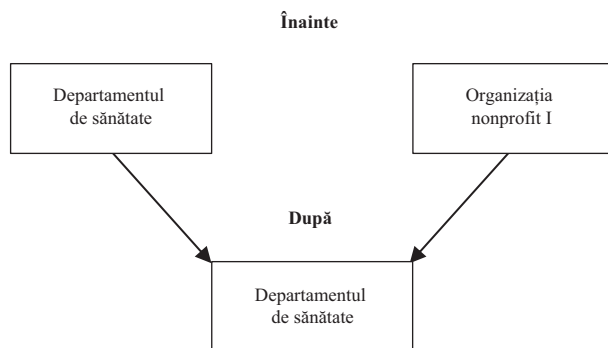
sau achiziție, prima întrebare luată în considerare de Departamentul de educație este dacă una dintre părțile implicate în combinare a obținut controlul asupra operațiunilor ca rezultat al combinării.

- IE57. În acest scenariu, Departamentul de educație obține:
- (a) Autoritate asupra operațiunii Nutriție școli primare;
 - (b) Expunere sau drepturi la beneficii variabile pe baza implicării sale în acea operațiune; și
 - (c) Capacitatea de a-și utiliza autoritatea asupra acestei operațiuni pentru a afecta natura sau valoarea beneficiilor din implicarea sa în această operațiune.
- IE58. Departamentul de educație concluzionează că a obținut controlul asupra operațiunii Nutriție școli primare ca rezultat al combinării de operațiuni din sectorul public. Departamentul de educație ia în considerare îndrumările de la punctele 9-14 și AG19-AG50 din IPSAS 40 pentru a stabili dacă fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.
- IE59. La analizarea fondului economic al combinării de operațiuni din sectorul public, Departamentul de educație observă că obține accesul la beneficii economice sau potențial de servicii similare celor care ar fi putut fi obținute printr-o tranzacție voluntară; acest lucru poate sugera că fondul economic al combinării este cel al unei achiziții.
- IE60. La analizarea indiciilor referitoare la contravaloare, Departamentul de educație observă că această combinare de operațiuni din sectorul public nu include plata unei contravalori deoarece combinarea a avut loc sub control comun și Administrația regională, adică entitatea care controlează, nu a specificat nicio contravaloare în termenele combinării. În consecință, deși absența unei contravalori ar putea sugera că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri, aceasta nu este, în sine, concludentă și trebuie luați în considerare și alți factori.
- IE61. La analizarea indiciilor referitoare la procesul decizional, Departamentul de educație observă că această combinare de operațiuni din sectorul public are loc sub control comun. Combinarea a fost dispusă de Administrația regională. Acest lucru oferă o dovadă că decizia finală privind realizarea combinării și termenele acesteia aparține Administrației regionale, adică entitatea care controlează. Acest lucru oferă o dovadă că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.
- IE62. Luând acești factori împreună, Departamentul de educație consideră că această combinare de operațiuni din sectorul public trebuie clasificată drept contopire. În luarea acestei decizii, faptul că această combinare de operațiuni din sectorul

public are loc sub control comun este considerat cel mai important factor în determinarea fondului economic al combinării.

Scenariul 6: Combinarea unei entități din sectorul public cu o organizație nonprofit

IE63. Diagrama următoare ilustrează combinarea unei entități din sectorul public cu o organizație nonprofit care furnizează servicii similare.



IE64. În acest scenariu are loc o combinare de operațiuni din sectorul public în care Organizația nonprofit I, o instituție caritabilă care furnizează servicii de prim-ajutor, convine în mod voluntar să se combine cu Departamentul de sănătate în vederea îmbunătățirii serviciilor oferite publicului. Operațiunile Organizației nonprofit I sunt integrate în operațiunile similare furnizate de Departamentul de sănătate. Înainte de combinare, Departamentul de sănătate îi oferea finanțare Organizației nonprofit I. Departamentul de sănătate acoperă costul transferului dreptului asupra activelor și datoriilor Organizației nonprofit I suportate de administratorii de active ai instituției caritabile.

IE65. Combinarea Departamentului de sănătate cu Organizația nonprofit I este o combinare de operațiuni din sectorul public. Pentru a stabili dacă aceasta trebuie clasificată drept contopire sau achiziție, prima întrebare luată în considerare de Departamentul de sănătate este dacă a obținut controlul asupra operațiunilor ca rezultat al combinării.

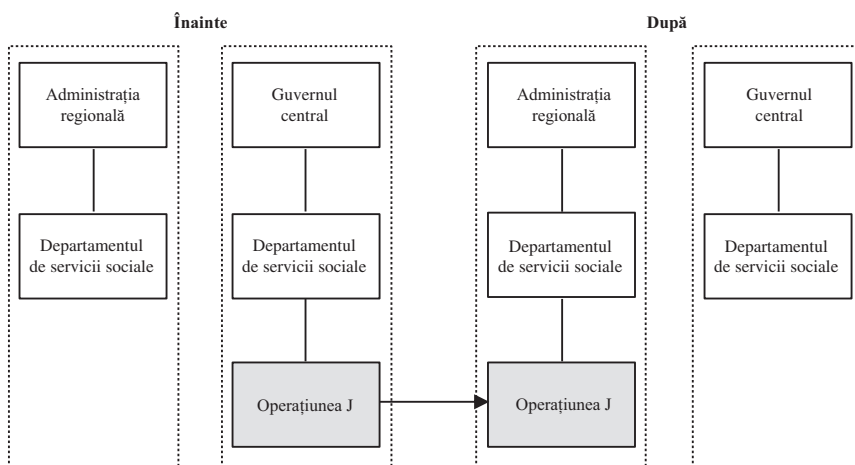
IE66. În acest scenariu, Departamentul de sănătate obține:

- (a) Autoritate asupra Organizației nonprofit I și a operațiunilor sale;
- (b) Expunere sau drepturi la beneficii variabile pe baza implicării sale în acele operațiuni; și
- (c) Capacitatea de a-și utiliza autoritatea asupra acestor operațiuni pentru a afecta natura sau valoarea beneficiilor din implicarea sa în aceste operațiuni.

- IE67. Departamentul de sănătate concluzionează că a obținut controlul asupra Organizației nonprofit I ca rezultat al combinării de operațiuni din sectorul public. Departamentul de sănătate ia în considerare îndrumările de la punctele 9-14 și AG19-AG50 din IPSAS 40 pentru a stabili dacă fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.
- IE68. La analizarea fondului economic al combinării de operațiuni din sectorul public, Departamentul de sănătate observă că rezultatul combinării nu este o relație de tip entitate controlată / entitate care controlează între Departament și Organizația nonprofit I. Acest lucru este consecvent atât cu o contopire, cât și cu o achiziție.
- IE69. La analizarea indiciilor referitoare la contravaloare, Departamentul de sănătate observă că această combinație de operațiuni din sectorul public nu include plata unei contravalori menite să compenseze vânzătorul pentru cedarea drepturilor sale la activele nete ale unei operațiuni. Deși Departamentul de sănătate face o plată către administratorii de active, aceasta are rolul de a-i compensa pentru costurile suportate pentru realizarea combinării, nu de a-i compensa pentru cedarea drepturilor pe care aceștia le au la activele nete ale Organizației nonprofit I. Deși Organizația nonprofit I are un Consiliu de administrație, aceste persoane nu au dreptul la activele nete ale operațiunii. Acest lucru înseamnă că nu există nicio parte care să aibă dreptul la activele nete ale Organizației nonprofit I (adică nu există foști proprietari ai Organizației nonprofit I care să aibă participații cuantificabile în capitalurile proprii). Acest lucru sugerează că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri. În acest scenariu, acest aspect este confirmat de faptul că scopul combinării este de a îmbunătăți serviciile furnizate publicului.
- IE70. La analizarea indiciilor referitoare la procesul decizional, Departamentul de sănătate observă că această combinație de operațiuni din sectorul public a fost o combinație voluntară. În consecință, aceste indicii nu oferă nicio dovadă care să sugereze că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.
- IE71. Luând acești factori împreună, Departamentul de sănătate consideră că această combinație de operațiuni din sectorul public trebuie clasificată drept contopire. Pentru a lua această decizie, Departamentul de sănătate ia în considerare absența unei contravalori deoarece nu există nicio parte care să aibă dreptul la activele nete ale operațiunii ca fiind cel mai important factor în determinarea fondului economic al combinării. În acest scenariu, această concluzie este confirmată de cedarea voluntară de către Consiliul de administrație a controlului asupra operațiunilor în scopul îmbunătățirii serviciilor furnizate publicului.

Scenariul 7: Transferul unei operațiuni între nivelurile guvernamentale

- IE72. Diagrama următoare ilustrează transferul unei operațiuni între nivelurile guvernamentale.



- IE73. În acest scenariu, Guvernul central adoptă o politică de a transfera responsabilitatea pentru anumite servicii sociale Administrației regionale. În consecință, acesta propune transferul Operațiunii J, care furnizează servicii de tipul celor din centrele de îngrijire, de la Departamentul de servicii sociale al Guvernului central la Departamentul de servicii sociale al Administrației regionale. Administrația regională susține această politică și este de acord să accepte Operațiunea J. Operațiunea J are active nete de 1.000 u.m.² Nu este transferată nicio contravaloare de la Administrația regională către Guvernul central. Totuși, acordul de transfer impune Administrației regionale o obligație de a continua să ofere servicii de tipul celor din centrele de îngrijire pentru minimum 10 ani. Operațiunea J nu își recuperează toate costurile din taxe; prin urmare, Administrația regională își asumă responsabilitatea de a furniza resursele necesare pentru a acoperi deficitul. În urma transferului, Administrația regională gestionează Operațiunea J ca pe o entitate de sine stătătoare (adică există o relație de tip entitate care controlează / entitate controlată între Administrația regională și Operațiunea J), însă planifică să integreze operațiunea în celelalte operațiuni ale sale la o dată ulterioară, ceea ce ar elimina relația de tip entitate care controlează / entitate controlată.
- IE74. Transferul Operațiunii J este o combinație de operațiuni din sectorul public care va trebui raportată atât în situațiile financiare ale Administrației regionale, cât și în situațiile financiare ale Departamentului de servicii sociale al Administrației regionale. Deoarece analiza necesară va fi aceeași pentru ambele entități, acest exemplu folosește termenul Administrația regională pentru ambele entități.

² În aceste exemple, valorile monetare sunt exprimate în „unități monetare (u.m.)”.

- IE75. Pentru a stabili dacă aceasta trebuie clasificată drept contopire sau achiziție, prima întrebare luată în considerare de Administrația regională este dacă a obținut controlul asupra operațiunilor ca rezultat al combinării.
- IE76. În acest scenariu, Administrația regională obține:
- (a) Autoritate asupra Operațiunii J;
 - (b) Expunere sau drepturi la beneficii variabile pe baza implicării sale în Operațiunea J; și
 - (c) Capacitatea de a-și utiliza autoritatea asupra Operațiunii J pentru a afecta natura sau valoarea beneficiilor din implicarea sa în această operațiune.
- IE77. Administrația regională concluzionează că a obținut controlul asupra Operațiunii J ca rezultat al combinării de operațiuni din sectorul public. Administrația regională ia în considerare îndrumările de la punctele 9-14 și AG19-AG50 din IPSAS 40 pentru a stabili dacă fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.
- IE78. La analizarea fondului economic al combinării de operațiuni din sectorul public, Administrația regională observă că rezultatul combinării este o relație de tip entitate controlată / entitate care controlează între Administrația regională și Operațiunea J. Acesta este inconsecvent cu fondul economic al unei contopiri.
- IE79. La analizarea indiciilor referitoare la contravaloare, Administrația regională observă că această combinație de operațiuni din sectorul public nu include plata unei contravalori menite să compenseze vânzătorul pentru cedarea drepturilor sale la activele nete ale unei operațiuni. Totuși, acordul de transfer impune Administrației regionale să continue să furnizeze serviciile. Deoarece Operațiunea J nu își recuperează toate costurile din taxe, Administrația regională va trebui să furnizeze resursele necesare pentru a acoperi deficitul. Administrația regională consideră că probabil costul de furnizare a serviciilor pentru perioada convenită de zece ani va fi aproximativ egal cu valoarea activelor nete primite. Prin urmare, aceasta consideră că un participant de pe piață ar estima că valoarea justă a Operațiunii J (împreună cu obligația de a furniza servicii timp de 10 ani) este zero. Deși nu se transferă nicio contravaloare, acest lucru reflectă valoarea justă a combinării. Administrația regională concluzionează că indiciile referitoare la contravaloare nu oferă nicio dovadă care să sugereze că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.
- IE80. La analizarea indiciilor referitoare la procesul decizional, Administrația regională observă că această combinație de operațiuni din sectorul public este o combinație voluntară. În consecință, aceste indicii nu oferă nicio dovadă care să sugereze că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.

IE81. Luând acești factori împreună, Administrația regională concluzionează că nu există nicio dovadă că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri și că această combinație de operațiuni din sectorul public trebuie, prin urmare, clasificată drept achiziție.

Scenariul 7: Variație

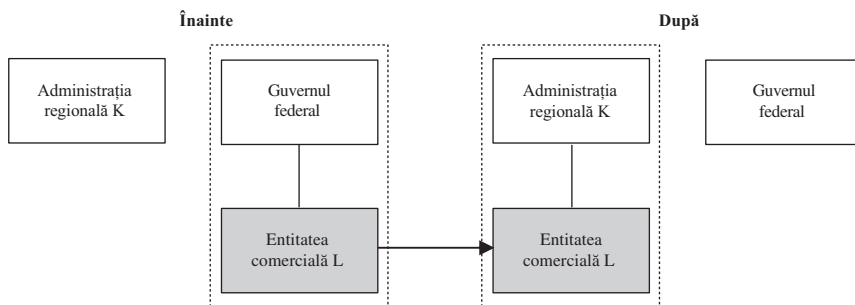
IE82. În scenariul 7, Administrația regională consideră că un participant de pe piață ar estima că valoarea justă a Operațiunii J (împreună cu obligația de a furniza servicii timp de 10 ani) este zero. Acesta este motivul pentru care nu se plătește o contravaloare. În această variație se presupune că Operațiunea J își acoperă costurile din taxe. În consecință, un participant de pe piață ar estima că valoarea justă a Operațiunii J (împreună cu obligația de a furniza servicii timp de 10 ani) este mai mare decât zero.

IE83. În aceste circumstanțe, faptul că în combinație nu este inclusă plata unei contravaloare care se intenționează să compenseze vânzătorul pentru cedarea drepturilor sale la activele nete ale unei operațiuni poate fi o dovadă că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.

IE84. La stabilirea clasificării combinării de operațiuni din sectorul public, Administrația regională ia în considerare ce factor sau ce factori are (au) cea mai mare importanță. Administrația regională ia în considerare faptul că a obținut controlul asupra Operațiunii J și faptul că această combinație nu implică integrarea operațiunilor sale și a celor ale Operațiunii J ca fiind cei mai importanți factori în determinarea fondului economic al combinării. Acesta sugerează că această combinație trebuie clasificată drept achiziție. Indiciile referitoare la procesul decizional susțin această clasificare; doar indiciile referitoare la contravaloare sugerează că fondul economic al combinării ar putea fi cel al unei contopiri. Prin urmare, Administrația regională clasifică această combinație drept achiziție.

Scenariul 8: Transferul unei entități comerciale între nivelurile guvernamentale

IE85. Diagrama următoare ilustrează transferul unei entități comerciale între nivelurile guvernamentale.

