Standardul Internațional de Raportare Financiară 18
Prezentare și descriere în situațiile financiare

Obiectiv

1 Prezentul standard stabilește dispozițiile pentru prezentarea și descrierea informațiilor în *situațiile financiare cu scop general* (situațiile financiare) pentru a asigura că acestea furnizează informații relevante care oferă o reprezentare exactă a activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor și cheltuielilor unei entități.

Domeniu de aplicare

2 **O entitate trebuie să aplice prezentul standard în prezentarea și descrierea informațiilor în situațiile financiare întocmite în conformitate cu *Standardele de Contabilitate IFRS*.**

3 Prezentul standard stabilește dispoziții generale și specifice privind prezentarea informațiilor în situația (situațiile) performanței financiare, în situația poziției financiare și în situația modificărilor capitalurilor proprii. De asemenea, prezentul standard stabilește dispoziții privind descrierea informațiilor în *note*. IAS 7 *Situația fluxurilor de trezorerie* stabilește dispoziții pentru prezentarea și descrierea informațiilor despre fluxurile de trezorerie. Cu toate acestea, dispozițiile generale privind situațiile financiare de la punctele 9-43 și 113-114 se aplică situației fluxurilor de trezorerie.

4 Alte Standarde de Contabilitate IFRS stabilesc dispoziții privind recunoașterea, evaluarea, prezentarea și descrierea informațiilor despre tranzacții specifice și alte evenimente.

5 Prezentul standard nu se aplică în cazul prezentării și descrierii informațiilor din situațiile financiare interimare simplificate întocmite în conformitate cu IAS 34 *Raportarea financiară interimară*. Totuși, punctele 41-45 și 117-125 se aplică unor astfel de situații financiare.

6 Prezentul standard utilizează o terminologie corespunzătoare entităților cu scop lucrativ, inclusiv entităților comerciale din sectorul public. Dacă entitățile cu activități nonprofit din sectorul privat sau public aplică prezentul standard, acestea ar putea fi nevoite să modifice descrierile utilizate pentru anumite elemente-rând, categorii, subtotaluri sau totaluri din situațiile financiare și pentru situațiile financiare în sine.

7 În mod similar, entitățile care nu au capitaluri proprii așa cum sunt definite în IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare* (de exemplu, unele fonduri mutuale) și entitățile al căror capital social nu este capital propriu (de exemplu, unele entități de tip cooperatist) ar putea fi nevoite să adapteze prezentarea situației financiare a intereselor membrilor sau ale deținătorilor de unități.

8 Multe entități furnizează o analiză financiară a conducerii, separată de situațiile financiare (a se vedea punctul 10), care descrie și explică principalele caracteristici ale performanței financiare și ale poziției financiare ale entității, precum și principalele incertitudini cu care se confruntă aceasta. O astfel de revizuire nu intră sub incidența Standardelor de Contabilitate IFRS.

Dispoziții generale privind situațiile financiare

Obiectivul situațiilor financiare

9 Obiectivul situațiilor financiare este de a furniza informații financiare despre activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile și cheltuielile unei entități raportoare care le sunt utile utilizatorilor situațiilor financiare în scopul evaluării perspectivelor în ce privește intrările de numerar nete viitoare ale entității și al evaluării administrării de către conducere a resurselor economice ale entității.

Un set complet de situații financiare

10 **Un set complet de situații financiare cuprinde:**

(a) o situație a (sau situații ale) performanței financiare pentru perioada de raportare (a se vedea punctul 12);

(b) o situație a poziției financiare la finalul perioadei de raportare;

(c) o situație a modificărilor capitalurilor proprii pentru perioada de raportare;

(d) o situație a fluxurilor de trezorerie pentru perioada de raportare;

(e) note pentru perioada de raportare;

(f) informații comparative pentru perioada anterioară așa cum este specificat la punctele 31-32; și

(g) o situație a poziției financiare la începutul perioadei precedente dacă este prevăzută de punctul 37.

11 Situațiile enumerate la punctul 10 literele (a)-(d) (și informațiile comparative aferente acestora) sunt denumite *situații financiare principale*. O entitate poate utiliza pentru situațiile financiare și alte denumiri decât cele utilizate în prezentul standard. De exemplu, o entitate poate utiliza denumirea „bilanț" în loc de „situația poziției financiare". În plus, deși prezentul standard utilizează termeni precum „*alte elemente ale rezultatului global*", „*profit sau pierdere*" și „*rezultatul global total*", o entitate poate utiliza alți termeni pentru a eticheta totalurile, subtotalurile și elementele-rând impuse de prezentul standard atâta timp cât acestea sunt etichetate într-un mod care oferă o reprezentare exactă a caracteristicilor elementelor, așa cum prevede punctul 43. De exemplu, o entitate poate utiliza termenul „venit net" pentru a eticheta „profitul sau pierderea".

12 O entitate trebuie să își prezinte situația (situațiile) performanței financiare ca:

(a) o singură situație a profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global, cu profitul sau pierderea și alte elemente ale rezultatului global prezentate în două secțiuni – dacă este aleasă această opțiune, o entitate trebuie să prezinte mai întâi secțiunea profit sau pierdere, urmată direct de secțiunea alte elemente ale rezultatului global; sau

(b) o situație a profitului sau pierderii și o situație separată prezentând rezultatul global care începe cu profitul sau pierderea – dacă este aleasă această opțiune, situația profitului sau pierderii trebuie să preceadă imediat situația care prezintă rezultatul global.

© IFRS Foundation

13 În acest standard:

(a) secțiunea profit sau pierdere descrisă la punctul (12) litera (a) și situația profitului sau pierderii descrisă la punctul (12) litera (b) sunt denumite situația profitului sau pierderii; și

(b) secțiunea alte elemente ale rezultatului global descrisă la punctul (12) litera (a) și situația care prezintă rezultatul global descrisă la punctul (12) litera (b) sunt denumite situația care prezintă rezultatul global.

14 O entitate trebuie să prezinte fiecare dintre situațiile financiare principale într-un set complet de situații financiare acordându-le o importanță similară.

Rolurile situațiilor financiare principale și ale notelor

15 **Pentru a atinge obiectivul situațiilor financiare (a se vedea punctul 9), o entitate prezintă informațiile în situațiile financiare principale și descrie informațiile în note. O entitate trebuie să prezinte sau să descrie doar *informațiile semnificative* (a se vedea punctele 19 și B1-B5).**

16 **Rolul situațiilor financiare principale este de a furniza rezumate structurate privind activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile și fluxurile de trezorerie recunoscute ale unei entități raportoare, care le sunt utile utilizatorilor situațiilor financiare în scopul:**

(a) obținerii unei imagini de ansamblu ușor de înțeles a activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor și fluxurilor de trezorerie recunoscute ale entității;

(b) realizării de comparații între entități și între perioadele de raportare pentru aceeași entitate; și

(c) identificării elementelor sau domeniilor despre care utilizatorii situațiilor financiare ar putea dori să caute informații suplimentare în note.

17 **Rolul notelor este de a furniza informațiile semnificative necesare:**

(a) pentru a le permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă elementele-rând prezentate în situațiile financiare principale (a se vedea punctul B6); și

(b) pentru a completa situațiile financiare principale cu informații suplimentare cu scopul de a atinge obiectivul situațiilor financiare (a se vedea punctul B7).

18 O entitate trebuie să utilizeze rolurile situațiilor financiare principale și ale notelor, descrise la punctele 16-17, pentru a determina dacă trebuie să includă informații în situațiile financiare principale sau în note. Rolurile diferite ale situațiilor financiare principale și ale notelor indică faptul că volumul de informații necesar în note diferă de cel din situațiile financiare principale. Diferențele înseamnă că:

(a) pentru a furniza rezumatele structurate descrise la punctul 16, informațiile furnizate în situațiile financiare principale sunt mai agregate decât informațiile furnizate în note; și

(b) pentru a furniza informațiile descrise la punctul 17, în note sunt furnizate informații mai detaliate despre activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile și fluxurile de trezorerie ale entității, inclusiv *dezagregarea* informațiilor prezentate în situațiile financiare principale.

Informațiile prezentate în situațiile financiare principale sau descrise în note

19 **Unele Standarde de Contabilitate IFRS specifică informațiile care trebuie prezentate în situațiile financiare principale sau descrise în note. O entitate nu trebuie să furnizeze o prezentare sau o descriere specifică impusă de Standardele de Contabilitate IFRS dacă informațiile care rezultă din acea prezentare sau descriere nu sunt semnificative. Acest lucru este valabil chiar dacă Standardele de Contabilitate IFRS cuprind o listă a dispozițiilor specifice sau le descriu ca fiind dispoziții minime.**

20 **O entitate trebuie să analizeze dacă este necesar să furnizeze descrieri de informații suplimentare atunci când conformitatea cu dispozițiile specifice din Standardele de Contabilitate IFRS este insuficientă pentru a le permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă efectul tranzacțiilor și al altor evenimente și condiții asupra poziției financiare și performanței financiare ale entității.**

Informațiile prezentate în situațiile financiare principale

21 Punctul 16 stabilește faptul că rolul situațiilor financiare principale este de a furniza rezumate structurate care sunt utile în scopurile specificate la punctul respectiv (denumite în continuare *rezumate structurate utile*). O entitate trebuie să utilizeze rolul situațiilor financiare principale pentru a determina ce informații semnificative trebuie să prezinte în situațiile respective, așa cum este prevăzut la punctele 22-24.

22 **Pentru a furniza un rezumat structurat util într-o situație financiară principală, o entitate trebuie să fie în conformitate cu dispozițiile specifice care determină structura situației. Dispozițiile specifice sunt:**

(a) pentru situația profitului sau pierderii – dispozițiile de la punctele 47, 69, 76 și 78;

(b) pentru situația care prezintă rezultatul global – dispozițiile de la punctele 86-88;

(c) pentru situația poziției financiare – dispozițiile de la punctele 96 și 104;

(d) pentru situația modificărilor capitalurilor proprii – dispozițiile de la punctul 107; și

(e) pentru situația fluxurilor de trezorerie – dispozițiile de la punctul 10 din IAS 7.

© IFRS Foundation

23 **Unele Standarde de Contabilitate IFRS impun ca elementele-rând specifice să fie prezentate separat în situațiile financiare principale (de exemplu, punctele 75 și 103 din prezentul standard). O entitate nu trebuie să prezinte separat un element-rând într-o situație financiară principală dacă acest lucru nu este necesar pentru ca situația să furnizeze un rezumat structurat util. Acest lucru este valabil chiar dacă Standardele de Contabilitate IFRS conțin o listă a elementelor-rând specifice obligatorii sau dacă descriu elementele-rând ca fiind cerințe minime (a se vedea punctul B8).**

24 **O entitate trebuie să prezinte elemente-rând suplimentare și subtotaluri dacă astfel de prezentări sunt necesare pentru ca o situație financiară principală să furnizeze un rezumat structurat util. Atunci când o entitate prezintă elemente-rând suplimentare sau subtotaluri, aceste elemente-rând sau subtotaluri trebuie (a se vedea punctul B9):**

(a) să cuprindă valori recunoscute și evaluate în conformitate cu Standardele de Contabilitate IFRS;

(b) să fie compatibile cu structura situației create de dispozițiile enumerate la punctul 22;

(c) să fie consecvente de la o perioadă la alta, în conformitate cu punctul 30; și

(d) să nu fie expuse mai vizibil decât totalurile și subtotalurile prevăzute de Standardele de Contabilitate IFRS.

Identificarea situațiilor financiare

25 **O entitate trebuie să identifice clar situațiile financiare și să le separe de alte informații din același document publicat (a se vedea punctul B10).**

26 Standardele de Contabilitate IFRS se aplică doar situațiilor financiare, și nu neapărat altor informații furnizate într-un raport anual, într-o declarație obligatorie sau în alt document. Prin urmare, este important ca utilizatorii situațiilor financiare să poată distinge informațiile întocmite prin utilizarea Standardelor de Contabilitate IFRS de alte informații care pot fi utile pentru aceștia, dar care nu fac obiectul acelor dispoziții.

27 **O entitate trebuie să identifice clar fiecare situație financiară principală și notele. În plus, o entitate trebuie să prezinte clar și să repete atunci când este necesar pentru ca informațiile furnizate să fie ușor de înțeles:**

(a) denumirea entității raportoare sau alte mijloace de identificare și orice modificare a acestor informații care a intervenit de la finalul perioadei de raportare anterioare;

(b) dacă situațiile financiare se referă la o entitate individuală sau la un grup de entități;

(c) data finalului perioadei de raportare sau perioada acoperită de situațiile financiare;

(d) moneda de prezentare, așa cum este definită în IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*; și

(e) nivelul de rotunjire utilizat pentru valorile din situațiile financiare (a se vedea punctul B11).

Frecvența raportării

28 **O entitate trebuie să furnizeze un set complet de situații financiare cel puțin anual. Atunci când o entitate modifică finalul perioadei sale de raportare și furnizează situații financiare pentru o perioadă mai lungă sau mai scurtă de un an, entitatea trebuie să prezinte, în plus față de perioada acoperită de situațiile financiare:**

(a) motivul pentru care folosește o perioadă mai lungă sau mai scurtă; și

(b) faptul că valorile incluse în situațiile financiare nu sunt pe deplin comparabile.

29 În mod normal, o entitate întocmește consecvent situații financiare pentru o perioadă de un an. Însă, din motive practice, unele entități preferă să raporteze, de exemplu, pentru o perioadă de 52 de săptămâni. Prezentul standard nu exclude această practică.

Consecvența prezentării, descrierii și clasificării

30 **O entitate trebuie să păstreze prezentarea, descrierea și *clasificarea* elementelor din situațiile financiare de la o perioadă de raportare la alta, cu excepția cazului în care:**

(a) în urma unei modificări semnificative a naturii operațiunilor entității sau în urma unei analize a situațiilor sale financiare, este evident că ar fi mai potrivită o altă prezentare, descriere sau clasificare având în vedere criteriile de selecție și de aplicare a politicilor contabile din IAS 8 *Baza de întocmire a situațiilor financiare* (a se vedea punctul B12); sau

(b) un Standard de Contabilitate IFRS prevede o modificare a prezentării, descrierii sau clasificării.

Informații comparative

31 **Cu excepția cazului în care Standardele de Contabilitate IFRS permit sau prevăd altfel, o entitate trebuie să furnizeze informații comparative (adică informații aferente perioadei de raportare precedente) pentru toate valorile raportate în situațiile financiare ale perioadei curente. O entitate trebuie să includă informații comparative pentru informațiile narative și descriptive dacă acestea sunt necesare pentru înțelegerea situațiilor financiare ale perioadei curente (a se vedea punctul B13).**

32 **O entitate trebuie să prezinte o perioadă de raportare curentă și o perioadă precedentă în fiecare dintre situațiile sale financiare principale și în note. Punctele B14-B15 stabilesc dispoziții privind informațiile comparative suplimentare.**

© IFRS Foundation

Modificarea politicii contabile, retratarea retroactivă sau reclasificarea

33 **Dacă o entitate modifică prezentarea, descrierea sau clasificarea elementelor din situațiile sale financiare, entitatea trebuie să reclasifice valorile comparative, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil. Atunci când o entitate reclasifică valorile comparative, aceasta trebuie să prezinte (inclusiv la începutul perioadei anterioare):**

(a) natura reclasificării;

(b) valoarea fiecărui element sau a fiecărei clase de elemente care este reclasificat(ă); și

(c) motivul reclasificării.

34 **În situația în care reclasificarea valorilor comparative este imposibilă, o entitate trebuie să prezinte:**

(a) motivul pentru care valorile nu au fost reclasificate; și

(b) natura ajustărilor care ar fi fost făcute dacă valorile ar fi fost reclasificate.

35 Creșterea comparabilității informațiilor între perioade îi ajută pe utilizatorii situațiilor financiare să ia decizii economice, în special prin faptul că permite evaluarea tendințelor înregistrate în ce privește informațiile cu scopul de a face prognoze. În anumite circumstanțe, reclasificarea informațiilor comparative pentru o anumită perioadă de raportare anterioară este imposibilă pentru a obține consecvența cu perioada curentă. De exemplu, este posibil ca o entitate să nu fi colectat în perioada anterioară (perioadele anterioare) date într-o manieră care să permită reclasificarea și s-ar putea ca reconstituirea informațiilor să fie imposibilă.

36 IAS 8 tratează ajustările informațiilor comparative care sunt necesare în cazul în care o entitate modifică o politică contabilă sau corectează o eroare.

37 **O entitate trebuie să prezinte o a treia situație a poziției financiare la începutul perioadei anterioare în plus față de informațiile comparative impuse la punctele 31-32 dacă:**

(a) aceasta aplică retroactiv o politică contabilă, realizează o retratare retroactivă a elementelor din situațiile sale financiare sau reclasifică elementele din situațiile sale financiare; și

(b) aplicarea retroactivă, retratarea retroactivă sau reclasificarea are un efect semnificativ asupra informațiilor din situația poziției financiare de la începutul perioadei anterioare.

38 În circumstanțele descrise la punctul 37, o entitate trebuie să prezinte trei situații ale poziției financiare – o situație a poziției financiare de la:

(a) finalul perioadei de raportare curente;

(b) finalul perioadei anterioare; și

(c) începutul perioadei anterioare.

39 Atunci când unei entități i se impune să prezinte o a treia situație a poziției financiare aplicând punctul 37, aceasta trebuie să prezinte informațiile prevăzute la punctele 33-36 și în IAS 8. Cu toate acestea, ea nu trebuie să prezinte notele aferente situației poziției financiare de la începutul perioadei anterioare.

40 Data celei de-a treia situații a poziției financiare va fi la începutul perioadei anterioare indiferent dacă situațiile financiare ale unei entități prezintă informații comparative pentru perioadele anterioare (așa cum este permis la punctele B14-B15).

Agregarea și dezagregarea

Principiile agregării și dezagregării

41 **În sensul prezentului standard, un element este un activ, o datorie, un instrument de capitaluri proprii sau o rezervă, un venit, o cheltuială ori un flux de trezorerie sau orice *agregare* sau dezagregare a unor astfel de active, datorii, capitaluri proprii, venituri, cheltuieli sau fluxuri de trezorerie. Un element-rând este un element care este prezentat separat în situațiile financiare principale. Alte informații semnificative despre elemente sunt descrise în note. Cu excepția cazului în care acest lucru ar înlocui dispozițiile specifice privind agregarea sau dezagregarea din Standardele de Contabilitate IFRS, o entitate trebuie (a se vedea punctele B16-B23):**

(a) să clasifice și să agrege activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile sau fluxurile de trezorerie în elemente pe baza caracteristicilor comune;

(b) să dezagrege elementele pe baza caracteristicilor care nu sunt comune;

(c) să agrege sau să dezagrege elementele pentru a prezenta elementele-rând în situațiile financiare principale care îndeplinesc rolul situațiilor financiare principale de a furniza rezumate structurate utile (a se vedea punctul 16);

(d) să agrege sau să dezagrege elementele pentru a descrie informații în notele care îndeplinesc rolul notelor de a furniza informații semnificative (a se vedea punctul 17); și

(e) să se asigure că agregarea și dezagregarea din situațiile financiare nu ascund informații semnificative (a se vedea punctul B3).

42 Aplicând principiile de la punctul 41, o entitate trebuie să dezagrege elementele ori de câte ori informațiile rezultate sunt semnificative. În cazul în care, aplicând punctul 41 litera (c), o entitate nu prezintă informații semnificative în situațiile financiare principale, aceasta trebuie să descrie informațiile în note. Punctele B79 și B111 stabilesc exemple de venituri, cheltuieli, active, datorii și elemente ale capitalurilor proprii care ar putea avea caracteristici suficient de diferite încât prezentarea în situația profitului sau pierderii sau în situația poziției financiare ori descrierea informațiilor în note să fie necesară pentru a furniza informații semnificative.

43 **O entitate trebuie să eticheteze și să descrie elementele prezentate în situațiile financiare principale (adică totalurile, subtotalurile și elementele-rând) sau elementele descrise în note într-un mod care oferă o reprezentare exactă a caracteristicilor elementului (a se vedea punctele B24-B26). Pentru a reprezenta exact un element, o entitate trebuie să furnizeze toate descrierile**

© IFRS Foundation

și explicațiile necesare pentru ca un utilizator al situațiilor financiare să înțeleagă elementul. În unele cazuri, o entitate ar putea fi nevoită să includă în descrieri și explicații semnificația termenilor utilizați de entitate, precum și informații despre modul în care a agregat sau a dezagregat activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile și fluxurile de trezorerie.

Compensarea

44 **O entitate nu trebuie să compenseze activele și datoriile sau veniturile și cheltuielile, cu excepția cazului în care compensarea este prevăzută sau permisă de un Standard de Contabilitate IFRS (a se vedea punctele B27-B28).**

45 O entitate raportează separat atât activele și datoriile, cât și veniturile și cheltuielile. Compensarea în situația (situațiile) performanței financiare sau în situația poziției financiare, cu excepția cazului în care compensarea reflectă substanța tranzacției sau un alt eveniment, reduce capacitatea utilizatorilor atât de a înțelege tranzacțiile și alte evenimente și condiții care au apărut, cât și de a evalua fluxurile de trezorerie viitoare ale entității. Evaluarea activelor după deducerea ajustărilor pentru depreciere aferente – de exemplu, ajustările pentru uzura morală a stocurilor și deducerile pentru pierderile din creditare preconizate – nu reprezintă o compensare.

Situația profitului sau pierderii

46 **O entitate trebuie să includă toate elementele de venituri și cheltuieli într-o perioadă de raportare în situația profitului sau pierderii, cu excepția cazului în care un Standard de Contabilitate IFRS impune sau permite altceva (a se vedea punctele 88-95 și B86).**

Categoriile din situația profitului sau pierderii

47 **O entitate trebuie să clasifice veniturile și cheltuielile incluse în situația profitului sau pierderii în una dintre cele cinci categorii (a se vedea punctul B29):**

(a) categoria de exploatare (a se vedea punctul 52);

(b) categoria de investiții (a se vedea punctele 53-58);

(c) categoria de finanțare (a se vedea punctele 59-66);

(d) categoria impozitelor pe profit (a se vedea punctul 67); și

(e) categoria activităților întrerupte (a se vedea punctul 68).

48 Punctele 52-68 stabilesc dispoziții pentru clasificarea veniturilor și cheltuielilor în categoriile de exploatare, de investiții, de finanțare, ale impozitelor pe profit și activităților întrerupte. În plus, punctele B65-B76 stabilesc dispoziții privind modul în care diferențele de curs valutar, câștigul sau pierderea din poziția monetară netă, precum și câștigurile și pierderile aferente instrumentelor derivate și instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor desemnate sunt clasificate în categorii.

