Standardul Internațional de Raportare Financiară 14  
*Conturi de amânare aferente activităților reglementate*

Obiectiv

1 Obiectivul prezentului standard este de a prezenta dispoziţiile de raportare financiară pentru *soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate* ce apar atunci când o entitate furnizează bunuri sau servicii clienților la un preţ sau tarif care face obiectul *reglementării tarifare*.

2 Pentru a îndeplini acest obiectiv, prezentul standard prevede:

(a) modificări limitate ale politicilor contabile care au fost aplicate în conformitate cu principiile contabile general acceptate anterioare (*GAAP-urile anterioare*) pentru soldurile conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate, care au legătură în principal cu prezentarea acestor conturi; și

(b) prezentări de informaţii care:

(i) identifică şi explică sumele recunoscute în situaţiile financiare ale entităţii ce apar în urma reglementării tarifare; și

(ii) ajută utilizatorii situaţiilor financiare să înţeleagă valoarea, plasarea în timp şi incertitudinea fluxurilor de trezorerie viitoare din orice solduri ale conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate care sunt recunoscute.

3 Dispoziţiile prezentului standard permit unei entităţi care intră sub incidenţa acestuia să continue să contabilizeze soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate în situaţiile sale financiare în conformitate cu GAAP-urile anterioare atunci când adoptă IFRS, sub rezerva modificărilor limitate la care se face referire la punctul 2 de mai sus.

4 Suplimentar, prezentul standard furnizează anumite excepţii sau derogări de la dispoziţiile altor standarde. Toate dispoziţiile specificate pentru raportarea soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate şi orice excepţii sau derogări de la dispoziţiile altor standarde referitoare la acele solduri sunt incluse în prezentul standard, în loc să fie incluse în celelalte standarde.

Domeniu de aplicare

**5** **Unei entităţi i se permite să aplice dispoziţiile prezentului standard în *primele sale situaţii financiare întocmite în conformitate cu IFRS* dacă şi numai dacă:**

**(a)** **realizează *activități cu tarife reglementate*; și**

**(b)** **a recunoscut sumele care îndeplinesc condițiile soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate în situaţiile sale financiare în conformitate cu GAAP-urile sale anterioare.**

**6** **O entitate trebuie să aplice dispoziţiile prezentului standard în situaţiile sale financiare pentru perioade ulterioare dacă şi numai dacă, în primele sale situaţii financiare întocmite în conformitate cu IFRS, a recunoscut soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate alegând să aplice dispoziţiile prezentului standard.**

7 Prezentul standard nu tratează alte aspecte legate de contabilitatea entităţilor care sunt angajate în activități cu tarife reglementate. Prin aplicarea dispoziţiilor prezentului standard, nicio sumă pentru care este permisă sau impusă recunoaşterea drept activ sau datorie în conformitate cu alte standarde nu trebuie inclusă în sumele clasificate drept solduri ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate.

**8** **O entitate care intră sub incidenţa prezentului standard şi alege să îl aplice trebuie să aplice toate dispoziţiile acestuia tuturor soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate care rezultă din toate activităţile cu tarife reglementate ale entităţii.**

Recunoaştere, evaluare, depreciere și derecunoaştere

Derogare temporară de la punctul 11 din IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori*

**9****O entitate care are activități cu tarife reglementate şi care intră sub incidenţa prezentului standard şi alege să îl aplice trebuie să aplice punctele 10 şi 12 din IAS 8 la elaborarea politicilor sale contabile pentru recunoaşterea, evaluarea, deprecierea şi derecunoaşterea soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate.**

10 Punctele 11-12 din IAS 8 specifică sursele dispoziţiilor şi îndrumărilor pe care conducerea trebuie sau i se permite să le ia în considerare la elaborarea unei politici contabile pentru un element, dacă niciun standard relevant nu se aplică în mod specific pentru acel element. Prezentul standard scuteşte o entitate de la aplicarea punctului 11 din IAS 8 pentru politicile sale contabile privind recunoaşterea, evaluarea, deprecierea şi derecunoaşterea soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate. În consecinţă, entităţile care recunosc soldurile conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate fie drept elemente separate, fie ca parte a valorii contabile a altor active şi datorii, în conformitate cu GAAP-urile anterioare, pot continua să recunoască acele solduri în conformitate cu prezentul standard prin derogarea de la punctul 11 din IAS 8, sub rezerva oricăror modificări de prezentare prevăzute la punctele 18-19 din prezentul standard.

Continuarea politicilor contabile existente

**11****La aplicarea iniţială a prezentului standard, o entitate trebuie să continue să aplice politicile contabile conforme GAAP-urilor anterioare pentru recunoaşterea, evaluarea, deprecierea şi derecunoaşterea soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate, cu excepţia oricăror modificări permise de punctele 13-15. Totuşi, prezentarea unor astfel de sume trebuie să fie în conformitate cu dispoziţiile de prezentare din prezentul standard, care pot impune modificări ale politicilor de prezentare ale entității conforme GAAP-urilor anterioare (a se vedea punctele 18-19).**

12 O entitate trebuie să aplice politicile stabilite în conformitate cu punctul 11 consecvent în perioadele ulterioare, cu excepţia modificărilor permise de punctele 13-15.