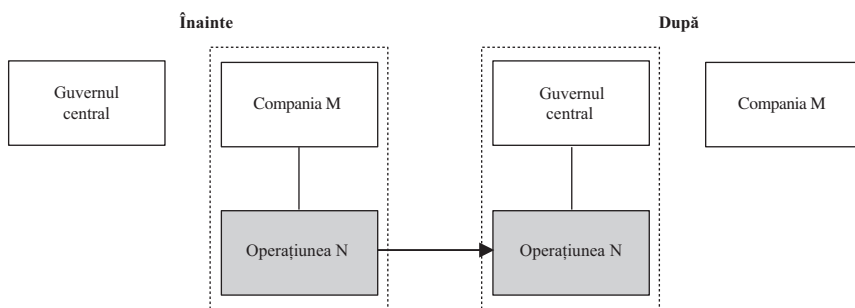


- IE86. În acest scenariu, Guvernul federal este de acord să transfere Entitatea comercială L Administrației regionale K. Administrația regională K plătește Guvernului federal o contravaloare în legătură cu transferul. În urma combinării, Administrația regională K gestionează Entitatea comercială L ca pe o entitate de sine stătătoare, în condiții obiective.
- IE87. Transferul Entității comerciale L este o combinație de operațiuni din sectorul public. Pentru a stabili dacă aceasta trebuie clasificată drept contopire sau achiziție, prima întrebare luată în considerare de Administrația regională K este dacă a obținut controlul asupra operațiunilor ca rezultat al combinării.
- IE88. În acest scenariu, Administrația regională K obține:
- (a) Autoritate asupra Entității comerciale L și a operațiunilor sale;
 - (b) Expunere sau drepturi la beneficii variabile pe baza implicării sale în acele operațiuni; și
 - (c) Capacitatea de a-și utiliza autoritatea asupra acestor operațiuni pentru a afecta natura sau valoarea beneficiilor din implicarea sa în aceste operațiuni.
- IE89. Administrația regională K concluzionează că a obținut controlul asupra Entității comerciale L ca rezultat al combinării de operațiuni din sectorul public. Administrația regională K ia în considerare îndrumările de la punctele 9-14 și AG19-AG50 din IPSAS 40 pentru a stabili dacă fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.
- IE90. La analiza fondului economic al combinării de operațiuni din sectorul public, Administrația regională K observă că rezultatul combinării este o relație de tip entitate controlată / entitate care controlează între Administrația regională și Entitatea comercială L. Acesta este inconsecvent cu fondul economic al unei contopiri. De asemenea, Administrația regională K observă că această combinație are conținut comercial, ceea ce sugerează o achiziție.
- IE91. La analiza indiciilor referitoare la contravaloare, Administrația regională K observă că această combinație de operațiuni din sectorul public include plata unei contravalori menite să compenseze vânzătorul pentru cedarea drepturilor sale la activele nete ale unei operațiuni. Administrația regională K concluzionează că indiciile referitoare la contravaloare nu oferă nicio dovadă care să sugereze că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.
- IE92. La analiza indiciilor referitoare la procesul decizional, Administrația regională K observă că această combinație de operațiuni din sectorul public este o combinație voluntară. În consecință, aceste indicii nu oferă nicio dovadă care să sugereze că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.

IE93. Luând acești factori împreună, Administrația regională K concluzionează că nu există nicio dovadă că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri și că această combinație de operațiuni din sectorul public trebuie, prin urmare, clasificată drept achiziție.

Scenariul 9: Cumpărarea unei operațiuni din sectorul privat

IE94. Diagrama următoare ilustrează cumpărarea unei operațiuni din sectorul privat de către o entitate din sectorul public.



IE95. În acest scenariu, Guvernul central cumpără Operațiunea N de la Compania M. Guvernul central plătește valoarea de piață a Operațiunii N, iar Compania M acționează voluntar. În urma cumpărării, Operațiunea N este gestionată ca o entitate de sine stătătoare, în condiții obiective.

IE96. Cumpărarea Operațiunii N este o combinație de operațiuni din sectorul public. Pentru a stabili dacă aceasta trebuie clasificată drept contopire sau achiziție, prima întrebare luată în considerare de Guvernul central este dacă a obținut controlul asupra operațiunilor ca rezultat al combinării.

IE97. În acest scenariu, Guvernul central obține:

- (a) Autoritate asupra Operațiunii N;
- (b) Expunere sau drepturi la beneficii variabile pe baza implicării sale în Operațiunea N; și
- (c) Capacitatea de a-și utiliza autoritatea asupra Operațiunii N pentru a afecta natura sau valoarea beneficiilor din implicarea sa în această operațiune.

IE98. Guvernul central concluzionează că a obținut controlul asupra Operațiunii N ca rezultat al combinării de operațiuni din sectorul public. Guvernul central ia în considerare îndrumările de la punctele 9-14 și AG19-AG50 din IPSAS 40 pentru a stabili dacă fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.

IE99. La analiza fondului economic al combinării de operațiuni din sectorul public, Guvernul central observă că rezultatul combinării este o relație de tip entitate

controlată / entitate care controlează între Guvernul central și Operațiunea N. Acesta este inconsecvent cu fondul economic al unei contopiri. De asemenea, Guvernul central observă că această combinație are conținut comercial, ceea ce sugerează o achiziție.

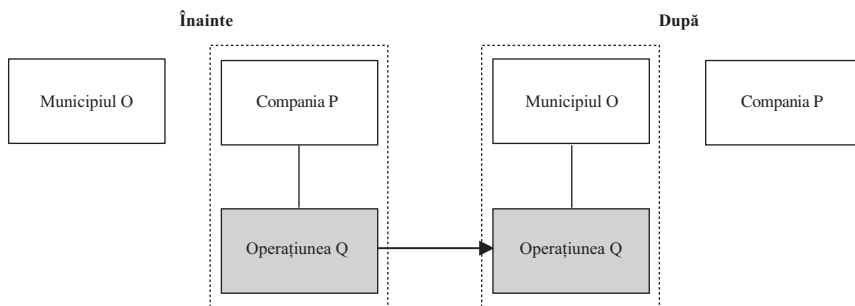
- IE100. La analizarea indiciilor referitoare la contravaloare, Guvernul central observă că această combinație de operațiuni din sectorul public include plata unei contravalori menite să compenseze vânzătorul pentru cedarea drepturilor sale la activele nete ale unei operațiuni. Guvernul central concluzionează că indiciile referitoare la contravaloare nu oferă nicio dovadă care să sugereze că fondul economic al combinației este cel al unei contopiri.
- IE101. La analizarea indiciilor referitoare la procesul decizional, Guvernul central observă că această combinație de operațiuni din sectorul public este o combinație voluntară. În consecință, aceste indicii nu oferă nicio dovadă care să sugereze că fondul economic al combinației este cel al unei contopiri.
- IE102. Luând acești factori împreună, Guvernul central concluzionează că nu există nicio dovadă că fondul economic al combinației este cel al unei contopiri și că această combinație de operațiuni din sectorul public trebuie, prin urmare, clasificată drept achiziție.

Scenariul 9: Variație

- IE103. În scenariul 9, Compania M încheie tranzacția în mod voluntar. În această variație, Guvernul central naționalizează Operațiunea N prin intermediul unei cumpărări forțate. Cumpărarea este efectuată tot la valoarea de piață a Operațiunii N.
- IE104. Trecerea de la o tranzacție voluntară la o cumpărare forțată nu afectează evaluarea controlului sau a indiciilor referitoare la contravaloare.
- IE105. La analizarea indiciilor referitoare la procesul decizional, Guvernul central observă că Compania M nu acționează voluntar. Faptul că Guvernul central (o parte implicată în combinație) îi poate impune Companiei M combinația de operațiuni din sectorul public oferă o dovadă că fondul economic al combinației este cel al unei achiziții.
- IE106. În consecință, Guvernul central clasifică această combinație de operațiuni din sectorul public drept achiziție.

Scenariul 10: Cumpărare în condiții avantajoase

- IE107. Diagrama următoare ilustrează o cumpărare în condiții avantajoase de către o entitate din sectorul public.



- IE108. În acest scenariu, Municipiul O cumpără Operațiunea Q de la Compania P în cadrul unei cumpărări în condiții avantajoase. Compania P dorește să vândă rapid Operațiunea Q pentru a debloca numerar pentru celelalte operațiuni ale sale și este dispusă să accepte un preț sub valoarea de piață a Operațiunii Q pentru a vinde mai devreme. La inițierea cumpărării în condiții avantajoase, Compania P acționează voluntar. În urma cumpărării, Operațiunea Q este gestionată de Municipiul O ca o entitate de sine stătătoare, în condiții obiective.
- IE109. Cumpărarea în condiții avantajoase a Operațiunii Q este o combinație de operațiuni din sectorul public. Pentru a stabili dacă aceasta trebuie clasificată drept contopire sau achiziție, prima întrebare luată în considerare de Municipiul O este dacă a obținut controlul asupra operațiunilor ca rezultat al combinației.
- IE110. În acest scenariu, Municipiul O obține:
- Autoritate asupra Operațiunii Q;
 - Expunere sau drepturi la beneficii variabile pe baza implicării sale în Operațiunea Q; și
 - Capacitatea de a-și utiliza autoritatea asupra Operațiunii Q pentru a afecta natura sau valoarea beneficiilor din implicarea sa în această operațiune.
- IE111. Municipiul O concluzionează că a obținut controlul asupra Operațiunii Q ca rezultat al combinației de operațiuni din sectorul public. Municipiul O ia în considerare îndrumările de la punctele 9-14 și AG19-AG50 din IPSAS 40 pentru a stabili dacă fondul economic al combinației este cel al unei contopiri.
- IE112. La analizarea fondului economic al combinației de operațiuni din sectorul public, Municipiul O observă că rezultatul combinației este o relație de tip entitate controlată / entitate care controlează între Municipiul O și Operațiunea Q. Acesta este inconsecvent cu fondul economic al unei contopiri. Municipiul O remarcă, de asemenea, că această combinație are conținut comercial (chiar dacă prețul plătit era sub prețul de piață al Operațiunii Q), ceea ce sugerează o achiziție.

- IE113. La analizarea indiciilor referitoare la contravaloare, Municipiul O observă că această combinație de operațiuni din sectorul public include plata unei contravalori menite să compenseze vânzătorul pentru cedarea drepturilor sale la activele nete ale unei operațiuni, chiar dacă acel preț era sub valoarea de piață. Compania P a acceptat voluntar un preț mai redus pentru o vânzare rapidă, iar scopul contravalorii plătite era de a furniza Companiei P nivelul de compensație pe care aceasta era dispusă să îl accepte pentru cedarea dreptului său la activele nete ale Operațiunii Q. Municipiul O concluzionează că indiciile referitoare la contravaloare nu oferă nicio dovadă care să sugereze că fondul economic al combinației este cel al unei contopiri.
- IE114. La analizarea indiciilor referitoare la procesul decizional, Municipiul O observă că această combinație de operațiuni din sectorul public este o combinație voluntară. În consecință, aceste indicii nu oferă nicio dovadă care să sugereze că fondul economic al combinației este cel al unei contopiri.
- IE115. Luând acești factori împreună, Municipiul O concluzionează că nu există nicio dovadă că fondul economic al combinației este cel al unei contopiri și că această combinație de operațiuni din sectorul public trebuie, prin urmare, clasificată drept achiziție.

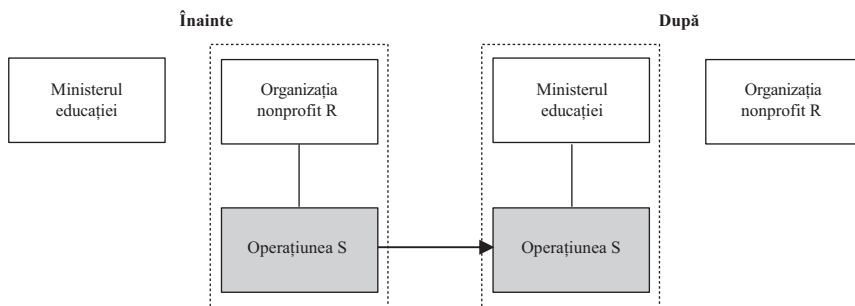
Scenariul 10: Variație

- IE116. În scenariul 10, Compania P încheie tranzacția în mod voluntar. În această variație, Municipiul O preia Operațiunea Q prin intermediul unei cumpărări forțate. Cumpărarea este efectuată tot la un preț sub valoarea de piață a Operațiunii Q. Compania P nu ar fi vândut Operațiunea Q la un preț sub valoarea de piață în mod voluntar.
- IE117. Trecerea de la o tranzacție voluntară la o cumpărare forțată nu afectează evaluarea controlului.
- IE118. La analizarea indiciilor referitoare la contravaloare, Municipiul O observă că această combinație de operațiuni din sectorul public include o contravaloare menită să compenseze vânzătorul pentru cedarea drepturilor sale la activele nete ale unei operațiuni. Totuși, nivelul compensării este sub cel pe care Compania P l-ar fi acceptat în mod voluntar. În consecință, aceste indicii furnizează doar o dovadă slabă că fondul economic al combinației ar fi cel al unei achiziții și se acordă o importanță mai mare altor factori.
- IE119. La analizarea indiciilor referitoare la procesul decizional, Municipiul O observă că Compania P nu acționează voluntar. Faptul că Municipiul O (o parte implicată în combinație) poate impune Companiei P combinația de operațiuni din sectorul public oferă o dovadă că fondul economic al combinației este cel al unei achiziții.

IE120. Luând toți acești factori în considerare, Municipiul O clasifică această combinație de operațiuni din sectorul public drept achiziție.

Scenariul 11: Operațiuni donate

IE121. Diagrama următoare ilustrează primirea unei operațiuni prin donație de către o entitate din sectorul public.



IE122. În acest scenariu, Organizația nonprofit R, o instituție caritabilă care furnizează servicii de educație, îi transferă voluntar Ministerului educației Operațiunea S, o școală, fără niciun cost. Organizația nonprofit R face acest lucru deoarece consideră că va avea ca rezultat furnizarea de servicii îmbunătățite publicului și îi va permite să-și îndeplinească obiectivele.

IE123. Donația Operațiunii S este o combinație de operațiuni din sectorul public. Pentru a stabili dacă aceasta trebuie clasificată drept contopire sau achiziție, prima întrebare luată în considerare de Ministerul educației este dacă a obținut controlul asupra operațiunilor ca rezultat al combinării.

IE124. În acest scenariu, Ministerul educației obține:

- (a) Autoritate asupra Operațiunii S;
- (b) Expunere sau drepturi la beneficii variabile pe baza implicării sale în Operațiunea S; și
- (c) Capacitatea de a-și utiliza autoritatea asupra Operațiunii S pentru a afecta natura sau valoarea beneficiilor din implicarea sa în această operațiune.

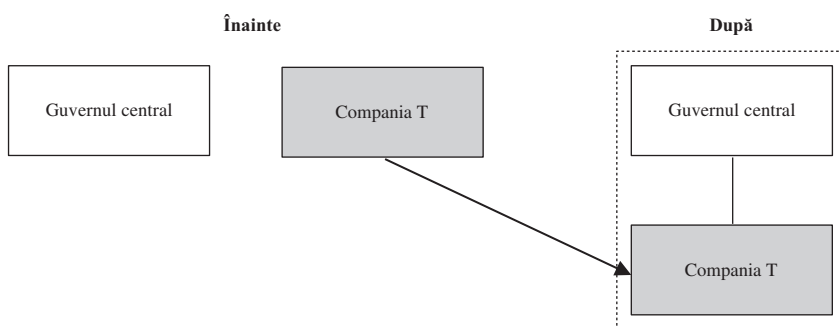
IE125. Ministerul educației concluzionează că a obținut controlul asupra Operațiunii S ca rezultat al combinării de operațiuni din sectorul public. Ministerul educației ia în considerare îndrumările de la punctele 9-14 și AG19-AG50 din IPSAS 40 pentru a stabili dacă fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.

IE126. La analizarea fondului economic al combinării de operațiuni din sectorul public, Ministerul educației observă că aceasta are conținut comercial (deși nu s-a plătit niciun preț pentru Operațiunea S), ceea ce sugerează o achiziție.