Entitățile cu activități comerciale principale specificate

49 Pentru a clasifica veniturile și cheltuielile în categoriile de exploatare, de investiții și de finanțare, o entitate trebuie să evalueze dacă are o activitate comercială

principală specificată – adică o activitate comercială principală de (a se vedea punctele B30-B41):

(a) investirea în anumite tipuri de active, denumită în continuare investire în active (a se vedea punctul 53); sau

(b) acordarea de finanțare clienților.

50 Aplicând punctele 55-58 și 65-66, o entitate cu o activitate comercială principală specificată clasifică în categoria de exploatare unele venituri și cheltuieli care ar fi fost clasificate în categoria de investiții sau de finanțare dacă activitatea nu ar fi fost o activitate comercială principală.

51 Dacă o entitate:

(a) investește în active ca o activitate comercială principală, ea trebuie să prezinte acest fapt.

(b) le oferă clienților finanțare ca o activitate comercială principală, ea trebuie să prezinte acest fapt.

(c) identifică un rezultat diferit față de evaluarea sa privind măsura în care investește în active sau le oferă clienților finanțare ca o activitate comercială principală (a se vedea punctul B41), ea trebuie să prezinte:

(i) faptul că rezultatul evaluării s-a modificat și data modificării.

(ii) valoarea și clasificarea elementelor de venituri și cheltuieli înainte de și după data modificării rezultatului evaluării în perioada curentă, precum și valoarea și clasificarea în perioada anterioară pentru elementele pentru care clasificarea s-a modificat din cauza rezultatului modificat al evaluării, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil. În cazul în care o entitate nu prezintă informațiile deoarece acest lucru este imposibil, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

Categoria de exploatare

52 **O entitate trebuie să clasifice în categoria de exploatare toate veniturile și cheltuielile incluse în situația profitului sau pierderii care nu sunt clasificate în (a se vedea punctul B42):**

(a) categoria de investiții;

(b) categoria de finanțare;

(c) categoria impozitelor pe profit; sau

(d) categoria activităților întrerupte.

Categoria de investiții

53 **Cu excepția cazurilor prevăzute la punctele 55-58 pentru o entitate care are o activitate comercială principală specificată, o entitate trebuie să clasifice în categoria de investiții veniturile și cheltuielile specificate la punctul 54 din:**

(a) investițiile în entități asociate, asocieri în participație și filiale neconsolidate (a se vedea punctele B43-B44);

(b) numerar și echivalente de numerar; și

© IFRS Foundation

(c) alte active dacă acestea generează rezultate în mod individual și în mare măsură independent de celelalte resurse ale entității (a se vedea punctele B45-B49).

54 **Veniturile și cheltuielile din activele identificate la punctul 53 pe care o entitate trebuie să le clasifice în categoria de investiții cuprind valorile incluse în situația profitului sau pierderii pentru (a se vedea punctul B47):**

(a) venitul generat de active;

(b) veniturile și cheltuielile care rezultă din evaluarea inițială și ulterioară a activelor, inclusiv la derecunoașterea activelor; și

(c) cheltuielile marginale direct atribuibile achiziției și cedării activelor – de exemplu, costurile aferente tranzacției și costurile generate de vânzarea activelor.

Entitățile cu activități comerciale principale specificate

55 Pentru activele specificate la punctul 53 litera (a) (adică investițiile în entități asociate, asocieri în participație și filiale neconsolidate) în care o entitate investește ca o activitate comercială principală (a se vedea punctul B38), entitatea trebuie să clasifice veniturile și cheltuielile specificate la punctul 54:

(a) în categoria de investiții dacă activele sunt contabilizate prin aplicarea metodei punerii în echivalență (a se vedea punctul B43 litera (a) și punctul B44 litera (a)); sau

(b) în categoria de exploatare dacă activele nu sunt contabilizate prin aplicarea metodei punerii în echivalență (a se vedea punctul B43 literele (b)-(c) și punctul B44 literele (b)-(c)).

56 Pentru activele specificate la punctul 53 litera (b) (adică numerarul și echivalentele de numerar), o entitate trebuie să clasifice veniturile și cheltuielile specificate la punctul 54 în categoria de investiții, cu excepția cazului în care:

(a) investește ca o activitate comercială principală în active financiare care intră sub incidența punctului 53 litera (c) – caz în care trebuie să clasifice veniturile și cheltuielile în categoria de exploatare.

(b) nu îndeplinește dispozițiile de la litera (a), dar le oferă clienților finanțare ca o activitate comercială principală – caz în care trebuie să clasifice:

(i) veniturile și cheltuielile din numerar și echivalente de numerar care sunt legate de acordarea de finanțare clienților, de exemplu, numerarul și echivalentele de numerar deținute pentru dispozițiile de reglementare aferente – în categoria de exploatare.

(ii) veniturile și cheltuielile din numerar și echivalente de numerar care nu sunt legate de acordarea de finanțare clienților – prin aplicarea unei alegeri de politică contabilă pentru a clasifica veniturile și cheltuielile specificate la punctul 54 în categoria de exploatare sau în categoria de investiții. Alegerea politicii contabile trebuie să fie consecventă cu cea făcută de entitate în sensul politicii contabile aferente pentru veniturile și cheltuielile din datorii prevăzute la punctul 65 litera (a) subpunctul (ii).

57 În cazul în care o entitate care aplică punctul 56 litera (b) nu poate face distincție între numerarul și echivalentele de numerar prezentate la punctul 56 litera (b) subpunctul (i) și punctul 56 litera (b) subpunctul (ii), aceasta trebuie să aplice alegerea de politică contabilă de la punctul 56 litera (b) subpunctul (ii) pentru a clasifica veniturile și cheltuielile din tot numerarul și toate echivalentele de numerar în categoria de exploatare.

58 Pentru activele specificate la punctul 53 litera (c) (adică alte active dacă acestea generează rezultate în mod individual și în mare măsură independent de celelalte resurse ale entității) în care o entitate investește ca o activitate comercială principală (a se vedea punctul B40), entitatea trebuie să clasifice veniturile și cheltuielile specificate la punctul 54 în categoria de exploatare.

Categoria de finanțare

59 **Pentru a determina ce venituri și cheltuieli să clasifice în categoria de finanțare, o entitate trebuie să facă distincție între:**

(a) datoriile ce rezultă din tranzacții care implică doar obținerea de finanțare (a se vedea punctele B50-B51); și

(b) alte datorii decât cele descrise la litera (a) – adică datoriile ce rezultă din tranzacții care nu implică doar obținerea de finanțare (a se vedea punctul B53).

60 **Pentru datoriile specificate la punctul 59 litera (a) (adică datoriile ce rezultă din tranzacții care implică doar obținerea de finanțare), cu excepția celor prevăzute la punctele 63-66, o entitate trebuie să clasifice în categoria de finanțare valorile incluse în situația profitului sau pierderii pentru:**

(a) veniturile și cheltuielile ce rezultă din evaluarea inițială și ulterioară a datoriilor, inclusiv la derecunoașterea datoriilor (a se vedea punctul B52); și

(b) cheltuielile marginale care pot fi atribuite direct emiterii și stingerii datoriilor – de exemplu, costurile aferente tranzacției.

61 **Pentru datoriile specificate la punctul 59 litera (b) (adică datoriile ce rezultă din tranzacții care nu implică doar obținerea de finanțare), cu excepția celor prevăzute la punctele 63-64, o entitate trebuie să clasifice în categoria de finanțare:**

(a) veniturile din dobânzi și cheltuielile cu dobânzile, însă doar dacă entitatea identifică astfel de venituri și cheltuieli în scopul aplicării altor dispoziții din Standardele de Contabilitate IFRS; și

(b) veniturile și cheltuielile care rezultă din modificarea ratelor dobânzii, însă doar dacă entitatea identifică astfel de venituri și cheltuieli în scopul aplicării altor dispoziții din Standardele de Contabilitate IFRS.

62 Punctele B56-B57 stabilesc modul în care o entitate trebuie să aplice dispozițiile de la punctele 59-61 contractelor-hibrid care conțin o gazdă care este o datorie.

63 Dispozițiile de la punctele 60-61 nu se aplică în cazul câștigurilor și pierderilor aferente instrumentelor derivate și instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor desemnate. O entitate trebuie să aplice punctele B70-B76 pentru a clasifica astfel de câștiguri și pierderi.

64 O entitate trebuie să excludă din categoria de finanțare și să clasifice în categoria de exploatare:

(a) veniturile și cheltuielile din contractele de investiții emise cu caracteristici de participare recunoscute prin aplicarea IFRS 9 *Instrumente financiare* (a se vedea punctul B58); și

(b) veniturile și cheltuielile financiare aferente asigurărilor incluse în situația profitului sau pierderii prin aplicarea IFRS 17 *Contracte de asigurare*.

Entitățile cu activități comerciale principale specificate

65 În cazul în care o entitate le oferă clienților finanțare ca o activitate comercială principală, aceasta trebuie să clasifice veniturile și cheltuielile (a se vedea punctul B59):

(a) din datoriile specificate la punctul 59 litera (a) (adică datoriile ce rezultă din tranzacții care implică doar obținerea de finanțare):

(i) dacă datoriile sunt legate de acordarea de finanțare clienților – în categoria de exploatare.

(ii) dacă datoriile nu sunt legate de acordarea de finanțare clienților – prin aplicarea unei alegeri de politică contabilă pentru a clasifica veniturile și cheltuielile specificate la punctul 60 în categoria de exploatare sau în categoria de finanțare. Alegerea politicii contabile trebuie să fie consecventă cu cea făcută de entitate în sensul politicii contabile aferente pentru veniturile și cheltuielile din numerar și echivalente de numerar de la punctul 56 litera (b) subpunctul (ii).

(b) din datoriile specificate la punctul 59 litera (b) (adică datoriile ce rezultă din tranzacții care nu implică doar obținerea de finanțare):

(i) dacă veniturile și cheltuielile sunt specificate la punctul 61 – în categoria de finanțare; sau

(ii) dacă veniturile și cheltuielile nu sunt specificate la punctul 61 – în categoria de exploatare.

66 În cazul în care o entitate care aplică punctul 65 litera (a) nu poate face distincție între datoriile descrise la punctul 65 litera (a) subpunctul (i) și cele descrise la punctul 65 litera (a) subpunctul (ii), aceasta trebuie să aplice alegerea de politică contabilă de la punctul 65 litera (a) subpunctul (ii) pentru a clasifica veniturile și cheltuielile din toate aceste datorii în categoria de exploatare.

Categoria impozitelor pe profit

67 O entitate trebuie să clasifice în categoria impozitelor pe profit cheltuiala cu impozitul sau venitul din impozit care este inclus(ă) în situația profitului sau pierderii aplicând IAS 12 *Impozitul pe profit*, precum și orice diferențe de curs valutar aferente (a se vedea punctele B65-B68).

Categoria activităților întrerupte

68 O entitate trebuie să clasifice în categoria activităților întrerupte veniturile și cheltuielile din activitățile întrerupte conform prevederilor IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*.

Totalurile și subtotalurile care trebuie prezentate în situația profitului sau pierderii

69 **O entitate trebuie să prezinte în situația profitului sau pierderii totaluri și subtotaluri pentru:**

(a) ***profitul sau pierderea din exploatare*** **(a se vedea punctul 70);**

(b) ***profitul sau pierderea înainte de finanțare și de impozitul pe profit*** **(a se vedea punctul 71), sub rezerva punctului 73; și**

(c) **profit sau pierdere (a se vedea punctul 72).**

70 Profitul sau pierderea din exploatare cuprinde toate veniturile și cheltuielile clasificate în categoria de exploatare.

71 Profitul sau pierderea înainte de finanțare și de impozitul pe profit cuprinde:

(a) profitul sau pierderea din exploatare; și

(b) toate veniturile și cheltuielile clasificate în categoria de investiții.

72 Profitul sau pierderea reprezintă totalul veniturilor minus cheltuielile incluse în situația profitului sau pierderii. În consecință, acest element cuprinde toate veniturile și cheltuielile clasificate în toate categoriile din situația profitului sau pierderii (a se vedea punctul 47).

73 O entitate nu trebuie să aplice punctul 69 litera (b) dacă aplică politica contabilă prevăzută la punctul 65 litera (a) subpunctul (ii) privind clasificarea în categoria de exploatare a veniturilor și cheltuielilor din datoriile care nu sunt legate de acordarea de finanțare clienților. Însă o astfel de entitate trebuie să aplice punctul 24 pentru a determina dacă trebuie să prezinte un subtotal suplimentar după profitul din exploatare și înainte de categoria de finanțare. De exemplu, entitatea ar prezenta un subtotal pentru profitul sau pierderea din exploatare și veniturile și cheltuielile din investițiile contabilizate prin metoda punerii în echivalență dacă entitatea stabilește că este necesar să facă acest lucru pentru a furniza un rezumat structurat util al veniturilor și cheltuielilor sale.

74 Dacă o entitate descrisă la punctul 73 prezintă un subtotal suplimentar care cuprinde profitul sau pierderea din exploatare și toate veniturile și cheltuielile clasificate în categoria de investiții, aceasta nu trebuie să eticheteze subtotalul într-un mod care implică faptul că subtotalul exclude valorile de finanțare, precum „profitul înainte de finanțare". Aplicând punctul 43, entitatea trebuie să eticheteze subtotalul într-un mod care oferă o reprezentare exactă a valorilor incluse în subtotal.

Elementele care trebuie prezentate în situația profitului sau pierderii ori descrise în note

75 **O entitate trebuie să prezinte în situația profitului sau pierderii elemente-rând pentru (a se vedea punctul B77):**

(a) **valorile prevăzute de prezentul standard, și anume:**

(i) **veniturile, prezentând separat elementele-rând descrise la literele (b) subpunctul (i) și (c) subpunctul (i);**

(ii) **cheltuielile de exploatare, prezentând separat elementele-rând prevăzute de punctele 78 și 82 litera (a);**

© IFRS Foundation

(iii) **cota din profit sau pierdere a entităților asociate și a asocierilor în participație contabilizată prin metoda punerii în echivalență;**

(iv) **venitul sau cheltuiala cu impozitul pe profit; și**

(v) **o valoare unică pentru totalul activităților întrerupte (a se vedea IFRS 5);**

(b) valorile prevăzute de IFRS 9, și anume:

(i) **veniturile din dobânzi calculate prin metoda dobânzii efective;**

(ii) **pierderile din depreciere (inclusiv reluările pierderilor sau câștigurilor din depreciere) determinate în conformitate cu secțiunea 5.5 din IFRS 9;**

(iii) **câștigurile și pierderile care rezultă din derecunoașterea activelor financiare evaluate la costul amortizat;**

(iv) **orice câștig sau pierdere care rezultă din diferența dintre valoarea justă a unui activ financiar și costul său amortizat anterior la data reclasificării de la evaluarea costului amortizat la evaluarea la valoarea justă prin profit sau pierdere; și**

(v) **orice câștig sau pierdere cumulat(ă) recunoscut(ă) anterior în alte elemente ale rezultatului global care este reclasificat(ă) în profit sau pierdere la data reclasificării unui activ financiar de la evaluarea la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global la evaluarea la valoarea justă prin profit sau pierdere; și**

(c) valorile prevăzute de IFRS 17, și anume:

(i) **veniturile din asigurări;**

(ii) **cheltuielile cu serviciile de asigurare din contractele emise care intră sub incidența IFRS 17;**

(iii) **veniturile sau cheltuielile din contractele de reasigurare deținute;**

(iv) **veniturile sau cheltuielile financiare aferente asigurărilor din contractele emise care intră sub incidența IFRS 17; și**

(v) **veniturile sau cheltuielile financiare din contractele de reasigurare deținute.**

76 **O entitate trebuie să prezinte în situația profitului sau pierderii (în afara tuturor categoriilor descrise la punctul 47) o alocare a profitului sau pierderii pentru perioada de raportare atribuibilă:**

(a) intereselor care nu controlează; și

(b) *proprietarilor* societății-mamă.

77 Punctele B78-B79 stabilesc dispoziții privind modul în care o entitate își utilizează raționamentul pentru a determina dacă trebuie să prezinte elemente-rând suplimentare în situația profitului sau pierderii sau să descrie informațiile despre elemente în note.

Prezentarea și descrierea cheltuielilor clasificate în categoria de exploatare

78 **În categoria de exploatare a situației profitului sau pierderii, o entitate trebuie să clasifice și să prezinte cheltuielile în elemente-rând într-un mod care oferă cel mai util rezumat structurat al cheltuielilor sale, utilizând una sau ambele dintre aceste caracteristici (a se vedea punctele B80-B85):**

(a) natura cheltuielilor; sau

(b) destinația cheltuielilor în cadrul entității.

79 Orice element-rând individual cuprinde cheltuielile de exploatare agregate pe baza doar a uneia dintre aceste caracteristici, dar nu trebuie utilizată aceeași caracteristică drept bază de agregare pentru toate elementele-rând (a se vedea punctul B81).

80 La clasificarea cheltuielilor după natură („cheltuieli după natură"), o entitate furnizează informații despre cheltuielile de exploatare legate de natura resurselor economice consumate pentru îndeplinirea activităților entității fără a face referire la activitățile în legătură cu care au fost consumate aceste resurse economice. Astfel de informații includ informații despre cheltuielile cu materiile prime, cheltuielile cu beneficiile angajaților, amortizarea activelor corporale și necorporale.

81 La clasificarea cheltuielilor după destinația în cadrul entității, o entitate alocă și agregă cheltuielile de exploatare în funcție de activitatea la care se referă resursa consumată. De exemplu, costul vânzărilor este un element-rând privind destinația care combină cheltuielile legate de producția unei entități sau alte activități generatoare de venituri precum: cheltuielile cu materiile prime, cheltuielile cu beneficiile angajaților, amortizarea activelor corporale și necorporale. Prin urmare, atunci când clasifică cheltuielile după destinație, o entitate poate:

(a) să aloce mai multor elemente-rând privind destinația (precum costul vânzărilor și al cercetării și dezvoltării) cheltuieli legate de resurse economice de aceeași natură (precum cheltuielile cu beneficiile angajaților); și

(b) să includă într-un singur element-rând privind destinația o alocare a cheltuielilor legate de resurse economice de mai multe feluri (precum cheltuielile cu materiile prime, cheltuielile cu beneficiile angajaților, amortizarea activelor corporale și necorporale).

82 În cazul în care o entitate prezintă unul sau mai multe elemente-rând care cuprind cheltuieli clasificate după destinație în categoria de exploatare a situației profitului sau pierderii, aceasta trebuie:

(a) să prezinte un element-rând separat pentru costul vânzărilor, dacă entitatea clasifică cheltuielile de exploatare în destinații care includ o destinație privind costul vânzărilor. Acest element-rând include totalul cheltuielilor cu stocurile descrise la punctul 38 din IAS 2 *Stocuri*.

(b) să prezinte o descriere calitativă a naturii cheltuielilor incluse în fiecare element-rând privind destinația.

83 **O entitate care prezintă unul sau mai multe elemente-rând care cuprind cheltuieli clasificate după destinație în categoria de exploatare a situației profitului sau pierderii trebuie, de asemenea, să descrie într-o singură notă:**

(a) totalul pentru fiecare dintre următoarele elemente:

© IFRS Foundation

(i) **amortizarea, cuprinzând valorile care trebuie prezentate conform punctului 73 litera (e) subpunctul (vii) din IAS 16 *Imobilizări corporale*, punctului 79 litera (d) subpunctul (iv) din IAS 40 *Investiții imobiliare* și punctului 53 litera (a) din IFRS 16 *Contracte de leasing*;**

(ii) **amortizarea, cuprinzând valoarea care trebuie prezentată conform punctului 118 litera (e) subpunctul (vi) din IAS 38 *Imobilizări necorporale*;**

(iii) **beneficiile angajaților, cuprinzând valoarea beneficiilor angajaților recunoscută de o entitate care aplică IAS 19 *Beneficiile angajaților* și valoarea serviciilor primite de la angajați recunoscută de o entitate care aplică IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*;**

(iv) **pierderile din depreciere și reluările pierderilor din depreciere, cuprinzând valorile care trebuie prezentate conform punctului 126 literele (a) și (b) din IAS 36 *Deprecierea activelor*; și**

(v) **reducerile valorii contabile și reluările reducerilor valorii contabile a stocurilor, cuprinzând valorile care trebuie prezentate conform punctului 36 literele (e) și (f) din IAS 2; și**

(b) pentru fiecare total enumerat la litera (a) subpunctele (i)-(v):

(i) **valoarea aferentă fiecărui element-rând din categoria de exploatare (a se vedea punctul B84); și**

(ii) **o listă a tuturor elementelor-rând din afara categoriei de exploatare care includ, de asemenea, valori legate de total.**

84 Punctul 41 îi impune unei entități să dezagrege elementele pentru a furniza informații semnificative. Cu toate acestea, o entitate care aplică punctul 83 este scutită de prezentarea informațiilor în ceea ce privește:

(a) elementele-rând privind destinația prezentate în categoria de exploatare a situației profitului sau pierderii – informații dezagregate privind valorile cheltuielilor după natură incluse în fiecare element-rând, în plus față de valorile specificate la punctul 83; și

(b) cheltuielile după natură a căror prezentare în note este impusă în mod specific de un Standard de Contabilitate IFRS – informații dezagregate privind valorile cheltuielilor incluse în fiecare element-rând privind destinația prezentat în categoria de exploatare a situației profitului sau pierderii, în plus față de valorile specificate la punctul 83.

85 Scutirea prevăzută la punctul 84 se referă la dezagregarea cheltuielilor de exploatare. Cu toate acestea, ea nu scutește o entitate de aplicarea unor dispoziții specifice de prezentare a informațiilor referitoare la aceste cheltuieli din Standardele de Contabilitate IFRS.

Situația care prezintă rezultatul global

86 **O entitate trebuie să prezinte în situația care prezintă rezultatul global totaluri pentru:**

(a) profit sau pierdere;

(b) alte elemente ale rezultatului global (a se vedea punctele B86-B87); și

(c) rezultatul global, fiind totalul profitului sau pierderii și al altor elemente ale rezultatului global.

87 **O entitate trebuie să prezinte o alocare a rezultatului global pentru perioada de raportare atribuibilă:**

(a) intereselor care nu controlează; și

(b) proprietarilor societății-mamă.

Alte elemente ale rezultatului global

88 **O entitate trebuie să clasifice veniturile și cheltuielile incluse în situația care prezintă rezultatul global în una dintre cele două categorii:**

(a) veniturile și cheltuielile care vor fi reclasificate în profit sau pierdere atunci când sunt îndeplinite condiții specifice; și

(b) veniturile și cheltuielile care nu vor fi reclasificate în profit sau pierdere.

89 **O entitate trebuie să prezinte, în fiecare dintre categoriile situației care prezintă rezultatul global, elemente-rând pentru:**

(a) cota din alte elemente ale rezultatului global a entităților asociate și asocierilor în participație contabilizate prin metoda punerii în echivalență; și

(b) alte elemente din alte elemente ale rezultatului global.