Modificări ale politicilor contabile

**13****O entitate nu trebuie să îşi modifice politicile contabile pentru a începe să recunoască soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate. O entitate poate să îşi modifice doar politicile contabile referitoare la recunoaşterea, evaluarea, deprecierea şi derecunoaşterea soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate dacă modificarea conduce la situaţii financiare mai relevante din punctul de vedere al informațiilor necesare luării deciziilor economice de către utilizatori şi nu mai puţin fiabile**[[1]](#footnote-1)**, sau mai fiabile şi nu mai puţin relevante din acest punct de vedere. O entitate trebuie să judece relevanţa şi fiabilitatea pe baza criteriilor de la punctul 10 din IAS 8.**

14 Prezentul standard nu derogă entităţile de la aplicarea punctului 10 sau a punctelor 14-15 din IAS 8 pentru modificările la politica contabilă. Pentru a justifica modificarea politicilor sale contabile referitoare la soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate, o entitate trebuie să demonstreze că modificarea respectivă crește conformitatea situaţiilor sale financiare cu criteriile de la punctul 10 din IAS 8. Cu toate acestea, nu este obligatoriu ca modificarea să conducă la obţinerea conformităţii depline cu criteriile respective pentru recunoaşterea, evaluarea, deprecierea şi derecunoaşterea soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate.

15 Punctele 13-14 se aplică atât modificărilor realizate la aplicarea iniţială a prezentului standard, cât şi modificărilor realizate în perioadele de raportare ulterioare.

Interacțiunea cu alte standarde

**16** **Orice excepții, derogări sau dispoziţii suplimentare specifice aferente interacțiunii prezentului standard cu alte standarde sunt incluse în prezentul standard (a se vedea punctele B7-B28). În absenţa oricărei astfel de excepţii, derogări sau dispoziţii suplimentare, trebuie aplicate alte standarde pentru soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate în acelaşi mod în care sunt aplicate pentru activele, datoriile, veniturile şi cheltuielile care sunt recunoscute în conformitate cu alte standarde.**

17 În anumite situaţii ar putea fi necesară aplicarea unui alt standard pentru soldul unui cont de amânare aferent activităților reglementate care a fost evaluat în conformitate cu politicile contabile ale entităţii care sunt stabilite în conformitate cu punctele 11-12 pentru a reflecta în mod adecvat respectivul sold în situaţiile financiare. De exemplu, entitatea poate avea activități cu tarife reglementate într-o altă ţară, pentru care tranzacţiile și soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate sunt exprimate într-o monedă care nu este moneda funcţională a entităţii raportoare. Soldurile contului de amânare aferent activităților reglementate şi variaţiile în acele solduri sunt convertite prin aplicarea IAS 21 *Efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar*.

Prezentare

Modificări ale prezentării

18 Prezentul standard introduce dispoziţiile de prezentare menţionate la punctele 20-26 pentru soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate care sunt recunoscute în conformitate cu punctele 11-12. Atunci când se aplică prezentul standard, soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate sunt recunoscute în situaţia poziţiei financiare suplimentar faţă de activele şi datoriile care sunt recunoscute în conformitate cu alte standarde. Aceste dispoziţii de prezentare separă impactul recunoaşterii soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate de dispoziţiile de raportare financiară din alte standarde.

19 Suplimentar faţă de elementele care trebuie prezentate în situaţia poziţiei financiare şi în situaţia (situaţiile) profitului sau pierderii şi altor elemente ale rezultatului global în conformitate cu IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare*, o entitate care aplică prezentul standard trebuie să prezinte toate soldurile conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate şi variaţiile în acele solduri în conformitate cu punctele 20-26.

Clasificarea soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate

**20** **O entitate trebuie să prezinte elemente-rând separate în situaţia poziţiei financiare pentru:**

**(a)** **totalul tuturor soldurilor de debit ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate; și**

**(b)** **totalul tuturor soldurilor de credit ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate.**

**21** **Atunci când o entitate prezintă activele circulante şi imobilizate şi datoriile curente şi pe termen lung ca fiind clasificate distinct în situaţia poziţiei sale financiare, aceasta nu trebuie să clasifice totalurile soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate drept circulante/curente sau imobilizate/pe termen lung. În schimb, elementele-rând separate prevăzute la punctul 20 trebuie să se diferenţieze de activele şi datoriile care sunt prezentate în conformitate cu alte standarde prin folosirea subtotalurilor, care sunt determinate înainte de prezentarea soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate.**

Clasificarea variaţiilor soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate

**22** **O entitate trebuie să prezinte, în secţiunea alte elemente ale rezultatului global a situaţiei profitului sau pierderii şi altor elemente ale rezultatului global, variaţia netă din toate soldurile conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate pentru perioada de raportare aferentă elementelor recunoscute în alte elemente ale rezultatului global. Trebuie folosite elemente-rând separate pentru variaţia netă aferentă elementelor care, în conformitate cu alte standarde:**

**(a)** **nu vor fi reclasificate ulterior în profit sau pierdere; și**

**(b)** **vor fi reclasificate ulterior în profit sau pierdere atunci când vor fi îndeplinite anumite condiţii.**

**23** **O entitate trebuie să prezinte un element-rând separat în secţiunea profit sau pierdere a situaţiei profitului sau pierderii şi altor elemente ale rezultatului global, sau în situaţia individuală a profitului sau pierderii, pentru restul variaţiei nete din toate soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate pentru perioada de raportare, excluzând variaţiile care nu sunt reflectate în profit sau pierdere, precum sumele dobândite. Acest element-rând separat trebuie să se diferenţieze de veniturile şi cheltuielile care sunt prezentate în conformitate cu alte standarde prin folosirea unui subtotal care este calculat înainte de variaţia netă din soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate.**

24 Atunci când o entitate recunoaşte o creanţă privind impozitul amânat sau o datorie privind impozitul amânat ca rezultat al recunoaşterii soldurilor conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate, entitatea trebuie să prezinte creanţa (datoria) privind impozitul amânat şi variaţia aferentă în acea creanţă (datorie) privind impozitul amânat împreună cu soldurile conexe ale conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate şi variaţiile conexe ale acelor solduri, în locul prezentării în cadrul totalului prezentat în conformitate cu IAS 12 *Impozitul pe profit* pentru creanţele (datoriile) privind impozitul amânat şi cheltuiala cu impozitul (venitul din impozit) (a se vedea punctele B9-B12).

