Standardul Internaţional de Contabilitate 37*Provizioane, datorii contingente şi active contingente*

Obiectiv

Obiectivul prezentului standard este de a asigura aplicarea unor criterii de recunoaştere şi baze de evaluare adecvate provizioanelor, datoriilor contingente şi activelor contingente şi prezentarea unor informaţii suficiente în cadrul notelor, care să le permită utilizatorilor să înţeleagă natura, plasarea în timp şi valoarea acestora.

Domeniu de aplicare

**1** **Prezentul standard trebuie aplicat de toate entităţile în procesul de contabilizare a provizioanelor, datoriilor contingente şi activelor contingente, cu excepţia:**

**(a)****celor rezultate din contracte executorii, cu excepţia contractelor cu titlu oneros; și**

**(b)**[eliminat]

**(c)****celor care intră sub incidenţa altui standard.**

2 Prezentul standard nu se aplică instrumentelor financiare (inclusiv garanţiilor) care intră sub incidenţa IFRS 9 *Instrumente financiare.*

3 Contractele executorii sunt acelea în care nicio parte nu şi-a îndeplinit obligaţiile sau ambele părţi şi-au îndeplinit parţial obligaţiile, în aceeași măsură. Prezentul standard nu se aplică contractelor executorii, cu excepţia cazului în care sunt contracte cu titlu oneros.

4 [Eliminat]

5 În cazul în care un anumit tip de provizion, activ contingent sau datorie contingentă intră sub incidenţa unui alt standard, o entitate aplică standardul în cauză, în locul prezentului standard. De exemplu, anumite tipuri de provizioane sunt tratate de standardele referitoare la:

(a) [eliminată]

(b) impozitele pe profit (a se vedea IAS 12 *Impozitul pe profit*);

(c) contractele de leasing (a se vedea IFRS 16 *Contracte de leasing*). Totuși, prezentul standard se aplică oricăror contracte de leasing care devin oneroase înainte de data începerii derulării contractului de leasing conform definiției din IFRS 16. Prezentul standard se aplică și contractelor de leasing pe termen scurt și contractelor de leasing în care activul-suport are o valoare redusă, care sunt contabilizate în conformitate cu punctul 6 din IFRS 16 și care au devenit oneroase;

(d) beneficiile angajaţilor (a se vedea IAS 19 *Beneficiile angajaţilor*);

(e) contractele de asigurare (a se vedea IFRS 4 *Contracte de asigurare*). Totuși, prezentul standard se aplică provizioanelor, datoriilor contingente şi activelor contingente ale unui asigurător, altele decât cele care decurg din obligaţiile şi din drepturile sale contractuale ce rezultă din contractele de asigurare care intră sub incidenţa IFRS 4;

(f) compensația contingentă a unei entități dobânditoare într-o combinare de întreprinderi (a se vedea IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*); și

(g) veniturile din contractele cu clienții (a se vedea IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*). Totuși, deoarece IFRS 15 nu conţine dispoziţii specifice pentru tratamentul contractelor cu clienții care sunt sau au devenit oneroase, în astfel de cazuri se aplică prezentul standard.

6 [Eliminat]

7 Prezentul standard defineşte provizioanele ca fiind datorii cu plasare în timp sau valoare incertă. În unele ţări, termenul „provizion” este utilizat, de asemenea, în contextul unor elemente precum amortizarea, deprecierea activelor şi creanţele îndoielnice: acestea constituie ajustări ale valorii contabile a activelor şi nu sunt tratate în prezentul standard.

8 Alte standarde specifică dacă cheltuielile sunt tratate ca active sau costuri. Aceste aspecte nu sunt tratate în prezentul standard. În consecinţă, prezentul standard nu interzice şi nici nu impune capitalizarea costurilor recunoscute la constituirea unui provizion.

9 Prezentul standard se aplică provizioanelor pentru restructurări (inclusiv pentru activităţile întrerupte). Atunci când o restructurare corespunde definiţiei unei activităţi întrerupte, IFRS 5 *Active imobilizate deţinute în vederea vânzării şi activităţi întrerupte* poate impune prezentări suplimentare de informaţii.

Definiţii

**10** **Următorii termeni sunt utilizaţi în prezentul standard cu înţelesul specificat în continuare:**

**Un *provizion* este o datorie cu plasare în timp sau valoare incertă.**

**O *datorie* este o obligaţie actuală a entităţii, rezultată din evenimente trecute, a cărei decontare se aşteaptă să determine o ieşire de resurse încorporând beneficii economice din entitate.**

**Un *eveniment generator al obligației* este un eveniment care generează o obligaţie legală sau implicită care nu îi dă entităţii o alternativă realistă în afara îndeplinirii obligaţiei respective.**

**O *obligaţie legală* este o obligaţie care rezultă:**

**(a)** **dintr-un contract (din clauzele sale explicite sau implicite);**

**(b)** **din legislaţie; sau**

**(c)** **din alte principii de drept.**

**O *obligaţie implicită* este o obligaţie care rezultă din acţiunile unei entităţi în cazul în care:**

**(a)** **prin stabilirea unei practici anterioare, prin politicile publicate sau printr-o declaraţie curentă suficient de specifică, entitatea a indicat altor părți că îşi va asuma anumite responsabilităţi; și**

**(b)** **ca rezultat, entitatea a creat celorlalte părţi implicate aşteptarea justificată că își va onora acele responsabilităţi.**

**O *datorie contingentă* reprezintă:**

1. **o obligaţie posibilă rezultată ca urmare a unor evenimente trecute şi a cărei existenţă va fi confirmată numai de apariţia sau de absența unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sunt în totalitate controlate de entitate; sau**

**o obligaţie actuală apărută ca urmare a unor evenimente trecute, dar care nu este recunoscută deoarece:** **(i)****este improbabil ca pentru decontarea acestei obligaţii să fie necesare ieşiri de resurse încorporând beneficii economice; sau**