90 **O entitate trebuie să prezinte în situația care prezintă rezultatul global ori să descrie în note informații despre *ajustările din reclasificare* referitoare la componentele altor elemente ale rezultatului global (a se vedea punctele B88-B89).**

91 Alte Standarde de Contabilitate IFRS specifică dacă și când se reclasifică în profit sau pierdere valorile incluse anterior în alte elemente ale rezultatului global. În prezentul standard, astfel de reclasificări sunt numite ajustări din reclasificare. O entitate include o ajustare din reclasificare alături de componenta asociată din alte elemente ale rezultatului global în perioada în care ajustarea se reclasifică în profit sau pierdere. Este posibil ca o entitate să fi inclus aceste valori în alte elemente ale rezultatului global drept câștiguri nerealizate în perioada curentă sau în cea anterioară. O entitate trebuie să le scadă din alte elemente ale rezultatului global în perioada în care câștigurile realizate sunt reclasificate în profit sau pierdere pentru a evita includerea de două ori a acestora în rezultatul global total.

92 O entitate care prezintă informații despre ajustările din reclasificare în note trebuie să descrie în situația care prezintă rezultatul global elementele din alte elemente ale rezultatului global după orice ajustări din reclasificare aferente.

© IFRS Foundation

93 **O entitate trebuie fie să prezinte în situația care prezintă rezultatul global, fie să descrie în note valoarea impozitelor pe profit aferente fiecărui element din alte elemente ale rezultatului global, inclusiv ajustările din reclasificare (a se vedea punctele 61A și 63 din IAS 12).**

94 O entitate poate prezenta elementele din alte elemente ale rezultatului global fie:

(a) fără efectele fiscale aferente; fie

(b) înainte de efectele fiscale aferente, cu o valoare menționată pentru valoarea agregată a impozitului pe profit aferent acelor elemente.

95 Dacă o entitate alege alternativa de la punctul 94 litera (b), aceasta trebuie să aloce impozitul între categoriile prevăzute la punctul 88.

Situația poziției financiare

Clasificarea activelor drept circulante sau imobilizate și a datoriilor drept curente sau pe termen lung

96 **O entitate trebuie să prezinte activele circulante și cele imobilizate, precum și datoriile curente și cele pe termen lung drept clasificări distincte în situația poziției financiare în conformitate cu punctele 99-102, cu excepția cazului în care o prezentare bazată pe lichiditate oferă un rezumat structurat mai util. Atunci când se aplică această excepție, o entitate trebuie să prezinte toate activele și datoriile în ordinea lichidității (a se vedea punctele B90-B93).**

97 **Indiferent de metoda de prezentare adoptată, o entitate trebuie să prezinte valoarea pe care se așteaptă să o recupereze sau să o deconteze după o perioadă mai mare de 12 luni pentru fiecare element-rând de activ sau datorie care combină valori care se preconizează că vor fi recuperate sau decontate:**

(a) într-un interval de maximum 12 luni după perioada de raportare; și

(b) într-un interval de minimum 12 luni după perioada de raportare.

98 **Atunci când o entitate prezintă activele circulante și imobilizate, precum și datoriile curente și pe termen lung drept clasificări separate în situația poziției financiare, aceasta nu trebuie să clasifice creanțele privind impozitul amânat (datoriile) drept active circulante (datorii curente).**

Activele circulante

99 **O entitate trebuie să clasifice un activ drept activ circulant atunci când (a se vedea punctele B94-B95):**

(a) preconizează să valorifice activul, sau intenționează să-l vândă sau să-l consume, în cadrul ciclului său de exploatare normal;

(b) ține activul în principal în scopul tranzacționării;

(c) preconizează să valorifice activul în termen de 12 luni după perioada de raportare; sau

(d) activul reprezintă numerar sau un echivalent de numerar (așa cum este definit în IAS 7), cu excepția cazului în care este restricționată schimbarea sau utilizarea activului pentru decontarea unei datorii pentru o perioadă de cel puțin 12 luni după perioada de raportare.

100 O entitate trebuie să clasifice toate celelalte active decât cele specificate la punctul 99 ca fiind imobilizate.

Datoriile curente

101 **O entitate trebuie să clasifice o datorie drept datorie curentă atunci când:**

(a) preconizează să deconteze datoria în cadrul ciclului său de exploatare normal (a se vedea punctele B96 și B107-B108);

(b) ține datoria în principal în scopul tranzacționării (a se vedea punctul B97);

(c) datoria trebuie decontată în termen de 12 luni după perioada de raportare (a se vedea punctele B97-B98 și B107-B108); sau

(d) nu are dreptul la finalul perioadei de raportare să amâne decontarea datoriei pentru cel puțin 12 luni după perioada de raportare (a se vedea punctele B99-B108).

102 O entitate trebuie să clasifice toate celelalte datorii decât cele specificate la punctul 101 ca fiind pe termen lung.

Elementele care trebuie prezentate în situația poziției financiare ori descrise în note

103 **O entitate trebuie să prezinte în situația poziției financiare elemente-rând pentru:**

(a) imobilizările corporale;

(b) investiția imobiliară;

(c) imobilizările necorporale;

(d) fondul comercial;

(e) activele financiare (excluzând valorile de la literele (g), (j) și (k));

(f) portofoliile de contracte care intră sub incidența IFRS 17 reprezentând active, dezagregate așa cum prevede punctul 78 din IFRS 17;

(g) investițiile contabilizate prin metoda punerii în echivalență;

(h) activele biologice care intră sub incidența IAS 41 *Agricultura*;

(i) stocurile;

(j) creanțele comerciale și de altă natură;

(k) numerarul și echivalentele de numerar;

(l) totalul activelor clasificate drept deținute în vederea vânzării și al activelor incluse în grupurile destinate cedării clasificate drept deținute în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5;

(m) datoriile comerciale și de altă natură;

(n) provizioanele;

(o) datoriile financiare (excluzând valorile de la literele (m) și (n));

© IFRS Foundation

(p) portofoliile de contracte care intră sub incidența IFRS 17 reprezentând datorii, dezagregate așa cum prevede punctul 78 din IFRS 17;

(q) datoriile și activele pentru impozitul curent, așa cum sunt definite în IAS 12;

(r) datoriile privind impozitul amânat și creanțele privind impozitul amânat, așa cum sunt definite în IAS 12; și

(s) datoriile incluse în grupurile destinate cedării clasificate drept deținute în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5.

104 **O entitate trebuie să prezinte în situația poziției financiare:**

(a) interesele care nu controlează; și

(b) capitalul emis și rezervele atribuibile proprietarilor societății-mamă.

105 Punctele B109-B111 stabilesc dispoziții privind modul în care o entitate își utilizează raționamentul pentru a determina dacă trebuie să prezinte elemente-rând suplimentare în situația poziției financiare sau să descrie elementele în note.

106 Sub rezerva punctului 96, prezentul standard nu prescrie ordinea sau formatul în care o entitate prezintă elementele în situația poziției financiare. În plus, descrierile utilizate și ordonarea elementelor sau agregarea elementelor similare pot fi modificate conform naturii entității și tranzacțiilor acesteia, pentru a oferi un rezumat structurat util al activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale entității. De exemplu, o instituție financiară poate modifica descrierile de la punctul 103 pentru a furniza un rezumat structurat util al activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale acesteia.

Situația modificărilor capitalurilor proprii

Informații care trebuie prezentate în situația modificărilor capitalurilor proprii

107 **O entitate trebuie să prezinte o situație a modificărilor capitalurilor proprii în conformitate cu punctul 10. Situația modificărilor capitalurilor proprii trebuie să includă:**

(a) rezultatul global total pentru perioada de raportare, care prezintă separat valorile totale atribuibile proprietarilor societății-mamă și intereselor care nu controlează;

(b) pentru fiecare componentă a capitalurilor proprii, efectele aplicării retroactive sau ale retratării retroactive recunoscute în conformitate cu IAS 8; și

(c) pentru fiecare componentă a capitalurilor proprii, o reconciliere între valoarea contabilă de la începutul și cea de la finalul perioadei, prezentând separat (cel puțin) modificările care rezultă din:

(i) **profit sau pierdere;**

(ii) **alte elemente ale rezultatului global; și**

(iii) **tranzacţiile cu proprietarii în calitatea lor de proprietari, prezentând separat contribuţiile de la şi distribuirile către proprietari şi modificările participaţiilor în capitalurile proprii în filiale care nu determină o pierdere a controlului.**

108 IAS 8 prevede ajustări retroactive pentru a efectua modificările politicilor contabile, în măsura în care este posibil, cu excepţia cazului în care dispoziţiile tranzitorii ale unui alt Standard de Contabilitate IFRS prevăd altfel. IAS 8 impune, de asemenea, ca retratările pentru corectarea erorilor să fie făcute retroactiv, în măsura în care acest lucru este posibil. Ajustările şi retratările retroactive nu sunt modificări ale capitalurilor proprii, ci ajustări ale soldului de deschidere al rezultatului reportat, cu excepţia cazului în care Standardele de Contabilitate IFRS impun ajustarea retroactivă a unei alte componente a capitalurilor proprii. Punctul 107 litera (b) îi impune unei entităţi să prezinte în situaţia modificărilor capitalurilor proprii ajustarea totală pentru fiecare componentă a capitalurilor proprii ce rezultă din modificările politicilor contabile şi, separat, din corectarea erorilor. O entitate trebuie să prezinte aceste ajustări pentru fiecare perioadă de raportare anterioară şi pentru începutul perioadei.

Informaţii care trebuie prezentate în situaţia modificărilor capitalurilor proprii ori descrise în note

109 **Pentru fiecare componentă a capitalurilor proprii, o entitate trebuie să prezinte în situaţia modificărilor capitalurilor proprii sau să descrie în note o analiză a altor elemente ale rezultatului global (a se vedea punctul 107 litera (c) subpunctul (ii)).**

110 **O entitate trebuie să prezinte în situaţia modificărilor capitalurilor proprii sau să descrie în note valoarea dividendelor recunoscute drept distribuiri către proprietari în cursul perioadei de raportare şi valoarea aferentă a dividendelor pe acţiune.**

111 La punctul 107, componentele capitalurilor proprii includ, de exemplu, fiecare clasă de capitaluri proprii vărsate, soldul acumulat al fiecărei clase de alte elemente ale rezultatului global şi rezultatul reportat.

112 Modificările capitalurilor proprii ale unei entităţi între începutul şi finalul perioadei de raportare reflectă creşterea sau reducerea activelor sale nete în cursul perioadei. Cu excepţia modificărilor rezultate din tranzacţiile cu proprietarii care acţionează în calitatea lor de proprietari (precum contribuţiile la capitalul propriu, reachiziţionarea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entităţii şi dividendele) şi a costurilor de tranzacţionare legate direct de astfel de tranzacţii, modificarea globală a capitalurilor proprii în cursul unei perioade reprezintă valoarea totală a veniturilor şi cheltuielilor, inclusiv câştigurile şi pierderile, generate de activităţile entităţii pe parcursul acelei perioade.

Notele

Structura

113 **O entitate trebuie să prezinte în note:**

(a) informaţii privind baza de întocmire a situaţiilor financiare (a se vedea punctele 6A-6N din IAS 8) şi politicile contabile specifice utilizate (a se vedea punctele 27A-27I din IAS 8);

© IFRS Foundation

(b) informațiile prevăzute de Standardele de Contabilitate IFRS care nu sunt prezentate în situațiile financiare principale; și

(c) alte informații care nu sunt prezentate în situațiile financiare principale, dar sunt necesare pentru înțelegerea oricăreia dintre acestea (a se vedea punctul 20).

114 **O entitate trebuie, în măsura în care este posibil, să prezinte notele într-un mod sistematic (a se vedea punctul B112). Atunci când determină un mod sistematic, entitatea trebuie să ia în considerare efectul asupra inteligibilității și comparabilității situațiilor sale financiare. O entitate trebuie să facă referințe încrucișate între fiecare element din situațiile financiare principale și orice informații aferente din note. Dacă valorile prezentate în note sunt incluse în unul sau mai multe elemente-rând din situațiile financiare principale, o entitate trebuie să prezinte în note elementul-rând sau elementele-rând în care sunt incluse valorile.**

115 **O entitate poate prezenta note care oferă informații despre baza de întocmire a situațiilor financiare și despre politicile contabile specifice utilizate într-o secțiune separată a situațiilor financiare.**

116 **Dacă nu sunt prezentate în altă parte în informațiile publicate împreună cu situațiile financiare, o entitate trebuie să prezinte în note:**

(a) adresa și forma juridică ale entității, țara de înregistrare și adresa sediului social (sau a locului principal de desfășurare a activității, dacă este diferit de sediul social);

(b) o descriere a naturii operațiunilor entității și a activităților sale principale;

(c) numele societății-mamă, precum și al societății-mamă finale a grupului; și

(d) dacă este o entitate cu durată de viață limitată, informații despre durata sa de viață.

Parametrii de performanță definiți de conducere

Identificarea parametrilor de performanță definiți de conducere

117 **Un *parametru de performanță definit de conducere* este un subtotal al veniturilor și cheltuielilor (a se vedea punctele B113-B122):**

(a) pe care o entitate îl utilizează în comunicările publice în afara situațiilor financiare;

(b) pe care o entitate îl utilizează pentru a le comunica utilizatorilor situațiilor financiare opinia conducerii asupra unui aspect al performanței financiare a entității în ansamblu; și

(c) care nu este enunțat la punctul 118 și nici nu este prevăzut în mod specific să fie prezentat sau descris de Standardele de Contabilitate IFRS.

118 Subtotalurile veniturilor și cheltuielilor care nu sunt parametri de performanță definiți de conducere sunt:

(a) profitul sau pierderea brut(ă) (veniturile minus costul vânzărilor) și subtotalurile similare (a se vedea punctul B123);

(b) profitul sau pierderea din exploatare înainte de amortizare și deprecierile care intră sub incidența IAS 36;

(c) profitul sau pierderea din exploatare și veniturile și cheltuielile din toate investițiile contabilizate prin metoda punerii în echivalență;

(d) pentru o entitate care aplică punctul 73, un subtotal care cuprinde profitul sau pierderea din exploatare și toate veniturile și cheltuielile clasificate în categoria de investiții;

(e) profitul sau pierderea înainte de impozitul pe profit; și

(f) profitul sau pierderea din activitățile continue.

119 **O entitate trebuie să presupună că un subtotal al veniturilor și cheltuielilor pe care îl utilizează în comunicările publice în afara situațiilor sale financiare le comunică utilizatorilor situațiilor financiare opinia conducerii asupra unui aspect al performanței financiare a entității în ansamblu, cu excepția cazului în care, prin aplicarea punctului 120, entitatea respinge prezumția.**

120 O entitate are permisiunea de a respinge prezumția descrisă la punctul 119 și de a afirma că un subtotal nu comunică opinia conducerii cu privire la un aspect al performanței financiare a entității în ansamblu, însă doar dacă dispune de informații rezonabile și justificabile care demonstrează baza afirmației (a se vedea punctele B124-B131).

Prezentarea informațiilor despre parametrii de performanță definiți de conducere

121 **Obiectivul prezentărilor de informații despre parametrii de performanță definiți de conducere este ca o entitate să furnizeze informații pentru a-l ajuta pe un utilizator al situațiilor financiare să înțeleagă:**

(a) aspectul performanței financiare care, în opinia conducerii, este comunicat printr-un parametru de performanță definit de conducere; și

(b) modul în care parametrul de performanță definit de conducere se compară cu parametrii definiți de Standardele de Contabilitate IFRS.

122 **O entitate trebuie să prezinte într-o singură notă informații cu privire la toți parametrii care corespund definiției parametrilor de performanță definiți de conducere de la punctul 117 (a se vedea punctele B132-B133). Această notă trebuie să includă o situație conform căreia parametrii de performanță definiți de conducere oferă opinia conducerii cu privire la un aspect al performanței financiare a entității în ansamblu și nu sunt neapărat comparabili cu parametrii care au etichete sau descrieri similare furnizați de alte entități.**

123 **O entitate trebuie să eticheteze și să descrie fiecare parametru de performanță definit de conducere într-o manieră clară și ușor de înțeles care nu induce în eroare utilizatorii situațiilor financiare (a se vedea punctele B134-B135). Pentru fiecare parametru de performanță definit de conducere, entitatea trebuie să prezinte:**

© IFRS Foundation

(a) o descriere a aspectului performanței financiare care, în opinia conducerii, este comunicat printr-un parametru de performanță definit de conducere. Această descriere trebuie să includă explicații privind motivul pentru care, în opinia conducerii, parametrul de performanță definit de conducere oferă informații utile despre performanța financiară a entității.

(b) modul în care se calculează parametrul de performanță definit de conducere.

(c) o reconciliere între parametrul de performanță definit de conducere și subtotalul cel mai direct comparabil enumerat la punctul 118 sau totalul ori subtotalul a cărui prezentare sau descriere este impusă în mod specific de Standardele de Contabilitate IFRS (a se vedea punctele B136-B140).

(d) efectul impozitului pe profit (determinat prin aplicarea punctului B141) și efectul asupra intereselor care nu controlează pentru fiecare element prezentat în reconcilierea prevăzută la litera (c).

(e) o descriere a modului în care entitatea aplică punctul B141 pentru a determina efectul impozitului pe profit prevăzut la litera (d).

124 Dacă o entitate modifică modul în care calculează un parametru de performanță definit de conducere, adaugă un nou parametru de performanță definit de conducere, încetează să mai utilizeze un parametru de performanță definit de conducere prezentat anterior sau modifică modul în care determină efectele impozitului pe profit ale elementelor de reconciliere prevăzute la punctul 123 litera (d), aceasta trebuie să prezinte:

(a) o explicație care le permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă modificarea, adăugarea sau încetarea și efectele acesteia.

(b) motivele modificării, adăugării sau încetării.

(c) informații comparative retratate pentru a reflecta modificarea, adăugarea sau încetarea, cu excepția cazului în care este imposibil să se procedeze astfel. Selectarea de către o entitate a unui parametru de performanță definit de conducere nu este o alegere de politică contabilă. Cu toate acestea, pentru a evalua dacă retratarea informațiilor comparative este imposibilă, o entitate trebuie să aplice dispozițiile de la punctele 50-53 din IAS 8.

125 În cazul în care o entitate nu prezintă informații comparative retratate conform punctului 124 litera (c) deoarece este imposibil să facă acest lucru, entitatea trebuie să descrie acest fapt.

Capitalul

126 **O entitate trebuie să prezinte în note informații care să le permită utilizatorilor situațiilor financiare să evalueze obiectivele, politicile și procesele privind administrarea capitalului ale entității.**

127 Pentru a respecta dispozițiile de la punctul 126, o entitate trebuie să prezinte în note:

(a) informații calitative cu privire la obiectivele, politicile și procesele sale privind administrarea capitalului, inclusiv:

(i) o descriere a ceea ce administrează drept capital;

(ii) atunci când o entitate face obiectul unor dispoziții privind capitalul impuse din exterior, natura acelor dispoziții și modul în care sunt ele încorporate în administrarea capitalului; și

(iii) modul în care sunt îndeplinite obiectivele sale privind administrarea capitalului.

(b) un rezumat al datelor cantitative cu privire la ceea ce administrează drept capital. Anumite entități consideră unele datorii financiare (de exemplu, anumite forme de datorii subordonate) ca făcând parte din capital. Alte entități consideră că acest capital exclude anumite componente ale capitalurilor proprii (de exemplu, componentele care rezultă din acoperirile fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor).

(c) orice modificare a literelor (a) și (b) din perioada de raportare precedentă.

(d) dacă în cursul perioadei de raportare au fost respectate dispozițiile privind capitalul impuse din exterior pe care trebuie să le respecte.

(e) atunci când nu s-a conformat acestor dispoziții privind capitalul impuse din exterior, consecințele nerespectării acestora.

128 O entitate trebuie să bazeze prezentările de informații din note de la punctul 127 pe informațiile furnizate intern personalului-cheie din conducere.

129 O entitate poate administra capitalul în mai multe moduri și poate face obiectul mai multor dispoziții privind capitalul diferite. De exemplu, un conglomerat poate include entități care întreprind activități de asigurare și activități bancare și acele entități pot opera în mai multe jurisdicții. Atunci când o prezentare agregată a dispozițiilor privind capitalul și a modului în care acesta este administrat nu oferă informații utile sau distorsionează înțelegerea de către utilizatorii situațiilor financiare a resurselor de capital ale unei entități, entitatea trebuie să prezinte informații distincte pentru fiecare dispoziție privind capitalul care îi este impusă entității.

Alte prezentări de informații

130 **O entitate trebuie să prezinte fie în situația poziției financiare, fie în situația modificărilor capitalurilor proprii sau să descrie în note:**

(a) pentru fiecare clasă de capital social:

(i) **numărul de acțiuni autorizate;**

(ii) **numărul de acțiuni emise și plătite integral, precum și al celor emise, dar neplătite integral;**

(iii) **valoarea nominală pe acțiune sau o declarație conform căreia acțiunile nu au valoare nominală;**

(iv) **o reconciliere a numărului de acțiuni în circulație la începutul și la finalul perioadei de raportare;**

© IFRS Foundation

(v) **drepturile, preferințele și restricțiile aferente clasei respective, inclusiv restricțiile referitoare la repartizarea dividendelor și la rambursarea capitalului;**

(vi) **acțiunile proprii deținute de entitate sau de filialele sale ori de entitățile sale asociate; și**

(vii) **acțiunile rezervate pentru emitere în baza unor opțiuni și a unor contracte de vânzare a acțiunilor, inclusiv condițiile și valorile aferente; și**

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

131 **O entitate fără capital social, precum un parteneriat sau o fiducie, trebuie să prezinte informații echivalente celor prevăzute la punctul 130 litera (a), arătând modificările din perioada de raportare pentru fiecare categorie de participație în capitalurile proprii, precum și drepturile, preferințele și restricțiile atașate fiecărei categorii de participație în capitalurile proprii.**

132 **O entitate trebuie să prezinte în note:**

(a) valoarea dividendelor propuse sau declarate înainte de aprobarea situațiilor financiare în vederea emiterii, dar nerecunoscute ca o distribuire către proprietari în perioada de raportare, și valoarea pe acțiune aferentă; și

(b) valoarea oricăror dividende preferențiale cumulative care nu au fost recunoscute.