25 Atunci când o entitate prezintă o activitate întreruptă sau un grup destinat cedării în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deţinute în vederea vânzării şi activităţi întrerupte*, entitatea trebuie să prezinte orice solduri ale conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate şi variaţia netă din acele solduri, după caz, împreună cu soldurile conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate şi variaţia netă din acele solduri, în loc să le prezinte în cadrul grupurilor destinate cedării sau al activităţilor întrerupte (a se vedea punctele B19-B22).

26 Atunci când o entitate prezintă rezultatele pe acţiune în conformitate cu IAS 33 *Rezultatul pe acţiune*, entitatea trebuie să prezinte suplimentar rezultatele pe acţiune de bază şi diluat, care sunt calculate folosind valorile rezultatelor prevăzute de IAS 33, dar excluzând variaţiile soldurilor conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate (a se vedea punctele B13-B14).

Prezentarea informaţiilor

Obiectiv

**27** **O entitate care alege să aplice prezentul standard trebuie să prezinte informaţii care permit utilizatorilor să stabilească:**

**(a)** **natura şi riscurile asociate reglementării tarifare care stabileşte preţul (prețurile) pe care o entitate îl (le) poate solicita consumatorilor pentru bunurile şi serviciile pe care le furnizează; și**

**(b)** **efectele acelei reglementări tarifare asupra poziţiei financiare, a performanţei financiare şi a fluxurilor de trezorerie ale acesteia.**

28 Dacă oricare dintre prezentările de informaţii impuse la punctele 30-36 nu sunt considerate relevante pentru îndeplinirea obiectivului de la punctul 27, acestea pot fi omise din situaţiile financiare. Dacă informaţiile prezentate în conformitate cu punctele 30-36 nu sunt suficiente pentru a îndeplini obiectivul de la punctul 27, o entitate trebuie să prezinte orice informaţii suplimentare necesare pentru a îndeplini obiectivul respectiv.

29 Pentru a îndeplini obiectivul de prezentare a informaţiilor de la punctul 27, o entitate trebuie să analizeze toate aspectele următoare:

(a) nivelul de detalii necesar pentru a îndeplini dispoziţiile de prezentare a informaţiilor;

(b) gradul de atenţie care trebuie acordat fiecărei dispoziţii;

(c) gradul de agregare sau de dezagregare a datelor; și

(d) măsura în care utilizatorii situaţiilor financiare au nevoie de informaţii suplimentare pentru a evalua informaţiile cantitative prezentate.

Explicarea activităţilor care fac obiectul reglementării tarifare

30 Pentru a ajuta un utilizator al situaţiilor financiare să evalueze natura şi riscurile asociate activităților cu tarife reglementate ale entităţii, o entitate trebuie să prezinte pentru fiecare tip de activitate cu tarife reglementate:

(a) o scurtă descriere a naturii şi dimensiunii activităţii cu tarif reglementat şi natura procedurii de stabilire a tarifelor reglementate;

(b) identitatea organismului (organismelor) de reglementare a tarifelor. Dacă organismul de reglementare a tarifelor este o parte afiliată (conform definiţiei din IAS 24 *Prezentarea informaţiilor privind părţile afiliate*), entitatea trebuie să prezinte acest aspect împreună cu o explicație a modului în care este afiliată;

(c) modul în care riscurile și incertitudinea afectează recuperarea viitoare a fiecărei clase (adică a fiecărui tip de cost sau venit) de solduri de debit ale conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate sau reluarea fiecărei clase de solduri de credit ale conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate, de exemplu:

(i) riscul cererii (de exemplu, schimbări ale atitudinii clienţilor, disponibilitatea surselor alternative de furnizori sau nivelul concurenţei);

(ii) riscul de reglementare (de exemplu, transmiterea sau aprobarea unei aplicaţii de stabilire a tarifelor sau evaluarea de către entitate a acţiunilor de reglementare viitoare preconizate); și

(iii) alte riscuri (de exemplu, riscul valutar sau alte riscuri de piaţă).

31 Prezentările de informaţii prevăzute la punctul 30 trebuie incluse în situaţiile financiare fie direct în note, fie încorporate prin referinţe încrucişate de la situaţiile financiare la alte situaţii, cum ar fi comentariile conducerii sau un raport de risc, care se află la dispoziţia utilizatorilor situaţiilor financiare în aceleaşi condiţii ca situaţiile financiare şi în acelaşi timp. Dacă informaţiile nu sunt incluse direct în situaţiile financiare sau încorporate prin referinţe încrucişate, situaţiile financiare sunt incomplete.

Explicarea valorilor recunoscute

32 O entitate trebuie să prezinte baza pe care sunt recunoscute și derecunoscute soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate şi modul în care sunt evaluate acestea iniţial şi ulterior, inclusiv modul în care soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate sunt evaluate pentru recuperabilitate şi modul în care este alocată pierderea din depreciere.