**(ii)** **valoarea obligaţiei nu poate fi evaluată suficient de fiabil.**

**Un *activ contingent* este un activ posibil rezultat ca urmare a unor evenimente trecute şi a cărui existenţă va fi confirmată numai de apariţia sau de absența unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte care nu sunt în totalitate sub controlul entităţii.**

**Un *contract cu titlu oneros* este un contract în care costurile inevitabile pentru îndeplinirea obligaţiilor contractuale depăşesc beneficiile economice preconizate a fi obţinute din respectivul contract.**

**O *restructurare* este un program planificat şi controlat de conducere care modifică semnificativ fie:**

**(a)** **domeniul de aplicare al activităţii desfăşurate de entitate; fie**

**(b)** **modalitatea în care este condusă activitatea.**

Provizioane şi alte datorii

11 Provizioanele se pot distinge de alte datorii, precum datoriile comerciale sau angajamentele contabile, deoarece există o incertitudine privind plasarea în timp sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare pentru decontarea lor. Spre deosebire de acestea:

(a) datoriile comerciale reprezintă datorii de plată pentru bunuri sau servicii care au fost primite sau furnizate şi care au fost facturate sau care au făcut obiectul unor acorduri oficiale cu furnizorii; și

(b) angajamentele contabile sunt datorii de plată pentru bunuri şi servicii care au fost primite sau furnizate, dar care nu au fost încă plătite, facturate sau care nu au făcut încă obiectul unor acorduri oficiale cu furnizorii, inclusiv sumele datorate angajaţilor (de exemplu, sumele angajate pentru concediul plătit). Deşi uneori este necesar ca valoarea sau plasarea în timp a acestor datorii să fie estimată, gradul de incertitudine este, în general, mult mai redus decât în cazul provizioanelor.

Angajamentele sunt adesea raportate la datorii comerciale și alte datorii, în timp ce provizioanele sunt raportate separat.

Relaţia între provizioane şi datorii contingente

12 În sens larg, toate provizioanele sunt contingente, deoarece sunt incerte din punctul de vedere al plasării în timp sau al valorii lor. Cu toate acestea, în prezentul standard, termenul „contingent” este folosit pentru datoriile şi activele care nu sunt recunoscute, deoarece existenţa lor va fi confirmată doar de apariţia sau de absența unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sunt în totalitate controlate de entitate. De asemenea, termenul „datorie contingentă” este utilizat pentru datoriile care nu îndeplinesc criteriile de recunoaştere.

13 Prezentul standard face distincţie între:

(a) provizioane – care sunt recunoscute ca datorii (presupunând că se poate face o estimare fiabilă) deoarece ele constituie obligaţii actuale şi este probabil că, pentru decontarea obligaţiilor, va fi necesară o ieşire de resurse încorporând beneficii economice; și

(b) datorii contingente – care nu sunt recunoscute ca datorii, deoarece sunt:

(i) obligaţii potenţiale, pentru că este nevoie să se confirme dacă entitatea are o obligaţie actuală care ar putea genera o ieşire de resurse încorporând beneficii economice; sau

(ii) obligaţii actuale care nu îndeplinesc criteriile de recunoaştere din prezentul standard (deoarece fie nu este probabil ca pentru decontarea obligaţiei să fie necesară o ieşire de resurse încorporând beneficii economice, fie nu poate fi realizată o estimare suficient de fiabilă a valorii obligaţiei).

Recunoaştere

Provizioane

**14** **Un *provizion* trebuie recunoscut în cazul în care:**

**(a)****o entitate are o obligaţie actuală (legală sau implicită) generată de un eveniment trecut;**

**(b)****este probabil ca pentru decontarea obligaţiei să fie necesară o ieşire de resurse încorporând beneficii economice; și**

**(c)****poate fi realizată o estimare fiabilă a valorii obligaţiei.**

**Dacă nu sunt îndeplinite aceste condiţii, nu trebuie recunoscut un provizion.**

Obligaţia actuală

**15** **Cazurile în care nu este clar dacă există o obligaţie actuală sunt rare. În aceste situaţii, un eveniment trecut poate genera o obligaţie actuală dacă, luând în considerare toate dovezile disponibile, este probabil să existe o obligaţie actuală la finalul perioadei de raportare.**

16 În aproape toate cazurile va fi clar dacă un eveniment anterior a generat o obligaţie actuală. În cazuri rare, de exemplu într-un proces, poate fi pusă în discuţie producerea anumitor evenimente sau dacă acestea au generat sau nu o obligaţie actuală. În astfel de cazuri, o entitate stabileşte dacă există sau nu o obligaţie actuală la finalul perioadei de raportare luând în considerare toate probele disponibile, inclusiv, de exemplu, opinia unor experţi. Elementele luate în calcul includ orice probe suplimentare furnizate de evenimente ulterioare perioadei de raportare. Pe baza unor astfel de probe:

(a) în cazul în care este mai mult probabil decât improbabil să existe o obligaţie actuală la finalul perioadei de raportare, entitatea recunoaşte un provizion (dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaştere); și

(b) în cazul în care este mai probabil să nu existe o obligaţie actuală la finalul perioadei de raportare, entitatea prezintă o datorie contingentă, cu excepţia cazului în care probabilitatea unei ieşiri de resurse încorporând beneficii economice este redusă (a se vedea punctul 86).

Eveniment trecut

17 Un eveniment trecut care generează o obligaţie actuală este denumit eveniment generator al obligației. Pentru ca un eveniment să fie un eveniment generator al obligației, este necesar ca entitatea să nu dispună de altă alternativă realistă decât decontarea obligaţiei generate de evenimentul în cauză. Această situaţie intervine doar:

(a) în cazul în care decontarea obligaţiei poate fi impusă prin lege; sau

(b) în cazul unei obligaţii implicite, dacă evenimentul (care poate fi o acţiune a entităţii) determină terţe părţi să preconizeze, în mod justificat, că entitatea îşi va onora obligaţia.