Anexa A
Termeni definiți

Prezenta anexă este parte integrantă din Standardul de Contabilitate IFRS.

agregare	Însumarea activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor sau fluxurilor de trezorerie care au caracteristici comune și sunt incluse în aceeași clasificare.
ajustări din reclasificare	Valorile reclasificate în profit sau pierdere în perioada de raportare curentă care au fost incluse în alte elemente ale rezultatului global în perioada curentă sau în perioadele anterioare.
alte elemente ale rezultatului global	Elemente ale veniturilor și cheltuielilor (inclusiv ajustările din reclasificare) care sunt recunoscute în afara profitului sau pierderii așa cum este impus sau permis de alte Standarde de Contabilitate IFRS.
clasificare	Sortarea activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor și fluxurilor de trezorerie pe baza caracteristicilor comune.
dezagregare	Separarea unui element în părți componente care nu au caracteristici comune.
informații semnificative	Informațiile sunt semnificative dacă s-ar putea preconiza în mod rezonabil că omiterea, denaturarea sau ascunderea acestora ar influența deciziile pe care utilizatorii principali ai situațiilor financiare cu scop general le iau pe baza acestor situații financiare, care furnizează informații financiare despre o anumită entitate raportoare.
note	Informații din situațiile financiare furnizate în plus față de cele prezentate în situațiile financiare principale.
parametru de performanță definit de conducere	Un subtotal al veniturilor și cheltuielilor: (a) pe care o entitate îl utilizează în comunicările publice în afara situațiilor financiare; (b) pe care o entitate îl utilizează pentru a le comunica utilizatorilor situațiilor financiare opinia conducerii cu privire la un aspect al performanței financiare a entității în ansamblu; și (c) care nu este enumerat la punctul 118 din IFRS 18 ori a cărui prezentare sau descriere nu este impusă în mod specific de Standardele de Contabilitate IFRS.
profit sau pierdere	Totalul veniturilor minus cheltuielile incluse în situația profitului sau pierderii.
profit sau pierdere din exploatare	Totalul tuturor veniturilor și cheltuielilor clasificate în categoria de exploatare.

© IFRS Foundation

profitul sau pierderea înainte de finanțare și de impozitul pe profit

Totalul profitului sau pierderii din exploatare și toate veniturile și cheltuielile clasificate în categoria de investiții.

proprietari

Deținători de creanțe clasificate drept capitaluri proprii.

rapoarte financiare cu scop general

Rapoarte care furnizează informații financiare despre o entitate raportoare care sunt folositoare pentru utilizatorii principali în luarea deciziilor legate de furnizarea de resurse entității. Aceste decizii implică decizii cu privire la:

(a) cumpărarea, vânzarea sau deținerea de instrumente de capitaluri proprii și de datorii;

(b) furnizarea sau vânzarea de împrumuturi și de alte forme de credit; sau

(c) exercitarea dreptului de a vota sau de a influența în alt mod acțiunile conducerii entității care afectează utilizarea resurselor economice ale entității.

Rapoartele financiare cu scop general includ – dar nu se limitează la – situațiile financiare cu scop general și prezentarea informațiilor financiare legate de sustenabilitate ale unei entități.

rezultat global total

Modificarea capitalurilor proprii în timpul unei perioade de raportare care rezultă din tranzacții și din alte evenimente, alta decât acele modificări care rezultă din tranzacțiile cu proprietarii în calitatea lor de proprietari.

rezumat structurat util

Un rezumat structurat furnizat într-o situație financiară principală a activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor și fluxurilor de trezorerie recunoscute ale unei entități raportoare care este util pentru:

(a) obținerea unei imagini de ansamblu ușor de înțeles asupra activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor și fluxurilor de trezorerie recunoscute ale entității;

(b) realizarea de comparații între entități și între perioadele de raportare pentru aceeași entitate; și

(c) identificarea elementelor sau a domeniilor despre care utilizatorii situațiilor financiare ar putea dori să găsească informații suplimentare în note.

situații financiare cu scop general

O anumită formă a *rapoartelor financiare cu scop general* care furnizează informații despre activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile și cheltuielile entității raportoare.

situaţii financiare principale

Situaţia (situaţiile) performanţei financiare, situaţia poziţiei financiare, situaţia modificărilor capitalurilor proprii şi situaţia fluxurilor de trezorerie.

Standarde de Contabilitate IFRS

Standarde de contabilitate emise de International Accounting Standards Board (Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate). Acestea includ:

(a) Standardele Internaţionale de Raportare Financiară;

(b) Standardele Internaţionale de Contabilitate;

(c) Interpretările IFRIC; şi

(d) Interpretările SIC.

Standardele de Contabilitate IFRS au fost cunoscute anterior sub numele de Standarde Internaţionale de Raportare Financiară, IFRS, IFRS-uri şi Standarde IFRS.

© IFRS Foundation

Anexa B
Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din Standardul de Contabilitate IFRS. Aceasta descrie modul de aplicare a punctelor 1-132 şi are aceeaşi autoritate ca celelalte părţi ale Standardului de Contabilitate IFRS.

Dispoziții generale privind situațiile financiare

Pragul de semnificație

B1 Informaţiile sunt semnificative dacă s-ar putea preconiza în mod rezonabil că omiterea, denaturarea sau ascunderea acestora ar influenţa deciziile pe care utilizatorii principali ai situațiilor financiare cu scop general le iau pe baza acestor situaţii financiare, care furnizează informaţii financiare despre o anumită entitate raportoare.

B2 Pragul de semnificaţie depinde de natura sau amploarea informaţiilor ori de ambele. O entitate evaluează dacă informaţiile, fie individual, fie împreună cu alte informaţii, sunt semnificative în contextul situaţiilor sale financiare luate în ansamblu.

B3 Informaţiile sunt ascunse dacă sunt comunicate într-un mod care ar avea pentru utilizatorii principali ai situaţiilor financiare un efect similar cu omiterea sau denaturarea acestor informaţii. Următoarele sunt exemple de circumstanţe care pot duce la ascunderea unor informaţii semnificative:

(a) informaţiile semnificative despre un element, o tranzacţie sau un alt eveniment sunt prezentate în situaţiile financiare, dar limbajul utilizat este vag sau neclar;

(b) informaţiile semnificative despre un element, o tranzacţie sau un alt eveniment sunt dispersate în situaţiile financiare;

(c) elementele, tranzacţiile sau alte evenimente diferite sunt agregate în mod necorespunzător;

(d) elementele, tranzacţiile sau alte evenimente similare sunt dezagregate în mod necorespunzător; şi

(e) inteligibilitatea situaţiilor financiare este redusă ca urmare a faptului că informaţiile semnificative sunt ascunse de informaţii nesemnificative în aşa măsură încât un utilizator principal nu poate să determine ce informaţii sunt semnificative.

B4 Evaluarea măsurii în care se preconizează în mod rezonabil că informaţiile vor influenţa deciziile luate de utilizatorii principali ai situaţiilor financiare cu scop general ale unei entităţi raportoare specifice îi impune unei entităţi să ia în considerare caracteristicile acestor utilizatori având în vedere, de asemenea, circumstanţele proprii ale entităţii.

B5 Mulţi investitori, împrumutători şi alţi creditori existenţi şi potenţiali nu le pot impune entităţilor raportoare să le ofere direct informaţiile, ci trebuie să se bazeze pe

situațiile financiare cu scop general pentru o mare parte din informațiile financiare de care au nevoie. În consecință, aceștia sunt utilizatorii principali către care sunt direcționate situațiile financiare cu scop general. Situațiile financiare sunt întocmite pentru utilizatorii care dispun de cunoștințe suficiente privind activitățile comerciale și economice și care studiază și analizează informațiile cu atenția cuvenită. Este posibil ca uneori chiar și utilizatorii bine informați și atenți să fie nevoiți să solicite ajutorul unui consilier pentru a înțelege informațiile privind fenomenele economice complexe.

Rolurile situațiilor financiare principale și ale notelor

B6 Aplicând punctul 17 litera (a), o entitate furnizează în note informațiile necesare pentru ca utilizatorii situațiilor financiare să înțeleagă elementele-rând prezentate în situațiile financiare principale. Exemplele de astfel de informații includ:

(a) dezagregarea elementelor-rând prezentate în situațiile financiare principale;

(b) descrieri ale caracteristicilor elementelor-rând prezentate în situațiile financiare principale; și

(c) informații despre metodele, ipotezele și raționamentele utilizate la recunoașterea, evaluarea și prezentarea elementelor incluse în situațiile financiare principale.

B7 Aplicând punctul 17 litera (b), o entitate completează situațiile financiare principale cu informațiile suplimentare necesare pentru atingerea obiectivului situațiilor financiare – adică:

(a) informații prevăzute în mod specific de Standardele de Contabilitate IFRS (a se vedea punctul 19) – de exemplu:

(i) informațiile prevăzute de IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente* despre activele contingente și datoriile contingente nerecunoscute ale unei entități; și

(ii) informațiile prevăzute de IFRS 7 *Instrumente financiare: informații de furnizat* privind expunerea unei entități la diferite tipuri de riscuri, precum riscul de credit, riscul de lichiditate și riscul de piață; și

(b) informații suplimentare față de cele prevăzute în mod specific de Standardele de Contabilitate IFRS (a se vedea punctul 20).

Informațiile prezentate în situațiile financiare principale

B8 Punctul 23 explică faptul că o entitate nu trebuie să prezinte separat un element-rând într-o situație financiară principală dacă acest lucru nu este necesar pentru ca situația să furnizeze un rezumat structurat util, chiar dacă elementul-rând este impus de Standardele de Contabilitate IFRS. De exemplu, o entitate nu trebuie să prezinte un element-rând enumerat la punctul 75 dacă acest lucru nu este necesar pentru ca situația profitului sau pierderii să furnizeze un rezumat structurat util al veniturilor și cheltuielilor sau un element-rând enumerat la punctul 103 dacă acest lucru nu este necesar pentru ca situația poziției financiare să furnizeze un rezumat structurat util al activelor, datoriilor și capitalurilor proprii. În cazul în care o entitate nu prezintă elementele-rând enumerate la punctele 75 și 103, aceasta

trebuie să descrie informațiile despre elemente în note dacă informațiile rezultate sunt semnificative (a se vedea punctul 42).

B9 În schimb, aplicând punctul 24, o entitate trebuie să prezinte elemente-rând suplimentare față de cele menționate la punctele 75 și 103 dacă o astfel de prezentare este necesară pentru ca situația profitului sau pierderii să furnizeze un rezumat structurat util al veniturilor și cheltuielilor sau pentru ca situația poziției financiare să furnizeze un rezumat structurat util al activelor, datoriilor și capitalurilor proprii (a se vedea punctele B78-B79 și B109-B111).

Identificarea situațiilor financiare

B10 Punctul 25 îi impune unei entități să identifice în mod clar situațiile financiare și să le distingă de alte informații din același document publicat. O entitate îndeplinește aceste dispoziții prin alegerea de rubrici adecvate pentru pagini, situații, note, coloane și altele asemenea. Este necesar raționamentul pentru a stabili cel mai bun mod de a furniza astfel de informații. De exemplu, dacă o entitate furnizează situațiile financiare în format electronic, aceasta ia în considerare alte modalități de a îndeplini dispozițiile – de exemplu, prin etichetarea digitală adecvată a informațiilor furnizate în situațiile financiare.

B11 O entitate facilitează deseori înțelegerea situațiilor financiare furnizând informații în unități ale monedei de prezentare de ordinul miilor sau milioanelor. Această practică este acceptabilă cât timp entitatea prezintă informații despre nivelul de rotunjire și nu omite informațiile semnificative.

Consecvența prezentării, descrierii și clasificării

B12 Punctul 30 litera (a) îi impune unei entități să modifice prezentarea, descrierea sau clasificarea elementelor din situațiile financiare dacă este evident că o altă prezentare, descriere sau clasificare ar fi mai potrivită. De exemplu, o achiziție sau o cedare semnificativă ori o revizuire a situațiilor financiare poate sugera că situațiile financiare trebuie modificate. O entitate are permisiunea de a modifica prezentarea, descrierea sau clasificarea elementelor din situațiile sale financiare doar dacă modificarea furnizează informații care sunt mai folositoare pentru utilizatorii situațiilor financiare și dacă este probabil ca entitatea să continue să utilizeze prezentarea, descrierea sau clasificarea revizuită, astfel încât comparabilitatea între perioade să nu fie afectată. Atunci când se fac astfel de modificări, o entitate își reclasifică informațiile comparative în conformitate cu punctele 33-34.

Informații comparative

Informațiile comparative necesare

B13 În unele cazuri, informațiile narative furnizate în situațiile financiare pentru perioada de raportare precedentă (perioadele de raportare precedente) continuă să fie relevante în perioada curentă. De exemplu, o entitate prezintă în perioada curentă detalii privind un litigiu al cărui rezultat era nesigur la finalul perioadei precedente și este încă nerezolvat. Utilizatorii situațiilor financiare pot beneficia de prezentări de informații care indică existența acelei incertitudini la finalul

perioadei precedente și de descrieri de informații privind măsurile care au fost luate pe parcursul perioadei pentru rezolvarea incertitudinii.

Informații comparative suplimentare

B14 O entitate poate furniza informații comparative în plus față de informațiile comparative prevăzute de Standardele de Contabilitate IFRS atâta timp cât aceste informații sunt elaborate în conformitate cu Standardele de Contabilitate IFRS. Aceste informații comparative suplimentare pot consta în una sau mai multe dintre situațiile financiare principale la care se face referire la punctul 10, dar nu este necesar să cuprindă un set complet de situații financiare. În acest caz, entitatea va prezenta în note informații privind acele situații financiare principale suplimentare.

B15 De exemplu, o entitate poate prezenta o a treia situație a (sau situații ale) performanței financiare (prezentând, prin urmare, perioada de raportare curentă, perioada precedentă și o perioadă comparativă suplimentară). Cu toate acestea, entității nu i se impune să prezinte o a treia situație a poziției financiare, o a treia situație a fluxurilor de trezorerie sau o a treia situație a modificărilor capitalurilor proprii (adică o situație financiară principală comparativă suplimentară). Entitatea trebuie să prezinte în note informații comparative referitoare la situația (situațiile) performanței financiare suplimentară (suplimentare).

Agregarea și dezagregarea

Principiile agregării și dezagregării

Procesul agregării și dezagregării

B16 Situațiile financiare rezultă de la entități care procesează un număr mare de tranzacții și alte evenimente. Aceste tranzacții și alte evenimente generează active, datorii, capitaluri proprii, venituri, cheltuieli și fluxuri de trezorerie.

B17 Pentru a aplica dispozițiile de la punctul 41, o entitate trebuie să agrege elementele bazate pe caracteristici comune (adică să agrege elementele care au caracteristici similare) și să dezagrege elementele bazate pe caracteristici care nu sunt comune (adică să dezagrege elementele care au caracteristici diferite). În acest sens, o entitate trebuie:

(a) să identifice activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile și fluxurile de trezorerie care decurg din tranzacții individuale sau din alte evenimente;

(b) să clasifice și să agrege activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile și fluxurile de trezorerie în elemente pe baza caracteristicilor acestora (de exemplu, natura, destinația, baza de evaluare sau altă caracteristică a lor) astfel încât să aibă ca rezultat prezentarea în situațiile financiare principale a elementelor-rând și descrierea în note a elementelor care au cel puțin o caracteristică similară; și

(c) să dezagrege elementele bazate pe caracteristici diferite:

© IFRS Foundation

(i) în situațiile financiare principale, după cum este necesar pentru a furniza rezumate structurate utile (așa cum este descris la punctul 16); și

(ii) în note, după cum este necesar pentru a furniza informații semnificative (așa cum este descris la punctul 17).

B18 O entitate poate aplica măsurile de la punctul B17 literele (a)-(c) în orice ordine pentru a aplica principiile privind agregarea și dezagregarea de la punctul 41.

Baza agregării și dezagregării

B19 Punctele B16-B18 explică faptul că o entitate își folosește raționamentul pentru a agrega și dezagrega activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile și fluxurile de trezorerie din tranzacții individuale și din alte evenimente bazate pe caracteristici similare și diferite. Punctele B78 și B110 prezintă exemple de caracteristici pe care o entitate le ia în considerare atunci când își elaborează raționamentele.

B20 Cu cât caracteristicile activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor și fluxurilor de trezorerie sunt mai asemănătoare, cu atât este mai probabil ca agregarea acestora să îndeplinească rolul situațiilor financiare principale (adică să furnizeze rezumate structurate utile potrivit descrierii de la punctul 16) sau al notelor (adică să furnizeze informații semnificative potrivit descrierii de la punctul 17). Cu cât caracteristicile activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor și fluxurilor de trezorerie sunt mai diferite, cu atât este mai probabil ca dezagregarea elementelor să îndeplinească rolurile situațiilor financiare principale sau ale notelor.

B21 Elementele agregate și prezentate ca elemente-rând în situațiile financiare principale trebuie să aibă cel puțin o altă caracteristică similară decât cea care corespunde definiției activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor sau fluxurilor de trezorerie. Cu toate acestea, deoarece rolul situațiilor financiare principale este de a furniza rezumate structurate utile, elementele-rând din situațiile financiare principale sunt, de asemenea, susceptibile de a agrega elemente care au caracteristici suficient de diferite încât informațiile despre elementele dezagregate să fie semnificative.

B22 Aplicând punctul 41, o entitate trebuie să dezagrege elementele care au caracteristici diferite atunci când informațiile rezultate sunt semnificative. O singură caracteristică diferită ar putea avea ca rezultat informații despre elementele dezagregate care sunt semnificative.

B23 De exemplu, o entitate ar putea prezenta în situația poziției financiare active financiare care cuprind investiții în capitaluri proprii și în datorii separate de activele nefinanciare. Activele financiare au caracteristici diferite deoarece au baze de evaluare diferite – unele sunt evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere, iar altele, la costul amortizat. Prin urmare, entitatea poate stabili că pentru a furniza un rezumat structurat util este necesar să se prezinte elementele-rând care dezagregă activele financiare pe baza acestor baze de evaluare. Această dezagregare are ca rezultat un element-rând care cuprinde investițiile în capitaluri proprii și în datorii evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere și un element-rând care cuprinde investițiile în datorii evaluate la costul amortizat. Deoarece investițiile în capitaluri proprii sunt diferite de investițiile în datorii în sensul că fiecare categorie expune entitatea la

riscuri diferite, entitatea ar evalua dacă este necesară o dezagregare suplimentară în situația poziției financiare a activelor financiare evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere în investiții în capitaluri proprii și în investiții în datorii pentru a furniza un rezumat structurat util. Dacă nu și dacă informațiile rezultate ar fi semnificative, entitatea ar trebui să prezinte în note investițiile în capitaluri proprii separat de investițiile în datorii. În plus, dacă, de exemplu, investițiile în capitaluri proprii ar avea alte caracteristici diferite, entitatea ar fi obligată să dezagrege în continuare aceste investiții în capitaluri proprii în note dacă informațiile rezultate ar fi semnificative.

Descrierea elementelor

B24 Punctul 43 îi impune unei entități să eticheteze și să descrie elementele prezentate sau descrise într-un mod care să ofere o reprezentare exactă a caracteristicilor elementului. Astfel de elemente vor fi adesea agregări ale elementelor care rezultă din tranzacții individuale sau din alte evenimente și ar putea varia în ceea ce privește măsura în care sunt agregări ale elementelor pentru care informațiile sunt semnificative și ale elementelor pentru care informațiile sunt nesemnificative. În mod specific, fie în situațiile financiare principale, fie în note:

(a) un element pentru care informațiile sunt semnificative ar putea fi agregat cu alte elemente pentru care informațiile sunt, de asemenea, semnificative – o entitate ar putea furniza o astfel de agregare pentru a rezuma informațiile, dar ar fi, de asemenea, obligată să prezinte informații despre fiecare element;

(b) un element pentru care informațiile sunt semnificative ar putea fi agregat cu elemente pentru care informațiile nu sunt semnificative – o entitate ar fi obligată să furnizeze informații despre elementele dezagregate doar dacă informațiile nesemnificative le-ar ascunde pe cele semnificative; sau

(c) un element pentru care informațiile nu sunt semnificative ar putea fi agregat cu alte elemente pentru care informațiile nu sunt semnificative – o entitate ar putea furniza o astfel de agregare pentru a completa o listă de elemente și nu ar fi obligată să prezinte informații despre elementele dezagregate, sub rezerva punctului B26 litera (b).

B25 O entitate trebuie să eticheteze elementele prezentate sau descrise drept „altele” doar dacă nu poate găsi o etichetă mai informativă. Exemple privind modul în care o entitate ar putea găsi o etichetă mai informativă sunt:

(a) dacă un element pentru care informațiile sunt semnificative este agregat cu elemente pentru care informațiile nu sunt semnificative, găsirea unei etichete care să descrie elementul pentru care informațiile sunt semnificative; și

(b) dacă sunt agregate elemente pentru care informațiile nu sunt semnificative:

  (i) agregarea elementelor care au caracteristici similare și descrierea lor într-un mod care să ofere o reprezentare exactă a caracteristicilor similare; sau

  (ii) agregarea elementelor cu alte elemente care nu au caracteristici similare și descrierea acestora într-un mod care să ofere o reprezentare exactă a caracteristicilor diferite ale elementelor.

B26 Dacă o entitate nu poate găsi o etichetă mai informativă decât „altele”:

© IFRS Foundation

(a) pentru orice agregare – entitatea trebuie să utilizeze o etichetă care descrie elementul agregat cât mai precis posibil, de exemplu, „alte cheltuieli de exploatare" sau „alte cheltuieli financiare".

(b) pentru o agregare care cuprinde doar elemente pentru care informațiile nu sunt semnificative – entitatea trebuie să analizeze dacă valoarea agregată este suficient de mare pentru ca utilizatorii situațiilor financiare să se poată întreba în mod rezonabil dacă aceasta include elemente pentru care informațiile ar putea fi semnificative. Dacă da, informațiile necesare soluționării acestui aspect sunt informații semnificative. În consecință, în astfel de cazuri, entitatea trebuie să prezinte informații suplimentare cu privire la valoare – de exemplu:

(i) o explicație conform căreia valoarea nu include elemente pentru care informațiile ar fi semnificative; sau

(ii) o explicație conform căreia valoarea cuprinde mai multe elemente pentru care informațiile nu ar fi semnificative, cu indicarea naturii și a valorii celui mai mare element.