- IE127. La analizarea indiciilor referitoare la contravaloare, Ministerul educației observă că această combinație de operațiuni din sectorul public nu include plata unei contravalori menite să compenseze vânzătorul pentru cedarea drepturilor sale la activele nete ale unei operațiuni. Totuși, motivul este faptul că Organizația nonprofit R și-a cedat în mod voluntar drepturile respective. Situația este similară celei a unei cumpărări în condiții avantajoase. În cadrul unei cumpărări în condiții avantajoase, un vânzător poate fi dispus să accepte un preț sub valoarea de piață în cazul în care acesta corespunde nevoilor sale, de exemplu, pentru a facilita o vânzare rapidă. În cazul unei operațiuni donate, fostul proprietar este dispus să îi transfere operațiunea fără nicio contravaloare partenerului pe care îl preferă. În acest scenariu, Organizația nonprofit R este dispusă să transfere Operațiunea S Ministerului educației deoarece astfel vor fi furnizate publicului servicii îmbunătățite. În consecință, Ministerul educației concluzionează că indiciile referitoare la contravaloare nu oferă nicio dovadă care să sugereze că fondul economic al combinației este cel al unei contopiri.
- IE128. La analizarea indiciilor referitoare la procesul decizional, Ministerul educației observă că această combinație de operațiuni din sectorul public este o combinație voluntară. În consecință, aceste indicii nu oferă nicio dovadă care să sugereze că fondul economic al combinației este cel al unei contopiri.
- IE129. Luând acești factori împreună, Ministerul educației concluzionează că nu există nicio dovadă că fondul economic al combinației este cel al unei contopiri și că această combinație de operațiuni din sectorul public trebuie, prin urmare, clasificată drept achiziție.

Scenariul 12: Naționalizarea unei entități din sectorul privat – preluare forțată

- IE130. Diagrama următoare ilustrează naționalizarea unei entități din sectorul privat de către o entitate din sectorul public prin intermediul unei preluări forțate.

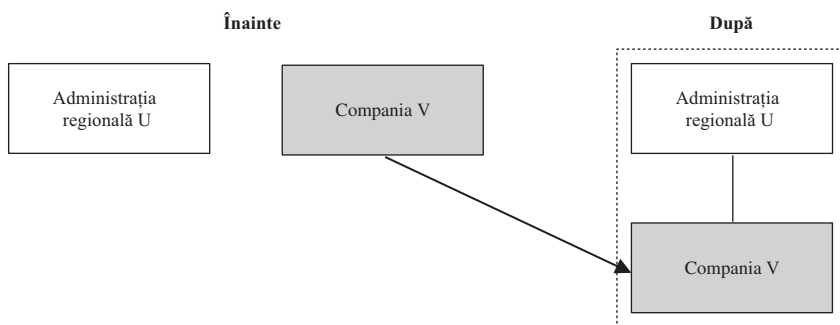


- IE131. În acest scenariu, Guvernul central naționalizează Compania T prin intermediul legislației. Guvernul central nu plătește nicio contravaloare acționarilor Companiei T. În urma cumpărării, Compania T este gestionată ca o entitate de sine stătătoare, în condiții obiective.

- IE132. Naționalizarea Companiei T este o combinație de operațiuni din sectorul public. Pentru a stabili dacă aceasta trebuie clasificată drept contopire sau achiziție, prima întrebare luată în considerare de Guvernul central este dacă a obținut controlul asupra operațiunilor ca rezultat al combinației.
- IE133. În acest scenariu, Guvernul central obține:
- (a) Autoritate asupra Companiei T;
 - (b) Expunere sau drepturi la beneficii variabile pe baza implicării sale în Compania T; și
 - (c) Capacitatea de a-și utiliza autoritatea asupra Companiei T pentru a afecta natura sau valoarea beneficiilor din implicarea sa în această companie.
- IE134. Guvernul central concluzionează că a obținut controlul asupra Companiei T ca rezultat al combinației de operațiuni din sectorul public. Guvernul central ia în considerare îndrumările de la punctele 9-14 și AG19-AG50 din IPSAS 40 pentru a stabili dacă fondul economic al combinației este cel al unei contopiri.
- IE135. La analizarea fondului economic al combinației de operațiuni din sectorul public, Guvernul central observă că rezultatul combinației este o relație de tip entitate controlată / entitate care controlează între Guvernul central și Compania T. Acesta este inconsecvent cu fondul economic al unei contopiri. De asemenea, Guvernul central observă că, prin deposedarea foștilor acționari de drepturile lor asupra Companiei T, această combinație are conținut comercial, ceea ce sugerează o achiziție.
- IE136. La analizarea indiciilor referitoare la contravaloare, Guvernul central observă că această combinație de operațiuni din sectorul public nu include plata unei contravalori menite să compenseze vânzătorul pentru cedarea drepturilor sale la activele nete ale unei operațiuni. Totuși, drepturile foștilor acționari ai Companiei T au fost stinse prin constrângere, ceea ce oferă o dovadă că fondul economic al combinației este cel al unei achiziții. Guvernul central concluzionează că indiciile referitoare la contravaloare nu oferă nicio dovadă care să sugereze că fondul economic al combinației este cel al unei contopiri.
- IE137. La analizarea indiciilor referitoare la procesul decizional, Guvernul central observă că Compania T nu acționează voluntar. Faptul că Guvernul central (o parte implicată în combinație) îi poate impune Companiei T combinația de operațiuni din sectorul public oferă o dovadă că fondul economic al combinației este cel al unei achiziții.
- IE138. Luând acești factori împreună, Guvernul central concluzionează că nu există nicio dovadă că fondul economic al combinației este cel al unei contopiri și că această combinație de operațiuni din sectorul public trebuie, prin urmare, clasificată drept achiziție.

Scenariul 13: Naționalizarea unei entități din sectorul privat – măsură de salvare

IE139. Diagrama următoare ilustrează naționalizarea unei entități din sectorul privat de către o entitate din sectorul public prin intermediul unei măsuri de salvare.



IE140. În acest scenariu, Administrația regională U naționalizează Compania V prin intermediul legislației ca rezultat al unei măsuri de salvare. Înainte de naționalizare, Compania V era în dificultate financiară. Administrația regională U nu plătește nicio contravaloare acționarilor Companiei V, însă își asumă datoriile nete ale Companiei V. În urma cumpărării, Compania V este gestionată ca o entitate de sine stătătoare, în condiții obiective.

IE141. Naționalizarea Companiei V este o combinație de operațiuni din sectorul public. Pentru a stabili dacă aceasta trebuie clasificată drept contopire sau achiziție, prima întrebare luată în considerare de Administrația regională U este dacă a obținut controlul asupra operațiunilor ca rezultat al combinației.

IE142. În acest scenariu, Administrația regională U obține:

- (a) Autoritate asupra Companiei V;
- (b) Expunere sau drepturi la beneficii variabile pe baza implicării sale în Compania V; și
- (c) Capacitatea de a-și utiliza autoritatea asupra Companiei V pentru a afecta natura sau valoarea beneficiilor din implicarea sa în această companie.

IE143. Administrația regională U concluzionează că a obținut controlul asupra Companiei V ca rezultat al combinației de operațiuni din sectorul public. Administrația regională U ia în considerare îndrumările de la punctele 9-14 și AG19-AG50 din IPSAS 40 pentru a stabili dacă fondul economic al combinației este cel al unei contopiri.

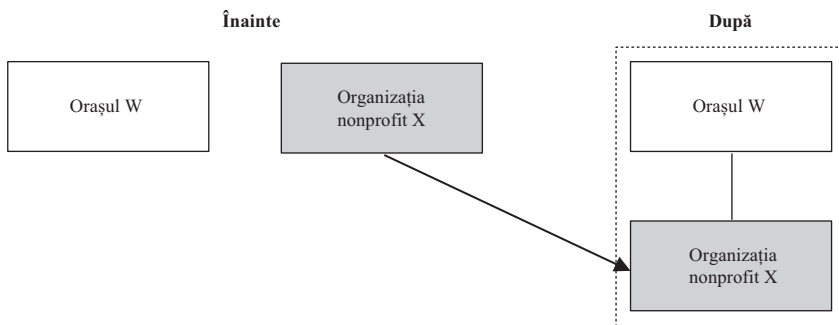
IE144. La analiza fondului economic al combinației de operațiuni din sectorul public, Administrația regională U observă că rezultatul combinației este o relație de tip entitate controlată / entitate care controlează între Administrația regională U și

Compania V. Acesta este inconsecvent cu fondul economic al unei contopiri. De asemenea, Administrația regională U observă că, prin asumarea datoriilor nete ale Companiei V, această combinație are conținut comercial, ceea ce sugerează o achiziție.

- IE145. La analizarea indiciilor referitoare la contravaloare, Administrația regională U observă că această combinație de operațiuni din sectorul public nu include plata unei contravalori menite să compenseze vânzătorul pentru cedarea drepturilor sale la activele nete ale unei operațiuni. Totuși, Compania V are datorii nete care sunt asumate de Administrația regională U ca parte a combinației. Absența contravalorii reflectă valoarea justă a Companiei V, mai degrabă decât să sugereze că fondul economic al combinației este cel al unei contopiri. Administrația regională U concluzionează că indiciile referitoare la contravaloare nu oferă nicio dovadă care să sugereze că fondul economic al combinației este cel al unei contopiri.
- IE146. La analizarea indiciilor referitoare la procesul decizional, Administrația regională U observă că Compania V nu acționează voluntar. Faptul că Administrația regională U (o parte implicată în combinație) îi poate impune Companiei V combinația de operațiuni din sectorul public oferă o dovadă că fondul economic al combinației este cel al unei achiziții.
- IE147. Luând acești factori împreună, Administrația regională U concluzionează că nu există nicio dovadă că fondul economic al combinației este cel al unei contopiri și că această combinație de operațiuni din sectorul public trebuie, prin urmare, clasificată drept achiziție.

Scenariul 14: Naționalizarea unei organizații nonprofit – măsură de salvare

- IE148. Diagrama următoare ilustrează naționalizarea unei organizații nonprofit de către o entitate din sectorul public prin intermediul unei măsuri de salvare.



- IE149. În acest scenariu, Orașul W naționalizează Organizația nonprofit X (o instituție caritabilă) ca rezultat al unei măsuri de salvare voluntare. Înainte de naționalizare, Organizația nonprofit X se afla în dificultate financiară și a apelat la

Orașul W pentru sprijin. Orașul W își asumă datoriile nete ale Organizației nonprofit X. În urma cumpărării, Organizația nonprofit X este gestionată ca o entitate de sine stătătoare, în condiții obiective.

- IE150. Naționalizarea Organizației nonprofit X este o combinare de operațiuni din sectorul public. Pentru a stabili dacă aceasta trebuie clasificată drept contopire sau achiziție, prima întrebare luată în considerare de Orașul W este dacă a obținut controlul asupra operațiunilor ca rezultat al combinării.
- IE151. În acest scenariu, Orașul W obține:
- (a) Autoritate asupra Organizației nonprofit X;
 - (b) Expunere sau drepturi la beneficii variabile pe baza implicării sale în Organizația nonprofit X; și
 - (c) Capacitatea de a-și utiliza autoritatea asupra Organizației nonprofit X pentru a afecta natura sau valoarea beneficiilor din implicarea sa în Organizația nonprofit X.
- IE152. Orașul W concluzionează că a obținut controlul asupra Organizației nonprofit X ca rezultat al combinării de operațiuni din sectorul public. Orașul W ia în considerare îndrumările de la punctele 9-14 și AG19-AG50 din IPSAS 40 pentru a stabili dacă fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.
- IE153. La analiza fondului economic al combinării de operațiuni din sectorul public, Orașul W observă că rezultatul combinării este o relație de tip entitate controlată / entitate care controlează între Orașul W și Organizația nonprofit X. Acesta este inconsecvent cu fondul economic al unei contopiri. De asemenea, Orașul W observă că, prin asumarea datoriilor nete ale Organizației nonprofit X, această combinare are conținut comercial, ceea ce sugerează o achiziție.
- IE154. La analiza indiciilor referitoare la contravaloare, Orașul W observă că această combinare de operațiuni din sectorul public nu include plata unei contravalori menite să compenseze vânzătorul pentru cedarea drepturilor sale la activele nete ale unei operațiuni. Aceasta deoarece nu există nicio parte care să aibă dreptul la activele nete ale Organizației nonprofit X (adică nu există un fost proprietar), deoarece administratorii de active nu au dreptul la activele nete. Acest lucru ar oferi de obicei o dovadă că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri. Totuși, în acest scenariu, Organizația nonprofit X are datorii nete care sunt asumate de Orașul W ca parte a combinării. Prin asumarea datoriilor nete, Orașul W degrevează administratorii de active ai Organizației nonprofit X de responsabilitatea de a deconta datoriile, ceea ce este similar cu plata unei contravalori. Prin urmare, Orașul W concluzionează că indiciile referitoare la contravaloare nu oferă nicio dovadă care să sugereze că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.

- IE155. La analizarea indiciilor referitoare la procesul decizional, Orașul W observă că Organizația nonprofit X a inițiat combinarea în mod voluntar. Orașul W concluzionează că indiciile referitoare la procesul decizional nu oferă nicio dovadă care să sugereze că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri.
- IE156. Luând acești factori împreună, Orașul W concluzionează că nu există nicio dovadă că fondul economic al combinării este cel al unei contopiri și că această combinare de operațiuni din sectorul public trebuie, prin urmare, clasificată drept achiziție.

Contabilizarea contopirilor

Eliminarea tranzacțiilor dintre operațiunile care se combină – împrumuturi

Ilustrarea consecințelor aplicării punctelor 22 și AG51-AG52 din IPSAS 40

- IE157. Următorul exemplu ilustrează procesul de eliminare a unui împrumut între două operațiuni care se combină care nu se află sub control comun.
- IE158. La 30 iunie 20X5, Entitatea care rezultă (RE) este formată prin intermediul contopirii a două municipii, Operațiunea care se combină A (COA) și Operațiunea care se combină B (COB). Cu patru ani înainte, COA i-a furnizat COB un împrumut pe zece ani cu rată fixă a dobânzii de 250 u.m. Dobânda aferentă împrumutului este plătită anual, iar principalul este rambursabil la scadență.
- IE159. COB s-a confruntat recent cu dificultăți financiare, iar la data contopirii era în întârziere cu plățile dobânzii. Valoarea contabilă a datoriei financiare (costul amortizat al împrumutului) în situațiile sale financiare la data contopirii este de 260 u.m.
- IE160. Ca urmare a întârzierilor și a faptului că COB se confrunta cu dificultăți financiare, COA a depreciat împrumutul. Valoarea contabilă a activului financiar (împrumutul) în situațiile sale financiare la data contopirii este de 200 u.m.
- IE161. La data contopirii, RE elimină activul financiar primit de la COA și datoria financiară asumată de la COB și creditează componentele activelor nete / capitalurilor proprii cu 60 u.m., reprezentând diferența dintre valoarea contabilă a activului financiar și cea a datoriei financiare asociate împrumutului.

Eliminarea tranzacțiilor dintre operațiunile care se combină – transferuri

Ilustrarea consecințelor aplicării punctelor 22 și AG51-AG52 din IPSAS 40

- IE162. Următorul exemplu ilustrează procesul de eliminare a unui transfer între două operațiuni care se combină care nu se află sub control comun.
- IE163. La 30 iunie 20X9, Entitatea care rezultă (RE) este formată prin intermediul contopirii a două agenții guvernamentale, Operațiunea care se combină A

(COA) și Operațiunea care se combină B (COB). La 1 ianuarie 20X9, COA i-a furnizat COB o subvenție de 700 u.m. care să fie utilizată pentru prestarea unui număr convenit de cursuri de pregătire.

- IE164. Subvenția a făcut obiectul unei condiții de rambursare proporțională cu numărul de cursuri de pregătire nerealizate. La data contopirii, COB a livrat jumătate din numărul convenit de cursuri și a recunoscut o datorie de 350 u.m. în legătură cu obligația sa de executare, în conformitate cu IPSAS 23, *Venituri din alte tranzacții decât cele de schimb (impozite și transferuri)*. Pe baza experienței anterioare, COA a considerat că era mai probabil ca COB să realizeze cursurile de pregătire decât să nu le realizeze. Prin urmare, nu era probabil să existe un flux de resurse către COA, iar aceasta nu a recunoscut un activ aferent subvenției, dar a contabilizat întreaga sumă de 700 u.m. drept cheltuială.
- IE165. La data contopirii, tranzacția este eliminată. Nu mai există o obligație către o parte externă. Entitatea care rezultă nu recunoaște o datorie pentru cele 350 u.m., însă recunoaște în schimb această valoare în active nete / capitaluri proprii.