18 Situaţiile financiare prezintă poziţia financiară a unei entităţi la finalul perioadei de raportare, şi nu poziţia financiară posibilă a entităţii în viitor. Prin urmare, nu se recunosc provizioane pentru costurile care sunt suportate pentru desfăşurarea activităţii în viitor. Singurele datorii recunoscute în situaţia poziţiei financiare a entităţii sunt acele datorii care există la finalul perioadei de raportare.

19 Se recunosc ca provizioane doar obligaţiile generate de evenimente trecute care sunt independente de acţiunile viitoare ale entităţii (de exemplu, modul de gestionare a activităţii în viitor). Exemplele de astfel de obligaţii includ amenzile sau costurile de depoluare ca urmare a unor activităţi poluante ilegale, ambele putând conduce la o ieşire de resurse încorporând beneficii economice pentru decontarea obligaţiilor, indiferent de acţiunile viitoare ale entităţii. În mod similar, o entitate recunoaşte un provizion pentru costurile de dezafectare a unei instalaţii petroliere sau a unei centrale nucleare, în măsura în care respectiva entitate este obligată să remedieze daunele deja produse. În schimb, este posibil ca, din cauza presiunilor comerciale şi a dispoziţiilor legale, o entitate să dorească sau să fie obligată să angajeze cheltuieli pentru ca în viitor să poată să îşi desfăşoare activitatea într-un anumit mod (de exemplu, prin instalarea de filtre pentru fum într-un anumit tip de fabrică). Deoarece poate evita cheltuielile viitoare prin acţiuni viitoare, de exemplu, prin modificarea modului de operare, entitatea nu are nicio obligaţie actuală aferentă acelei cheltuieli viitoare şi nu recunoaşte niciun provizion.

20 O obligaţie implică întotdeauna existenţa unei alte părţi faţă de care se manifestă respectiva obligaţie. Cu toate acestea, nu este necesar să se cunoască identitatea părţii faţă de care există obligaţia, întrucât poate fi vorba, într-adevăr, de o obligaţie faţă de publicul larg. Deoarece o obligaţie implică întotdeauna un angajament faţă de o altă parte, înseamnă că o decizie a conducerii sau a consiliului de administraţie nu generează o obligaţie implicită la finalul perioadei de raportare decât dacă decizia a fost comunicată înainte de finalul perioadei de raportare persoanelor pe care le afectează, într-un mod suficient de clar pentru a determina persoanele în cauză să se aştepte, în mod justificat, că entitatea îşi va onora responsabilităţile.

21 Un eveniment care nu generează imediat o obligaţie poate determina ulterior o astfel de obligaţie, ca urmare a unor modificări legislative sau a unei acţiuni a entităţii (de exemplu, o declaraţie publică suficient de clară) care generează o obligaţie implicită. De exemplu, în cazul în care sunt cauzate daune mediului înconjurător, s-ar putea să nu existe obligaţia de a înlătura consecinţele. Cu toate acestea, cauzarea daunelor poate deveni un eveniment generator al obligației în momentul în care o lege nouă impune remedierea daunelor sau în care entitatea îşi asumă public răspunderea pentru înlăturarea daunelor, într-un mod care generează o obligaţie implicită.

22 În cazul în care detaliile unei noi propuneri legislative nu au fost încă finalizate, o obligaţie se naşte doar în momentul în care este aproape sigur că noile reglementări vor fi promulgate în forma propusă. În sensul prezentului standard, o astfel de obligaţie este tratată ca o obligaţie legală. Din cauza diverselor împrejurări de promulgare a legilor, este imposibil să se specifice un singur eveniment care ar face aproape sigură promulgarea unei legi. În multe cazuri, promulgarea unei legi este incertă până în momentul în care aceasta este efectiv promulgată.

Ieşiri de resurse probabile încorporând beneficii economice

23 Pentru ca o datorie să poată fi recunoscută, este necesară nu numai existenţa unei obligaţii actuale, ci şi probabilitatea ca pentru decontarea obligaţiei să fie necesară o ieşire de resurse încorporând beneficii economice. În sensul prezentului standard[[1]](#footnote-1), o ieşire de resurse sau orice alt eveniment este considerat(ă) probabil(ă) dacă există mai multe șanse să se întâmple decât să nu se întâmple evenimentul în cauză, cu alte cuvinte dacă probabilitatea ca evenimentul să aibă loc este mai mare decât probabilitatea ca evenimentul să nu aibă loc. În cazul în care existenţa unei obligaţii actuale este improbabilă, entitatea prezintă o datorie contingentă, cu excepţia cazului în care posibilitatea să intervină o ieşire de resurse încorporând beneficii economice este redusă (a se vedea punctul 86).

24 În cazul în care există mai multe obligaţii similare (de exemplu, garanţii pentru produse sau contracte similare), probabilitatea ca o ieşire de resurse să fie necesară pentru decontarea obligaţiei se determină luând în considerare întreaga clasă de obligaţii. Deşi probabilitatea unei ieşiri de resurse pentru un element individual poate fi redusă, este posibil ca pentru decontarea întregii clase de obligaţii să fie necesară o ieşire de resurse. În astfel de cazuri este recunoscut un provizion (dacă sunt îndeplinite celelalte condiţii de recunoaştere).

Estimarea fiabilă a obligaţiilor

25 Utilizarea estimărilor este o componentă esenţială a întocmirii situaţiilor financiare şi nu reduce fiabilitatea acestora. Acest lucru este valabil în special în cazul provizioanelor care, prin natura lor, sunt mai incerte decât majoritatea celorlalte elemente din situaţia poziţiei financiare. Cu excepţia unor cazuri extrem de rare, o entitate va putea determina mai multe rezultate posibile şi, prin urmare, va putea estima obligaţia suficient de fiabil încât să utilizeze estimarea pentru recunoaşterea unui provizion.