Compensarea

B27 Punctul 44 îi interzice unei entități să compenseze activele și datoriile sau veniturile și cheltuielile, cu excepția cazului în care acest lucru este prevăzut sau permis de un Standard de Contabilitate IFRS. De exemplu, IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții* îi impune unei entități să evalueze veniturile din contractele cu clienții la valoarea contraprestației la care entitatea estimează că va avea dreptul în schimbul transferării bunurilor sau serviciilor promise. Valoarea veniturilor recunoscute reflectă orice reducere comercială și rabat pentru cantitate acordate de entitate. În schimb, o entitate ar putea să efectueze, în cursul activităților sale curente, alte tranzacții care nu generează venituri, dar care sunt asociate principalelor activități generatoare de venituri. Entitatea trebuie să prezinte în situațiile financiare principale sau să descrie în note informații despre rezultatele unor astfel de tranzacții, atunci când această prezentare sau descriere reflectă substanța tranzacției sau a altui eveniment, prin compensarea veniturilor cu cheltuielile aferente rezultate din aceeași tranzacție. De exemplu:

(a) o entitate prezintă în situațiile financiare principale sau descrie în note informații despre câștigurile și pierderile din cedarea activelor imobilizate scăzând din valoarea contraprestației cedării valoarea contabilă a activului și cheltuielile de vânzare aferente; și

(b) o entitate poate compensa cheltuielile legate de un provizion care este recunoscut în conformitate cu IAS 37 și rambursat în baza unui angajament contractual cu o terță parte (de exemplu, angajamentul unui furnizor de a oferi garanție) cu rambursarea aferentă.

B28 În plus, o entitate prezintă pe o bază netă câștigurile și pierderile rezultate dintr-un grup de tranzacții similare – de exemplu, câștigurile și pierderile din diferențele de curs valutar sau câștigurile și pierderile rezultate din instrumentele financiare deținute în vederea tranzacționării care sunt incluse în aceeași categorie din situația (situațiile) performanței financiare aplicând punctele 47-68. Însă o entitate trebuie să prezinte separat în note informațiile despre astfel de câștiguri și pierderi dacă acest lucru oferă informații semnificative.

Situația profitului sau pierderii

Categoriile din situația profitului sau pierderii

B29 Punctul 47 îi impune unei entități să clasifice veniturile și cheltuielile incluse în situația profitului sau pierderii în una dintre cele cinci categorii. Categoria de exploatare cuprinde toate veniturile și cheltuielile incluse în situația profitului sau pierderii care nu sunt clasificate în celelalte categorii (a se vedea punctul 52). Veniturile și cheltuielile clasificate în categoria activităților întrerupte prin aplicarea punctului 68 nu sunt supuse dispozițiilor privind clasificarea elementelor de venituri și cheltuieli în categoriile enumerate la punctul 47 literele (a)-(d). Veniturile și cheltuielile clasificate în categoria impozitului pe profit prin aplicarea punctului 67 nu sunt supuse dispozițiilor privind clasificarea elementelor de venituri și cheltuieli în categoriile enumerate la punctul 47 literele (a)-(c).

Evaluarea activităților comerciale principale specificate

B30 Punctul 49 îi impune unei entități să evalueze dacă investește în active sau le oferă clienților finanțare ca o activitate comercială principală. O entitate poate avea mai multe activități comerciale principale. De exemplu, o entitate care fabrică un produs și le oferă, de asemenea, clienților finanțare poate determina faptul că atât activitatea sa de producție, cât și activitatea sa de finanțare a clienților sunt activități comerciale principale. Pentru a clasifica veniturile și cheltuielile în categoriile de exploatare, investiții și finanțare conform prezentului standard, o entitate trebuie doar să determine dacă atât investiția în active, cât și oferirea de finanțare clienților, sau doar una dintre acestea, reprezintă activități comerciale principale.

B31 Exemplele de entități care ar putea investi în active ca o activitate comercială principală includ:

(a) entitățile de investiții așa cum sunt definite în IFRS 10 *Situații financiare consolidate*;

(b) companiile de investiții imobiliare; și

(c) asigurătorii.

B32 Exemplele de entități care le-ar putea acorda clienților finanțare ca o activitate comercială principală includ:

(a) băncile și alte instituții de creditare;

(b) entitățile care le acordă clienților finanțare pentru a le permite să cumpere produsele entității; și

(c) locatorii care le acordă clienților finanțare prin leasing financiar.

B33 Măsura în care investirea în active sau acordarea de finanțare clienților reprezintă o activitate comercială principală a entității este o realitate, și nu doar o simplă afirmație. O entitate trebuie să-și utilizeze raționamentul pentru a evalua dacă investirea în active sau acordarea de finanțare clienților reprezintă o activitate comercială principală, iar evaluarea respectivă trebuie să se bazeze pe probe.

© IFRS Foundation

B34 În general, investirea în active sau acordarea de finanțare clienților ar putea fi o activitate comercială principală a unei entități dacă entitatea utilizează un anumit tip de subtotal ca un indicator important al performanței operaționale. Tipul specific de subtotal este un subtotal similar cu profitul brut (a se vedea punctul B123) care include veniturile și cheltuielile care ar fi clasificate în categoria de investiții sau de finanțare dacă investirea în active sau acordarea de finanțare clienților nu ar fi activități comerciale principale.

B35 Probele conform cărora subtotalurile similare profitului brut descrise la punctul B123 sunt indicatori importanți ai performanței operaționale includ utilizarea unor astfel de subtotaluri pentru:

(a) a explica performanța operațională pe plan extern; sau

(b) a evalua sau a monitoriza performanța operațională pe plan intern.

B36 Informațiile despre segmente pot furniza probe privind faptul că investirea în active sau acordarea de finanțare clienților reprezintă o activitate comercială principală dacă o entitate aplică IFRS 8 *Segmente de activitate*. Mai precis:

(a) dacă un segment raportabil cuprinde o singură activitate comercială, acest lucru indică faptul că performanța segmentului raportabil este un indicator important al performanței operaționale a entității și că activitatea comercială a segmentului raportabil este o activitate comercială principală a entității; și

(b) dacă un segment de activitate cuprinde o singură activitate comercială, acest lucru indică faptul că activitatea comercială ar putea fi o activitate comercială principală a entității în cazul în care performanța segmentului de activitate este un indicator important al performanței operaționale a entității potrivit descrierii de la punctul B34.

B37 O entitate trebuie să evalueze dacă investirea în active sau oferirea de finanțare clienților reprezintă o activitate comercială principală pentru entitatea raportoare în ansamblu. În consecință, evaluarea măsurii în care investirea în active sau oferirea de finanțare clienților reprezintă o activitate comercială principală de către o entitate raportoare care este un grup consolidat și o entitate raportoare care este una dintre filialele grupului consolidat ar putea avea rezultate diferite.

B38 O entitate trebuie să evalueze dacă investește ca o activitate comercială principală în entități asociate, asocieri în participație și filiale neconsolidate care nu sunt contabilizate prin metoda punerii în echivalență (a se vedea punctul B43 literele (b)-(c) și punctul B44 literele (b)-(c)) prin active individuale sau prin utilizarea unor grupuri de active cu caracteristici comune. Dacă o entitate întocmește situații financiare individuale conform IAS 27 *Situații financiare individuale* și efectuează evaluarea pentru grupuri de active, entitatea trebuie să utilizeze grupuri de active care sunt consecvente cu categoriile utilizate pentru a determina baza lor de evaluare aplicând punctul 10 din IAS 27. O entitate nu trebuie să evalueze dacă investește ca o activitate comercială principală în entități asociate, asocieri în participație și filiale neconsolidate contabilizate prin metoda punerii în echivalență (a se vedea punctul B43 litera (a) și punctul B44 litera (a)) deoarece este obligată să clasifice veniturile și cheltuielile din aceste investiții în categoria de investiții (a se vedea punctul 55 litera (a)).

B39 O entitate nu este obligată să evalueze dacă investește ca o activitate comercială principală în numerar și echivalente de numerar (a se vedea punctul 53 litera (b)). O entitate este obligată să clasifice veniturile și cheltuielile din numerar și echivalente de numerar în categoria de investiții, cu excepția cazului în care se aplică punctul 56 litera (a) sau litera (b).

B40 O entitate trebuie să evalueze dacă investește ca o activitate comercială principală în alte active care generează rezultate în mod individual și în mare măsură independent de celelalte resurse ale entității (a se vedea punctul 53 litera (c)) prin evaluarea unui activ individual sau a unor grupuri de active cu caracteristici comune. Atunci când efectuează evaluarea pentru grupuri de active financiare, o entitate trebuie să utilizeze grupuri de active financiare care sunt consecvente cu clasele de active financiare identificate de entitate în aplicarea punctului 6 din IFRS 7.

B41 O entitate trebuie să evalueze dacă investirea în active sau acordarea de finanțare clienților reprezintă o activitate comercială principală pe baza informațiilor concrete de la momentul respectiv, astfel încât o modificare a rezultatului evaluării să nu modifice rezultatul evaluărilor precedente. În consecință, o entitate clasifică și prezintă veniturile și cheltuielile aplicând modificarea rezultatului evaluării prospectiv de la data modificării și nu reclasifică valorile prezentate înainte de data modificării. Cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil, punctul 51 litera (c) subpunctul (ii) îi impune unei entități să prezinte informații despre valoarea și clasificarea elementelor de venituri și cheltuieli înainte de și după data modificării rezultatului evaluării în perioada curentă și despre valoarea și clasificarea din perioada anterioară pentru elementele a căror clasificare s-a schimbat din cauza modificării rezultatului evaluării.

Exploatarea

B42 Dispozițiile de la punctele 47-66 determină o entitate să clasifice veniturile și cheltuielile din activitățile comerciale principale ale acesteia în categoria de exploatare a situației profitului sau pierderii, cu excepția oricăror astfel de venituri și cheltuieli din investițiile contabilizate prin metoda punerii în echivalență. În plus, categoria de exploatare nu se limitează la veniturile și cheltuielile provenite din activitățile comerciale principale ale unei entități. Aceasta include toate veniturile și cheltuielile care nu sunt clasificate de o entitate în celelalte categorii prin aplicarea punctelor 53-68, inclusiv veniturile sau cheltuielile care sunt volatile sau nerecurente.

Investițiile

Investițiile în entități asociate, asocieri în participație și filiale neconsolidate

B43 Punctele 53 și 55 stabilesc dispoziții pentru clasificarea veniturilor și cheltuielilor din investițiile în entități asociate și în asocieri în participație. Aceste investiții cuprind:

(a) investițiile în entități asociate și asocieri în participație contabilizate prin metoda punerii în echivalență în conformitate cu punctul 16 din IAS 28 *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație* și cu punctul 10 litera (c) din IAS 27;

 © IFRS Foundation

(b) investițiile în entități asociate și asocieri în participație (sau o parte a acestora) pe care o entitate alege să le evalueze la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu IFRS 9 aplicând punctele 18-19 din IAS 28 și punctul 11 din IAS 27; și

(c) investițiile în entități asociate și asocieri în participație din situațiile financiare individuale care sunt contabilizate la cost aplicând punctul 10 litera (a) din IAS 27 sau în conformitate cu IFRS 9 aplicând punctul 10 litera (b) din IAS 27.

B44 Punctele 53 și 55 stabilesc, de asemenea, dispoziții pentru clasificarea veniturilor și cheltuielilor aferente filialelor neconsolidate. Investițiile în filiale neconsolidate cuprind:

(a) investițiile în filiale din situațiile financiare individuale contabilizate prin metoda punerii în echivalență în conformitate cu punctul 10 litera (c) din IAS 27;

(b) investițiile în filiale deținute de o entitate de investiții care sunt evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul 31 din IFRS 10 și cu punctul 11A din IAS 27; și

(c) investițiile în filiale din situațiile financiare individuale care sunt contabilizate la cost aplicând punctul 10 litera (a) din IAS 27 sau în conformitate cu IFRS 9 aplicând punctul 10 litera (b) din IAS 27.

Active care generează rezultate în mod individual și în mare măsură independent de celelalte resurse ale entității

B45 Punctul 53 litera (c) îi impune unei entități să identifice activele care generează rezultate în mod individual și în mare măsură independent de celelalte resurse ale entității. Rezultatele pot fi pozitive sau negative.

B46 Activele care generează rezultate în mod individual și în mare măsură independent de celelalte resurse ale entității de la punctul 53 litera (c) includ, de obicei:

(a) investiții în datorii sau investiții în capitaluri proprii; și

(b) investiții imobiliare și creanțele pentru chirie generate de aceste proprietăți.

B47 Veniturile și cheltuielile specificate la punctul 54 din astfel de active includ de obicei:

(a) dobânzile;

(b) dividendele;

(c) veniturile din chirii;

(d) amortizarea;

(e) pierderile din depreciere și reluările pierderilor din depreciere;

(f) câștigurile și pierderile la valoarea justă; și

(g) veniturile și cheltuielile din derecunoașterea activului sau clasificarea și reevaluarea acestuia ca fiind deținut în vederea vânzării (a se vedea punctele B60-B64).

Active care nu generează rezultate în mod individual și în mare măsură independent de celelalte resurse ale entității

B48 Activele pe care o entitate le utilizează în combinație pentru a produce sau a furniza bunuri ori servicii nu generează rezultate în mod individual și în mare măsură independent de celelalte resurse ale entității. Astfel de active includ, de obicei:

(a) imobilizările corporale;

(b) activele care rezultă din producția sau furnizarea de bunuri și servicii pentru care veniturile și cheltuielile sunt clasificate în categoria de exploatare (de exemplu, creanțele pentru astfel de bunuri și servicii); și

(c) în cazul în care entitatea le oferă clienților finanțare ca o activitate comercială principală, orice împrumut acordat unui client.

B49 Veniturile și cheltuielile din activele descrise la punctul B48 sunt clasificate în categoria de exploatare – de exemplu:

(a) veniturile pentru bunurile sau serviciile produse sau furnizate de entitate utilizând o combinație de active;

(b) veniturile din dobânzi;

(c) deprecierea și amortizarea;

(d) pierderile din depreciere și reluările pierderilor din depreciere;

(e) veniturile și cheltuielile din derecunoașterea activului sau din clasificarea și reevaluarea acestuia ca fiind deținut în vederea vânzării (a se vedea punctele B60-B64); și

(f) veniturile și cheltuielile rezultate dintr-o combinare de întreprinderi incluzând active care vor genera venituri și cheltuieli care vor fi clasificate în categoria de exploatare, precum un câștig aferent unei cumpărări în condiții avantajoase și reevaluările compensației contingente.

Finanțarea

Datorii care rezultă din tranzacții care implică doar obținerea de finanțare

B50 Punctul 59 litera (a) îi impune unei entități să identifice datoriile ce rezultă din tranzacții care implică doar obținerea de finanțare. În astfel de tranzacții, o entitate:

(a) primește finanțare sub forma numerarului, a stingerii unei datorii financiare sau a primirii propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității; și

(b) la o dată ulterioară, va oferi în schimb numerar sau propriile instrumente de capitaluri proprii.

B51 Datoriile ce rezultă din tranzacții care implică doar obținerea de finanțare includ:

(a) un instrument de datorie care va fi decontat în numerar, precum obligațiuni negarantate, împrumuturi, efecte comerciale, obligațiuni și ipoteci – o entitate primește numerar și va oferi în schimb numerar;

© IFRS Foundation

(b) o datorie din cadrul unui acord de finanțare a furnizorilor atunci când datoria pentru bunuri sau servicii este derecunoscută – o entitate este eliberată de datoria financiară pentru respectivele bunuri sau servicii și va oferi în schimb numerar;

(c) o obligațiune care va fi decontată prin livrarea acțiunilor unei entități – o entitate primește numerar și va oferi în schimb propriile instrumente de capitaluri proprii; și

(d) obligația unei entități de a-și cumpăra propriile instrumente de capitaluri proprii – o entitate primește propriile instrumente de capitaluri proprii și va oferi în schimb numerar.

B52 Exemplele de venituri și cheltuieli din astfel de datorii pe care punctul 60 îi impune unei entități să le clasifice în categoria de finanțare includ:

(a) cheltuielile cu dobânzile (de exemplu, cele aferente instrumentelor de datorie emise);

(b) câștigurile și pierderile la valoarea justă (de exemplu, cele aferente unei datorii desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere);

(c) dividendele aferente acțiunilor emise clasificate drept datorii; și

(d) veniturile și cheltuielile din derecunoașterea datoriei (a se vedea punctul B61).

Datorii care rezultă din tranzacții care nu implică doar obținerea de finanțare

B53 Punctul 59 litera (b) îi impune unei entități să identifice datoriile care rezultă din tranzacții care nu implică doar obținerea de finanțare. Astfel de datorii includ:

(a) datoriile pentru bunuri sau servicii care vor fi decontate în numerar – o entitate primește bunuri sau servicii, nu finanțare sub forma descrisă la punctul B50 litera (a);

(b) datoriile aferente contractului – o entitate va oferi în schimb bunuri și servicii, nu numerar sau propriile sale instrumente de capitaluri proprii potrivit descrierii de la punctul B50 litera (b);

(c) datoriile care decurg din contractul de leasing – o entitate primește un activ aferent dreptului de utilizare, nu finanțare sub forma descrisă la punctul B50 litera (a);

(d) datoriile din planurile de pensii cu beneficii determinate – o entitate primește servicii ale angajaților, nu finanțare sub forma descrisă la punctul B50 litera (a);

(e) provizioanele de dezafectare sau de restaurare a activelor – o entitate primește un activ care nu este finanțare sub forma descrisă la punctul B50 litera (a); și

(f) un provizion privind litigiile – o entitate nu primește finanțare potrivit descrierii de la punctul B50 litera (a).

B54 Exemplele de venituri şi cheltuieli din astfel de datorii pe care punctul 61 îi impune unei entităţi să le clasifice în categoria de finanţare includ:

(a) cheltuielile cu dobânzile aferente datoriilor care decurg din achiziţia de bunuri sau servicii, aplicând IFRS 9;

(b) cheltuielile cu dobânzile legate de o datorie aferentă contractului cu o componentă de finanţare semnificativă conform specificaţiilor din IFRS 15;

(c) cheltuielile cu dobânzile aferente unei datorii care decurge din contractul de leasing, aplicând IFRS 16;

(d) cheltuielile (veniturile) din dobânzile nete aferente unei datorii nete (sau unui activ net) privind beneficiul determinat, aplicând IAS 19; şi

(e) creşterea valorii actualizate aferente unui provizion generat de trecerea timpului şi efectul oricărei modificări a ratei de actualizare a provizioanelor, aplicând IAS 37.

B55 Exemplele de venituri şi cheltuieli care rezultă din tranzacţii care nu implică doar obţinerea de finanţare, dar care nu intră sub incidenţa punctului 61 şi în consecinţă sunt clasificate în categoria de exploatare includ:

(a) cheltuielile recunoscute pentru consumul bunurilor sau serviciilor achiziţionate descrise la punctul B54 litera (a);

(b) costurile serviciilor actuale şi anterioare care decurg dintr-un plan de beneficii determinate, aplicând IAS 19; şi

(c) reevaluările valorii juste a unei datorii pentru compensaţia contingentă într-o combinare de întreprinderi recunoscută aplicând IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*.

Clasificarea veniturilor şi cheltuielilor din contractele-hibrid care conţin o gazdă care este o datorie

B56 Modul în care o entitate clasifică veniturile şi cheltuielile dintr-un contract-hibrid cu o gazdă care este o datorie depinde de măsura în care instrumentul derivat încorporat este separat de contractul-gazdă. Dacă instrumentul derivat încorporat:

(a) este separat de datoria-gazdă:

(i) pentru datoria-gazdă separată – o entitate aplică dispoziţiile privind veniturile şi cheltuielile din datorii, aşa cum se specifică la punctele 52, 59-61, 64 litera (b) şi 65-66; şi

(ii) pentru instrumentul derivat încorporat separat – o entitate aplică dispoziţiile privind veniturile şi cheltuielile din instrumente derivate, aşa cum se specifică la punctele B70-B76;

(b) nu este separat de datoria-gazdă şi în cazul în care contractul-hibrid rezultă dintr-o tranzacţie care implică doar obţinerea de finanţare – o entitate aplică dispoziţiile privind datoriile care decurg din astfel de tranzacţii, aşa cum se specifică la punctele 52, 60 şi 65-66;

(c) nu este separat de datoria-gazdă şi în cazul în care contractul-hibrid nu rezultă dintr-o tranzacţie care implică doar obţinerea de finanţare:

(i) dacă datoria-gazdă este o datorie financiară care intră sub incidența IFRS 9 care este evaluată la costul amortizat – o entitate clasifică în categoria de finanțare veniturile și cheltuielile specificate la punctul 60 din contract după recunoașterea inițială (în locul veniturilor și cheltuielilor specificate la punctul 61) (a se vedea punctul B59);

(ii) în cazul în care contractul-hibrid este un contract de asigurare care intră sub incidența IFRS 17 – o entitate aplică dispozițiile de la punctele 52 și 64 litera (b); și

(iii) în caz contrar – o entitate aplică dispozițiile privind veniturile și cheltuielile din datorii care decurg din astfel de tranzacții, așa cum se specifică la punctele 52 și 61.

B57 O entitate trebuie să aplice punctul B56 literele (b) și (c) tuturor contractelor-hibrid care conțin o datorie-gazdă pentru care instrumentul derivat încorporat nu este separat, indiferent dacă instrumentul derivat încorporat nu este separat de entitate aplicând punctul 4.3.3 din IFRS 9 sau aplicând punctul 4.3.5 din IFRS 9.

Datorii care rezultă din contracte de investiții emise cu caracteristici de participare

B58 Punctul 64 litera (a) stabilește dispoziții privind veniturile și cheltuielile din datoriile care rezultă din contractele de investiții emise cu caracteristici de participare recunoscute aplicând IFRS 9. Exemple de astfel de contracte de investiții sunt:

(a) un contract de investiții cu caracteristici de participare emis de un asigurător care nu corespunde definiției din IFRS 17 a unui contract de investiții cu caracteristici de participare discreționară; și

(b) un contract de investiții cu caracteristici de participare emis de o entitate de investiții.

Venituri și cheltuieli clasificate în categoria de exploatare de către o entitate care le oferă clienților finanțare ca o activitate comercială principală

B59 Punctul 65 îi impune unei entități care le oferă clienților finanțare ca o activitate comercială principală să clasifice în categoria de exploatare veniturile și cheltuielile din unele dintre sau toate datoriile care rezultă din tranzacții care implică doar obținerea de finanțare. O entitate trebuie, de asemenea, să aplice dispozițiile de la punctul respectiv veniturilor și cheltuielilor aferente unui instrument derivat legat de o tranzacție care implică doar obținerea de finanțare specificată la punctul B73 litera (a), dar nu și veniturilor și cheltuielilor dintr-un contract-hibrid specificat la punctul B56 litera (c) subpunctul (i).

Derecunoașterea și modificările clasificării

Derecunoașterea unui activ sau a unei datorii ori clasificarea și reevaluarea unui activ deținut în vederea vânzării

B60 Punctul B47 litera (g) și punctul B49 litera (e) se referă la veniturile și cheltuielile rezultate din derecunoașterea unui activ sau din clasificarea acestuia drept deținut în vederea vânzării. O entitate trebuie să clasifice veniturile și cheltuielile aferente

derecunoașterii unui activ sau clasificării acestuia drept deținut în vederea vânzării și orice evaluare ulterioară cât timp este deținut în vederea vânzării în aceeași categorie în care a clasificat veniturile și cheltuielile din activ imediat înainte de derecunoaștere. De exemplu, o entitate trebuie să clasifice câștigurile și pierderile:

(a) aferente cedării de imobilizări corporale – în categoria de exploatare;

(b) aferente cedării unei investiții imobiliare în care o entitate nu investește ca o activitate comercială principală – în categoria de investiții; și

(c) din reevaluarea unei investiții într-o entitate asociată contabilizată anterior prin metoda punerii în echivalență aferentă achiziției în etape a unei filiale – în categoria de investiții.