33 Pentru fiecare tip de activitate cu tarife reglementate, o entitate trebuie să prezinte următoarele informaţii pentru fiecare clasă de solduri ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate:

(a) o reconciliere a valorii contabile la începutul şi la finalul perioadei de raportare sub formă de tabel, dacă un alt format nu este mai adecvat. Entitatea trebuie să aplice raţionamentul atunci când decide nivelul de detalii necesar (a se vedea punctele 28-29), însă următoarele componente sunt de regulă relevante:

(i) sumele ce au fost recunoscute în perioada curentă în situaţia poziţiei financiare drept solduri ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate;

(ii) sumele ce au fost recunoscute în situaţia (situaţiile) profitului sau pierderii şi altor elemente ale rezultatului global aferent soldurilor care au fost recuperate (uneori descrise drept amortizate) sau reluate în perioada curentă; și

(iii) alte sume, identificate în mod distinct, care au afectat soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate, precum deprecierile, elementele dobândite sau asumate într-o combinare de întreprinderi, elementele cedate sau efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar sau ale ratelor de actualizare;

(b) rata de rentabilitate sau rata de actualizare (inclusiv o rată zero sau o serie de rate, atunci când este cazul) folosită pentru a reflecta valoarea-timp a banilor care este aplicabilă fiecărei clase de solduri ale conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate; și

(c) perioadele rămase pe parcursul cărora entitatea preconizează să recupereze (sau să amortizeze) valoarea contabilă a fiecărei clase de solduri de debit ale conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate sau să reia fiecare clasă de solduri de credit ale conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate.

34 Atunci când reglementarea tarifară afectează valoarea şi plasarea în timp a cheltuielii cu (venitului din) impozitul pe profit al entităţii, entitatea trebuie să prezinte impactul reglementării tarifare asupra valorilor recunoscute ale impozitului curent şi amânat. Suplimentar, entitatea trebuie să prezinte separat orice sold al unui cont de amânare aferent activităților reglementate care se referă la impozitare şi variaţia aferentă a acelui sold.

35 Atunci când o entitate furnizează prezentări de informaţii în conformitate cu IFRS 12 *Prezentarea intereselor existente în alte entităţi* pentru un interes într-o filială, entitate asociată sau asociere în participaţie care are activităţi cu tarife reglementate pentru care soldurile conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate sunt recunoscute în conformitate cu prezentul standard, entitatea trebuie să prezinte valorile care sunt incluse pentru soldurile de debit şi credit ale conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate şi variaţia netă în acele solduri pentru interesele prezentate (a se vedea punctele B25-B28).

36 Atunci când o entitate ajunge la concluzia că soldul unui cont de amânare aferent activităților reglementate nu mai este complet recuperabil sau reversibil, aceasta trebuie să prezinte acest aspect, motivul pentru care nu mai este recuperabil sau reversibil şi valoarea cu care a fost redus soldul contului de amânare aferent activităților reglementate.

Anexa A  
Termeni definiţi

Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul standard.

|  |  |
| --- | --- |
| **primele situaţii financiare întocmite în conformitate cu IFRS** | Primele situaţii financiare anuale în care o entitate adoptă Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-urile), prin intermediul unei declaraţii de conformitate cu IFRS-urile explicite şi fără rezerve. |
| **entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile** | O entitate care prezintă **primele sale situaţii financiare întocmite în conformitate cu IFRS**. |
| **GAAP-urile anterioare** | Baza de contabilitate pe care o **entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile** a folosit-o imediat înaintea adoptării IFRS-urilor. |
| **activități cu tarife reglementate** | Activităţile unei entităţi care fac obiectul **reglementării tarifare**. |
| **reglementare tarifară** | Un cadru general pentru stabilirea preţurilor care pot fi percepute clienţilor pentru bunuri sau servicii, iar respectivul cadru general face obiectul supravegherii şi/sau aprobării de către un **organism de reglementare a tarifelor**. |
| **organism de reglementare a tarifelor** | Un organism autorizat care este împuternicit prin statut sau reglementare să stabilească un tarif sau un interval al tarifelor care sunt obligatorii pentru o entitate. **Organismul de reglementare a tarifelor** poate fi un organism terţ sau o parte afiliată a entităţii, inclusiv consiliul de conducere al entităţii, dacă respectivului organism îi este impus de statut sau reglementare să stabilească tarife atât în interesul clienţilor, cât și pentru a asigura viabilitatea financiară generală a entităţii. |
| **soldul contului de amânare aferent activităților reglementate** | Soldul oricărui cont de cheltuieli (sau venituri) care nu ar fi recunoscut drept un activ sau o datorie în conformitate cu alte standarde, însă care îndeplinește condițiile pentru amânare deoarece este inclus, sau se preconizează că va fi inclus, de către **organismul de reglementare a tarifelor** în stabilirea tarifului (tarifelor) ce poate (pot) fi perceput(e) clienţilor. |

Anexa B   
Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul standard.

Activități cu tarife reglementate

B1 De-a lungul timpului, reglementarea tarifară s-a aplicat tuturor activităţilor unei entităţi. Totuşi, cu achiziţii, diversificare şi dereglementare, reglementarea tarifară se poate aplica acum doar unei părţi a activităţilor entităţii, având ca rezultat atât activităţi reglementate, cât şi activități nereglementate. Prezentul standard se aplică doar activităților cu tarife reglementate care fac obiectul restricţiilor statutare sau de reglementare prin acţiunile unui organism de reglementare a tarifelor, indiferent de tipul entităţii sau de segmentul de activitate căruia îi aparţine.

B2 O entitate nu trebuie să aplice prezentul standard activităţilor autoreglementate, adică activităţilor ce nu fac obiectul unui cadru general de stabilire a prețurilor care este supravegheat şi/sau aprobat de un organism de reglementare a tarifelor. Acest aspect nu împiedică entitatea să fie eligibilă să aplice prezentul standard atunci când:

(a) organismul de conducere al entităţii sau o parte afiliată stabilește tarifele atât în interesul clienților, cât și pentru a asigura viabilitatea financiară generală a entității într-un cadru general de stabilire a preţului specificat; și

(b) cadrul general face obiectul supravegherii și/sau aprobării de către un organism autorizat care are autoritate conferită de statut sau reglementare.