26 În cazurile extrem de rare în care nu se poate face o estimare fiabilă, există o datorie care nu poate fi recunoscută. O astfel de datorie este prezentată ca datorie contingentă (a se vedea punctul 86).

Datorii contingente

**27** **O entitate nu trebuie să recunoască o datorie contingentă.**

28 O datorie contingentă este prezentată, în conformitate cu prevederile de la punctul 86, cu excepţia cazului în care probabilitatea unei ieşiri de resurse încorporând beneficii economice este redusă.

29 În cazul în care o entitate este responsabilă individual şi împreună cu alte părţi pentru o obligaţie, partea din obligaţia în cauză care se preconizează a fi acoperită de alte părţi este tratată ca o datorie contingentă. Entitatea recunoaşte un provizion pentru partea din obligaţie pentru care este probabilă o ieşire de resurse încorporând beneficii economice, cu excepţia cazurilor extrem de rare în care nu se poate face o estimare fiabilă.

30 Datoriile contingente pot evolua altfel decât se estimase iniţial. Prin urmare, ele sunt evaluate continuu pentru a determina dacă a devenit probabilă o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice. Dacă devine probabil că va fi necesară o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice viitoare pentru un element care a fost tratat anterior ca datorie contingentă, este recunoscut un provizion în situaţiile financiare ale perioadei în care are loc modificarea probabilităţilor (cu excepţia cazurilor extrem de rare în care nu se poate face o estimare fiabilă).

Active contingente

**31** **O entitate nu trebuie să recunoască un activ contingent.**

32 Activele contingente sunt generate, de obicei, de evenimente neplanificate sau neaşteptate, care generează posibilitatea unei intrări de beneficii economice în entitate. Un exemplu în acest sens îl reprezintă o creanţă ce constituie obiectul unui proces legal în care este implicată entitatea, al cărui rezultat este incert.

33 Activele contingente nu sunt recunoscute în situaţiile financiare, deoarece acest fapt ar putea determina recunoaşterea unui venit care s-ar putea să nu se realizeze niciodată. Cu toate acestea, în momentul în care realizarea unui venit este aproape sigură, activul aferent nu este un activ contingent, iar recunoaşterea sa este oportună.

34 Un activ contingent este prezentat, în conformitate cu prevederile de la punctul 89, în cazul în care este probabilă o intrare de beneficii economice.

35 Activele contingente sunt evaluate continuu pentru a asigura reflectarea corespunzătoare în situaţiile financiare a modificărilor survenite. Dacă o intrare de beneficii economice a devenit aproape sigură, activul şi venitul aferent sunt recunoscute în situaţiile financiare aferente perioadei în care a survenit modificarea. Dacă o intrare de beneficii economice a devenit probabilă, o entitate prezintă activul contingent (a se vedea punctul 89).

Evaluare

Cea mai bună estimare

**36** **Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare a cheltuielii necesare pentru decontarea obligaţiei actuale la finalul perioadei de raportare.**

37 Cea mai bună estimare a cheltuielii necesare pentru decontarea obligaţiei actuale este valoarea pe care o entitate ar plăti-o, în mod raţional, pentru decontarea obligaţiei la finalul perioadei de raportare sau pentru transferarea acesteia către o terţă parte în acel moment. În mod frecvent, decontarea sau transferul unei obligaţii la finalul perioadei de raportare va fi imposibil(ă) sau extrem de costisitoare (costisitor). Cu toate acestea, estimarea valorii pe care o entitate ar plăti-o, în mod raţional, pentru a deconta sau transfera obligaţia reprezintă cea mai bună estimare a cheltuielii necesare pentru decontarea obligaţiei actuale la finalul perioadei de raportare.

38 Estimările rezultatelor şi ale efectelor financiare sunt determinate de raţionamentul conducerii entităţii şi completate de experienţa unor tranzacţii similare şi, în anumite cazuri, de rapoartele unor experţi independenţi. Elementele luate în calcul includ orice probe suplimentare furnizate de evenimente ulterioare perioadei de raportare.

39 Incertitudinile privind valoarea care va fi recunoscută ca provizion sunt tratate prin mijloace diferite, conform împrejurărilor. În cazul în care provizionul în curs de evaluare implică o populație largă de elemente, obligaţia este estimată prin ponderarea tuturor rezultatelor posibile în funcţie de probabilităţile lor. Această metodă statistică de evaluare este denumită „valoare preconizată”. Prin urmare, provizionul va fi diferit în funcţie de probabilitatea pierderii unei anumite sume, de exemplu, 60% sau 90%. În cazul în care există un interval continuu de rezultate posibile şi probabilităţile de realizare a fiecăruia sunt egale, se utilizează punctul de la mijlocul intervalului.

| **Exemplu** |
| --- |
| O entitate vinde produse însoţite de un certificat de garanţie prin care clienţilor le sunt acoperite costurile de reparaţie a oricăror defecte de fabricaţie descoperite în primele şase luni de la data cumpărării. Dacă la toate produsele vândute s-ar găsi defecte minore, costurile de reparaţie s-ar ridica la 1 milion. Dacă la toate produsele vândute s-ar găsi defecte majore, costurile de reparaţie s-ar ridica la 4 milioane. Experienţa anterioară şi previziunile entităţii arată că pentru anul următor 75% dintre produsele vândute nu vor avea defecte, 20% vor avea defecte minore, iar 5%, defecte majore. În conformitate cu punctul 24, o entitate evaluează probabilitatea unei ieşiri de resurse pentru totalitatea obligaţiilor de garanţie.  Valoarea preconizată a costului reparaţiilor este:  (75% x 0) + (20% x 1.000.000) + (5% x 4.000.000) = 400.000 |

40 În cazul în care este evaluată o singură obligaţie, rezultatul individual cel mai probabil poate constitui cea mai bună estimare a datoriei. Cu toate acestea, chiar şi într-un astfel de caz, entitatea ia în considerare şi alte rezultate posibile. În cazul în care alte rezultate posibile sunt, în cea mai mare parte, fie mai mari, fie mai mici decât rezultatul cel mai probabil, cea mai bună estimare va fi o sumă mai mare sau mai mică. De exemplu, dacă o entitate este obligată să remedieze o defecţiune gravă a unei fabrici importante pe care a construit-o pentru un client, rezultatul individual cel mai probabil poate fi succesul reparaţiei de la prima încercare, la un cost de 1.000, dar entitatea constituie un provizion cu o valoare mai mare în cazul în care este foarte probabil să fie necesare mai multe încercări.