Ajustarea valorilor contabile ale activelor identificabile și datoriilor operațiunilor care se combină în vederea conformării cu politicile contabile ale entității care rezultă în cazul unei contopiri

Ilustrarea consecințelor aplicării punctelor 26-27 și 36 din IPSAS 40

- IE166. Următorul exemplu ilustrează procesul de ajustare a valorilor contabile ale activelor identificabile și datoriilor operațiunilor care se combină în vederea conformării cu politicile contabile ale entității care rezultă în cazul unei contopiri aflate sub control comun.
- IE167. La 1 octombrie 20X5, RE este formată prin intermediul contopirii a două departamente guvernamentale, COA și COB. COA adoptase anterior o politică contabilă de evaluare a imobilizărilor corporale utilizând modelul bazat pe cost din IPSAS 17, *Imobilizări corporale*. COB adoptase anterior o politică contabilă de evaluare a imobilizărilor corporale utilizând modelul de reevaluare din IPSAS 17.
- IE168. RE adoptă o politică contabilă de evaluare a imobilizărilor corporale utilizând modelul de reevaluare. RE solicită o evaluare independentă pentru elementele de imobilizări corporale controlate anterior de COA.
- IE169. La primirea evaluării independente pentru elementele de imobilizări corporale controlate anterior de COA, RE ajustează valorile contabile ale elementelor de imobilizări corporale după cum urmează, făcând înregistrarea corespunzătoare în componentele activelor nete / capitalurilor proprii:

Clasa de active	Valoare contabilă (u.m.)	Evaluare (u.m.)	Ajustare (u.m.)
Terenuri	17.623	18.410	787
Clădiri	35.662	37.140	1.478
Vehicule	1.723	1.605	(118)

IE170. De asemenea, RE revizuieste valorile contabile ale elementelor de imobilizări corporale controlate anterior de COB pentru a se asigura că valorile sunt actualizate la 1 octombrie 20X5. Revizuirea confirmă că valorile contabile ale elementelor de imobilizări corporale controlate anterior de COB sunt actualizate și că nu este necesară nicio ajustare.

IE171. RE recunoaște elementele de imobilizări corporale controlate anterior de COB la valorile lor contabile. În conformitate cu punctul 67 din IPSAS 17, RE va revizui valorile reziduale și duratele de viață utilă ale imobilizărilor corporale controlate anterior atât de COA, cât și de COB cel puțin la fiecare dată de raportare anuală. Dacă așteptările diferă de estimările anterioare, RE va contabiliza aceste modificări drept modificări ale estimărilor contabile, în conformitate cu IPSAS 3, *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*.

Scutirea de la plata unor sume datorate ca impozite în cazul unei contopiri

Ilustrarea consecințelor contabilizării scutirilor fiscale în cazul unei contopiri prin aplicarea punctelor 33-34 și AG57-AG58 din IPSAS 40

IE172. Următorul exemplu ilustrează contabilizarea unei contopiri care nu se află sub control comun în care entitatea care rezultă este scutită de datoria privind impozitul ca parte a termenelor contopirii.

IE173. La 1 ianuarie 20X6, RE este formată prin intermediul contopirii a două entități din sectorul public, COA și COB. Contopirea a fost dispusă de guvernul național. RE, COA și COB au aceleași politici contabile; nu este necesară nicio ajustare a valorilor contabile ale activelor identificabile și datoriilor COA și COB în vederea conformării cu politicile contabile ale entității care rezultă. La data contopirii nu există sume restante între COA și COB.

IE174. În situația poziției sale financiare de la 1 ianuarie 20X6, RE recunoaște și evaluează activele și datoriile COA și COB la valorile lor contabile din situațiile financiare ale fiecăreia de la data contopirii:

Situația poziției financiare:	COA (u.m.)	COB (u.m.)	RE (u.m.)
Active financiare	1.205	997	2.202
Stocuri	25	42	67

Situația poziției financiare:	COA (u.m.)	COB (u.m.)	RE (u.m.)
Imobilizări corporale	21.944	18.061	40.005
Imobilizări necorporale identificabile	0	3.041	3.041
Datorii financiare	(22.916)	(22.020)	(44.936)
Datorii privind impozitul	(76)	(119)	(195)
Total active nete	182	2	184
Active nete / capitaluri proprii	182	2	184

IE175. Să presupunem că termenele contopirii includ o scutire acordată de Ministerul de Finanțe (MF) (autoritatea fiscală) în legătură cu datoria privind impozitul a RE. RE ar recunoaște datoria privind impozitul și ar face ajustarea aferentă în active nete / capitaluri proprii. Situația poziției financiare a RE la 1 ianuarie 20X6 ar fi următoarea:

Situația poziției financiare:	RE (u.m.)
Active financiare	2.202
Stocuri	67
Imobilizări corporale	40.005
Imobilizări necorporale	3.041
Datorii financiare	(44.936)
Datorii privind impozitul	0
Total active nete	379
Active nete / capitaluri proprii	379

IE176. MF contabilizează creanța fiscală în conformitate cu IPSAS 23 și ar recunoaște o ajustare pentru scutirea fiscală.

Recunoașterea și evaluarea componentelor de active nete / capitaluri proprii care rezultă în urma unei contopiri

Ilustrarea consecințelor aplicării punctelor 37-39 din IPSAS 40

IE177. Următorul exemplu ilustrează contabilizarea recunoașterii și evaluării componentelor de active nete / capitaluri proprii în cazul unei contopiri.

IE178. La 1 iunie 20X4, un nou municipiu, RE, este format prin contopirea operațiunilor COA și COB care țin de două zone geografice ale altor municipii, care nu se aflau anterior sub control comun.

- IE179. COB a prestat anterior servicii pentru COA pentru care trebuia să fie plătită cu 750 u.m. Plata era scadentă la data contopirii. Această tranzacție a făcut parte din valoarea contabilă a datoriilor financiare ale COA și parte din valoarea contabilă a activelor financiare ale COB.
- IE180. COA adoptase anterior o politică contabilă de evaluare a imobilizărilor corporale utilizând modelul bazat pe cost. COB adoptase anterior o politică contabilă de evaluare a imobilizărilor corporale utilizând modelul de reevaluare. RE a adoptat o politică contabilă de evaluare a imobilizărilor corporale utilizând modelul de reevaluare. RE obține o evaluare independentă pentru elementele de imobilizări corporale controlate anterior de COA. Ca rezultat, aceasta majorează valoarea contabilă a acelor elemente de imobilizări corporale cu 5.750 u.m. și face ajustarea corespunzătoare în componentele de active nete / capitaluri proprii.
- IE181. Valorile contabile ale activelor, datoriilor și componentelor de active nete / capitaluri proprii transferate sunt rezumate mai jos. Sunt prezentate, de asemenea, ajustările pentru eliminarea tranzacțiilor dintre COA și COB (a se vedea punctul 22) și pentru asigurarea conformității valorilor contabile cu politicile contabile ale entității care rezultă.

	COA (u.m.)	COB (u.m.)	Ajustări de eliminare (u.m.)	Ajustări afereente politicilor contabile (u.m.)	Sold de deschidere al RE (u.m.)
Active financiare	11.248	17.311	(750)		27.809
Stocuri	1.072	532			1.604
Imobilizări corporale	5.663	12.171		5.750	23.584
Imobilizări necorporale	0	137			137
Datorii financiare	(18.798)	(20.553)	750		(38.601)
Total active nete / (datorii)	(815)	9.598		5.750	14.533
Surplus din reevaluare	0	6.939		5.750	12.689
Surplusurile sau deficitel acumulate	(815)	2.659			1.844

	COA (u.m.)	COB (u.m.)	Ajustări de eliminare (u.m.)	Ajustări afere politicilor contabile (u.m.)	Sold de deschidere al RE (u.m.)
Total active nete / capitaluri proprii	(815)	9.598	0	5.750	14.533

- IE182. În conformitate cu punctele 37-39 din IPSAS 40, RE poate prezenta activele nete / capitalurile proprii fie ca un sold de deschidere unic de 14.533 u.m., fie ca pe componente separate așa cum se prezintă mai sus.
- IE183. Celelalte municipii care, înainte de contopire, controlau COA și COB ar derecunoaște activele, datoriile și componentele de active nete / capitaluri proprii transferate către RE în conformitate cu alte IPSAS-uri.

Perioada de evaluare în cazul unei contopiri

Ilustrarea consecințelor aplicării punctelor 40-44 din IPSAS 40

- IE184. În cazul în care contabilizarea inițială a unei contopiri nu este finalizată până la finalul perioadei de raportare financiară în care are loc contopirea, punctul 40 din IPSAS 40 prevede ca entitatea care rezultă să recunoască în situațiile sale financiare valori provizorii pentru elementele pentru care contabilizarea nu a fost finalizată. În perioada de evaluare, entitatea care rezultă recunoaște ajustările la valorile provizorii necesare pentru a reflecta noile informații obținute cu privire la faptele și circumstanțele care au existat la data contopirii și care, dacă ar fi fost cunoscute, ar fi afectat evaluarea valorilor recunoscute la acea dată. Punctul 43 din IPSAS 40 prevede ca entitatea care rezultă să recunoască astfel de ajustări ca și când contabilizarea contopirii ar fi fost finalizată la data contopirii. Ajustările din perioada de evaluare nu sunt incluse în surplus sau deficit.
- IE185. Să presupunem că RE a fost formată prin contopirea COA și COB (două municipii care nu se aflau sub control comun anterior contopirii) la 30 noiembrie 20X3. Înainte de contopire, COA avea o politică contabilă de a utiliza modelul de reevaluare pentru evaluarea terenurilor și clădirilor, în timp ce politica contabilă a COB era de a le evalua utilizând modelul bazat pe cost. RE adoptă o politică contabilă de evaluare a terenurilor și clădirilor utilizând modelul de reevaluare și solicită o evaluare independentă pentru terenurile și clădirile controlate anterior de COB. Această evaluare nu era finalizată la momentul în care RE a aprobat situațiile sale financiare în vederea emiterii pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X3. În situațiile sale financiare anuale pe 20X3, RE a recunoscut valori provizorii pentru terenuri și clădiri de 150.000 u.m., respectiv 275.000 u.m. La data contopirii, clădirile aveau o durată de viață utilă rămasă de 15 ani. Terenurile aveau o durată de viață nedeterminată. La patru luni după

data contopirii, RE a primit evaluarea independentă, care estima valoarea de la data contopirii a terenurilor la 160.000 u.m. și valoarea de la data contopirii a clădirilor la 365.000 u.m.

IE186. În situațiile sale financiare pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X4, RE ajustează retroactiv informațiile din anul anterior lui 20X3 după cum urmează:

- (a) Valoarea contabilă a terenurilor de la 31 decembrie 20X3 este majorată cu 10.000 u.m. Deoarece terenurile au o durată de viață nedeterminată, nu se înregistrează nicio amortizare.
- (b) Valoarea contabilă a clădirilor la 31 decembrie 20X3 este majorată cu 89.500 u.m. Această ajustare este evaluată drept valoarea ajustării la data contopirii de 90.000 u.m. minus amortizarea suplimentară care ar fi fost recunoscută dacă valoarea activului de la data contopirii ar fi fost recunoscută de la acea dată (500 u.m. pentru o lună de amortizare).
- (c) În activele nete / capitalurile proprii de la 31 decembrie 20X3 este recunoscută o ajustare de 100.000 u.m.
- (d) Cheltuiala cu amortizarea pentru 20X3 este majorată cu 500 u.m.

IE187. În conformitate cu punctul 56 din IPSAS 40, RE prezintă:

- (a) În situațiile sale financiare pe 20X3, faptul că nu a fost finalizată contabilizarea inițială a contopirii deoarece nu a fost încă primită evaluarea terenurilor și clădirilor controlate anterior de COB.
- (b) În situațiile sale financiare pe 20X4, valorile și explicațiile privind ajustările valorilor provizorii recunoscute în perioada de raportare curentă. Prin urmare, RE prezintă faptul că informațiile comparative aferente lui 20X3 sunt ajustate retroactiv pentru a înregistra o majorare a valorii terenurilor și clădirilor cu 99.500 u.m. (100.000 u.m. la data contopirii), o creștere a cheltuielii cu amortizarea de 500 u.m. și o creștere a activelor nete / capitalurilor proprii de 100.000 u.m.

Evaluarea ulterioară a unui transfer primit de o operațiune care se combină pe baza unor criterii care se pot modifica în urma unei contopiri

Ilustrarea consecințelor aplicării prevederilor de la punctele 48 și AG61-AG63 din IPSAS 40

IE188. Următorul exemplu ilustrează contabilizarea ulterioară a unui transfer primit de o operațiune care se combină pe baza unor criterii care se pot modifica în urma unei contopiri.

IE189. La 1 ianuarie 20X3, un guvern național acordă o subvenție anuală municipiilor în care venitul mediu pe gospodărie este sub o anumită valoare. La 1 iunie 20X3, RE, un nou municipiu, este format prin intermediul contopirii a două municipii

existente, COA și COB. COA primise anterior o subvenție de 1.000 u.m. pe baza venitului său mediu pe gospodărie. COB nu primise nicio subvenție deoarece venitul său mediu pe gospodărie era mai mare decât valoarea specificată.

- IE190. După contopirea de la 1 iunie 20X3, venitul mediu pe gospodărie al RE este mai mare decât valoarea stabilită de guvern la alocarea subvențiilor.
- IE191. La 1 iulie 20X3, guvernul național impune RE să restituie o parte (200 u.m.) din subvenția plătită anterior către COA. RE recunoaște o datorie și o cheltuială de 200 u.m. la 1 iulie 20X3.

Dispoziții de prezentare a informațiilor referitoare la contopiri

Ilustrarea consecințelor aplicării dispozițiilor de prezentare a informațiilor de la punctele 53-57 din IPSAS 40

- IE192. Următorul exemplu ilustrează câteva dintre dispozițiile de prezentare a informațiilor referitoare la contopiri din IPSAS 40; acesta nu este bazat pe o tranzacție reală. Exemplul presupune că RE este un municipiu nou-creat format prin contopirea fostelor municipii COA și COB. Exemplul ilustrativ prezintă informațiile într-un format tabelar care face referire la dispozițiile specifice de prezentare a informațiilor exemplificate. O notă de subsol poate prezenta o bună parte din informațiile exemplificate într-o formă narativă simplă.

Punctul la care se face referire

54 literele (a)-(c) La 30 iunie 20X2, RE este formată prin contopirea fostelor municipii COA și COB. Nici COA, nici COB nu au obținut controlul asupra RE în cadrul contopirii. Contopirea a fost convenită de comun acord de COA și COB și a fost pusă în aplicare de guvern prin intermediul legislației. Contopirea are scopul de a reduce costurile prin intermediul economiilor de scară și de a furniza servicii îmbunătățite rezidenților.