B61 O entitate trebuie să clasifice veniturile și cheltuielile din derecunoașterea unei datorii aplicând dispozițiile de la punctele 52 și 59-60. De exemplu, entitatea clasifică veniturile și cheltuielile din derecunoașterea unei datorii:

(a) în categoria de finanțare – dacă datoria rezultă dintr-o tranzacție care implică doar obținerea de finanțare de către o entitate care nu le oferă clienților finanțare ca o activitate comercială principală; și

(b) în categoria de exploatare – în cazul în care ca parte a unui acord de finanțare a furnizorilor, o entitate derecunoaște o datorie către un furnizor și recunoaște o datorie în temeiul acordului respectiv.

Modificarea utilizării unui activ

B62 O tranzacție sau alt eveniment ar putea schimba categoria din situația profitului sau pierderii în care o entitate clasifică veniturile și cheltuielile dintr-un activ, fără ca activul să fie derecunoscut. În astfel de cazuri, o entitate trebuie să clasifice veniturile și cheltuielile din tranzacție sau din alt eveniment în categoria în care a clasificat veniturile și cheltuielile din activ imediat înainte de tranzacție sau de eveniment. De exemplu, o entitate trebuie să clasifice în categoria de exploatare orice venituri sau cheltuieli recunoscute în situația profitului sau pierderii aferente transferului de proprietate din domeniul de aplicare al IAS 16 la investițiile imobiliare din domeniul de aplicare al IAS 40.

Grupuri de active și datorii

B63 Punctele B60-B62 stabilesc dispoziții privind veniturile și cheltuielile aferente unui activ sau unei datorii din derecunoașterea, clasificarea și evaluarea ulterioară ale acestuia (acesteia) în timp ce este deținut(ă) în vederea vânzării sau din modificarea utilizării sale. O tranzacție sau un alt eveniment ar putea avea ca urmare aceste rezultate pentru un grup de active (sau un grup de active și datorii) care au generat venituri și cheltuieli pe care o entitate le-a clasificat în diferite categorii imediat înainte de tranzacție sau de un alt eveniment. O entitate trebuie să clasifice veniturile sau cheltuielile dintr-o astfel de tranzacție sau dintr-un astfel de alt eveniment:

(a) în categoria de investiții dacă, în afară de activele din impozitul pe profit, toate activele din grup au generat venituri și cheltuieli pe care entitatea le-a clasificat în categoria de investiții imediat înainte de tranzacție sau de acel alt eveniment; și

(b) în categoria de exploatare în caz contrar.

B64 De exemplu, o entitate clasifică:

(a) în categoria de exploatare – câștigurile și pierderile din cedarea unei filiale consolidate, în cazul în care filiala a inclus active care au generat venituri și cheltuieli pe care entitatea le-a clasificat în categoria de exploatare imediat înainte de cedare. Câștigurile și pierderile includ reclasificarea din capitalurile proprii în profit sau pierdere a diferențelor de curs valutar prevăzute la punctul 48 din IAS 21.

(b) în categoria de exploatare – o pierdere din depreciere care rezultă din clasificarea unui grup destinat cedării ca fiind deținut în vederea vânzării de către entitate aplicând IFRS 5, dacă grupul destinat cedării include active care au generat venituri și cheltuieli pe care entitatea le-a clasificat în categoria de exploatare imediat înainte de clasificarea sa ca fiind deținut în vederea vânzării.

(c) în categoria de investiții – câștigurile și pierderile din cedarea unei filiale consolidate, dacă singurele active ale filialei erau investiții imobiliare în care entitatea raportoare consolidată nu a investit ca o activitate comercială principală și activele aferente impozitului pe profit. Câștigurile și pierderile includ reclasificarea din capitalurile proprii în profit sau pierdere a diferențelor de curs valutar prevăzute la punctul 48 din IAS 21.

Clasificarea diferențelor de curs valutar și a câștigului sau pierderii din poziția monetară netă

B65 Pentru a aplica punctul 47, o entitate trebuie să clasifice diferențele de curs valutar incluse în situația profitului sau pierderii aplicând IAS 21 în aceeași categorie cu veniturile și cheltuielile aferente elementelor din care au rezultat diferențele de curs valutar, cu excepția cazului în care acest lucru ar atrage costuri sau eforturi nejustificate (a se vedea punctul B68).

B66 De exemplu, o entitate clasifică diferențele de curs valutar aferente:

(a) unei creanțe descrise la punctul B48 litera (b) exprimate în valută în aceeași categorie cu veniturile și cheltuielile din acel activ – adică în categoria de exploatare; și

(b) unui instrument de datorie care este o datorie descrisă la punctul B51 litera (a) exprimată în valută în aceeași categorie cu veniturile și cheltuielile aferente datoriei respective – adică în categoria de finanțare (cu excepția cazului în care entitatea le oferă clienților finanțare ca o activitate comercială principală și clasifică veniturile și cheltuielile din datorie în categoria de exploatare aplicând punctul 65).

B67 O entitate ar putea clasifica în mai mult de o categorie veniturile și cheltuielile dintr-o tranzacție care nu implică doar obținerea de finanțare. De exemplu, achiziționarea de servicii într-o tranzacție exprimată în valută și negociată în condiții de credit extins ar putea genera o cheltuială pentru achiziția serviciilor clasificată în categoria de exploatare (a se vedea punctul B55 litera (a)) și cheltuieli cu dobânzile clasificate în categoria de finanțare (a se vedea punctul B54 litera (a)). În astfel de cazuri, sub rezerva punctului B68, o entitate trebuie să-și folosească raționamentul pentru a determina dacă diferența de curs valutar se referă la valoarea clasificată în categoria de finanțare – și să o clasifice în categoria

respectivă – sau dacă se referă la valoarea clasificată în altă categorie – și să o clasifice în categoria respectivă. O entitate nu trebuie să aloce între categorii o diferență de schimb valutar rezultată dintr-o datorie aferentă unei tranzacții care nu implică doar obținerea de finanțare. Atunci când realizează raționamentul său privind modul de clasificare a diferențelor de curs valutar, o entitate nu este obligată să clasifice în aceeași categorie diferențele de curs valutar pentru toate aceste datorii. Însă o entitate trebuie să clasifice în aceeași categorie diferențele de curs valutar pentru datoriile similare.

B68 În cazul în care aplicarea dispozițiilor de la punctele B65 și B67 ar atrage costuri sau eforturi nejustificate, o entitate trebuie, în schimb, să clasifice diferențele de curs valutar afectate în categoria de exploatare. O entitate trebuie să evalueze măsura în care clasificarea diferențelor de curs valutar potrivit descrierii de la punctele B65 și B67 atrage costuri sau eforturi nejustificate pentru fiecare element care generează diferențe de curs valutar. Evaluarea este specifică informațiilor și circumstanțelor legate de fiecare element. În cazul în care aceleași informații și circumstanțe se referă la mai multe elemente, o entitate ar putea aplica aceeași evaluare pentru fiecare dintre elemente.

B69 Aplicând punctul 28 din IAS 29 *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste*, o entitate ar putea prezenta câștigul sau pierderea din poziția monetară netă cu alte elemente de venituri și cheltuieli asociate cu poziția monetară netă, precum veniturile și cheltuielile aferente dobânzilor și diferențelor de curs valutar. În cazul în care entitatea nu prezintă câștigul sau pierderea poziției monetare nete cu veniturile și cheltuielile asociate, aceasta trebuie să clasifice câștigul sau pierderea în categoria de exploatare.

Clasificarea câștigurilor și pierderilor aferente instrumentelor derivate și instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor desemnate

B70 Punctul 47 îi impune unei entități să clasifice veniturile și cheltuielile în categoriile din situația profitului sau pierderii. Pentru a aplica punctul 47, o entitate trebuie să clasifice câștigurile și pierderile incluse în situația profitului sau pierderii dintr-un instrument financiar desemnat drept instrument de acoperire împotriva riscurilor aplicând IFRS 9 în aceeași categorie cu veniturile și cheltuielile afectate de riscurile pe care instrumentul financiar trebuie să le gestioneze. Cu toate acestea, dacă acest lucru ar necesita majorarea câștigurilor și pierderilor, o entitate trebuie să clasifice toate aceste câștiguri și pierderi în categoria de exploatare (a se vedea punctele B74-B75).

B71 O entitate trebuie să clasifice câștigurile și pierderile dintr-o componentă nedesemnată a unui instrument de acoperire împotriva riscurilor desemnat în aceeași categorie cu câștigurile și pierderile din componenta desemnată. O entitate trebuie să clasifice părțile ineficiente ale unui câștig sau ale unei pierderi în aceeași categorie cu părțile eficiente.

B72 O entitate trebuie, de asemenea, să aplice dispozițiile de la punctul B70 câștigurilor și pierderilor aferente unui instrument derivat care nu este desemnat drept instrument de acoperire împotriva riscurilor aplicând IFRS 9, dar este utilizat pentru a gestiona riscurile identificate. Cu toate acestea, dacă acest lucru ar impune majorarea câștigurilor sau pierderilor (a se vedea punctele B74-B75) sau ar atrage costuri sau eforturi nejustificate, entitatea trebuie să clasifice, în schimb, toate câștigurile și pierderile aferente instrumentului derivat în categoria de exploatare.

© IFRS Foundation

B73 O entitate trebuie să clasifice câștigurile și pierderile aferente unui instrument derivat care nu este utilizat pentru a gestiona riscurile identificate:

(a) în categoria de finanțare în cazul în care instrumentul derivat se referă la o tranzacție care implică doar obținerea de finanțare (de exemplu, o opțiune de cumpărare achiziționată care îi permite entității emitente să schimbe o valoare fixă în valută cu un număr fix de instrumente de capitaluri proprii ale entității), cu excepția cazului în care entitatea care le oferă clienților finanțare ca o activitate comercială principală clasifică câștigurile și pierderile în categoria de exploatare aplicând punctul B59; și

(b) în categoria de exploatare în cazul în care nu sunt îndeplinite condițiile de la litera (a).

B74 Punctele B70 și B72 interzic majorarea câștigurilor și pierderilor aferente instrumentelor financiare desemnate drept instrumente de acoperire împotriva riscurilor și instrumentelor derivate care nu sunt desemnate drept instrumente de acoperire împotriva riscurilor. Majorarea câștigurilor și pierderilor ar putea rezulta din situațiile în care:

(a) o entitate utilizează astfel de instrumente financiare pentru a gestiona riscurile unui grup de elemente cu poziții de risc de compensare (a se vedea punctul 6.6.1 din IFRS 9 pentru criteriile ca un grup de elemente să fie un element acoperit împotriva riscurilor eligibil); și

(b) riscurile gestionate afectează elementele-rând din mai multe categorii ale situației profitului sau pierderii.

B75 De exemplu, o entitate poate utiliza un instrument derivat pentru a gestiona atât riscul valutar net asupra veniturilor (clasificate în categoria de exploatare), cât și pe cel asupra cheltuielilor cu dobânzile (clasificate în categoria de finanțare). În astfel de cazuri, diferențele de curs valutar care afectează veniturile sunt compensate de diferențele de curs valutar care afectează cheltuielile cu dobânzile și de câștigurile sau pierderile aferente instrumentului derivat. Cu toate acestea, entitatea clasifică diferențele de curs valutar care afectează veniturile într-o categorie diferită față de diferențele de curs valutar care afectează cheltuielile cu dobânzile. Pentru a prezenta câștigul sau pierderea care decurge din instrumentul derivat în fiecare categorie, o entitate trebuie să prezinte în fiecare categorie un câștig sau o pierdere mai mare decât cel sau cea care s-a înregistrat în legătură cu instrumentul derivat. Aplicând dispozițiile de la punctele B70-B73, o entitate nu trebuie să majoreze câștigurile sau pierderile în acest mod, ci, în schimb, trebuie să clasifice orice câștig sau pierdere din instrumentul derivat în categoria de exploatare.

B76 Dispozițiile de la punctele B70-B75 precizează doar modul de clasificare a veniturilor și cheltuielilor în categoriile situației profitului sau pierderii. Acestea nu prescriu elementul-rând (sau elementele-rând) în care să se includă astfel de venituri și cheltuieli și nici nu înlocuiesc dispozițiile din alte Standarde de Contabilitate IFRS.

Elementele care trebuie prezentate în situația profitului sau pierderii ori descrise în note

B77 O entitate poate fi obligată să prezinte un element-rând enumerat la punctul 75 sau specificat într-un alt Standard de Contabilitate IFRS în mai multe dintre categoriile enumerate la punctul 47. De exemplu, o entitate care nu investește în active sau nu le oferă clienților finanțare ca o activitate comercială principală poate fi obligată

să prezinte elementul-rând specificat la punctul 75 litera (b) subpunctul (ii) din pierderile din depreciere determinate în conformitate cu secțiunea 5.5 din IFRS 9 în:

(a) categoria de exploatare – dacă se referă la creanțele pentru bunuri și servicii potrivit descrierii de la punctul B48 litera (b); și

(b) categoria de investiții – dacă se referă la activele financiare care generează rezultate în mod individual și în mare măsură independent de celelalte resurse ale entității potrivit descrierii de la punctul B46.

B78 Punctele 24 și 41 litera (c) îi impun unei entități să prezinte elemente-rând suplimentare în situația profitului sau pierderii dacă acest lucru este necesar pentru a furniza un rezumat structurat util al veniturilor și cheltuielilor entității. O entitate își folosește raționamentul pentru a stabili acest aspect (inclusiv pentru a stabili dacă este necesar să dezagrege elementele-rând enumerate la punctul 75). Punctele 20 și 41 litera (d) îi impun unei entități să dezagrege elementele pentru a prezenta informații semnificative în note. O entitate își folosește, de asemenea, raționamentul pentru a stabili acest aspect. Punctul 41 îi impune entității să își bazeze raționamentele pe o evaluare a măsurii în care elementele au caracteristici comune (caracteristici similare) sau caracteristici care nu sunt comune (caracteristici diferite). Astfel de caracteristici includ:

(a) natura (a se vedea punctul 80);

(b) destinația (rolul) în cadrul activităților comerciale ale entității (a se vedea punctul 81);

(c) recurența (inclusiv frecvența elementului de venit sau de cheltuială ori măsura în care acesta este recurent sau nerecurent);

(d) baza de evaluare;

(e) incertitudinea evaluării sau incertitudinea rezultatului (sau alte riscuri asociate unui element);

(f) dimensiunea;

(g) localizarea geografică sau mediul de reglementare;

(h) efectele fiscale (de exemplu, dacă li se aplică rate de impozitare diferite elementelor de venituri sau cheltuieli); și

(i) dacă veniturile sau cheltuielile rezultă din recunoașterea inițială a unei tranzacții sau a unui eveniment sau dintr-o modificare ulterioară a estimării referitoare la tranzacție sau la eveniment.

B79 Veniturile și cheltuielile care ar putea avea caracteristici suficient de diferite încât prezentarea în situația profitului sau pierderii să fie necesară pentru a furniza un rezumat structurat util sau descrierea în note să fie necesară pentru a furniza informații semnificative includ:

(a) reducerile valorii contabile a stocurilor, precum și reluările acestor reduceri ale valorii contabile;

(b) pierderile din depreciere pentru imobilizările corporale, precum și reluările acestor pierderi din depreciere;

(c) veniturile și cheltuielile din restructurarea activităților unei entități și reluările oricăror provizioane pentru restructurare;

(d) veniturile și cheltuielile din cedările de imobilizări corporale;

(e) veniturile și cheltuielile din cedările de investiții;

(f) veniturile și cheltuielile din soluționarea litigiilor;

(g) reluările de provizioane; și

(h) veniturile și cheltuielile nerecurente care nu sunt incluse la literele (a)-(g).

Prezentarea și descrierea cheltuielilor clasificate în categoria de exploatare

Utilizarea caracteristicilor privind natura și destinația

B80 Pentru a determina modul de utilizare a caracteristicilor privind natura și destinația pentru a furniza cel mai util rezumat structurat potrivit punctului 78, o entitate trebuie să ia în considerare:

(a) ce elemente-rând oferă cele mai utile informații despre componentele principale ale sau factorii principali ai profitabilității entității. De exemplu, pentru o entitate din domeniul comerțului cu amănuntul, o componentă principală a sau un factor principal al profitabilității ar putea fi costul vânzărilor. Prezentarea unui element-rând pentru costul vânzărilor ar putea furniza informații relevante despre măsura în care veniturile generate din vânzarea de bunuri acoperă ceea ce pentru comercianții cu amănuntul reprezintă, în principal, costuri directe și cu ce marjă. Cu toate acestea, costul vânzărilor este puțin probabil să furnizeze informații relevante cu privire la componentele importante ale sau factorii importanți ai profitabilității dacă legătura dintre venituri și costuri este mai puțin directă. De exemplu, pentru unele entități prestatoare de servicii, informațiile despre cheltuielile de exploatare clasificate după natură, precum beneficiile angajaților, ar putea fi mai relevante pentru utilizatorii situațiilor financiare deoarece aceste cheltuieli sunt factorii principali ai profitabilității.

(b) ce elemente-rând reprezintă cel mai îndeaproape modul în care este administrată afacerea și modul în care conducerea raportează la nivel intern. De exemplu, o entitate de producție gestionată pe baza destinațiilor importante ar putea clasifica cheltuielile după destinație în scopuri de raportare internă. În schimb, o entitate care are o singură destinație predominantă, precum acordarea de finanțare clienților, ar putea determina că elementele-rând care cuprind cheltuieli clasificate după natura lor oferă cele mai utile informații în scopuri de raportare internă.

(c) ce presupune practica standard a industriei. În cazul în care cheltuielile sunt clasificate în același mod de către entitățile dintr-o industrie, utilizatorii situațiilor financiare pot compara mai ușor cheltuielile între entitățile din aceeași industrie.

(d) măsura în care alocarea anumitor cheltuieli destinațiilor ar fi atât de arbitrară încât elementele-rând prezentate nu ar oferi o reprezentare exactă a destinațiilor. În astfel de cazuri, o entitate trebuie să clasifice aceste cheltuieli după natura lor.

B81 În unele cazuri, o entitate care ia în considerare factorii prevăzuți la punctul B80 ar putea determina că prezentarea și clasificarea unor cheltuieli după natura lor și a altor cheltuieli după destinația lor oferă cel mai util rezumat structurat. De exemplu:

(a) factorii de la punctul B80 literele (a)-(b) ar putea indica faptul că prezentarea și clasificarea cheltuielilor după destinație oferă cel mai util rezumat structurat, cu excepția cheltuielilor speciale pentru care alocarea destinațiilor ar fi arbitrară (a se vedea punctul B80 litera (d)); și

(b) o entitate care are două tipuri diferite de activități comerciale principale ar putea clasifica și prezenta unele cheltuieli după destinația lor și alte cheltuieli după natura lor pentru a furniza informații despre factorii principali ai profitabilității sale.

B82 Dacă o entitate clasifică și prezintă anumite cheltuieli după natura lor și alte cheltuieli după destinația lor în situația profitului sau pierderii, aceasta trebuie să eticheteze elementele-rând rezultate într-un mod care identifică în mod clar ce cheltuieli sunt incluse în fiecare element-rând. De exemplu, dacă o entitate include unele beneficii ale angajaților într-un element-rând privind destinația și alte beneficii ale angajaților într-un element-rând privind natura, eticheta pentru elementul-rând privind natura ar identifica în mod clar faptul că acesta nu include toate beneficiile angajaților (de exemplu, „alte beneficii ale angajaților decât cele incluse în costul vânzărilor").

B83 Aplicând punctul 30, o entitate trebuie să clasifice și să prezinte cheltuielile în mod consecvent de la o perioadă de raportare la alta, cu excepția cazului în care se aplică punctul 30 litera (a) sau (b). De exemplu, dacă o entitate prezintă deprecierea fondului comercial ca element-rând privind natura într-o perioadă de raportare, aceasta trebuie să prezinte, de asemenea, orice depreciere similară a fondului comercial ca element-rând privind natura în perioadele de raportare ulterioare, cu excepția cazului în care se aplică punctul 30 litera (a) sau (b). În cazul în care nu există o depreciere a fondului comercial similară într-o perioadă ulterioară, faptul că există o cheltuială zero în acea perioadă ulterioară nu constituie o modificare a clasificării și prezentării.

B84 O entitate va prezenta cheltuielile după natura lor sau, aplicând punctul 83, va prezenta informații despre unele cheltuieli după natura lor. Valorile prezentate sau descrise nu trebuie să fie valorile recunoscute drept cheltuieli în perioada respectivă. Acestea ar putea include valorile care au fost recunoscute ca parte a valorii contabile a unui activ. Dacă o entitate:

(a) prezintă valori care nu sunt valorile recunoscute drept cheltuieli în perioada respectivă, aceasta va prezenta, de asemenea, un element-rând suplimentar pentru modificarea valorii contabile a activelor afectate. De exemplu, aplicând punctul 39 din IAS 2, o entitate ar putea prezenta un element-rând pentru modificările stocurilor de produse finite și ale producției în curs de execuție.

(b) prezintă, aplicând punctul 83 litera (b), informații despre valori care nu sunt valorile recunoscute drept cheltuieli în perioada respectivă, entitatea trebuie să ofere o explicație calitativă privind acest fapt, identificând activele implicate.

Agregarea cheltuielilor de exploatare

B85 Pentru a aplica punctul 78, o entitate trebuie să ia în considerare nivelul de agregare pentru cheltuielile de exploatare care oferă cel mai util rezumat structurat. De exemplu, o entitate poate avea diverse activități administrative (precum privind resursele umane, tehnologia informației, juridice și contabile). Pentru a furniza un rezumat structurat util, entitatea ar putea agrega cheltuielile de exploatare aferente acestor activități pe baza caracteristicii lor comune – toate sunt cheltuieli pentru resursele consumate în activitățile administrative. În consecință, entitatea ar putea să le prezinte într-un element-rând etichetat drept „cheltuieli administrative". Entitatea poate avea, de asemenea, cheltuieli pentru resursele consumate în activitățile de vânzare. Aceste cheltuieli au o caracteristică diferită de cheltuielile administrative – cheltuielile de vânzare provin din resursele consumate în activitățile de vânzare, iar cheltuielile administrative provin din resursele consumate în activitățile administrative. Aceste caracteristici sunt suficient de diferite încât dezagregarea – prezentarea în elemente-rând separate a cheltuielilor de vânzare și a cheltuielilor administrative – să poată fi necesară pentru a furniza un rezumat structurat util al cheltuielilor entității.