41 Provizionul se evaluează înainte de impozitare, deoarece efectele impozitării asupra provizionului şi modificările acestuia sunt reglementate de IAS 12.

Riscuri şi incertitudini

**42** **Pentru determinarea celei mai bune estimări a unui provizion, trebuie luate în considerare riscurile şi incertitudinile care afectează inevitabil multe evenimente şi împrejurări.**

43 Riscul descrie variabilitatea rezultatelor. Ajustarea în funcţie de risc poate determina creşterea valorii la care este evaluată o datorie. Dacă evaluările se fac în condiţii de incertitudine, este nevoie de precauţie, astfel încât veniturile şi activele să nu fie supraevaluate, iar cheltuielile şi datoriile să nu fie subevaluate. Cu toate acestea, incertitudinea nu justifică constituirea unor provizioane excesive sau supraevaluarea deliberată a datoriilor. De exemplu, în cazul în care costurile preconizate ale unui anumit rezultat negativ sunt estimate prudent, rezultatul respectiv nu este tratat în mod deliberat mai probabil decât este de fapt cazul. Trebuie acordată atenție pentru a se evita dubla ajustare în funcţie de riscuri şi incertitudini, care ar putea duce la supraevaluarea unui provizion.

44 Prezentarea incertitudinilor privind valoarea cheltuielilor se face în conformitate cu punctul 85 litera (b).

Valoarea actualizată

**45** **În cazul în care efectul valorii-timp a banilor este semnificativ, valoarea unui provizion trebuie să reprezinte valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru decontarea obligaţiei.**

46 Din cauza valorii-timp a banilor, provizioanele pentru ieşirile de numerar care intervin la scurt timp de la finalul perioadei de raportare sunt mult mai mari decât cele aferente unor ieşiri de numerar care au aceeaşi valoare, dar care intervin mai târziu. Prin urmare, provizioanele se actualizează dacă efectul este semnificativ.

**47****Rata (ratele) de actualizare utilizată (utilizate) trebuie să fie rata (ratele) înainte de impozitare care să reflecte evaluările curente de pe piaţă ale valorii-timp a banilor şi ale riscurilor specifice datoriei. Rata (ratele) de actualizare nu trebuie să reflecte riscurile pentru care estimările fluxurilor de trezorerie viitoare au fost ajustate.**

Evenimente viitoare

**48****Evenimentele viitoare care pot afecta valorile necesare pentru decontarea unei obligaţii trebuie reflectate în valoarea unui provizion în cazul în care există dovezi obiective suficiente că evenimentele în cauză vor avea loc.**

49 Evenimentele viitoare preconizate pot fi deosebit de importante pentru evaluarea provizioanelor. O entitate poate considera că, de exemplu, costul curăţării unei zone de lucru la sfârşitul duratei sale de viaţă va fi diminuat de descoperirile tehnologice viitoare. Valoarea recunoscută reflectă o estimare rezonabilă realizată de observatori obiectivi, calificaţi din punct de vedere tehnic, ţinând cont de toate dovezile disponibile privind tehnologiile care vor putea fi utilizate în momentul curăţării. Astfel, este adecvat să se includă, de exemplu, reduceri preconizate ale costurilor asociate cu experienţa acumulată în aplicarea tehnologiei existente sau cu costurile preconizate pentru utilizarea tehnologiei existente într-o operaţiune de curăţare mai extinsă sau mai complexă decât cele realizate anterior. Cu toate acestea, o entitate nu anticipează dezvoltarea unei tehnologii complet noi de curăţare, cu excepţia cazului în care această ipoteză este justificată de dovezi obiective suficiente.

50 Efectul unor posibile noi legi este luat în considerare la evaluarea unei obligaţii existente dacă există suficiente dovezi obiective că este aproape sigur că legislația în cauză vor fi promulgate. Din cauza diverselor împrejurări care intervin în practică, este imposibil să se specifice un singur eveniment care va oferi suficiente dovezi obiective în fiecare caz. Dovezile necesare vizează atât dispoziţiile pe care le vor impune noile reglementări, cât şi nivelul de certitudine privind promulgarea şi punerea lor în aplicare în timp util. În multe cazuri nu vor exista suficiente dovezi obiective până în momentul în care noua legislație este efectiv promulgată.

Cedarea preconizată a activelor

**51****Câştigurile rezultate din cedarea preconizată a unor active nu trebuie luate în considerare la evaluarea unui provizion.**

52 Câştigurile din cedarea preconizată a activelor nu sunt luate în considerare la evaluarea unui provizion, chiar dacă cedarea preconizată este strâns legată de evenimentul care generează constituirea provizionului. În schimb, o entitate recunoaşte câştigurile din cedările preconizate de active în momentul prevăzut de standardul care tratează activele în cauză.