54 litera (d) **Sumele recunoscute pentru fiecare clasă principală de active și datorii transferată la 30 iunie 20X2**

	u.m.
Active financiare	1.701
Stocuri	5
Imobilizări corporale	74.656
Imobilizări necorporale	42
Datorii financiare	<u>(2.001)</u>
Total active nete	<u>74.403</u>

Punctul la care se face referire

54 litera (e)	Au fost făcute următoarele ajustări în valorile contabile ale activelor și datoriilor înregistrate de COA și COB la 30 iunie 20X2 înainte de contopire:				
		Valoare inițială (u.m.)	Ajustare (u.m.)	Valoare revizuită (u.m.)	
54 litera (e) subpunctul (i)	Retratărea activelor financiare înregistrată de COA în vederea eliminării tranzacțiilor cu COB	822	(25)	797	
54 litera (e) subpunctul (i)	Retratărea datoriilor financiare înregistrată de COB în vederea eliminării tranzacțiilor cu COA	(1.093)	25	(1.068)	
54 litera (e) subpunctul (ii)	Retratărea imobilizărilor corporale înregistrată de COA în vederea evaluării elementelor utilizând modelul de reevaluare	12.116	17.954	30.070	
54 litera (f)	Sumele recunoscute în active nete / capitaluri proprii la 30 iunie 20X2				
		COA (u.m.)	COB (u.m.)	Ajustare (u.m.)	RE (u.m.)
	Surplus din reevaluare	0	18.332	17.954	36.286
	Surplusuri sau deficite acumulate	12.047	26.070	0	38.117
	Total active nete / capitaluri proprii	12.047	44.402	17.954	74.403

Punctul la care se face referire

54 litera (h) La momentul aprobării acestor situații financiare în vederea emiterii, ultima dată de raportare pentru COA și COB era 31 decembrie 20X1. Veniturile și cheltuielile și surplusul sau deficitul pentru COA și COB de la 1 ianuarie 20X2 la data contopirii (30 iunie 20X2), precum și sumele raportate de COA și COB pentru fiecare clasă principală de active și datorii și pentru componentele de active nete / capitaluri proprii sunt prezentate mai jos:

		COA (u.m.)	COB (u.m.)
54 litera (h) subpunctul (i)	Venituri		
	Impozite pe proprietate	45.213	70.369
	Venituri din tranzacții de schimb	2.681	25.377
	Transferuri de la alte entități de stat	32.615	19.345
	Total venituri	80.509	115.091
54 litera (h) subpunctul (i)	Cheltuieli		
	Salarii, indemnizații și beneficiile angajaților	(51.263)	(68.549)
	Subvenții și alte plăți de transfer	(18.611)	(26.445)
	Materiale și consumabile utilizate	(7.545)	(13.391)
	Cheltuieli cu amortizarea	(677)	(2.598)
	Deprecierea imobilizărilor corporale	(17)	(33)
	Costuri de finanțare	(2)	(3)
	Total cheltuieli	(78.115)	(111.019)
54 litera (h) subpunctul (i)	Surplus sau (deficit) pentru perioada 1 ianuarie 20X2 – 30 iunie 20X2	2.394	4.072

Punctul la care se face referire

		COA (u.m.)	COB (u.m.)
54 litera (h) subpunctul (ii)	Active la 30 iunie 20X2		
	Active financiare	822	904
	Stocuri	0	5
	Imobilizări corporale	12.116	44.586
	Imobilizări necorporale	42	0
	Total active	12.980	45.495
54 litera (h) subpunctul (ii)	Datorii la 30 iunie 20X2		
	Datorii financiare	(933)	(1.093)
	Total datorii	(933)	(1.093)
54 litera (h) subpunctul (iii)	Active nete la 30 iunie 20X2	12.047	44.402
	Active nete / capitaluri proprii la 30 iunie 20X2		
	Surplus din reevaluare	0	18.332
	Surplusuri sau deficite acumulate	12.047	26.070
	Total active nete / capitaluri proprii la 30 iunie 20X2	12.047	44.402

Atunci când ia în considerare prezentarea informațiilor referitoare la o contopire, o entitate poate considera util să facă referire la discuția privind pragul de semnificație din IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*.

Contabilizarea achizițiilor**Achiziții inverse**

Ilustrarea consecințelor recunoașterii unei achiziții inverse prin aplicarea punctelor AG66-AG71 din IPSAS 40

IE193. Acest exemplu ilustrează contabilizarea unei achiziții inverse în care Entitatea B, entitatea controlată în termeni juridici, dobândește Entitatea A, entitatea emitentă de instrumente de capitaluri proprii și deci entitatea care controlează în termeni juridici, în cadrul unei achiziții inverse la 30 septembrie 20X6. Acest exemplu nu ia în calcul contabilizarea efectelor fiscale asupra veniturilor.

IE194. Situațiile pozițiilor financiare ale Entității A și Entității B chiar înainte de achiziție sunt:

	Entitatea A (entitatea care controlează în termeni juridici, operațiunea dobândită în termeni contabili)	Entitatea B (entitatea controlată în termeni juridici, entitatea dobânditoare în termeni contabili)
	u.m.	u.m.
Active circulante	500	700
Active imobilizate	1.300	3.000
Total active	<u>1.800</u>	<u>3.700</u>
Datorii curente	300	600
Datorii pe termen lung	400	1.100
Total datorii	<u>700</u>	<u>1.700</u>
Capitaluri proprii ale acționarilor		
Surplus sau deficit acumulat	800	1.400
Capitaluri proprii emise		
100 de acțiuni ordinare	300	
60 de acțiuni ordinare		600
Total capitaluri proprii ale acționarilor	<u>1.100</u>	<u>2.000</u>
Total datorii și capitaluri proprii ale acționarilor	<u>1.800</u>	<u>3.700</u>

IE195. Acest exemplu folosește, de asemenea, următoarele informații:

- (a) La 30 septembrie 20X6, Entitatea A emite 2,5 acțiuni în schimbul fiecărei acțiuni ordinare a Entității B. Acționarul unic al Entității B, un guvern, își schimbă acțiunile pe care le are în Entitatea B. Prin urmare, Entitatea A emite 150 de acțiuni ordinare în schimbul celor 60 de acțiuni ordinare ale Entității B.

- (b) Valoarea justă a fiecărei acțiuni ordinare a Entității B la 30 septembrie 20X6 este de 40 u.m. Prețul de piață cotate al acțiunilor ordinare ale Entității A la acea dată este de 16 u.m.
- (c) Valorile juste ale activelor identificabile și datoriilor Entității A la 30 septembrie 20X6 sunt aceleași cu valorile lor contabile, cu excepția faptului că valoarea justă a activelor imobilizate ale Entității A la 30 septembrie 20X6 este de 1.500 u.m.

Calcularea valorii juste a contravalorii transferate

IE196. Ca urmare a emiterii de către Entitatea A (entitatea care controlează în termeni juridici, operațiunea dobândită în termeni contabili) a 150 de acțiuni ordinare, acționarul Entității B (guvernul) deține 60% din acțiunile emise ale entității rezultate în urma combinării (adică 150 din 250 de acțiuni emise). Restul de 40% din acțiuni sunt deținute de acționarii Entității A. Dacă achiziția ar fi constat în emiterea de către Entitatea B de acțiuni ordinare suplimentare destinate acționarilor Entității A în schimbul acțiunilor lor ordinare în Entitatea A, Entitatea B ar fi trebuit să emită 40 de acțiuni pentru ca participațiile în capitalurile proprii în entitatea care rezultă în urma combinării să fie aceleași. Astfel, acționarul Entității B (guvernul) ar deține 60 din cele 100 de acțiuni emise ale Entității B – 60% din entitatea rezultată în urma combinării. Prin urmare, valoarea justă a contravalorii transferate efectiv de Entitatea B și participația grupului în Entitatea A este de 1.600 u.m. (40 de acțiuni cu o valoare justă de 40 u.m. pe acțiune).

IE197. Valoarea justă a contravalorii efectiv transferate ar trebui să se bazeze pe cea mai fiabilă evaluare. În acest exemplu, prețul cotate al acțiunilor Entității A pe piața principală (sau cea mai avantajoasă) pentru acțiuni furnizează o bază mai fiabilă de evaluare a contravalorii transferate efectiv decât valoarea justă a acțiunilor Entității B, iar contravaloarea este evaluată utilizând prețul de piață al acțiunilor Entității A – 100 de acțiuni cu o valoare justă de 16 u.m. pe acțiune.

Evaluarea fondului comercial

IE198. Fondul comercial este evaluat drept excedentul valorii juste a contravalorii transferate efectiv (participația grupului în Entitatea A) asupra valorii nete a activelor identificabile și datoriilor recunoscute ale Entității A, după cum urmează:

	u.m.	u.m.
Contravaloarea transferată efectiv		1.600
Valorile nete recunoscute ale activelor identificabile și datoriilor Entității A		
Active circulante	500	
Active imobilizate	1.500	

COMBINĂRI DE OPERAȚIUNI DIN SECTORUL PUBLIC

	u.m.	u.m.
Datorii curente	<u>(300)</u>	
Datorii pe termen lung	<u>(400)</u>	(1.300)
Fond comercial		<u>300</u>

Situația consolidată a poziției financiare la 30 septembrie 20X6

IE199. Situația consolidată a poziției financiare imediat după achiziție este:

	u.m.
Active circulante (700 u.m. + 500 u.m.)	1.200
Active imobilizate (3.000 u.m. + 1.500 u.m.)	4.500
Fond comercial	300
Total active	<u>6.000</u>
Datorii curente (600 u.m. + 300 u.m.)	900
Datorii pe termen lung (1.100 u.m. + 400 u.m.)	<u>1.500</u>
Total datorii	<u>2.400</u>
Capitaluri proprii ale acționarilor	
Surplus sau deficit acumulat	1.400
Capitaluri proprii emise	
250 de acțiuni ordinare (600 u.m. + 1.600 u.m.)	<u>2.200</u>
Total capitaluri proprii ale acționarilor	<u>3.600</u>
Total datorii și capitaluri proprii ale acționarilor	<u>6.000</u>

IE200. Suma recunoscută în situațiile financiare consolidate care corespunde participațiilor în capitalurile proprii emise (2.200 u.m.) se va calcula ca suma dintre valoarea capitalurilor proprii emise de entitatea controlată în termeni juridici chiar înaintea achiziției (600 u.m.) și valoarea justă a contravalorii transferate efectiv (1.600 u.m.). Cu toate acestea, structura capitalurilor proprii descrisă în situațiile financiare consolidate (adică numărul și tipul participațiilor în capitalurile proprii emise) trebuie să reflecte structura capitalurilor proprii ale entității care controlează în termeni juridici, inclusiv participațiile în capitalurile proprii emise de entitatea care controlează în termeni juridici în vederea realizării combinării.

Interes care nu controlează

- IE201. Să presupunem același context ca cel de mai sus, cu excepția faptului că Entitatea B are mai mult de un acționar și că doar 56 din cele 60 de acțiuni ordinare ale Entității B sunt schimbate. Deoarece Entitatea A emite 2,5 acțiuni în schimbul fiecărei acțiuni ordinare a Entității B, Entitatea A emite doar 140 (în loc de 150) de acțiuni. Prin urmare, acționarii Entității B dețin 58,3% din acțiunile emise de entitatea rezultată în urma combinării (140 din 240 de acțiuni emise). Valoarea justă a contravalorii transferate pentru Entitatea A, operațiunea dobândită în termeni contabili, este calculată presupunându-se că această combinare a fost efectuată de Entitatea B prin emiterea de acțiuni ordinare suplimentare acționarilor Entității A în schimbul acțiunilor lor ordinare în Entitatea A. Aceasta deoarece Entitatea B este entitatea dobânditoare în termeni contabili, iar punctul AG67 din IPSAS 40 impune entității dobânditoare să evalueze contravaloarea transferată în schimbul operațiunii dobândite în termeni contabili.
- IE202. La calcularea numărului de acțiuni pe care Entitatea B ar fi trebuit să le emită, interesele care nu controlează sunt excluse. Acționarul majoritar (guvernul) deține 56 de acțiuni ale Entității B. Pentru ca acestea să reprezinte 58,3% participații în capitalurile proprii, Entitatea B ar trebui să emită 40 de acțiuni suplimentare. Acționarul majoritar (guvernul) ar deține astfel 56 din cele 96 de acțiuni emise ale Entității B și, prin urmare, 58,3% din entitatea rezultată în urma combinării. Prin urmare, valoarea justă a contravalorii transferate pentru Entitatea A, operațiunea dobândită în termeni contabili, este de 1.600 u.m. (adică 40 de acțiuni, fiecare cu o valoare justă de 40 u.m.). Este vorba despre aceeași valoare ca atunci când acționarul unic al Entității B oferă la schimb toate cele 60 de acțiuni ordinare ale acesteia. Valoarea recunoscută a participației grupului în Entitatea A, operațiunea dobândită în termeni contabili, nu se schimbă dacă unii dintre acționarii Entității B nu participă la schimb.
- IE203. Interesul care nu controlează este reprezentat de cele patru acțiuni din totalul de 60 ale Entității B care nu fac obiectul schimbului pentru acțiunile Entității A. Prin urmare, interesul care nu controlează reprezintă 6,7%. Interesul care nu controlează reflectă interesul proporțional al acționarilor care nu controlează în valorile contabile de dinaintea combinării ale activelor nete ale Entității B, entitatea controlată în termeni juridici. Prin urmare, situația consolidată a poziției financiare este ajustată pentru a prezenta un interes care nu controlează de 6,7% în valorile contabile de dinaintea combinării ale activelor nete ale Entității B (adică 134 u.m. sau 6,7% din 2.000 u.m.).
- IE204. Situația consolidată a poziției financiare la 30 septembrie 20X6, reflectând interesul care nu controlează, este după cum urmează:

	u.m.
Active circulante (700 u.m. + 500 u.m.)	1.200
Active imobilizate (3.000 u.m. + 1.500 u.m.)	4.500
Fond comercial	300
Total active	<u>6.000</u>
Datorii curente (600 u.m. + 300 u.m.)	900
Datorii pe termen lung (1.100 u.m. + 400 u.m.)	1.500
Total datorii	<u>2.400</u>
Capitaluri proprii ale acționarilor	
Surplus sau deficit acumulat (1.400 u.m. × 93,3%)	1.306
Capitaluri proprii emise	
240 de acțiuni ordinare (560 u.m. + 1.600 u.m.)	2.160
Interese care nu controlează	134
Total capitaluri proprii ale acționarilor	<u>3.600</u>
Total datorii și capitaluri proprii ale acționarilor	<u>6.000</u>

IE205. Interesele care nu controlează de 134 u.m. au două componente. Prima componentă este reclassificarea contribuției intereselor care nu controlează la rezultatul reportat al entității dobânditoare în termeni contabili imediat înainte de achiziție (1.400 u.m. × 6,7% sau 93,80 u.m.). A doua componentă reprezintă reclassificarea contribuției intereselor care nu controlează la capitalul propriu emis al entității dobânditoare în termeni contabili (600 u.m. × 6,7% sau 40,20 u.m.).

Imobilizări necorporale identificabile într-o achiziție

Ilustrarea consecințelor aplicării punctelor 64-68 și AG75-AG84 din IPSAS 40

IE206. Următoarele sunt exemple de imobilizări necorporale identificabile dobândite în cadrul unei achiziții. Unele dintre aceste exemple pot avea caracteristicile altor active decât imobilizările necorporale. Entitatea dobânditoare trebuie să contabilizeze acele active în conformitate cu fondul lor economic. Nu se intenționează ca aceste exemple să fie exhaustive.

IE207. Imobilizările necorporale identificate ca având la bază un „angajament irevocabil” sunt cele care rezultă din angajamente irevocabile (inclusiv drepturi contractuale sau alte drepturi legale). Cele desemnate ca „neavând la bază un angajament irevocabil” nu rezultă dintr-un angajament irevocabil, dar sunt separabile. Imobilizările necorporale identificate ca având la bază un angajament irevocabil pot fi, de asemenea, separabile, dar separabilitatea nu este o condiție

necesară pentru ca o imobilizare să îndeplinească criteriul angajamentului irevocabil.