Situația care prezintă rezultatul global

Alte elemente ale rezultatului global

B86 Unele Standarde de Contabilitate IFRS precizează circumstanțele în care o entitate include anumite elemente care nu se află în situația profitului sau pierderii în perioada de raportare curentă. IAS 8 specifică două astfel de circumstanțe: corectarea erorilor și efectul modificărilor politicilor contabile. Alte Standarde de Contabilitate IFRS îi impun sau îi permit unei entități să excludă din profit sau pierdere componentele altor elemente ale rezultatului global care corespund definiției privind veniturile sau cheltuielile din *Cadrul general conceptual de raportare financiară* (a se vedea punctul B87).

B87 Anexa A definește „alte elemente ale rezultatului global". Componentele altor elemente ale rezultatului global includ:

(a) modificările surplusului din reevaluare (a se vedea IAS 16 și IAS 38);

(b) reevaluările planurilor de beneficii determinate (a se vedea IAS 19);

(c) câștigurile și pierderile rezultate din conversia situațiilor financiare ale unei operațiuni din străinătate (a se vedea IAS 21);

(d) câștigurile și pierderile din investițiile în instrumente de capitaluri proprii desemnate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 5.7.5 din IFRS 9;

(e) câștigurile și pierderile din activele financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 4.1.2A din IFRS 9;

(f) partea efectivă a câștigurilor sau pierderilor aferente instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor într-o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor, precum și câștigurile și pierderile aferente instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor care acoperă instrumentele de investiții în capitaluri proprii desemnate la valoarea justă prin alte elemente ale

rezultatului global în conformitate cu punctul 5.7.5 din IFRS 9 (a se vedea Capitolul 6 din IFRS 9);

(g) pentru anumite datorii desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere, valoarea modificării în valoarea justă care se poate atribui modificărilor riscului de credit al datoriei (a se vedea punctul 5.7.7 din IFRS 9);

(h) modificările valorii-timp a opțiunilor atunci când se separă valoarea intrinsecă și valoarea-timp a unui contract pe opțiuni și când se desemnează drept instrument de acoperire împotriva riscurilor doar modificările valorii intrinsece (a se vedea Capitolul 6 din IFRS 9);

(i) modificările valorii elementelor forward din contractele forward atunci când se separă elementul forward și elementul la vedere dintr-un contract forward și când se desemnează drept instrument de acoperire împotriva riscurilor doar modificările elementului la vedere și modificările valorii marjei cu bază valutară a unui instrument financiar atunci când acesta este exclus din desemnarea acelui instrument financiar drept instrument de acoperire împotriva riscurilor (a se vedea Capitolul 6 din IFRS 9);

(j) veniturile și cheltuielile financiare aferente asigurărilor din contractele emise care intră sub incidența IFRS 17 excluse din profit sau pierdere atunci când totalul veniturilor sau cheltuielilor financiare aferente asigurărilor este dezagregat pentru a include în profit sau pierdere o valoare determinată printr-o alocare sistematică aplicând punctul 88 litera (b) din IFRS 17 sau printr-o valoare care elimină necorelările contabile cu veniturile și cheltuielile financiare care rezultă din elementele-suport, aplicând punctul 89 litera (b) din IFRS 17; și

(k) veniturile și cheltuielile financiare aferente contractelor de reasigurare deținute excluse din profit sau pierdere atunci când totalul veniturilor sau cheltuielilor financiare aferente reasigurărilor este dezagregat pentru a include în profit sau pierdere o valoare determinată printr-o alocare sistematică, aplicând punctul 88 litera (b) din IFRS 17.

B88 Ajustările din reclasificare apar, de exemplu, la cedarea unei operațiuni din străinătate (a se vedea IAS 21) și atunci când anumite fluxuri de trezorerie prognozate acoperite împotriva riscurilor afectează profitul sau pierderea (a se vedea punctul 6.5.11 litera (d) din IFRS 9 în legătură cu acoperirea fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor).

B89 Punctul 90 îi impune unei entități să prezinte în situația care prezintă rezultatul global sau să descrie în note informații despre ajustările din reclasificare referitoare la componentele altor elemente ale rezultatului global. Ajustările din reclasificare nu apar pentru modificări ale surplusului din reevaluare recunoscut în conformitate cu IAS 16 sau cu IAS 38 ori pentru reevaluări ale planurilor de beneficii determinate recunoscute în conformitate cu IAS 19. O entitate recunoaște aceste componente în alte elemente ale rezultatului global și nu le reclasifică în profit sau pierdere în perioadele de raportare ulterioare. O entitate poate transfera modificările surplusului din reevaluare în rezultatul reportat în perioadele ulterioare pe măsură ce activul este utilizat sau atunci când este derecunoscut (a se vedea IAS 16 și IAS 38). În conformitate cu IFRS 9, ajustările din reclasificare nu apar dacă acoperirea fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor sau contabilizarea valoriitimp a unei opțiuni (sau elementul forward dintr-un contract forward sau marja

cu bază valutară a unui instrument financiar) are ca rezultat valori pe care o entitate le elimină din rezerva de acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor sau dintr-o componentă separată a capitalurilor proprii și le include direct în costul inițial sau în altă valoare contabilă a unui activ sau a unei datorii. O entitate transferă aceste valori direct la active sau datorii.

Situația poziției financiare

Clasificarea activelor drept circulante sau imobilizate și a datoriilor drept curente sau pe termen lung

B90 La aplicarea punctului 96, atunci când o entitate furnizează bunuri sau prestează servicii în cadrul unui ciclu de exploatare clar identificabil, clasificarea distinctă în situația poziției financiare a activelor circulante și a celor imobilizate, precum și a datoriilor curente și a celor pe termen lung oferă informații utile prin faptul că se face distincție între activele nete care sunt în mod continuu rulate sub formă de capital circulant și cele utilizate în activitatea pe termen lung a entității. O astfel de clasificare separată evidențiază, de asemenea, activele pe care o entitate se așteaptă să le realizeze în cadrul ciclului de exploatare curent și datoriile care trebuie decontate în aceeași perioadă.

B91 Pentru anumite entități, precum instituțiile financiare, o prezentare a activelor și datoriilor în ordinea crescătoare sau descrescătoare a lichidității oferă un rezumat structurat mai util decât o prezentare de tipul circulante/imobilizate, respectiv curente/pe termen lung deoarece entitatea nu furnizează bunurile sau serviciile într-un ciclu de exploatare clar identificabil.

B92 La aplicarea punctului 96, unei entități i se permite să-și prezinte unele dintre active și datorii utilizând o clasificare de tipul circulante/imobilizate, respectiv curente/pe termen lung și pe altele în funcție de lichiditate atunci când această clasificare oferă un rezumat structurat mai util. Necesitatea unei baze mixte de prezentare poate apărea atunci când o entitate are diverse operațiuni.

B93 Informațiile despre datele la care se preconizează valorificarea activelor și a datoriilor sunt utile pentru evaluarea lichidității și a solvabilității unei entități. IFRS 7 impune prezentarea de informații privind analiza scadențelor activelor financiare și ale datoriilor financiare. Activele financiare cuprind creanțele comerciale și alte creanțe, iar datoriile financiare includ datoriile comerciale și alte datorii. Sunt utile și informațiile privind data preconizată a recuperării activelor nemonetare, precum stocurile, și data preconizată a decontării datoriilor, precum provizioanele, indiferent dacă activele și datoriile sunt sau nu clasificate drept circulante/imobilizate, respectiv curente/pe termen lung. De exemplu, o entitate prezintă în note informații despre valoarea stocurilor pe care se așteaptă să o recupereze după mai mult de 12 luni după perioada de raportare.

Activele circulante

B94 Punctul 100 îi impune unei entități să clasifice drept imobilizate toate activele care nu sunt clasificate drept circulante. Prezentul standard utilizează termenul „imobilizate” pentru a cuprinde activele corporale, necorporale și financiare pe termen lung. Acesta nu interzice utilizarea descrierilor alternative atâta timp cât sensul este clar.

B95 Ciclul de exploatare al unei entități reprezintă perioada de timp dintre achiziția activelor pentru prelucrare și valorificarea lor în numerar sau echivalente de numerar. Atunci când ciclul de exploatare normal al unei entități nu poate fi identificat clar, se presupune că durata sa este de 12 luni. Activele circulante cuprind active (precum stocurile și creanțele comerciale) care sunt vândute, consumate sau valorificate ca parte a ciclului de exploatare normal chiar și atunci când nu se așteaptă să fie valorificate în 12 luni după perioada de raportare. Activele circulante includ și active care sunt deținute în primul rând pentru a fi tranzacționate (exemplele includ unele active financiare care corespund definiției pentru „deținut în vederea tranzacționării" din IFRS 9) și partea circulantă a activelor financiare imobilizate.

Datoriile curente

Ciclul de exploatare normal (a se vedea punctul 101 litera (a))

B96 Anumite datorii curente, precum datoriile comerciale și unele angajamente privind angajații și alte costuri de exploatare, fac parte din capitalul circulant utilizat în cadrul ciclului de exploatare normal al entității. O entitate clasifică astfel de elemente drept datorii curente chiar dacă acestea trebuie decontate la mai mult de 12 luni după perioada de raportare. Același ciclu de exploatare normal se aplică la clasificarea activelor și datoriilor entității. Atunci când ciclul de exploatare normal al entității nu poate fi identificat clar, se presupune că durata sa este de 12 luni.

Deținute în principal în vederea tranzacționării (a se vedea punctul 101 litera (b)) sau care urmează să fie decontate în termen de 12 luni (a se vedea punctul 101 litera (c))

B97 Alte datorii curente nu sunt decontate ca parte a ciclului de exploatare normal, dar trebuie decontate în termen de 12 luni după perioada de raportare sau sunt deținute în primul rând în vederea tranzacționării. Exemple sunt anumite datorii financiare care corespund definiției pentru „deținut în vederea tranzacționării" din IFRS 9, descoperirile de cont și partea curentă a datoriilor financiare pe termen lung, dividendele de plătit, impozitul pe profit și alte datorii necomerciale. Datoriile financiare care oferă finanțare pe termen lung (adică nu fac parte din capitalul circulant utilizat în cadrul ciclului de exploatare normal al entității) și nu urmează să fie decontate în termen de 12 luni după perioada de raportare sunt datorii pe termen lung care fac obiectul punctelor B99-B103.

B98 O entitate își clasifică datoriile financiare drept curente dacă acestea trebuie decontate în termen de 12 luni după perioada de raportare, chiar dacă:

(a) termenul inițial a fost pentru o perioadă mai mare de 12 luni; și

(b) este încheiat un acord de refinanțare sau de reeșalonare a plăților pe termen lung după perioada de raportare și înainte ca situațiile financiare să fie aprobate în vederea emiterii.

Dreptul de a amâna decontarea timp de cel puțin 12 luni (punctul 101 litera (d))

B99 Dreptul unei entități de a amâna decontarea unei datorii timp de cel puțin 12 luni după perioada de raportare trebuie să aibă fond și, așa cum este ilustrat la punctele B100-B103, trebuie să existe la finalul perioadei de raportare.

© IFRS Foundation

B100 Dreptul unei entități de a amâna decontarea unei datorii care decurge dintr-un acord de împrumut timp de cel puțin 12 luni după perioada de raportare poate fi condiționat de respectarea de către entitate a condițiilor specificate în respectivul acord de împrumut (denumite în continuare „acorduri"). În sensul aplicării punctului 101 litera (d), astfel de acorduri:

(a) afectează măsura în care acest drept există la finalul perioadei de raportare – așa cum este ilustrat la punctele B102-B103 – dacă unei entități i se impune să respecte acordul la finalul perioadei de raportare sau anterior acestuia. Un astfel de acord afectează măsura în care dreptul există la finalul perioadei de raportare chiar dacă respectarea acordului este evaluată doar după perioada de raportare (de exemplu, un acord bazat pe poziția financiară a entității la finalul perioadei de raportare, dar evaluat în ce privește conformitatea doar după perioada de raportare).

(b) nu afectează măsura în care acest drept există la finalul perioadei de raportare dacă o entitate este obligată să respecte acordul doar după perioada de raportare (de exemplu, un acord bazat pe poziția financiară a entității la șase luni de la finalul perioadei de raportare).

B101 În cazul în care o entitate are dreptul, la finalul perioadei de raportare, să reînnoiască o obligație pentru cel puțin 12 luni după perioada de raportare în cadrul unei facilități de creditare existente, aceasta clasifică obligația ca fiind pe termen lung, chiar dacă altfel ar fi scadentă într-o perioadă mai scurtă. În cazul în care entitatea nu are un astfel de drept, aceasta nu ia în considerare potențialul de a refinanța obligația și o clasifică drept curentă.

B102 Atunci când o entitate încalcă la sau înainte de finalul perioadei de raportare un acord dintr-un acord de împrumut pe termen lung și această încălcare are drept efect faptul că datoria devine exigibilă la cerere, datoria este clasificată drept curentă, deși creditorul a fost de acord, după perioada de raportare și înainte ca situațiile financiare să fie aprobate în vederea emiterii, să nu ceară plata ca urmare a încălcării. Entitatea clasifică datoria drept curentă deoarece, la finalul perioadei de raportare, aceasta nu are dreptul de a-i amâna decontarea timp de cel puțin 12 luni după acea dată.

B103 Cu toate acestea, o entitate clasifică datoria ca datorie pe termen lung în cazul în care creditorul a fost de acord ca până la finalul perioadei de raportare să ofere o perioadă de grație care se încheie la cel puțin 12 luni după perioada de raportare, în cadrul căreia entitatea poate rectifica încălcarea și în timpul căreia creditorul nu poate cere plata imediată.

B104 Clasificarea unei datorii nu este afectată de probabilitatea ca entitatea să-și exercite dreptul de a amâna decontarea datoriei timp de cel puțin 12 luni după perioada de raportare. În cazul în care o datorie îndeplinește criteriile de la punctele 101-102 pentru clasificarea drept pe termen lung, aceasta este clasificată drept pe termen lung chiar în cazul în care conducerea intenționează sau se așteaptă ca entitatea să deconteze datoria în termen de 12 luni după perioada de raportare sau chiar dacă entitatea decontează datoria între finalul perioadei de raportare și data la care situațiile financiare sunt aprobate în vederea emiterii. Cu toate acestea, în oricare dintre aceste circumstanțe, este posibil ca entitatea să fie nevoită să prezinte informații cu privire la plasarea în timp a decontării pentru a le permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă impactul datoriei asupra poziției financiare a entității (a se vedea punctul 6C litera (c) din IAS 8 și punctul B105 litera (d)).

B105 Dacă următoarele evenimente au loc între finalul perioadei de raportare și data la care situațiile financiare sunt aprobate în vederea emiterii, acele evenimente sunt prezentate ca evenimente care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare în conformitate cu IAS 10 *Evenimente ulterioare perioadei de raportare*:

(a) refinanțarea pe termen lung a unei datorii clasificate drept curentă (a se vedea punctul B98);

(b) rectificarea unei încălcări a unui acord de împrumut pe termen lung clasificat drept curent (a se vedea punctul B102);

(c) acordarea de către creditor a unei perioade de grație pentru a rectifica o încălcare a unui acord de împrumut pe termen lung clasificat drept curent (a se vedea punctul B103); și

(d) decontarea unei datorii clasificate drept pe termen lung (a se vedea punctul B104).

B106 La aplicarea punctelor 101-102 și B96-B103, o entitate ar putea clasifica datoriile care decurg din acordurile de împrumut ca fiind pe termen lung atunci când dreptul entității de a amâna decontarea acestor datorii este condiționat de respectarea de către entitate a acordurilor în termen de 12 luni după perioada de raportare (a se vedea punctul B100 litera (b)). În astfel de situații, entitatea trebuie să prezinte în note informații care să le permită utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă riscul ca datoriile să devină rambursabile în termen de 12 luni după perioada de raportare, inclusiv:

(a) informații despre acorduri (inclusiv natura acordurilor și momentul în care entitatea este obligată să le respecte) și valoarea contabilă a datoriilor aferente.

(b) informațiile și circumstanțele, dacă există, care indică faptul că entitatea poate avea dificultăți în ce privește respectarea acordurilor – de exemplu, entitatea a acționat în timpul perioadei de raportare sau după perioada de raportare pentru a evita sau a atenua o potențială încălcare. Astfel de informații și circumstanțe ar putea include, de asemenea, faptul că entitatea nu ar fi respectat acordurile dacă acestea ar fi fost evaluate în ce privește conformitatea pe baza circumstanțelor entității la finalul perioadei de raportare.

Decontarea (punctul 101 literele (a), (c) și (d))

B107 În sensul clasificării unei datorii drept curentă sau pe termen lung, decontarea se referă la un transfer către partener care are ca rezultat stingerea datoriei. Transferul ar putea consta în:

(a) numerar sau alte resurse economice – de exemplu, bunuri sau servicii; ori

(b) propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității, cu excepția cazului în care se aplică punctul B108.

B108 Condițiile unei datorii care ar putea, la alegerea partenerului, să aibă ca rezultat decontarea acesteia prin transferul propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității nu afectează clasificarea sa drept curentă sau pe termen lung dacă, aplicând IAS 32, entitatea clasifică opțiunea drept un instrument de capitaluri proprii, recunoscând-o separat de datorie drept o componentă de capitaluri proprii a unui instrument financiar compus.

© IFRS Foundation

Elementele care trebuie prezentate în situația poziției financiare ori descrise în note

B109 Punctele 24 și 41 litera (c) îi impun unei entități să prezinte elemente-rând suplimentare în situația poziției financiare dacă acest lucru este necesar pentru a furniza un rezumat structurat util al activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale entității. O entitate își folosește raționamentul pentru a stabili acest aspect (inclusiv pentru a stabili dacă este necesar să dezagrege elementele-rând enumerate la punctul 103). Punctul 41 îi impune entității să își bazeze raționamentele pe o evaluare a măsurii în care elementele au caracteristici comune (caracteristici similare) sau caracteristici care nu sunt comune (caracteristici diferite). Pentru elementele-rând suplimentare pentru active și datorii, o entitate își bazează raționamentele pe o evaluare a naturii sau a destinației activelor sau datoriilor. Caracteristicile enumerate la punctul B110 literele (c)-(k) ar putea ajuta o entitate să identifice natura sau destinația activelor și datoriilor.

B110 Punctele 20 și 41 litera (d) îi impun unei entități să dezagrege elementele pentru a prezenta informații semnificative în note. O entitate își folosește raționamentul pentru a face acest lucru pe baza evaluării măsurii în care elementele au caracteristici comune (caracteristici similare) sau caracteristici care nu sunt comune (caracteristici diferite). Astfel de caracteristici includ:

(a) natura;

(b) destinația (rolul) în cadrul activităților comerciale ale entității;

(c) durata și plasarea în timp a recuperării sau a decontării (inclusiv dacă un activ este clasificat drept circulant/imobilizat sau o datorie este clasificată drept curentă/pe termen lung sau dacă recuperarea sau decontarea sa face parte din ciclul de exploatare al entității);

(d) lichiditatea;

(e) baza de evaluare;

(f) incertitudinea evaluării sau incertitudinea rezultatului (ori alte riscuri asociate unui element);

(g) dimensiunea;

(h) localizarea geografică sau mediul de reglementare;

(i) tipul, de exemplu, tipul de bun, de serviciu sau de client;

(j) efectele fiscale – de exemplu, dacă activele sau datoriile au baze fiscale diferite; și

(k) restricțiile privind utilizarea unui activ sau transferabilitatea unei datorii.

B111 Activele, datoriile și elementele de capitaluri proprii care ar putea avea caracteristici suficient de diferite încât prezentarea în situația poziției financiare să fie necesară pentru a furniza un rezumat structurat util sau descrierea informațiilor în note să fie necesară pentru a furniza informații semnificative includ:

(a) imobilizările corporale dezagregate în clase în conformitate cu IAS 16;

(b) creanţele dezagregate în valori de primit de la clienţii comerciali, valori de primit de la părţile afiliate, plăţi în avans şi alte valori;

(c) stocurile dezagregate, aplicând IAS 2, în elemente precum mărfurile, materiile prime, materialele, producţia în curs de execuţie şi produsele finite;

(d) datoriile comerciale dezagregate, aplicând IAS 7, pentru a furniza separat valorile acelor datorii care fac parte din acordurile de finanţare a furnizorilor;

(e) provizioanele dezagregate după natura lor, precum provizioanele pentru beneficiile angajaţilor, datoriile de dezafectare sau alte elemente; şi

(f) capitalul social şi rezervele dezagregate în diferite clase, precum capitalul subscris şi vărsat, primele de emisiune şi rezervele.

Notele

Structura

B112 Punctul 114 îi impune unei entităţi să prezinte notele într-un mod sistematic, în măsura în care acest lucru este posibil. Exemplele de ordonare sau grupare sistematică a notelor includ:

(a) evidenţierea unor sectoare ale activităţii sale pe care entitatea le consideră cele mai importante pentru înţelegerea performanţei şi poziţiei sale financiare, precum gruparea împreună a informaţiilor despre anumite activităţi comerciale;

(b) gruparea împreună a informaţiilor despre elementele evaluate în mod similar precum activele evaluate la valoarea justă; sau

(c) respectarea ordinii elementelor-rând în situaţia (situaţiile) performanţei financiare şi în situaţia poziţiei financiare, precum:

(i) declaraţia de conformitate cu Standardele de Contabilitate IFRS (a se vedea punctul 6B din IAS 8);

(ii) informaţii semnificative privind politica contabilă (a se vedea punctul 27A din IAS 8);

(iii) informaţii justificative despre elementele prezentate în situaţia poziţiei financiare, situaţia (situaţiile) performanţei financiare, situaţia modificărilor capitalurilor proprii şi situaţia fluxurilor de trezorerie, în ordinea în care este furnizată fiecare situaţie şi în care este prezentat fiecare element-rând; şi

(iv) alte descrieri de informaţii, inclusiv:

(1) datoriile contingente (a se vedea IAS 37) şi angajamentele contractuale nerecunoscute; şi

(2) descrieri de informaţii nefinanciare – de exemplu, obiectivele şi politicile de gestionare a riscurilor financiare ale unei entităţi (a se vedea IFRS 7).

© IFRS Foundation

Parametrii de performanță definiți de conducere

Identificarea parametrilor de performanță definiți de conducere

B113 Punctul 117 definește parametrii de performanță definiți de conducere. Este posibil ca o entitate să nu aibă niciun parametru de performanță definit de conducere, să aibă un parametru de performanță definit de conducere sau mai mulți. De exemplu, o entitate care le comunică public performanța sa financiară utilizatorilor situațiilor financiare folosind doar totalurile și subtotalurile care trebuie prezentate sau descrise conform Standardelor de Contabilitate IFRS nu are un parametru de performanță definit de conducere.