Rambursări

**53** **În cazul în care preconizează că o terţă parte îi va rambursa, integral sau parţial, cheltuielile necesare pentru decontarea unui provizion, o entitate trebuie să recunoască rambursarea atunci şi numai atunci când este aproape sigur că se va primi rambursarea în cazul în care îşi decontează obligaţia. Rambursarea trebuie tratată ca un activ separat. Suma recunoscută ca rambursare nu trebuie să depăşească valoarea provizionului.**

**54** **În situaţia rezultatului global, cheltuiala aferentă unui provizion poate fi prezentată după ce a fost scăzută valoarea recunoscută a rambursării.**

55 Uneori, o entitate poate solicita unei alte părţi să plătească, integral sau parţial, cheltuielile necesare pentru decontarea unui provizion (de exemplu, în temeiul unor contracte de asigurare, al unor clauze de despăgubire sau al unor garanţii oferite de furnizori). Cealaltă parte poate fie să ramburseze sumele plătite de entitate, fie să plătească direct sumele în cauză.

56 În majoritatea situaţiilor, entitatea va rămâne responsabilă pentru toată suma în cauză astfel încât, în cazul în care cealaltă parte nu plăteşte din orice motiv, entitatea este cea care trebuie să plătească întreaga sumă. În astfel de situaţii, entitatea recunoaşte un provizion pentru întreaga valoare a datoriei şi un activ separat pentru rambursarea preconizată în momentul în care este aproape sigur că va primi suma în cauză dacă îşi decontează datoria.

57 În anumite situaţii, dacă terţa parte nu efectuează plata, entitatea nu va fi răspunzătoare pentru sumele în cauză. În astfel de cazuri, entitatea nu este răspunzătoare pentru costurile în cauză şi acestea nu sunt incluse în provizion.

58 Așa cum se menționează la punctul 29, o obligaţie pentru care o entitate are răspundere comună și solidară cu alte părți reprezintă o datorie contingentă, în măsura în care se preconizează că obligaţia în cauză va fi decontată de celelalte părţi.

Modificări ale provizioanelor

**59** **Provizioanele trebuie reanalizate la finalul fiecărei perioade de raportare şi trebuie ajustate astfel încât să reflecte cea mai bună estimare curentă. În cazul în care nu mai este probabil că pentru decontarea obligaţiei va fi necesară o ieşire de resurse încorporând beneficii economice, provizionul trebuie reluat.**

60 Atunci când se aplică actualizarea, valoarea contabilă a unui provizion creşte în fiecare perioadă pentru a reflecta trecerea timpului. Această creştere este recunoscută drept cost al îndatorării.

Utilizarea provizioanelor

**61** **Un provizion trebuie utilizat numai pentru cheltuielile pentru care a fost recunoscut iniţial.**

62 Numai cheltuielile aferente provizionului iniţial pot fi acoperite din provizion. Acoperirea unor cheltuieli dintr-un provizion care a fost recunoscut iniţial pentru alt scop ar ascunde impactul a două evenimente diferite.

Aplicarea regulilor de recunoaştere şi evaluare

Pierderi viitoare din exploatare

**63** **Nu trebuie recunoscute provizioane pentru pierderile viitoare din exploatare.**

64 Pierderile viitoare din exploatare nu corespund definiţiei unei datorii de la punctul 10 şi criteriilor generale de recunoaştere a provizioanelor de la punctul 14.

65 Previzionarea unor pierderi viitoare din exploatare indică faptul că anumite active de exploatare ar putea fi depreciate. O entitate testează aceste active pentru depreciere în conformitate cu IAS 36 *Deprecierea activelor*.

Contracte cu titlu oneros

**66** **Dacă o entitate are un contract cu titlu oneros, obligaţia actuală prevăzută în contract trebuie recunoscută şi evaluată ca un provizion.**

67 Multe contracte (de exemplu, anumite ordine de cumpărare obișnuite) pot fi anulate fără plata unor compensaţii celeilalte părţi şi, prin urmare, nu există o obligaţie. Alte contracte stabilesc atât drepturi, cât şi obligaţii pentru fiecare parte contractantă. În cazul în care anumite evenimente transformă un astfel de contract într-unul cu titlu oneros, acesta intră sub incidenţa prezentului standard şi există o datorie care trebuie recunoscută. Contractele executorii care nu sunt contracte cu titlu oneros nu intră sub incidenţa prezentului standard.

68 Prezentul standard defineşte un contract cu titlu oneros ca fiind un contract în care costurile inevitabile pentru îndeplinirea obligaţiilor contractuale depăşesc beneficiile economice preconizate a fi obţinute din respectivul contract. Costurile inevitabile ale unui contract reflectă costul net de ieşire din contract, adică valoarea cea mai mică dintre costul îndeplinirii contractului şi eventualele compensaţii sau penalităţi generate de neîndeplinirea contractului.

69 Înainte de a constitui un provizion separat pentru un contract cu titlu oneros, o entitate recunoaşte orice pierdere din deprecierea activelor alocate contractului în cauză (a se vedea IAS 36).

Restructurare

70 Următoarele sunt exemple de evenimente care se pot încadra în definiția restructurării:

(a) vânzarea sau încetarea activităţii unei linii de activitate;

(b) închiderea sediilor dintr-o ţară sau regiune ori mutarea activităţilor dintr-o ţară sau regiune în alta;

(c) modificări ale structurii de conducere, de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere; și

(d) reorganizări fundamentale care au un efect semnificativ asupra naturii şi obiectului principal al activităţilor entităţii.

71 Un provizion aferent costurilor de restructurare este recunoscut numai dacă sunt îndeplinite criteriile generale de recunoaştere a provizioanelor prevăzute la punctul 14. Punctele 72-83 prezintă modul în care criteriile generale de recunoaştere se aplică în cazul restructurărilor.