Imobilizări necorporale asociate marketingului

IE208. Imobilizările necorporale asociate marketingului sunt utilizate în special în marketingul sau promovarea produselor sau serviciilor. Exemple de imobilizări necorporale asociate marketingului sunt:

Clasa	Baza
Mărci comerciale, denumiri comerciale, mărci de servicii, mărci colective și mărci de certificare	Angajament irevocabil
Caracteristici vizuale (culoare unică, forma sau modelul ambalajului)	Angajament irevocabil
Casetele tehnice ale ziarelor	Angajament irevocabil
Numele domeniului internet	Angajament irevocabil
Acorduri de neconcurență	Angajament irevocabil

Mărci comerciale, denumiri comerciale, mărci de servicii, mărci colective și mărci de certificare

IE209. Mărcile comerciale sunt cuvinte, nume, simboluri sau alte instrumente folosite în comerț pentru a indica sursa unui produs și a-l distinge de produsele celorlalți. O marcă de servicii identifică și distinge sursa unui serviciu în loc de a unui produs. Mărcile colective identifică bunurile sau serviciile membrilor unui grup. Mărcile de certificare autentifică originea geografică sau alte caracteristici ale unui bun sau serviciu.

IE210. Mărcile comerciale, denumirile comerciale, mărcile de servicii, mărcile colective și mărcile de certificare pot fi protejate legal prin înregistrarea la agenții guvernamentale, prin utilizarea comercială continuă sau prin alte metode. Dacă este protejată legal prin înregistrare sau prin alte metode, o marcă comercială sau o altă marcă dobândită în cadrul unei achiziții este o imobilizare necorporală care îndeplinește criteriul angajamentului irevocabil. În caz contrar, o marcă comercială sau o altă marcă dobândită în cadrul unei achiziții poate fi recunoscută separat de fondul comercial dacă criteriul separabilității este îndeplinit, lucru care de obicei se întâmplă.

IE211. Termenii *brand* și *nume de brand*, adesea utilizați ca sinonime pentru mărci comerciale și alte mărci, sunt termeni generali de marketing utilizați în mod normal pentru a face referire la un grup de active complementare cum ar fi o marcă comercială (sau o marcă de servicii) și denumirea comercială, formulele, rețetele și cunoștințele tehnologice aferente. IPSAS 40 nu împiedică o entitate să recunoască, drept o singură imobilizare separată de fondul comercial,

un grup de imobilizări necorporale complementare denumite în mod obișnuit brand dacă imobilizările care alcătuiesc grupul au durate de viață utilă similare.

Numele domeniului internet

IE212. Numele domeniului internet este un nume alfanumeric unic care este utilizat pentru a identifica o anumită adresă numerică de internet. Înregistrarea numelui domeniului creează o asocieră între acel nume și un calculator desemnat pe internet pentru perioada înregistrării. Aceste înregistrări pot fi reînnoite. Un nume de domeniu înregistrat dobândit în cadrul unei achiziții îndeplinește criteriul angajamentului irevocabil.

Imobilizări necorporale asociate clientului sau utilizatorului unui serviciu

IE213. Exemple de imobilizări necorporale asociate clientului sau utilizatorului unui serviciu sunt:

Clasa	Baza
Liste de utilizatori ai unui serviciu	Nu există un angajament irevocabil
Carnete de comenzi sau produse	Angajament irevocabil
Angajamente irevocabile cu clienții și relațiile cu clienții aferente	Angajament irevocabil
Relații cu clienții care rezultă din alte surse decât angajamente irevocabile	Nu există un angajament irevocabil

Liste de utilizatori ai unui serviciu

IE214. O listă de utilizatori ai unui serviciu conține informații despre utilizatorii serviciului, cum ar fi numele acestora și datele de contact. O listă de utilizatori ai unui serviciu poate fi și sub forma unei baze de date care conține alte informații despre utilizatori, cum ar fi istoricul utilizării serviciului și informații de ordin demografic. O listă de utilizatori ai unui serviciu nu rezultă de obicei dintr-un angajament irevocabil (inclusiv drepturi contractuale sau alte drepturi legale). Totuși, listele de utilizatori ai unui serviciu sunt adesea închiriate sau date la schimb. Prin urmare, o listă de utilizatori ai unui serviciu dobândită în urma unei achiziții îndeplinește de obicei criteriul separabilității.

Carnete de comenzi sau produse

IE215. Un carnet de comenzi sau produse apare ca urmare a unor angajamente irevocabile precum comenzile de cumpărare sau vânzări. Un carnet de comenzi sau produse dobândit în cadrul unei achiziții îndeplinește criteriul angajamentului irevocabil chiar dacă comenzile de cumpărare sau vânzări pot fi anulate.

Angajamente irevocabile cu clienții și relațiile cu clienții aferente

- IE216. Dacă o entitate stabilește relații cu clienții săi prin intermediul unor angajamente irevocabile, acele relații rezultă din drepturile aferente unui angajament irevocabil. Prin urmare, angajamentele irevocabile cu clienții și relațiile aferente dobândite în cadrul unei achiziții îndeplinesc criteriul angajamentului irevocabil, chiar dacă termenele referitoare la confidențialitate sau alte termene ale angajamentului irevocabil interzic vânzarea sau transferul unui angajament irevocabil separat de entitatea dobândită.
- IE217. Un angajament irevocabil cu clienții și relațiile cu clienții aferente pot reprezenta două imobilizări necorporale distincte. Pot fi diferite atât durata de viață utilă, cât și modalitatea în care sunt consumate beneficiile economice ale celor două imobilizări.
- IE218. Există o relație cu clientul între o entitate și clientul său dacă (a) entitatea deține informații despre client și are contact periodic cu acesta și (b) clientul are capacitatea de a stabili un contact direct cu entitatea. Relațiile cu clienții îndeplinesc criteriul angajamentului irevocabil dacă o entitate are obiceiul de a încheia angajamente irevocabile cu clienții săi, indiferent dacă există sau nu un angajament irevocabil la data achiziției. Relațiile cu clienții pot apărea și prin alte mijloace decât angajamentele irevocabile, respectiv în urma contactelor obișnuite cu reprezentanți de vânzări sau servicii.
- IE219. Așa cum s-a menționat la punctul IE215, un carnet de comenzi sau produse rezultă din angajamente irevocabile precum comenzile de cumpărare sau vânzări și este considerat, prin urmare, un drept aferent unui angajament irevocabil. În consecință, dacă o entitate stabilește relații cu clienții săi prin intermediul acestui tip de angajamente irevocabile, relațiile cu clienții rezultă, de asemenea, din drepturile aferente angajamentelor irevocabile și îndeplinesc, prin urmare, criteriul angajamentului irevocabil.

Exemple

- IE220. Următoarele exemple ilustrează recunoașterea angajamentelor irevocabile cu clienții și a imobilizărilor necorporale aferente relației cu clienții dobândite în cadrul unei achiziții.

- (a) Entitatea dobânditoare (AE) dobândește Entitatea-țintă (TE) în urma unei achiziții la 31 decembrie 20X5. TE are un acord pe cinci ani de furnizare de bunuri Clientului. Atât AE, cât și TE consideră că Clientul va reînnoi contractul la sfârșitul perioadei de valabilitate a angajamentului irevocabil curent. Acordul nu este separabil.

Acordul, indiferent dacă este anulabil sau nu, îndeplinește criteriul angajamentului irevocabil. În plus, întrucât TE stabilește relația cu Clientul printr-un angajament irevocabil, nu doar acordul în sine, dar și relația TE cu Clientul îndeplinește criteriul angajamentului irevocabil.

- (b) AE dobândește TE în cadrul unei achiziții la 31 decembrie 20X5. TE produce bunuri pe două linii de activitate distincte: articole sportive și electronice. Clientul achiziționează de la TE atât articole sportive, cât și electronice. TE are un angajament irevocabil cu Clientul de a-i fi furnizor exclusiv pentru articolele sportive, dar nu are un angajament irevocabil pentru furnizarea de electronice către Client. Atât TE, cât și AE sunt de părere că există o singură relație globală între TE și Client.

Angajamentul irevocabil de a fi furnizorul exclusiv de articole sportive al Clientului, indiferent dacă este anulabil sau nu, îndeplinește criteriul angajamentului irevocabil. În plus, întrucât TE stabilește relația sa cu Clientul printr-un angajament irevocabil, relația cu Clientul îndeplinește criteriul angajamentului irevocabil. Deoarece TE are o singură relație cu Clientul, valoarea justă a acelei relații include ipoteze despre relația TE cu Clientul cu privire atât la articolele sportive, cât și la electronice. Totuși, dacă AE stabilește că relația cu Clientul pentru articolele sportive este separată de cea pentru electronice, AE va evalua dacă relația cu Clientul pentru electronice îndeplinește criteriul separabilității pentru identificarea drept imobilizare necorporală.

- (c) AE dobândește TE în cadrul unei achiziții la 31 decembrie 20X5. TE face afaceri cu clienții săi doar prin comenzi de vânzare și cumpărare. La 31 decembrie 20X5, TE are un carnet de comenzi de cumpărare ale clienților de la 60% din clienții săi, toți fiind clienți recurenți. Restul de 40% sunt, de asemenea, clienți recurenți ai TE. Cu toate acestea, la 31 decembrie 20X5, TE nu mai are comenzi de cumpărare deschise sau alte angajamente irevocabile cu acei clienți.

Indiferent dacă sunt anulabile sau nu, comenzile de cumpărare de la 60% din clienții TE îndeplinesc criteriul angajamentului irevocabil. În plus, întrucât TE și-a stabilit relația cu 60% dintre clienții săi pe bază de angajamente irevocabile, nu doar comenzile de cumpărare, ci și relațiile cu clienții ale TE îndeplinesc criteriul angajamentului irevocabil. Deoarece TE are obiceiul de a încheia angajamente irevocabile cu restul de 40% din clienții săi, relațiile sale cu acești clienți rezultă, de asemenea, din angajamente irevocabile și îndeplinesc, prin urmare, criteriul angajamentului irevocabil chiar dacă TE nu are angajamente irevocabile cu acei clienți la 31 decembrie 20X5.

- (d) AE dobândește TE, un asigurător, în cadrul unei achiziții la 31 decembrie 20X5. TE are un portofoliu de contracte de asigurare pentru motoare pe un an care pot fi revocate de deținătorii polițelor de asigurare.

Deoarece TE stabilește relația cu deținătorii polițelor de asigurare prin intermediul contractelor de asigurare, relația cu deținătorii polițelor de

asigurare îndeplinește criteriul angajamentului irevocabil. IPSAS 26, *Deprecierea activelor generatoare de numerar*, și IPSAS 31, *Imobilizări necorporale*, se aplică imobilizărilor necorporale aferente relației cu clienții.

Relații cu clienții care rezultă din alte surse decât angajamente irevocabile

IE221. O relație cu clienții dobândită în urma unei achiziții care nu rezultă dintr-un angajament irevocabil poate fi totuși identificabilă deoarece relația poate fi separată. Tranzacțiile de schimb pentru același activ sau un activ similar care indică faptul că alte entități au vândut sau au transferat în alt mod o categorie aparte de relații cu clienții care rezultă din alte surse decât angajamente irevocabile furnizează dovada faptului că relația poate fi separată.

Imobilizări necorporale asociate domeniului artistic

IE222. Exemple de imobilizări necorporale asociate domeniului artistic sunt:

Clasa	Baza
Piese de teatru, operă și balet	Angajament irevocabil
Cărți, reviste, ziare și alte opere literare	Angajament irevocabil
Opere muzicale precum compoziții, versuri pentru cântece și melodii publicitare	Angajament irevocabil
Imagini și fotografii	Angajament irevocabil
Materiale video și audio-video, inclusiv filme, videoclipuri și programe TV	Angajament irevocabil

IE223. Activele asociate domeniului artistic dobândite în cadrul unei achiziții sunt identificabile dacă rezultă din angajamente irevocabile (inclusiv drepturi contractuale) sau drepturi legale precum drepturile de autor. Deținătorul poate să transfere un drept de autor fie în întregime prin alocare, fie parțial printr-un acord de licență. Unei entități dobânditoare nu îi este interzisă recunoașterea unei imobilizări necorporale rezultate din drepturi de autor și a altor alocări asociate sau acorduri de licență ca un singur activ, cu condiția ca acestea să aibă durate de viață utilă similare.

Imobilizări necorporale bazate pe angajamente irevocabile

IE224. Imobilizările necorporale bazate pe angajamente irevocabile reprezintă valoarea drepturilor care rezultă din angajamentele irevocabile. Angajamentele irevocabile cu clienții reprezintă un tip de imobilizări necorporale bazate pe angajamente irevocabile. Dacă termenele unui angajament irevocabil generează o datorie (de exemplu, dacă termenele unui leasing operațional sau ale unui angajament irevocabil cu un client sunt nefavorabile în raport cu termenele pieței), entitatea dobânditoare o recunoaște ca pe o datorie asumată în cadrul

achiziției. Exemple de imobilizări necorporale bazate pe angajamente irevocabile sunt:

Clasa	Baza
Contracte de licență, de redevență și de menținere a statu-quo-ului	Angajament irevocabil
Angajamente irevocabile de publicitate, construcții, management, servicii sau aprovizionare	Angajament irevocabil
Acorduri de leasing (indiferent dacă operațiunea dobândită este locatar sau locator)	Angajament irevocabil
Autorizații de construcție	Angajament irevocabil
Contracte de franciză	Angajament irevocabil
Drepturi de exploatare și difuzare	Angajament irevocabil
Angajamente irevocabile de administrare, cum ar fi angajamentele irevocabile de administrare a ipotecilor	Angajament irevocabil
Angajamente irevocabile de angajare	Angajament irevocabil
Drepturi de utilizare, cum ar fi drepturile de forare, de utilizare a apei, a aerului, de tăiere a lemnului și autorizațiile de administrare a șoselelor	Angajament irevocabil

Angajamente irevocabile de administrare, cum ar fi angajamentele irevocabile de administrare a ipotecilor

IE225. Angajamentele irevocabile de administrare a activelor financiare reprezintă un tip de imobilizări necorporale bazate pe angajamente irevocabile. Deși administrarea este inerentă pentru toate activele financiare, aceasta devine un activ (sau o datorie) distinct(ă) în una dintre următoarele situații:

- (a) Când este separată în angajamentul irevocabil de activul financiar suport prin vânzarea sau securizarea activelor cu păstrarea administrării;
- (b) Prin cumpărarea și asumarea separate ale administrării.

IE226. Dacă împrumuturile ipotecare, creanțele asociate cardurilor de credit sau alte active financiare sunt dobândite într-o achiziție cu păstrarea administrării, drepturile de administrare inerente nu reprezintă o imobilizare necorporală separată deoarece valoarea justă a acelor drepturi de administrare este inclusă în evaluarea la valoarea justă a activului financiar dobândit.

Angajamente irevocabile de angajare

IE227. Angajamentele irevocabile de angajare care sunt angajamente irevocabile profitabile din perspectiva angajatorului deoarece prețul acestora este favorabil în raport cu termenele pieței sunt un tip de imobilizări necorporale bazate pe angajamente irevocabile.

Drepturi de utilizare

IE228. Drepturile de utilizare includ drepturile de forare, de utilizare a apei, a aerului, de tăiere a lemnului și autorizațiile de administrare a șoselelor. Unele drepturi de utilizare sunt imobilizări necorporale bazate pe angajamente irevocabile care trebuie contabilizate separat de fondul comercial. Alte drepturi de utilizare pot avea mai degrabă caracteristicile imobilizărilor corporale decât ale celor necorporale. O entitate dobânditoare trebuie să contabilizeze drepturile de utilizare în funcție de natura lor.

Imobilizări necorporale bazate pe tehnologie

IE229. Exemple de imobilizări necorporale bazate pe tehnologie sunt:

Clasa	Baza
Tehnologie brevetată	Angajament irevocabil
Programe informatice și topografii ale unui circuit integrat	Angajament irevocabil
Tehnologie nebrevetată	Nu există un angajament irevocabil
Baze de date, inclusiv registre funciare	Nu există un angajament irevocabil
Secrete comerciale, cum ar fi formule, procese și rețete secrete	Angajament irevocabil

Programe informatice și topografii ale unui circuit integrat

IE230. Programele informatice și formatele de programe dobândite în cadrul unei achiziții care sunt protejate din punct de vedere legal, prin brevet sau drepturi de autor, îndeplinesc criteriul angajamentului irevocabil pentru identificarea drept imobilizări necorporale.