Continuarea politicilor contabile existente

B3 În sensul prezentului standard, soldul unui cont de amânare aferent activităţilor reglementate este definit drept soldul oricărui cont de cheltuieli (sau de venituri) care nu este recunoscut drept un activ sau o datorie, în conformitate cu alte standarde, dar care îndeplinește condițiile pentru amânare deoarece este inclus, sau se preconizează că va fi inclus, de către organismul de reglementare a tarifelor în stabilirea tarifului (tarifelor) ce poate (pot) fi perceput(e) clienţilor. Unele elemente de cheltuieli (sau de venituri) pot fi în afara tarifului (tarifelor) reglementat(e) deoarece, de exemplu, se preconizează că valorile nu vor fi acceptate de organismul de reglementare a tarifelor sau deoarece nu intră sub incidenţa reglementării tarifare. În consecinţă, un astfel de element este recunoscut drept venit sau cheltuială pe măsură ce este suportat, cu excepţia cazului în care un alt standard permite sau impune ca acesta să fie inclus în valoarea contabilă a unui activ sau a unei datorii.

B4 În unele situaţii, alte standarde interzic explicit unei entităţi să recunoască, în situaţia poziţiei financiare, soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate ce ar putea fi recunoscute, fie individual, fie incluse în alte elemente-rând precum imobilizări corporale, în conformitate cu politicile contabile conforme GAAP-urilor anterioare. Cu toate acestea, în conformitate cu punctul 11 din prezentul standard, o entitate care alege să aplice prezentul standard în primele sale situaţii financiare întocmite în conformitate cu IFRS aplică derogarea de la punctul 11 din IAS 8 pentru a putea continua să aplice politicile contabile conforme GAAP-urilor anterioare pentru recunoaşterea, evaluarea, deprecierea şi derecunoaşterea soldurilor conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate. Astfel de politici contabile pot include, de exemplu, următoarele practici:

(a) recunoaşterea unui sold de debit al conturilor de amânare aferente activităţii reglementate atunci când entitatea are dreptul, ca rezultat al acţiunilor reale sau preconizate ale organismului de reglementare, să crească tarifele în perioadele viitoare pentru a-şi recupera costurile autorizate (adică costurile care se preconizează că vor fi recuperate prin tariful (tarifele) reglementat(e));

(b) recunoaşterea, drept sold de debit sau de credit al contului de amânare aferent activităților reglementate, a unei valori care este egală cu orice câştig sau pierdere din cedarea sau scoaterea din funcţiune atât a elementelor de imobilizări corporale, cât şi a celor de imobilizări necorporale care se preconizează că va fi recuperată sau reluată prin tarife viitoare;

(c) recunoaşterea unui sold de credit al contului de amânare aferent activităţii reglementate atunci când unei entități i se impune, ca rezultat al acţiunilor reale sau preconizate ale organismului de reglementare, să scadă tarifele în perioadele viitoare pentru a relua recuperările în exces ale costurilor autorizate (adică valorile care sunt în plus față de valoarea specificată de organismul de reglementare a tarifelor); și

(d) evaluarea soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate pe o bază neactualizată sau pe o bază actualizată care foloseşte o dobândă sau o rată de actualizare specificată de organismul de reglementare a tarifelor.

B5 Următoarele sunt exemple de tipuri de costuri pe care organismele de reglementare a tarifelor le pot permite în deciziile de stabilire a tarifelor şi pe care entitatea ar putea, prin urmare, să le recunoască în soldurile conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate:

(i) modificările volumului sau preţului de cumpărare;

(ii) costurile iniţiativelor privind „energia verde” aprobate (în plus față de sumele care sunt capitalizate ca parte a imobilizărilor corporale în conformitate cu IAS 16 *Imobilizări corporale*);

(iii) costuri de regie care nu sunt direct atribuibile şi care sunt tratate drept costuri de capital în scopul reglementării tarifare (dar care, în conformitate cu IAS 16, nu pot fi incluse în costul unui element de imobilizări corporale);

(iv) costuri de anulare a proiectului;

(v) costuri pentru deteriorări provocate de furtună; și

(vi) dobânda presupusă (inclusiv sumele permise pentru fonduri care sunt folosite în timpul construcţiei şi care asigură entităţii rentabilitatea capitalului social al proprietarului, precum şi împrumuturile).

B6 Soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate reprezintă de obicei diferenţele temporale dintre recunoaşterea elementelor de venit sau cheltuieli în scopuri de reglementare şi recunoaşterea acelor elemente în scopuri de raportare financiară. Atunci când o entitate modifică o politică contabilă la adoptarea pentru prima dată a IFRS sau la aplicarea iniţială a unui standard nou sau revizuit, pot apărea diferenţe temporale noi sau revizuite care creează solduri noi sau revizuite ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate. Interdicția de la punctul 13 care împiedică o entitate să îşi modifice politica contabilă pentru a începe să recunoască soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate nu interzice recunoaşterea unor solduri noi sau revizuite ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate care sunt create ca rezultat al altor modificări în politicile contabile impuse de IFRS. Acest lucru se datorează faptului că recunoaşterea soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate pentru astfel de diferenţe temporale ar fi consecventă cu politica de recunoaștere existentă aplicată în conformitate cu punctul 11 şi nu ar reprezenta introducerea unei noi politici contabile. În mod similar, punctul 13 nu interzice recunoaşterea soldurilor conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate apărute din diferenţele temporale care nu existau imediat înainte de data trecerii la IFRS, dar care sunt consecvente cu politicile contabile ale entităţii stabilite în conformitate cu punctul 11 (de exemplu, costurile pentru deteriorări provocate de furtună).