**72** **O obligaţie implicită de restructurare apare numai atunci când o entitate:**

**(a)** **dispune de un plan oficial detaliat pentru restructurare, care stipulează cel puţin:**

**(i)** **activitatea sau partea de activitate la care se referă;**

**(ii)** **principalele locaţii afectate;**

**(iii)** **locația, funcţia şi numărul aproximativ de angajaţi care vor primi compensaţii pentru încetarea activităţii lor;**

**(iv)** **cheltuielile implicate; și**

**(v)** **data la care se va implementa planul de restructurare; și**

**(b)** **Cei afectaţi au motive justificate să preconizeze că restructurarea va fi realizată prin demararea implementării respectivului plan de restructurare sau prin comunicarea principalelor caracteristici ale acestuia celor care vor fi afectaţi de procesul de restructurare.**

73 Dezafectarea unei fabrici, vânzarea activelor sau anunţarea publică a principalelor caracteristici ale planului pot constitui dovezi că o întreprindere a început să pună în aplicare planul de restructurare. Un anunţ public privind un plan detaliat de restructurare generează o obligaţie implicită de restructurare numai dacă este făcut în aşa fel şi într-atât de detaliat (precizând principalele caracteristici ale planului) încât determină alte părţi, precum clienţii, furnizorii şi angajaţii (sau reprezentanţii acestora), să se aştepte, în mod justificat, că entitatea va realiza restructurarea.

74 Pentru ca un plan să fie suficient pentru a genera o obligaţie implicită în momentul în care este comunicat persoanelor afectate, este necesar ca punerea sa în aplicare să fie planificată cât mai curând posibil şi finalizată într-o perioadă în care modificarea semnificativă a planului este improbabilă. Dacă se preconizează că restructurarea va începe după o perioadă mai lungă de timp sau că va dura o perioadă extrem de îndelungată, este puţin probabil ca planul să determine alte părţi să preconizeze în mod justificat că întreprinderea este decisă să realizeze restructurarea, deoarece graficul de realizare dă întreprinderii posibilitatea de a-şi modifica planurile.

75 Decizia de restructurare luată de conducere sau de consiliu înainte de finalul perioadei de raportare nu generează o obligaţie implicită la finalul perioadei de raportare decât dacă entitatea, înainte de finalul perioadei de raportare:

(a) a demarat implementarea planului de restructurare; sau

(b) a anunţat principalele caracteristici ale planului de restructurare celor afectaţi de acesta, într-o manieră suficient de clară pentru a-i determina să preconizeze în mod justificat că entitatea va realiza restructurarea.

Dacă o entitate începe să pună în aplicare un plan de restructurare sau comunică celor afectați principalele caracteristici ale acestui plan numai după perioada de raportare, se impune prezentarea informaţiilor în conformitate cu IAS 10 *Evenimente ulterioare perioadei de raportare* dacă restructurarea este semnificativă şi neprezentarea informaţiilor ar putea influenţa deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situaţiilor financiare.

76 Deşi o obligaţie implicită nu este generată exclusiv de o decizie a conducerii, o obligaţie poate fi generată de alte evenimente anterioare coroborate cu o astfel de decizie. De exemplu, negocierile cu reprezentanţii angajaţilor privind compensaţiile pentru încetarea contractului de muncă sau cu potenţialii cumpărători pentru vânzarea unei unităţi de activitate pot fi finalizate numai cu aprobarea consiliului de administraţie. Odată ce a fost obţinut acest acord şi a fost comunicat celorlalte părţi, entitatea are o obligaţie implicită de restructurare, dacă sunt îndeplinite condiţiile de la punctul 72.

77 În unele ţări, decizia finală îi aparţine unui consiliu de administraţie din care fac parte şi reprezentanţi ai unor persoane interesate, altele decât conducerea (de exemplu, ai angajaţilor), sau este necesară informarea acestor reprezentanţi înainte de luarea deciziei. Deoarece o decizie adoptată de un astfel de consiliu de administraţie va fi comunicată reprezentanţilor în cauză, comunicarea poate genera o obligaţie implicită de restructurare.

**78** **Nu există nicio obligaţie de vânzare a unei unităţi de activitate înainte ca entitatea să se fi angajat să vândă, adică înainte să existe un contract de vânzare irevocabil.**

79 Chiar şi în cazul în care a luat decizia de a vinde o unitate de activitate şi a anunţat public această decizie, entitatea nu poate să îşi asume un angajament de a vinde până în momentul în care este identificat un cumpărător şi este încheiat un contract de vânzare irevocabil. Până în momentul în care încheie un contract de vânzare irevocabil, entitatea va putea să se răzgândească, iar în cazul în care nu găseşte un cumpărător în condiţii acceptabile, entitatea va fi obligată să adopte alte soluţii. În cazul în care se preconizează vânzarea unei unităţi de activitate în cadrul unei restructurări, activele unităţii în cauză sunt testate pentru depreciere în conformitate cu IAS 36. Dacă vânzarea constituie doar o parte a restructurării, pentru celelalte părţi ale restructurării poate apărea o obligaţie implicită înainte de încheierea unui contract de vânzare irevocabil.

**80** **Un provizion de restructurare trebuie să includă numai cheltuielile directe aferente restructurării, adică cele care sunt în același timp:**

**(a)** **determinate în exclusivitate de restructurare; și**

**(b)** **nelegate de activităţile în desfăşurare ale entităţii.**

81 Un provizion de restructurare nu include costuri precum:

(a) costurile de recalificare sau relocare a personalului permanent;

(b) marketingul; sau

(c) investiţiile în noi sisteme şi reţele de distribuţie.

Aceste cheltuieli sunt aferente gestionării viitoare a activităţilor şi nu reprezintă datorii de restructurare la finalul perioadei de raportare. Astfel de cheltuieli sunt recunoscute ca şi cum ar fi generate independent de restructurare.

82 Pierderile viitoare din exploatare identificabile până la data restructurării nu sunt incluse într-un provizion, cu excepţia cazului în care sunt asociate unui contract cu titlu oneros, așa cum este acesta definit la punctul 10.

83 În conformitate cu punctul 51, câştigurile din cedarea preconizată a activelor nu sunt luate în considerare la evaluarea unui provizion de restructurare, chiar dacă vânzarea activelor este văzută ca o componentă a restructurării.