IE231. Topografiile unui circuit integrat sunt programe informatice stocate permanent pe un cip de memorie de tip read-only, sub forma unei serii de circuite integrate sau matrițe. Topografiile unui circuit integrat pot fi protejate de lege. Topografiile unui circuit integrat protejate de lege care sunt dobândite în cadrul unei achiziții îndeplinesc criteriul angajamentului irevocabil pentru identificarea drept imobilizări necorporale.

Baze de date, inclusiv registre funciare

- IE232. Bazele de date sunt seturi de informații, adesea stocate în format electronic (cum ar fi pe dischete sau CD-uri). O bază de date care conține lucrările originale ale autorului poate beneficia de protecție prin drepturi de autor. O bază de date dobândită în cadrul unei achiziții și protejată de drepturile de autor îndeplinește criteriul angajamentului irevocabil. Totuși, o bază de date include de obicei informații create ca urmare a operațiunilor normale ale unei entități, precum listele de utilizatori ai serviciilor, sau informații specializate, precum datele științifice sau informațiile despre credit. Bazele de date care nu sunt protejate prin drepturi de autor pot fi, și adesea sunt, cesionate prin contract de licență sau închiriate altora parțial sau în întregime. Prin urmare, chiar dacă beneficiile economice viitoare dintr-o bază de date nu rezultă din drepturi legale, o bază de date dobândită în cadrul unei achiziții îndeplinește criteriul separabilității.
- IE233. Registrul funciar reprezintă o evidență istorică a tuturor chestiunilor care afectează titlul de proprietate asupra unor parcele de pământ dintr-o anumită regiune geografică. Activele registrului funciar sunt cumpărate și vândute, parțial sau în întregime, în cadrul tranzacțiilor de schimb sau sunt cesionate prin contract de licență. Așadar, activele registrului funciar dobândite în cadrul unei achiziții îndeplinesc criteriul separabilității.

Secrete comerciale, cum ar fi formule, procese și rețete secrete

- IE234. Un secret comercial este o „informație, inclusiv o formulă, un model, o rețetă, o compilare, un program, un instrument, o metodă, o tehnică sau un proces, care (a) generează valoare economică independentă, reală sau potențială, nefiind în general cunoscută, și (b) face obiectul unor eforturi de menținere a confidențialității rezonabile în circumstanțele date”.³ Dacă beneficiile economice viitoare obținute dintr-un secret comercial dobândit în cadrul unei achiziții sunt protejate din punct de vedere legal, acest activ îndeplinește criteriul angajamentului irevocabil. Altfel, secretele comerciale dobândite în cadrul unei achiziții sunt identificabile numai dacă este îndeplinit criteriul separabilității, ceea ce este probabil să se întâmple.

Evaluarea interesului care nu controlează (NCI) în cadrul unei achiziții*Ilustrarea consecințelor aplicării punctului 73 din IPSAS 40*

- IE235. Următoarele exemple ilustrează evaluarea componentelor NCI în cadrul unei achiziții la data achiziției.

³ Melvin Simensky și Lanning Bryer, *Noul rol al proprietății intelectuale în tranzacțiile comerciale* (New York: John Wiley & Sons, 1998), pagina 293.

Evaluarea NCI, inclusiv a acțiunilor preferențiale

- IE236. TE a emis 100 de acțiuni preferențiale, care sunt clasificate drept capitaluri proprii. Acțiunile preferențiale au o valoare nominală de 1 u.m. fiecare. Acțiunile preferențiale conferă deținătorului lor dreptul la un dividend preferențial prioritar față de plata oricărui dividend către deținătorii de acțiuni ordinare. La lichidarea TE, deținătorii de acțiuni preferențiale au dreptul de a primi din activele disponibile pentru distribuire valoarea de 1 u.m. pentru fiecare acțiune prioritar față de deținătorii de acțiuni ordinare. Deținătorii de acțiuni preferențiale nu au drepturi suplimentare la lichidare.
- IE237. AE dobândește toate acțiunile ordinare ale TE. Tranzacția îi asigură AE controlul asupra TE, iar o analiză a fondului economic al combinării utilizând îndrumările de la punctele 9-14 și AG19-AG50 din IPSAS 40 confirmă faptul că tranzacția este o achiziție. Valoarea justă de la data achiziției a acțiunilor preferențiale este de 120 u.m.
- IE238. Punctul 73 din IPSAS 40 stipulează că pentru fiecare achiziție entitatea dobânditoare trebuie să evalueze la data achiziției componentele intereselor care nu controlează în operațiunea dobândită care sunt participații curente în capitalurile proprii și prin care deținătorii lor au dreptul la o cotă-parte proporțională din activele nete ale entității în cazul lichidării acesteia, fie la valoarea justă, fie la cota-parte proporțională a instrumentelor curente de capitaluri proprii din valorile recunoscute ale activelor identificabile nete ale operațiunii dobândite. Toate celelalte componente ale intereselor care nu controlează trebuie evaluate la valoarea justă de la data achiziției, exceptând cazul în care IPSAS-urile impun o altă bază de evaluare.
- IE239. Interesele care nu controlează aferente acțiunilor preferențiale ale TE nu se califică pentru opțiunea de evaluare de la punctul 73 din IPSAS 40 deoarece, în cazul lichidării, deținătorii acestora nu au dreptul la o cotă-parte proporțională din activele nete ale entității. Entitatea dobânditoare evaluează acțiunile preferențiale la valoarea lor justă de la data achiziției, care este de 120 u.m.

Prima variație

- IE240. Să presupunem că la lichidarea TE acțiunile preferențiale îi conferă deținătorului lor dreptul de a primi o cotă-parte proporțională din activele nete disponibile în vederea distribuirii. Deținătorii acțiunilor preferențiale au drepturi și statut egale cu deținătorii acțiunilor ordinare în cazul lichidării. Să presupunem că valoarea justă de la data achiziției a acțiunilor preferențiale este în prezent de 160 u.m. și că cota-parte proporțională a valorilor recunoscute ale TE din activele identificabile nete care sunt atribuibile acțiunilor preferențiale este de 140 u.m.
- IE241. Acțiunile preferențiale îndeplinesc condițiile pentru opțiunea de evaluare de la punctul 73 din IPSAS 40. AE poate alege să evalueze acțiunile preferențiale

fie la valoarea lor justă de la data achiziției, de 160 u.m., fie la cota-parte proporțională din valorile recunoscute din activele identificabile nete ale operațiunii dobândite, de 140 u.m.

A doua variație

- IE242. Să presupunem că TE a emis opțiuni pe acțiuni drept remunerație pentru angajații săi. Opțiunile pe acțiuni sunt clasificate drept capitaluri proprii și pot fi exercitate la data achiziției. Acestea nu reprezintă participații curente în capitalurile proprii, iar deținătorii acestora nu au dreptul la o cotă-parte proporțională din activele nete ale TE în cazul lichidării. Valoarea justă a opțiunilor pe acțiuni în conformitate cu standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează plata pe bază de acțiuni la data achiziției este de 200 u.m. Opțiunile pe acțiuni nu expiră la data achiziției și AE nu le înlocuiește.
- IE243. Punctul 73 din IPSAS 40 prevede ca astfel de opțiuni pe acțiuni să fie evaluate la valoarea justă de la data achiziției, exceptând cazul în care IPSAS-urile impun o altă bază de evaluare. Punctul 84 din IPSAS 40 stipulează că entitatea dobânditoare trebuie să evalueze un instrument de capitaluri proprii aferent tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni ale operațiunii dobândite în conformitate cu standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează plata pe bază de acțiuni.
- IE244. Entitatea dobânditoare evaluează interesele care nu controlează care sunt aferente opțiunilor pe acțiuni la valoarea lor justă, de 200 u.m.

Scutirea de la plata unor sume datorate ca impozite în cazul unei achiziții

Ilustrarea consecințelor contabilizării scutirilor fiscale în cazul unei achiziții prin aplicarea punctelor 78-79 și AG85-AG87 din IPSAS 40

- IE245. Următorul exemplu ilustrează contabilizarea unei achiziții în care se aplică o scutire pentru o parte din datoria privind impozitul a operațiunii dobândite, ca parte a termenelor achiziției.
- IE246. La 1 ianuarie 20X4, AE, un minister care acționează în numele guvernului, dobândește TE, o entitate privată, în schimbul sumei în numerar de 575 u.m. Ca urmare a achiziției, AE preconizează că va reduce costurile prin intermediul economiilor de scară. Valorile juste ale activelor dobândite și ale datoriilor asumate sunt următoarele:

Active dobândite și datorii asumate:	u.m.
Active financiare	265
Stocuri	5
Imobilizări corporale	640

Active dobândite și datorii asumate:	u.m.
Imobilizări necorporale identificabile	12
Datorii financiare	(320)
Datorii privind impozitul	(40)
Total active nete	<u>562</u>

IE247. AE recunoaște un fond comercial de 13 u.m., reprezentând diferența dintre prețul plătit pentru dobândirea TE (575 u.m.) și activele nete ale TE (562 u.m.).

IE248. Să presupunem că guvernul îi impune MF (autoritatea fiscală) să șteargă 50% din datoria privind impozitul a TE, ca parte a termenelor achiziției. Valorile juste ale activelor dobândite și ale datoriilor asumate ar fi acum următoarele:

Active dobândite și datorii asumate:	u.m.
Active financiare	265
Stocuri	5
Imobilizări corporale	640
Imobilizări necorporale identificabile	12
Datorii financiare	(320)
Datorii privind impozitul	(20)
Total active nete	<u>582</u>

IE249. AE recunoaște un câștig de 7 u.m., reprezentând diferența dintre prețul plătit pentru dobândirea TE (575 u.m.) și activele nete ale TE (582 u.m.). AE ar contabiliza datoria privind impozitul rămasă în conformitate cu standardul internațional sau național de contabilitate relevant care tratează impozitul pe profit.

IE250. MF contabilizează creanța fiscală în conformitate cu IPSAS 23 și ar recunoaște o ajustare pentru scutirea fiscală.

Câștig dintr-o cumpărare în condiții avantajoase în cadrul unei achiziții

Ilustrarea consecințelor recunoașterii și evaluării unui câștig dintr-o cumpărare în condiții avantajoase în cadrul unei achiziții prin aplicarea punctelor 85-90 din IPSAS 40

IE251. Exemplul următor ilustrează contabilizarea unei achiziții în care este recunoscut un câștig dintr-o cumpărare în condiții avantajoase.

IE252. La 1 ianuarie 20X5, AE dobândește 80% din participațiile în capitalurile proprii ale TE, o entitate privată, în schimbul sumei în numerar de 150 u.m. Deoarece foștii proprietari ai TE doreau să își cedeze investițiile în TE până la o anumită dată, ei nu au avut timp suficient pentru a oferi spre comercializare TE mai

multor potențiali cumpărători. Conducerea AE evaluează inițial activele identificabile dobândite care pot fi recunoscute separat și datoriile asumate la data achiziției în conformitate cu dispozițiile din IPSAS 40. Activele identificabile sunt evaluate la 250 u.m., iar datoriile asumate sunt evaluate la 50 u.m. AE angajează un consultant independent, care determină că valoarea justă a 20% din interesele care nu controlează în TE este de 42 u.m.

- IE253. Valoarea activelor identificabile nete ale TE (200 u.m., calculate astfel: 250 u.m. – 50 u.m.) depășește valoarea justă a contravalorii transferate plus valoarea justă a intereselor care nu controlează în TE. Așadar, AE revizuieste procedurile utilizate pentru identificarea și evaluarea activelor dobândite și ale datoriilor asumate și evaluarea valorii juste atât a intereselor care nu controlează în TE, cât și a contravalorii transferate. După această revizuire, AE decide că procedurile și măsurile rezultate au fost adecvate. AE evaluează câștigul din cumpărarea a 80% din participații după cum urmează:

	u.m.	u.m.
Valoarea activelor identificabile nete dobândite (250 u.m. – 50 u.m.)		200
Minus: Valoarea justă a contravalorii transferate pentru participația de 80% a lui AE în TE; plus	150	
Valoarea justă a intereselor care nu controlează în TE	42	
	<hr/>	<hr/>
		192
Câștig din cumpărarea în condiții avantajoase a participației de 80%		<hr/> <hr/> 8

- IE254. AE va înregistra achiziția TE în situațiile sale financiare consolidate după cum urmează:

	u.m.	u.m.
D Active identificabile dobândite	250	
C Numerar		150
C Datorii asumate		50
C Câștig dintr-o cumpărare în condiții avantajoase		8
C Capitaluri proprii – interese care nu controlează în TE		42

- IE255. Dacă entitatea dobânditoare alege să evalueze interesele care nu controlează în TE pe baza participației sale proporționale în activele identificabile nete ale

operațiunii dobândite, valoarea recunoscută a intereselor care nu controlează va fi de 40 u.m. ($200 \text{ u.m.} \times 0,20$). Câștigul dintr-o cumpărare în condiții avantajoase va fi atunci de 10 u.m. ($200 \text{ u.m.} - (150 \text{ u.m.} + 40 \text{ u.m.})$).

Perioada de evaluare în cazul unei achiziții

Ilustrarea consecințelor aplicării punctelor 103-108 din IPSAS 40

- IE256. În cazul în care contabilizarea inițială a unei achiziții nu este finalizată până la sfârșitul perioadei de raportare în care are loc combinarea, punctul 103 din IPSAS 40 prevede ca entitatea dobânditoare să recunoască în situațiile sale financiare valori provizorii pentru elementele pentru care contabilizarea este incompletă. În perioada de evaluare, entitatea dobânditoare recunoaște ajustările în valorile provizorii necesare pentru a reflecta noile informații obținute cu privire la faptele și circumstanțele care au existat la data achiziției și care, dacă ar fi fost cunoscute, ar fi afectat evaluarea valorilor recunoscute la acea dată. Punctul 107 din IPSAS 40 prevede ca entitatea dobânditoare să recunoască astfel de ajustări ca și cum contabilizarea achiziției ar fi fost finalizată la data achiziției. Ajustările din perioada de evaluare nu sunt incluse în surplus sau deficit.
- IE257. Să presupunem că AE dobândește TE la 30 septembrie 20X7. AE dorește o evaluare independentă pentru un element de imobilizare corporală dobândit în urma combinării, iar evaluarea nu era finalizată la data la care AE a aprobat situațiile sale financiare în vederea emiterii pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X7. În situațiile sale financiare anuale pe 20X7, AE recunoaște o valoare justă provizorie pentru activ de 30.000 u.m. La data achiziției, elementul de imobilizare corporală avea o durată de viață utilă rămasă de cinci ani. La cinci luni de la data achiziției, AE a primit evaluarea independentă, în care valoarea justă a activului de la data achiziției era estimată la 40.000 u.m.
- IE258. În situațiile sale financiare pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X8, AE ajustează retroactiv informațiile aferente anului 20X7 după cum urmează:
- Valoarea contabilă a imobilizării corporale la 31 decembrie 20X7 a crescut la 9.500 u.m. Această ajustare este evaluată drept valoarea justă a ajustării la data achiziției de 10.000 u.m. minus amortizarea suplimentară care ar fi fost recunoscută dacă valoarea justă a activului de la data achiziției ar fi fost recunoscută de la acea dată (500 u.m. pentru trei luni de amortizare).
 - Valoarea contabilă a fondului comercial de la 31 decembrie 20X7 este redusă cu 10.000 u.m.
 - Cheltuiala cu amortizarea pentru 20X7 a crescut cu 500 u.m.

IE259. În conformitate cu punctul 124 din IPSAS 40, AE prezintă:

- (a) În situațiile sale financiare pe 20X7, faptul că contabilizarea inițială a achiziției nu a fost finalizată deoarece evaluarea imobilizării corporale nu fusese încă primită.
- (b) În situațiile sale financiare pe 20X8, valorile și explicațiile privind ajustările în valorile provizorii recunoscute în perioada de raportare curentă. Prin urmare, AE prezintă faptul că informația comparativă pe anul 20X7 este ajustată retroactiv pentru a crește valoarea justă a elementului de imobilizare corporală de la data achiziției cu 9.500 u.m., compensată de o reducere a fondului comercial cu 10.000 u.m. și de o creștere a cheltuielii cu amortizarea de 500 u.m.