Aplicabilitatea altor standarde

B7 O entitate care intră sub incidenţa dispoziţiilor prezentului standard şi alege să le aplice trebuie să continue să aplice politicile contabile conforme GAAP-urilor anterioare pentru recunoaşterea, evaluarea, deprecierea şi derecunoaşterea soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate. Totuşi, punctele 16-17 stipulează că, în anumite situaţii, este posibil să fie necesară aplicarea altor standarde în cazul soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate pentru a le reflecta corespunzător în situaţiile financiare. Următoarele puncte descriu modul în care alte standarde interacţionează cu dispoziţiile prezentului standard. În mod special, următoarele puncte clarifică excepţii şi derogări specifice de la alte standarde şi dispoziţii suplimentare de prezentare şi descriere care se preconizează că vor fi aplicabile.

Aplicarea IAS 10 *Evenimente ulterioare perioadei de raportare*

B8 O entitate poate fi nevoită să folosească estimări şi ipoteze la recunoaşterea şi evaluarea soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate. Pentru evenimentele care apar între finalul perioadei de raportare şi data la care situaţiile financiare sunt aprobate în vederea emiterii, entitatea trebuie să aplice IAS 10 pentru a identifica dacă acele estimări şi ipoteze trebuie ajustate pentru a reflecta respectivele evenimente.

Aplicarea IAS 12 *Impozitul pe profit*

B9 IAS 12 impune unei entităţi, cu anumite excepţii limitate, să recunoască o datorie privind impozitul amânat şi (sub rezerva anumitor condiţii) o creanţă privind impozitul amânat pentru toate diferenţele temporare. O entitate cu tarife reglementate trebuie să aplice IAS 12 pentru toate activităţile sale, inclusiv pentru activitățile cu tarife reglementate, în vederea identificării valorii impozitului pe profit ce urmează să fie recunoscut.

B10 În anumite regimuri de reglementare a tarifelor, organismul de reglementare a tarifelor permite sau impune unei entităţi să îşi crească tarifele viitoare pentru a recupera o parte din sau toate cheltuielile cu impozitul pe profit ale entităţii. În aceste circumstanţe, rezultatul ar putea fi recunoaşterea de către entitate în situaţia poziţiei financiare a soldului contului de amânare aferent activităților reglementate pentru impozitul pe profit în conformitate cu politicile sale contabile stabilite potrivit punctelor 11-12. Recunoaşterea acestui sold al contului de amânare aferent activităților reglementate pentru impozitul pe profit ar putea crea o diferenţă temporară suplimentară pentru care va fi recunoscut un impozit amânat suplimentar.

B11 Fără a aduce atingere dispozițiilor de prezentare şi descriere din IAS 12, atunci când o entitate recunoaşte o creanţă sau o datorie privind impozitul amânat drept rezultat al recunoaşterii soldurilor conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate, entitatea nu trebuie să includă respectiva valoare a impozitului amânat în soldurile totale ale creanţei (datoriei) privind impozitul amânat. În schimb, entitatea trebuie să prezinte creanţa (datoria) privind impozitul amânat care apare drept rezultat al recunoaşterii soldurilor conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate fie:

(a) la elementele-rând ce sunt prezentate pentru soldurile de debit şi credit ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate; fie

(b) drept un element-rând separat alături de soldurile de debit şi credit ale conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate.

B12 Similar, atunci când o entitate recunoaşte variaţia unei creanţe (datorii) privind impozitul amânat ce apare drept rezultat al recunoaşterii soldurilor conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate, entitatea nu trebuie să includă variaţia acelei valori a impozitului amânat în elementul-rând al cheltuielii cu impozitul (venitului din impozit) care este prezentat în situaţia (situațiile) profitului sau pierderii şi altor elemente ale rezultatului global în conformitate cu IAS 12. În schimb, entitatea trebuie să prezinte variaţia creanţei (datoriei) privind impozitul amânat care apare drept rezultat al recunoaşterii soldurilor conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate fie:

(a) la elementele-rând ce sunt prezentate în situaţia (situaţiile) profitului sau pierderii şi altor elemente ale rezultatului global pentru variaţiile din soldurile conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate; fie

(b) drept un element-rând separat alături de elementele-rând ce sunt prezentate în situaţia (situaţiile) profitului sau pierderii şi altor elemente ale rezultatului global pentru variaţiile din soldurile conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate.

Aplicarea IAS 33 *Rezultatul pe acţiune*

B13 Punctul 66 din IAS 33 impune anumitor entităţi să prezinte, în situaţia profitului sau pierderii şi altor elemente ale rezultatului global, rezultatele pe acţiune diluate şi de bază atât pentru profitul sau pierderea din activităţile continue, cât şi pentru profitul sau pierderea ce este atribuibil(ă) acționarilor ordinari ai societăţii-mamă. Suplimentar, punctul 68 din IAS 33 impune unei entităţi care raportează o activitate întreruptă să prezinte valoarea pe acţiune de bază și valoarea pe acțiune diluată pentru activităţile întrerupte fie în situaţia profitului sau pierderii și altor elemente ale rezultatului global, fie în note.