Prezentarea informaţiilor

**84** **Pentru fiecare clasă de provizioane, o entitate trebuie să prezinte:**

**(a)** **valoarea contabilă la începutul şi la sfârşitul perioadei;**

**(b)** **provizioanele suplimentare constituite în cursul perioadei, inclusiv majorările provizioanelor existente;**

**(c)** **sumele utilizate (adică cheltuielile suportate şi deduse din provizioane) în cursul perioadei;**

**(d)** **sumele neutilizate şi reluate în cursul perioadei; și**

**(e)** **creşterea din cursul perioadei a valorii actualizate generată de trecerea timpului şi efectul oricărei modificări a ratei de actualizare.**

**Nu sunt prevăzute informaţii comparative.**

**85** **O entitate trebuie să prezinte pentru fiecare clasă de provizioane:**

**(a)****o scurtă descriere a naturii obligaţiei şi estimarea plasării în timp a oricăror ieşiri de beneficii economice aferente;**

**(b)****o indicaţie a incertitudinilor privind valoarea sau plasarea în timp a acestor ieşiri. Dacă este necesar să se furnizeze informaţii adecvate, o entitate trebuie să prezinte principalele ipoteze referitoare la evenimentele viitoare, în conformitate cu punctul 48; și**

**(c)****valoarea oricăror rambursări preconizate, indicând valoarea oricărui activ recunoscut pentru rambursarea preconizată.**

**86** **O entitate trebuie să prezinte, pentru fiecare clasă de datorii contingente, la finalul perioadei de raportare, o scurtă descriere a naturii datoriei contingente şi, acolo unde este posibil, cu excepţia cazului în care existența unor ieșiri la decontare este puțin probabilă:**

**(a)****o estimare a efectului său financiar, evaluat în conformitate cu punctele 36-52;**

**(b)****o indicaţie a incertitudinilor privind valoarea sau plasarea în timp a oricărei ieşiri de resurse; și**

**(c)****posibilitatea oricărei rambursări.**

87 Pentru a determina provizioanele sau datoriile contingente care pot fi agregate pentru a forma o clasă este necesar să se analizeze dacă elementele în cauză sunt suficient de asemănătoare pentru ca prezentarea lor comună să îndeplinească dispoziţiile de la punctele 85 literele (a) şi (b), respectiv 86 literele (a) şi (b). Astfel, pot fi tratate ca o singură clasă de provizioane sumele aferente garanţiilor pentru diverse produse, dar nu pot fi incluse în aceeaşi clasă sumele aferente garanţiilor uzuale şi sumele care fac obiectul unor litigii.

88 În cazul în care un provizion şi o datorie contingentă sunt generate de aceleaşi împrejurări, entitatea prezintă informaţiile prevăzute la punctele 84-86 astfel încât să scoată în evidenţă legătura existentă între provizion şi datoria contingentă.

**89** **Atunci când este probabilă o intrare de beneficii economice, o entitate trebuie să prezinte o scurtă descriere a naturii activelor contingente la finalul perioadei de raportare şi, acolo unde este posibil, o estimare a efectului lor financiar, evaluat în baza principiilor stabilite pentru provizioane de la punctele 36-52.**

90 Este important ca prezentarea activelor contingente să evite prezentarea de indicaţii eronate privind probabilitatea obţinerii veniturilor.

**91** **Dacă informaţiile prevăzute la punctele 86 şi 89 nu sunt prezentate deoarece nu este posibil, acest fapt trebuie menţionat.**

**92** **În cazuri extrem de rare, prezentarea parțială sau integrală a informaţiilor prevăzute la punctele 84-89 poate aduce prejudicii grave poziţiei entităţii în cadrul unei dispute cu o altă parte privind obiectul unui provizion, al unei datorii contingente sau al unui activ contingent. În astfel de cazuri, entitatea nu trebuie să prezinte informaţiile în cauză, dar trebuie să prezinte natura generală a disputei, precum şi faptul că, şi motivul pentru care, informaţiile în cauză nu au fost prezentate.**

Prevederi tranzitorii

**93** **Efectul adoptării prezentului standard la data intrării sale în vigoare (sau la o dată anterioară) trebuie raportat ca o ajustare a soldului de deschidere al rezultatului reportat aferent perioadei în care standardul este adoptat pentru prima dată. Entităţile sunt încurajate, dar nu li se impune să ajusteze soldul de deschidere al rezultatului reportat pentru prima perioadă prezentată şi să retrateze informaţiile comparative. Dacă informaţiile comparative nu sunt retratate, acest fapt trebuie prezentat.**

94 [Eliminat]

Data intrării în vigoare

95 Prezentul standard intră în vigoare pentru situaţiile financiare anuale aferente perioadelor care încep la 1 iulie 1999 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru perioadele care încep înainte de 1 iulie 1999, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

96 [Eliminat]

97 [Eliminat]

98 [Eliminat]

99 Documentul *Îmbunătățiri anuale la IFRS-uri, ciclul 2010-2012*, emis în decembrie 2013, a modificat punctul 5 ca rezultat al amendamentului la IFRS 3. O entitate trebuie să aplice acel amendament prospectiv combinărilor de întreprinderi cărora li se aplică amendamentul la IFRS 3.

100 IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctul 5 și a eliminat punctul 6. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente atunci când aplică IFRS 15.

101 IFRS 9, emis în iulie 2014, a modificat punctul 2 şi a eliminat punctele 97 şi 98. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente atunci când aplică IFRS 9.

102 IFRS 16, emis în ianuarie 2016, a modificat punctul 5. O entitate trebuie să aplice amendamentul respectiv atunci când aplică IFRS 16.

1. Interpretarea termenului „probabil” din prezentul standard ca „mai multe șanse să se întâmple decât să nu se întâmple” nu se aplică neapărat și altor standarde. [↑](#footnote-ref-1)