B114 Pentru a corespunde definiției unui parametru de performanță definit de conducere, parametrul trebuie să le comunice utilizatorilor situațiilor financiare opinia conducerii cu privire la un aspect al performanței financiare a entității în ansamblu. De exemplu, dacă un subtotal al veniturilor și cheltuielilor care se referă la un segment raportabil prezentat în conformitate cu IFRS 8 nu furnizează informații despre un aspect al performanței financiare a entității în ansamblu, subtotalul respectiv nu poate corespunde definiției unui parametru de performanță definit de conducere.

B115 Cu toate acestea, uneori, un subtotal al veniturilor și cheltuielilor care se referă la un segment raportabil ar putea furniza informații cu privire la un aspect al performanței financiare a entității în ansamblu. De exemplu, dacă un segment raportabil conține o singură activitate comercială principală a entității, iar un subtotal al veniturilor și cheltuielilor aferente segmentului respectiv este prezentat în situația profitului sau pierderii, acest lucru ar indica faptul că subtotalul furnizează informații cu privire la un aspect al performanței financiare a entității în ansamblu. În astfel de cazuri, un subtotal al veniturilor și cheltuielilor aferente segmentului raportabil respectiv ar corespunde definiției unui parametru de performanță definit de conducere dacă ar corespunde celorlalte părți ale definiției unui parametru de performanță definit de conducere.

Subtotaluri ale veniturilor și cheltuielilor

B116 Un parametru de performanță definit de conducere este un subtotal al veniturilor și cheltuielilor. Exemplele de parametri care nu sunt parametri de performanță definiți de conducere deoarece nu sunt subtotaluri ale veniturilor și cheltuielilor includ:

(a) subtotalurile doar ale veniturilor sau doar ale cheltuielilor (de exemplu, un parametru de sine stătător al veniturilor ajustate care nu face parte dintr-un subtotal care include și cheltuielile);

(b) activele, datoriile, capitalurile proprii sau combinările acestor elemente;

(c) raporturile financiare (de exemplu, rentabilitatea activelor) (a se vedea punctul B117);

(d) parametrii aferenți lichidității sau fluxurilor de trezorerie (de exemplu, fluxul de trezorerie neangajat); sau

(e) parametrii privind performanța nefinanciară.

B117 Un raport financiar nu este un parametru de performanţă definit de conducere deoarece nu reprezintă un subtotal al veniturilor şi cheltuielilor. Cu toate acestea, un subtotal care este numărătorul sau numitorul unui raport financiar este un parametru de performanţă definit de conducere în cazul în care subtotalul ar corespunde definiţiei unui parametru de performanţă definit de conducere dacă nu ar face parte dintr-un raport. În consecinţă, o entitate trebuie să aplice dispoziţiile de prezentare a informaţiilor de la punctele 121-125 în cazul unui astfel de numărător sau numitor.

B118 Un subtotal al veniturilor şi cheltuielilor care corespunde definiţiei unui parametru de performanţă definit de conducere de la punctul 117 este un parametru de performanţă definit de conducere indiferent dacă este sau nu prezentat în situaţia profitului sau pierderii.

Comunicări publice

B119 Un subtotal corespunde definiţiei unui parametru de performanţă definit de conducere doar dacă o entitate îl utilizează în comunicările publice în afara situaţiilor sale financiare. Comunicările publice includ comentarii ale conducerii, comunicate de presă şi prezentări ale investitorilor. În sensul definirii parametrilor de performanţă definiţi de conducere, comunicările publice exclud comunicările orale, transcrierile comunicărilor orale şi postările de pe reţelele de socializare.

B120 Parametrii de performanţă definiţi de conducere se referă la aceeaşi perioadă de raportare ca situaţiile financiare. Mai exact, un subtotal:

(a) referitor la situaţiile financiare interimare, dar nu şi la situaţiile financiare anuale poate fi un parametru de performanţă definit de conducere doar în situaţiile financiare interimare; şi

(b) referitor la situaţiile financiare anuale, dar nu şi la situaţiile financiare interimare poate fi un parametru de performanţă definit de conducere doar în situaţiile financiare anuale.

B121 O entitate trebuie să ia în considerare doar comunicările publice referitoare la perioada de raportare pentru a identifica parametrii de performanţă definiţi de conducere pentru perioada de raportare, cu excepţia cazului în care ca parte a procesului său de raportare financiară, aceasta emite în mod obişnuit astfel de comunicări publice după data emiterii situaţiilor sale financiare. În acest caz, o entitate trebuie să ia în considerare comunicările publice referitoare la perioada de raportare anterioară pentru a identifica parametrii de performanţă definiţi de conducere pentru perioada de raportare curentă.

B122 Cu toate acestea, un parametru utilizat în comunicările publice referitoare la perioada de raportare anterioară nu trebuie să fie identificat ca un parametru de performanţă definit de conducere pentru perioada de raportare curentă dacă există probe care indică faptul că acesta nu va fi inclus în comunicările publice care urmează să fie emise referitoare la perioada de raportare curentă. Dacă un astfel de parametru ar fi fost prezentat ca un parametru de performanţă definit de conducere în perioada de raportare anterioară şi nu este identificat ca atare pentru perioada de raportare curentă, acest lucru ar reprezenta modificarea sau încetarea unui parametru de performanţă definit de conducere căruia i se aplică dispoziţiile de prezentare a informaţiilor de la punctul 124.

© IFRS Foundation

Subtotaluri similare profitului brut

B123 În conformitate cu punctul 118 litera (a), subtotalurile similare profitului brut nu sunt parametri de performanță definiți de conducere. Un subtotal este similar profitului brut atunci când descrie diferența dintre un tip de venit și cheltuielile direct legate de generarea acelui venit suportate. Exemplele includ:

(a) veniturile nete din dobânzi;

(b) veniturile nete din onorarii și comisioane;

(c) rezultatul serviciului de asigurare;

(d) rezultatul financiar net (veniturile din investiții minus veniturile și cheltuielile financiare din asigurări); și

(e) veniturile nete din chirii.

Prezumția privind comunicarea opiniei conducerii

B124 Punctul 119 precizează că se presupune că un subtotal al veniturilor și cheltuielilor utilizat în comunicările publice în afara situațiilor sale financiare le va comunica utilizatorilor situațiilor financiare opinia conducerii cu privire la un aspect al performanței financiare a entității în ansamblu. Prin aplicarea punctului 120, o entitate are permisiunea de a respinge această prezumție dacă dispune de informații rezonabile și justificabile care demonstrează că:

(a) subtotalul nu le comunică utilizatorilor situațiilor financiare opinia conducerii cu privire la un aspect al performanței financiare a entității în ansamblu (a se vedea punctele B125-B128); și

(b) entitatea are alt motiv pentru a utiliza subtotalul în comunicările sale publice decât comunicarea opiniei conducerii cu privire la un aspect al performanței financiare a entității în ansamblu (a se vedea punctul B129).

B125 Exemple de informații rezonabile și justificabile care demonstrează că un subtotal nu le comunică utilizatorilor situațiilor financiare opinia conducerii cu privire la un aspect al performanței financiare a unei entități în ansamblu sunt:

(a) o entitate comunică subtotalul fără a-i acorda importanță (a se vedea punctul B126); și

(b) conducerea nu utilizează subtotalul la nivel intern pentru a evalua sau monitoriza performanța financiară a entității (a se vedea punctele B127-B128).

B126 Măsura în care o entitate comunică un subtotal fără a-i acorda importanță este o problemă de raționament bazată pe o serie de factori, de exemplu:

(a) amploarea referințelor la subtotal – puține referințe indică lipsa de importanță, multe referințe indică importanța; și

(b) conținutul comentariilor sau analizelor referitoare la subtotal sau care se bazează pe acesta, de exemplu:

(i) o descriere a subtotalului ca fiind o informație care nu comunică opinia conducerii și care este furnizată doar ca răspuns la solicitările

frecvente ale unor utilizatori ai situațiilor financiare indică lipsa de importanță;

(ii) utilizarea subtotalului pentru a justifica analiza și comentariile conducerii cu privire la performanța financiară a entității și pentru a oferi explicații privind motivele modificărilor subtotalului de la o perioadă la alta indică importanța; și

(iii) o comparație a subtotalului cu subtotalurile concurenților sau cu criteriile de referință disponibile în industrie indică importanța.

B127 Utilizarea de către conducere a unui subtotal pentru a evalua sau a monitoriza un aspect al performanței financiare a entității în ansamblu demonstrează că subtotalul comunică opinia conducerii cu privire la un aspect al performanței financiare a entității în ansamblu. Cu toate acestea, în cazul în care conducerea utilizează un subtotal pe plan intern, dar nu în comunicările publice ale unei entități, subtotalul nu corespunde definiției unui parametru de performanță definit de conducere.

B128 O entitate poate ajusta un subtotal comunicat în comunicările sale publice pentru a fi utilizat la nivel intern de către conducere în vederea evaluării sau monitorizării performanței financiare a entității. În astfel de cazuri, entitatea trebuie să își utilizeze raționamentul pentru a evalua dacă subtotalul pe care îl utilizează la nivel intern este suficient de similar cu subtotalul pe care îl utilizează în comunicările sale publice astfel încât să se aplice punctul B127. Cu cât subtotalurile sunt mai similare, cu atât este mai probabil ca subtotalul utilizat în comunicările publice ale entității să le comunice utilizatorilor situațiilor financiare opinia conducerii cu privire la un aspect al performanței financiare a entității în ansamblu.

B129 Exemplele de informații rezonabile și justificabile care demonstrează că o entitate are un alt motiv pentru a utiliza un subtotal în comunicările sale publice decât comunicarea către utilizatorii situațiilor financiare a opiniei conducerii cu privire la un aspect al performanței financiare a entității în ansamblu sunt cele conform cărora subtotalul:

(a) este impus într-o comunicare publică prin lege sau reglementări;

(b) comunică performanța referitoare la situațiile financiare întocmite în conformitate cu un alt cadru general de contabilitate decât Standardele de Contabilitate IFRS;

(c) este utilizat într-o comunicare publică pentru a îndeplini o solicitare a unei părți externe; sau

(d) este utilizat într-o comunicare publică în scopul comunicării altor informații decât cele referitoare la performanța financiară.

B130 Punctul 120 se aplică în cazul unui subtotal, și nu al elementelor individuale de venituri și cheltuieli care alcătuiesc subtotalul. În consecință, o entitate nu poate afirma că un subtotal nu comunică opinia conducerii cu privire la un aspect al performanței financiare a entității în ansamblu pe baza informațiilor care demonstrează că un element individual (sau mai multe elemente individuale) de venituri sau cheltuieli din subtotal nu reprezintă o astfel de opinie.

© IFRS Foundation

B131 O entitate și-ar putea modifica utilizarea unui subtotal pentru a le comunica utilizatorilor situațiilor sale financiare opinia conducerii cu privire la un aspect al performanței financiare a entității în ansamblu. Prin urmare, un subtotal ar putea deveni sau ar putea înceta să fie un parametru de performanță definit de conducere. Este necesar raționamentul pentru a identifica măsura în care un parametru care nu a fost identificat inițial ca parametru de performanță definit de conducere a devenit unul sau măsura în care un parametru identificat anterior ca parametru de performanță definit de conducere a încetat să mai fie unul. De exemplu, o entitate ar putea fi obligată de un organism de reglementare să raporteze un anumit subtotal care, atunci când este utilizat prima dată, nu comunică opinia conducerii cu privire la un aspect al performanței financiare a entității în ansamblu. În timp, procesul de elaborare a subtotalului ar putea determina utilizarea internă a parametrului de către conducere pentru a evalua și a monitoriza performanța financiară a entității sau pentru a extinde comentariile și explicațiile din comunicările publice dincolo de cele impuse de dispozițiile de reglementare, cu rezultatul că parametrul corespunde definiției unui parametru de performanță definit de conducere.

Prezentarea informațiilor despre parametrii de performanță definiți de conducere

O singură notă pentru informațiile despre parametrii de performanță definiți de conducere

B132 Punctul 122 îi impune unei entități să includă într-o singură notă toate informațiile referitoare la parametrii de performanță definiți de conducere prevăzute la punctele 121-125. În cazul în care o entitate prezintă și alte informații în nota respectivă, informațiile din notă trebuie să fie etichetate într-un mod care să diferențieze în mod clar informațiile prevăzute la punctele 121-125 de celelalte informații.

B133 De exemplu, dacă o entitate aplică IFRS 8 și informațiile despre segmentul raportabil includ un parametru de performanță definit de conducere, entitatea poate prezenta informațiile necesare despre parametrul de performanță definit de conducere în aceeași notă cu alte informații despre segmentul raportabil, cu condiția ca entitatea:

(a) să includă în nota respectivă informațiile prevăzute la punctele 121-125 pentru toți parametrii săi de performanță definiți de conducere și, pentru a îndeplini dispozițiile de la punctul B132, să eticheteze informațiile din notă într-un mod care diferențiază în mod clar informațiile prevăzute la punctele 121-125 de informațiile prevăzute de IFRS 8; sau

(b) să furnizeze o notă separată care să includă informațiile necesare pentru toți parametrii săi de performanță definiți de conducere, inclusiv cei pentru care entitatea include informații în informațiile despre segmentul raportabil.

O manieră clară și ușor de înțeles

B134 Punctul 123 îi impune unei entități să-și eticheteze și să-și descrie parametrii de performanță definiți de conducere într-o manieră clară și ușor de înțeles care nu induce în eroare utilizatorii situațiilor financiare. Pentru a furniza o astfel de descriere, o entitate trebuie să prezinte informații care îi permit unui utilizator al situațiilor financiare să înțeleagă elementele de venituri sau cheltuieli incluse în și excluse din subtotal. Prin urmare, o entitate trebuie:

(a) să eticheteze și să descrie parametrul într-un mod care oferă o reprezentare exactă a caracteristicilor sale în conformitate cu punctul 43 (a se vedea punctul B135); și

(b) să furnizeze informații specifice parametrilor de performanță definiți de conducere – adică:

(i) dacă entitatea a calculat parametrul altfel decât prin utilizarea politicilor contabile pe care le-a folosit pentru elementele din situația (situațiile) performanței financiare, entitatea trebuie să precizeze acest aspect și calculele pe care le-a utilizat pentru parametru; și

(ii) dacă, în plus, calculul parametrului diferă de politicile contabile impuse sau permise de Standardele de Contabilitate IFRS, entitatea trebuie să precizeze acest aspect suplimentar și, dacă este necesar, să ofere o explicație privind semnificația termenilor utilizați (a se vedea punctul B135 litera (b)).

B135 Pentru a eticheta și a descrie parametrul într-un mod care oferă o reprezentare exactă a caracteristicilor sale, o entitate trebuie:

(a) să eticheteze parametrul într-un mod care reprezintă caracteristicile subtotalului (de exemplu, utilizând eticheta „profitul din exploatare înainte de cheltuielile nerecurente" doar pentru un subtotal care exclude din profitul din exploatare toate cheltuielile identificate de entitate drept nerecurente); și

(b) să explice înțelesul termenilor pe care îi utilizează în descrierile sale care sunt necesare pentru a înțelege aspectul performanței financiare comunicate (de exemplu, explicând modul în care entitatea definește „cheltuielile nerecurente").

Reconcilierea cu totalul sau subtotalul cel mai direct comparabil

B136 Punctul 123 litera (c) îi impune unei entități să reconcilieze fiecare parametru de performanță definit de conducere cu subtotalul cel mai direct comparabil enumerat la punctul 118 sau cu totalul ori subtotalul care este prevăzut în mod specific să fie prezentat sau descris de Standardele de Contabilitate IFRS. De exemplu, o entitate care prezintă în note un parametru de performanță definit de conducere privind profitul sau pierderea din exploatare ajustat(ă) trebuie să reconcilieze parametrul respectiv cu profitul sau pierderea din exploatare. La agregarea sau dezagregarea elementelor de reconciliere prezentate, o entitate trebuie să aplice dispozițiile de la punctele 41-43.

B137 Pentru fiecare element de reconciliere, o entitate trebuie să prezinte:

(a) valoarea aferentă (valorile aferente) fiecărui element-rând din situația (situațiile) performanței financiare; și

(b) o descriere a modului în care este calculat elementul și în care acesta contribuie la parametrul de performanță definit de conducere furnizând informații utile (a se vedea punctele B138-B140), dacă este necesară pentru a furniza informațiile prevăzute la punctul 123 literele (a) și (b).

B138 Descrierea prevăzută la punctul B137 litera (b) este necesară dacă există mai multe elemente de reconciliere și fiecare element este calculat utilizând o metodă diferită sau contribuie la furnizarea de informații utile într-un mod diferit. De exemplu, o entitate poate exclude dintr-un parametru de performanță definit de conducere mai multe elemente de cheltuieli, unele deoarece au fost identificate ca fiind în afara controlului conducerii, iar altele deoarece au fost identificate ca fiind nerecurente. În astfel de cazuri, ar fi necesară prezentarea informațiilor privind ce elemente au contribuit la ce tip de ajustare pentru a explica modul în care parametrul de performanță definit de conducere furnizează informații utile.

B139 O singură explicație se poate aplica mai multor elemente sau se poate aplica tuturor elementelor de reconciliere în mod colectiv. De exemplu, o entitate ar putea exclude mai multe elemente de venituri sau cheltuieli la calcularea unui parametru de performanță definit de conducere pe baza unei aplicări specifice entității a termenului „nerecurent". Într-un astfel de caz, o singură explicație care include definiția entității pentru termenul „nerecurent" care se aplică tuturor elementelor de reconciliere ar putea îndeplini dispozițiile de la punctul B137 litera (b).

B140 Aplicând punctul 123 litera (c), o entitate are permisiunea de a reconcilia un parametru de performanță definit de conducere cu un total sau un subtotal care nu este prezentat în situația (situațiile) performanței financiare. În astfel de cazuri, o entitate:

(a) trebuie să reconcilieze acel total sau subtotal cu totalul sau subtotalul cel mai direct comparabil prezentat în situația (situațiile) performanței financiare; și

(b) nu are obligația de a prezenta informațiile prevăzute la punctul 123 literele (d) și (e) pentru reconcilierea prevăzută la litera (a).

Efectul impozitului pe profit pentru fiecare element prezentat în reconciliere

B141 O entitate este obligată în temeiul punctului 123 litera (d) să prezinte informații despre efectul impozitului pe profit pentru fiecare element prezentat în reconcilierea dintre un parametru de performanță definit de conducere și subtotalul cel mai direct comparabil enumerat la punctul 118 sau totalul ori subtotalul care este prevăzut în mod specific să fie prezentat sau descris de Standardele de Contabilitate IFRS. O entitate trebuie să determine efectul impozitului pe profit prevăzut la punctul 123 litera (d) prin calcularea efectelor impozitului pe profit ale tranzacției (tranzacțiilor) de bază:

(a) la rata de impozitare legală aplicabilă tranzacției din jurisdicția fiscală (ratele de impozitare legale aplicabile tranzacțiilor din jurisdicțiile fiscale) în cauză;

(b) pe baza unei alocări proporționale rezonabile a impozitului curent și a impozitului amânat ale entității din jurisdicția fiscală (jurisdicțiile fiscale) în cauză; sau

(c) prin utilizarea unei alte metode care asigură o alocare mai adecvată în circumstanțele date.

B142 În cazul în care, aplicând punctul B141, o entitate utilizează mai multe metode pentru a calcula efectele impozitului pe profit ale elementelor de reconciliere, aceasta trebuie să prezinte modul în care a determinat efectele fiscale pentru fiecare element de reconciliere.

Data intrării în vigoare și tranziția

Prezenta anexă este parte integrantă din Standardul de Contabilitate IFRS.

Data intrării în vigoare

C1 O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele de raportare anuale care încep la 1 ianuarie 2027 sau ulterior acestei date. Este permisă aplicarea anticipată. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară, ea trebuie să prezinte în note informații despre acest aspect.

Tranziția

C2 O entitate trebuie să aplice retroactiv prezentul standard aplicând IAS 8. Cu toate acestea, o entitate nu este obligată să prezinte informațiile cantitative specificate la punctul 28 litera (f) din IAS 8.

C3 În situațiile sale financiare anuale, o entitate trebuie să prezinte, pentru perioada comparativă imediat anterioară perioadei în care prezentul standard este aplicat pentru prima dată, o reconciliere pentru fiecare element-rând din situația profitului sau pierderii între:

(a) valorile retratate prezentate aplicând prezentul standard; și

(b) valorile prezentate anterior aplicând IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*.

C4 Dacă o entitate aplică IAS 34 la întocmirea situațiilor financiare interimare simplificate în primul an de aplicare a prezentului standard, entitatea trebuie să prezinte în situațiile financiare interimare simplificate fiecare rubrică pe care se așteaptă să o utilizeze în aplicarea standardului și a subtotalurilor prevăzute la punctele 69-74 din prezentul standard, în pofida dispozițiilor de la punctul 10 din IAS 34. O entitate nu trebuie să aplice dispozițiile de la punctul 10 din IAS 34 pentru rubricile și subtotalurile din situațiile financiare interimare simplificate până când nu emite primul set de situații financiare anuale întocmite în conformitate cu prezentul standard.

C5 Dacă o entitate aplică IAS 34 la întocmirea situațiilor financiare interimare în primul an de aplicare a prezentului standard, entitatea trebuie, ca parte a informațiilor prevăzute la punctul 16A litera (a) din IAS 34, să descrie reconcilierile pentru fiecare element-rând prezentat în situația profitului sau pierderii pentru perioadele comparative imediat anterioare perioadei curente și perioadei curente cumulative. Reconcilierile sunt necesare între:

(a) valorile retratate prezentate aplicând politicile contabile pentru perioada comparativă și perioada cumulativă comparativă în care entitatea aplică prezentul standard; și

(b) valorile prezentate anterior aplicând politicile contabile pentru perioada comparativă și perioada cumulativă comparativă în care entitatea a aplicat IAS 1.

© IFRS Foundation

C6 O entitate are permisiunea, dar nu este obligată să prezinte informații despre reconcilierile descrise la punctele C3 și C5 pentru perioada curentă sau perioadele anterioare comparative.

C7 La data aplicării inițiale a prezentului standard, unei entități eligibile pentru a aplica punctul 18 din IAS 28 îi este permis să își modifice alegerea privind evaluarea unei investiții într-o entitate asociată sau într-o asociere în participație de la metoda punerii în echivalență la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu IFRS 9. În cazul în care o entitate face o astfel de modificare, ea trebuie să aplice retroactiv modificarea aplicând IAS 8. O entitate care aplică punctul 11 din IAS 27 trebuie să efectueze aceeași modificare în situațiile sale financiare individuale.

Retragerea IAS 1

C8 Prezentul standard înlocuiește IAS 1