B14 Pentru fiecare rezultat pe acţiune prezentat în conformitate cu IAS 33, o entitate care aplică prezentul standard trebuie să prezinte valori ale rezultatului pe acţiune de bază şi valori ale rezultatului pe acţiune diluat care sunt calculate în acelaşi fel, cu excepţia faptului că acele valori trebuie să excludă variaţia netă din soldurile conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate. Consecvent cu dispoziţia de la punctul 73 din IAS 33, o entitate trebuie să prezinte rezultatul pe acţiune prevăzut la punctul 26 din prezentul standard acordându-i o importanţă similară cu rezultatul pe acţiune prevăzut de IAS 33 pentru toate perioadele prezentate.

Aplicarea IAS 36 *Deprecierea activelor*

B15 Punctele 11-12 impun unei entităţi să continue să aplice politicile contabile conforme GAAP-urilor anterioare pentru identificarea, recunoaşterea, evaluarea şi reluarea oricărei deprecieri a soldurilor recunoscute ale conturilor sale de amânare aferente activităților reglementate. În consecinţă, IAS 36 nu se aplică soldurilor separate ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate recunoscute.

B16 Totuşi, IAS 36 poate impune unei entităţi să realizeze un test de depreciere unei unităţi generatoare de numerar (CGU) care include soldurile conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate. Acest test poate fi impus deoarece CGU conţine fond comercial sau pentru că unul sau mai mulţi dintre indicatorii de depreciere descrişi în IAS 36 au fost identificaţi în legătură cu CGU. În astfel de situaţii, punctele 74-79 din IAS 36 conţin dispoziţii pentru identificarea valorii recuperabile şi a valorii contabile a unei CGU. O entitate trebuie să aplice acele dispoziţii pentru a decide dacă oricare dintre soldurile recunoscute ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate sunt incluse în valoarea contabilă a CGU, în sensul testului de depreciere. Astfel, restul dispoziţiilor din IAS 36 trebuie aplicate oricărei pierderi din depreciere care este recunoscută în urma acestui test.

Aplicarea IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*

B17 Principiul fundamental al IFRS 3 este că entitatea dobânditoare a unei întreprinderi recunoaşte activele dobândite şi datoriile asumate la valorile juste de la data achiziţiei. IFRS 3 oferă excepţii limitate de la principiile sale de recunoaştere şi evaluare. Punctul B18 din prezentul standard furnizează o excepţie suplimentară.

B18 Punctele 11-12 impun unei entităţi să continue să aplice politicile contabile conforme GAAP-urilor anterioare pentru recunoaşterea, evaluarea, deprecierea şi derecunoaşterea soldurilor conturilor sale de amânare aferente activităților reglementate. În consecinţă, dacă o entitate dobândeşte o întreprindere, ea trebuie să aplice, în situaţiile sale financiare consolidate, politicile sale contabile stabilite în conformitate cu punctele 11-12 pentru recunoaşterea şi evaluarea soldurilor conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate ale entităţii dobândite la data achiziţiei. Soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate ale entităţii dobândite trebuie să fie recunoscute în situaţiile financiare consolidate ale entității dobânditoare în conformitate cu politicile acesteia, indiferent dacă entitatea dobândită recunoaşte acele solduri în propriile situaţii financiare.

Aplicarea IFRS 5 *Active imobilizate deţinute în vederea vânzării şi activităţi întrerupte*

B19 Punctele 11-12 impun unei entităţi să continue să aplice politicile sale contabile anterioare pentru recunoaşterea, evaluarea, deprecierea şi derecunoaşterea soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate. În consecinţă, dispoziţiile de evaluare din IFRS 5 nu trebuie aplicate soldurilor recunoscute ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate.

B20 Punctul 33 din IFRS 5 impune prezentarea unei singure valori pentru activităţile întrerupte în situaţia (situaţiile) profitului sau pierderii şi altor elemente ale rezultatului global. Fără a aduce atingere dispoziţiilor acelui punct, atunci când o entitate care alege să aplice prezentul standard prezintă o activitate întreruptă, nu trebuie să includă variaţia soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate ce apare din activitățile cu tarife reglementate ale activităţii întrerupte în cadrul elementelor-rând care sunt prevăzute la punctul 33 al IFRS 5. În schimb, entitatea trebuie să prezinte variația soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate ce apar din activităţile cu tarife reglementate ale activităţii întrerupte fie:

(a) în cadrul elementului-rând care este prezentat pentru variaţiile în soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate aferente pentru profit sau pierdere; fie

(b) drept un element-rând separat alături de cel prezentat pentru variaţiile în soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate pentru profit sau pierdere.

B21 În mod similar, fără a aduce atingere dispoziţiilor punctului 38 din IFRS 5, atunci când o entitate prezintă un grup destinat cedării, entitatea nu trebuie să includă totalul soldurilor de debit şi credit ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate care fac parte din grupul destinat cedării în cadrul elementelor-rând care sunt prevăzute la punctul 38 din IFRS 5. În schimb, entitatea trebuie să prezinte totalul soldurilor de debit şi credit ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate care fac parte din grupul destinat cedării fie:

(a) în cadrul elementelor-rând care sunt prezentate pentru soldurile de debit şi credit ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate; fie

(b) drept elemente-rând separate alături de celelalte solduri de debit şi credit ale conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate.

B22 Dacă o entitate alege să includă soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate şi variaţiile în acele solduri care au legătură cu grupul destinat cedării sau activitatea întreruptă în cadrul elementelor-rând ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate, atunci poate fi necesară prezentarea lor separată ca parte a analizei elementelor-rând ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate descrise la punctul 33 din prezentul standard.