Determinarea elementelor care fac parte din tranzacția de achiziție

Decontarea unei relații preexistente – împrumut

Ilustrarea consecințelor aplicării punctelor 109-110 și AG98-AG101 din IPSAS 40

- IE260. AE îi furnizează TE un împrumut pe cinci ani cu rată fixă de 100 u.m. Dobânda este plătită trimestrial, iar principalul este rambursat la scadență. Cu doi ani rămași conform acordului de împrumut, AE dobândește TE.
- IE261. În valoarea justă totală a TE este inclusă o datorie financiară de 90 u.m. aferentă valorii juste a angajamentului de împrumut cu AE. La data achiziției, valoarea contabilă a activului financiar corespondent din situațiile financiare ale AE (costul amortizat al împrumutului) este de 100 u.m.
- IE262. În acest exemplu, AE calculează o pierdere de 10 u.m. Pierderea este calculată ca diferența dintre valoarea justă a datoriei financiare asumate și valoarea contabilă a activului financiar corespondent recunoscut anterior de AE. În situațiile sale financiare consolidate, AE va elimina activul său financiar (100 u.m.) prin compensarea cu valoarea justă a datoriei financiare a TE (90 u.m.), diferența reprezentând pierderea suportată de AE.

Decontarea unei relații preexistente – transferuri

Ilustrarea consecințelor aplicării punctelor 109-110 și AG98-AG101 din IPSAS 40

- IE263. La 1 ianuarie 20X7, AE dobândește TE. Anterior, la 1 octombrie 20X6, AE i-a furnizat TE o subvenție de 800 u.m. care să fie utilizată pentru furnizarea unui număr de cursuri de pregătire convenit.
- IE264. Subvenția a făcut obiectul unei condiții de rambursare proporțională cu numărul de cursuri de pregătire nerealizate. La data achiziției, TE a livrat un sfert din numărul de cursuri convenit și a recunoscut o datorie de 600 u.m. în legătură cu obligația sa de executare, în conformitate cu IPSAS 23. Pe baza experienței

anterioare, AE a considerat că era mai probabil ca TE să realizeze cursurile de pregătire decât să nu le realizeze. Prin urmare, nu era probabil să existe un flux de resurse către AE, iar aceasta nu a recunoscut un activ aferent subvenției, dar a contabilizat întreaga sumă de 800 u.m. drept cheltuială.

- IE265. În acest exemplu, AE calculează un câștig de 600 u.m. Câștigul este calculat drept datorie asumată care este derecunoscută deoarece, ca urmare a achiziției, nu mai există nicio obligație față de o terță parte.
- IE266. În acest exemplu, AE nu a recunoscut niciun activ corespondent; dacă AE ar fi recunoscut anterior un activ corespondent, acesta ar fi derecunoscut la data achiziției, iar valoarea derecunoscută ar fi inclusă în calculul câștigului sau pierderii.

Decontarea unei relații preexistente – contracte de furnizare

Ilustrarea consecințelor aplicării punctelor 109-110 și AG98-AG101 din IPSAS 40

- IE267. AE cumpără componente electronice de la TE pe baza unui contract de furnizare pe cinci ani cu prețuri fixe. În prezent, prețurile fixe sunt mai mari decât cele la care AE ar putea cumpăra componente electronice similare de la un alt furnizor. Contractul de furnizare îi permite AE să înceteze contractul înainte de termenul inițial de cinci ani, dar numai plătind penalități în valoare de 6 milioane u.m. Cu trei ani rămași până la finalizarea contractului, AE plătește 50 milioane u.m. pentru a dobândi TE, aceasta reprezentând valoarea justă a TE pe baza prețului pe care ar fi dispuși să îl plătească alți participanți de pe piață.
- IE268. În valoarea justă totală a TE sunt incluse 8 milioane u.m. aferente valorii juste a contractului de furnizare cu AE. Cele 8 milioane u.m. reprezintă o componentă de 3 milioane u.m. care este „la prețul de piață”, deoarece prețul este stabilit în mod similar cu prețul pentru tranzacțiile de pe piață curente pentru aceleași elemente sau pentru elemente similare (efortul de vânzare, relația cu clientul ș.a.m.d.), și o componentă de 5 milioane u.m. pentru stabilirea prețului care este nefavorabil pentru AE deoarece depășește prețul tranzacțiilor curente de pe piață pentru elemente similare. TE nu are alte active identificabile sau datorii aferente contractului de furnizare și AE nu a recunoscut niciun activ sau nicio datorie aferent(ă) contractului de furnizare înaintea achiziției.
- IE269. În acest exemplu, AE calculează o pierdere de 5 milioane u.m. (mai puțin de 6 milioane u.m., valoarea acordului fix și valoarea prin care contractul este nefavorabil entității dobânditoare) separat de achiziție. Componenta în valoare de 3 milioane u.m. „la prețul de piață” a contractului face parte din fondul comercial.
- IE270. Măsura în care AE a recunoscut înainte o valoare în situațiile sale financiare aferentă unei relații preexistente va afecta valoarea recunoscută drept câștig sau pierdere în cadrul decontării efective a relației. Să presupunem că IPSAS-urile

i-au impus AE să recunoască o datorie de 6 milioane u.m. pentru contractul de furnizare înainte de achiziție. În această situație, AE recunoaște un câștig de 1 milion u.m. în urma decontării contractului în surplus sau deficit la data achiziției (cele 5 milioane u.m. înregistrate ca pierdere în contract minus pierderea de 6 milioane u.m. recunoscută anterior). Cu alte cuvinte, AE a decontat de fapt o datorie recunoscută de 6 milioane u.m. pentru 5 milioane u.m., rezultând un câștig de 1 milion u.m.

Plăți contingente către angajați în cazul unei achiziții

Ilustrarea consecințelor aplicării punctelor 109-110, AG98 și AG102-AG103 din IPSAS 40

- IE271. TE a numit un candidat în funcția de director executiv în baza unui contract pe zece ani. Conform contractului, TE trebuie să îi plătească acestui candidat 5 milioane u.m. dacă TE este dobândită înainte de expirarea contractului cu acesta. AE dobândește TE opt ani mai târziu. La data achiziției, directorul executiv era încă angajat și va primi plata suplimentară conform contractului existent.
- IE272. În acest exemplu, TE a încheiat contractul de angajare înainte de începerea negocierilor privind combinarea, iar obiectivul contractului era de a obține serviciile directorului executiv. Așadar, nu există dovezi că înțelegerea a fost aranjată în primul rând pentru a-i oferi beneficii AE sau entității rezultate în urma combinării. Prin urmare, datoria de 5 milioane u.m. este inclusă în aplicarea metodei achiziției.
- IE273. În alte cazuri, TE ar putea să încheie un contract similar cu directorul executiv la sugestia AE în timpul negocierilor pentru achiziție. În această situație, scopul principal al contractului ar putea fi acela de a-i oferi o compensație de concediere directorului executiv, iar de pe urma acordului ar beneficia în primul rând AE sau entitatea rezultată în urma combinării mai degrabă decât TE sau foștii săi proprietari. În această situație, AE contabilizează datoria față de directorul executiv în situațiile sale financiare de după combinare separat de aplicarea metodei achiziției.

Evaluarea ulterioară a transferurilor, împrumuturilor de concesiune și beneficiilor similare primite de o entitate dobânditoare sau de o operațiune dobândită pe baza unor criterii care se pot modifica în urma unei achiziții

Ilustrarea consecințelor aplicării punctelor 114 și AG109-AG111 din IPSAS 40

- IE274. Următorul exemplu ilustrează contabilizarea ulterioară a unui transfer primit de o entitate dobânditoare pe baza unor criterii care se pot modifica în urma unei achiziții.
- IE275. La 1 ianuarie 20X3, un guvern național acordă o subvenție anuală municipiilor în care venitul pe cap de locuitor este sub o anumită valoare. La 1 iunie 20X3,

AE, un municipiu, dobândește TE, un complex comercial care va genera venituri pentru AE. AE primise anterior o subvenție de 500 u.m. pe baza venitului său pe cap de locuitor.

- IE276. Ca rezultat al achiziției TE la 1 iunie 20X3, venitul pe cap de locuitor al AE crește peste valoarea stabilită de guvern la alocarea subvențiilor.
- IE277. La 1 iulie 20X3, guvernul național îi impune AE să restituie o parte (100 u.m.) din subvenția primită anterior de acesta. AE recunoaște o datorie și o cheltuială de 100 u.m. la 1 iulie 20X3.

Dispoziții de prezentare a informațiilor referitoare la achiziții

Ilustrarea consecințelor aplicării dispozițiilor de prezentare a informațiilor de la punctele 119-125 din IPSAS 40

- IE278. Următorul exemplu ilustrează câteva dintre dispozițiile de prezentare a informațiilor aferente achizițiilor; acesta nu este bazat pe o tranzacție reală. Exemplul presupune că AE este o entitate din sectorul public responsabilă de sănătate în regiunea sa și că TE este o entitate cotate. Exemplul ilustrativ prezintă informațiile într-un format tabelar care face referire la dispozițiile specifice de prezentare a informațiilor exemplificate. O notă de subsol poate prezenta o bună parte din informațiile exemplificate într-o formă narativă simplă.

Punctul la care se face referire

- 120 literele (a)-(d) La 30 iunie 20X2, AE a dobândit 75% din acțiunile ordinare ale TE și a obținut controlul asupra TE. O analiză a fondului economic al combinării confirmă faptul că tranzacția este o achiziție. TE este un furnizor de produse de uz medical. Ca urmare a achiziției, se preconizează că AE va livra servicii de sănătate îmbunătățite rezidenților săi. Se preconizează, de asemenea, reducerea costurilor prin economii de scară.
- 120 litera (e) Fondul comercial de 2.500 u.m. rezultat în urma achiziției constă în mare parte din sinergii și economii de scară preconizate din combinarea operațiunilor AE și TE.
- 120 litera (k) Se preconizează că nicio parte din fondul comercial recunoscut nu poate fi dedusă în scopuri fiscale legate de impozitul pe profit. Următorul tabel rezumă contravaloarea plătită pentru TE și valorile activelor dobândite și ale datoriilor asumate recunoscute la data achiziției, precum și valoarea justă de la data achiziției a intereselor care nu controlează în TE.

**Punctul la care
se face referire****La 30 iunie 20X2**

	Contravaloare	u.m.
120 litera (f) subpunctul (i)	Numerar	11.000
120 litera (f) subpunctul (iii)	Angajament cu compensație contingentă	1.000
120 litera (g) subpunctul (i)		
120 litera (f)	Total contravaloare transferată	<u>12.000</u>

La 30 iunie 20X2

	Contravaloare	u.m.
120 litera (m)	Costuri aferente achiziției (incluse în cheltuielile de vânzare, cheltuielile generale și cheltuielile administrative în situația rezultatului global a AE pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X2)	1.250
120 litera (i)	Valori recunoscute ale activelor identificabile dobândite și ale datoriilor asumate	
	Active financiare	3.500
	Stocuri	1.000
	Imobilizări corporale	10.000
	Imobilizări necorporale identificabile	3.300
	Datorii financiare	(4.000)
	Datorie contingentă	<u>(1.000)</u>
	Total active identificabile nete	12.800
120 litera (p) subpunctul (i)	Interese care nu controlează în TE	(3.300)
	Fond comercial	<u>2.500</u>
		<u>12.000</u>

Punctul la care se face referire

- 120 litera (f) subpunctul (iii) Angajamentul cu compensație contingentă îi impune AE să le plătească foștilor proprietari ai TE 5% din veniturile XE, o investiție neconsolidată în capitalurile proprii deținute de TE, în afară de cele 7.500 u.m. pentru 20X3, până la o valoare maximă de 2.500 u.m. (neactualizată).
- 120 litera (g) Valoarea potențială neactualizată a tuturor plăților viitoare care i-ar putea fi impuse AE conform angajamentului cu compensație contingentă se situează între 0 u.m. și 2.500 u.m.
- 124 litera (b) Valoarea justă a angajamentului cu compensație contingentă de 1.000 u.m. a fost estimată prin aplicarea abordării pe bază de venit. Ipotezele principale includ o rată de actualizare de 20-25% și venituri presupuse ajustate în funcție de probabilitate din XE, în valoare de 10.000-20.000 u.m.
- La 31 decembrie 20X2 nu s-au schimbat nici valoarea recunoscută pentru angajamentul cu compensație contingentă și nici seria de rezultate sau ipoteze utilizate pentru elaborarea estimărilor.
- 120 litera (h) Valoarea justă a activelor financiare dobândite cuprinde creanțe cu o valoare justă de 2.375 u.m. Valoarea brută datorată conform contractelor este de 3.100 u.m., din care 450 u.m. se preconizează că nu pot fi colectate.
- 124 litera (a) Valoarea justă a imobilizărilor necorporale identificabile dobândite de 3.300 u.m. este provizorie până la primirea evaluărilor finale pentru aceste active.

Punctul la care se face referire

- 120 litera (j) O datorie contingentă de 1.000 u.m. a fost recunoscută pentru pretențiile de garanții preconizate pentru produsele vândute de TE în ultimii trei ani. Preconizăm că majoritatea acestor cheltuieli vor fi suportate în 20X3 și că toate vor fi suportate până la sfârșitul anului 20X4. Valoarea potențială neactualizată a tuturor plăților viitoare care i-ar putea fi impuse AE conform angajamentelor cu garanție se estimează a fi între 500 u.m. și 1.500 u.m. La 31 decembrie 20X2 nu s-a înregistrat nicio schimbare de la data de 30 iunie 20X2 a valorii recunoscute pentru datorie și nicio schimbare în seria rezultatelor sau ipotezelor utilizate pentru elaborarea estimărilor.
- 120 litera (p) Valoarea justă a interesului care nu controlează în TE, o entitate cotate, a fost evaluată prin folosirea prețului de închidere al pieței pentru acțiunile ordinare ale TE la data achiziției.
- 120 litera (r) subpunctul (i) Veniturile incluse în situația consolidată a rezultatului global de la 30 iunie 20X2 cu care a contribuit TE au fost de 4.090 u.m. De asemenea, TE a contribuit cu un profit de 1.710 u.m. în aceeași perioadă.
- 120 litera (r) subpunctul (ii) Dacă TE ar fi fost consolidată de la 1 ianuarie 20X2, situația consolidată a rezultatului global ar fi inclus veniturile de 27.670 u.m. și profitul de 12.870 u.m.

Atunci când ia în considerare prezentarea informațiilor referitoare la o achiziție, o entitate poate considera util să facă referire la discuția privind pragul de semnificație din IPSAS 1.

Comparație cu IFRS 3

Dispozițiile privind contabilizarea achizițiilor din IPSAS 40 se bazează în principal pe IFRS 3 (emis în 2004, inclusiv amendamentele până la 31 decembrie 2015). Principalele diferențe dintre aceste dispoziții din IPSAS 40 și IFRS 3 sunt următoarele:

- IFRS 3 include îndrumări cu privire la determinarea entității dobânditoare. În IPSAS 40, acest aspect este tratat la clasificarea unei combinări de operațiuni din sectorul public fie drept contopire, fie drept achiziție.
- IPSAS 40 conține îndrumări suplimentare referitoare la tranzacțiile specifice sectorului public, de exemplu, scutirile fiscale.
- În anumite situații, IPSAS 40 utilizează o terminologie diferită față de cea din IFRS 3. Cel mai semnificativ exemplu este utilizarea termenilor „combinare de operațiuni din sectorul public”, „operațiune” și „operațiune dobândită”. Termenii echivalenți din IFRS 3 sunt „combinare de întreprinderi”, „întreprindere” și „entitate dobândită”.

IPSAS[®]



**International
Federation
of Accountants[®]**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org

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

ISBN volumul II: 978-606-580-154-7