Aplicarea IFRS 10 *Situaţii financiare consolidate* şi a IAS 28 *Investiţii în entităţile asociate şi în asocierile în participaţie*

B23 Punctul 19 din IFRS 10 prevede că „o societate-mamă trebuie să întocmească situații financiare consolidate utilizând politici contabile uniforme pentru tranzacții și alte evenimente asemănătoare în circumstanțe similare”. Punctul 8 din prezentul standard prevede că o entitate care intră sub incidenţa prezentului standard şi alege să îl aplice trebuie să aplice toate dispoziţiile acestuia tuturor soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate care rezultă din toate activităţile cu tarife reglementate ale entităţii. În consecinţă, dacă o societate-mamă recunoaşte soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate în situaţiile sale financiare consolidate în conformitate cu prezentul standard, atunci trebuie să aplice aceleaşi politici contabile soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate rezultate în toate filialele sale. Această prevedere se aplică indiferent dacă filialele recunosc sau nu respectivele solduri în situaţiile financiare proprii.

B24 În mod similar, punctele 35-36 din IAS 28 prevăd că, la aplicarea metodei punerii în echivalenţă, „situaţiile financiare ale unei entităţi trebuie întocmite folosind politici contabile uniforme pentru tranzacţii şi evenimente asemănătoare în circumstanţe similare”. În consecinţă, trebuie efectuate ajustări pentru ca politicile contabile ale entității asociate sau asocierii în participaţie privind recunoaşterea, evaluarea, deprecierea şi derecunoaşterea soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate să fie în conformitate cu cele ale entităţii de investiţii privind aplicarea metodei punerii în echivalenţă.

Aplicarea IFRS 12 *Prezentarea intereselor existente în alte entități*

B25 Punctul 12 litera (e) din IFRS 12 impune unei entităţi să prezinte, pentru fiecare dintre filialele sale care nu deţin interese care nu controlează ce sunt semnificative pentru entitatea raportoare, profitul sau pierderea ce a fost alocat(ă) intereselor care nu controlează ale filialei în timpul perioadei de raportare. O entitate care recunoaşte soldurile conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate în conformitate cu prezentul standard trebuie să prezinte variaţia netă în soldurile conturilor de amânare aferente activităţilor reglementate care este inclusă în valorile ce trebuie prezentate conform punctului 12 litera (e) din IFRS 12.

B26 Punctul 12 litera (g) din IFRS 12 impune unei entităţi să prezinte, pentru fiecare dintre filialele sale care deţin interese care nu controlează ce sunt semnificative pentru entitatea raportoare, informaţii financiare rezumate despre filială, conform prevederilor punctului B10 din IFRS 12. În mod similar, punctul 21 litera (b) subpunctul (ii) din IFRS 12 impune unei entităţi să prezinte, pentru fiecare entitate asociată sau asociere în participaţie care este semnificativă pentru entitatea raportoare, informaţii financiare rezumate, conform prevederilor punctelor B12-B13 din IFRS 12. Punctul B16 din IFRS 12 specifică informaţiile financiare rezumate pe care entitatea trebuie să le prezinte pentru toate celelalte entităţi asociate şi asocieri în participaţie care nu sunt semnificative individual, în conformitate cu punctul 21 litera (c) din IFRS 12.

B27 Pe lângă informaţiile specificate la punctele 12, 21, B10, B12-B13 şi B16 din IFRS 12, o entitate care recunoaşte soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate în conformitate cu prezentul standard trebuie de asemenea să prezinte soldul total de debit al conturilor de amânare aferente activităților reglementate, soldul total de credit al conturilor de amânare aferente activităților reglementate şi variaţiile nete ale acelor solduri, divizate între valorile recunoscute în profit sau pierdere şi valorile recunoscute în alte elemente ale rezultatului global, pentru fiecare entitate pentru care acele dispoziţii de prezentare din IFRS 12 sunt impuse.

B28 Punctul 19 din IFRS 12 precizează informațiile pe care o entitate este obligată să le prezinte atunci când recunoaşte un câştig sau o pierdere la pierderea controlului asupra unei filiale, calculat(ă) în conformitate cu punctul 25 din IFRS 10. Pe lângă informațiile prevăzute la punctul 19 din IFRS 12, o entitate care alege să aplice prezentul standard trebuie să prezinte partea din câştig sau pierdere care este atribuibilă derecunoaşterii soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate din fosta filială la data la care a fost pierdut controlul.

Anexa C  
Data intrării în vigoare şi tranziţia

Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul standard.

Data intrării în vigoare şi tranziţia

Data intrării în vigoare

C1 O entitate trebuie să aplice prezentul standard dacă primele sale situaţii financiare anuale întocmite în conformitate cu IFRS sunt întocmite pentru o perioadă care începe la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard în primele sale situaţii financiare anuale întocmite în conformitate cu IFRS pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

Anexa D Amendamente care rezultă la IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară*

Această anexă prezintă un amendament la IFRS 1 Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară, care este o consecință a emiterii de către IASB a IFRS 14. O entitate trebuie să aplice amendamentul pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IFRS 14 pentru o perioadă anterioară, acest amendament trebuie aplicat pentru acea perioadă anterioară.

|  |
| --- |
| \* \* \* \* \* |

*Amendamentul cuprins în această anexă atunci când prezentul IFRS a fost emis în 2014 a fost încorporat în textul IFRS 1 publicat în acest volum.*

1. În septembrie 2010, IASB a înlocuit *Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare* cu *Cadrul general conceptual de raportare financiară*. *Termenul „reprezentare exactă” înglobează principalele caracteristici pe care* Cadrul general anterior le numea „fiabilitate”. Dispoziţia de la punctul 13 din prezentul standard se bazează pe dispoziţiile din IAS 8 care păstrează termenul „fiabil”. [↑](#footnote-ref-1)