Standardul Internaţional de Raportare Financiară 11  
*Angajamente comune*

Obiectiv

**1** **Obiectivul prezentului IFRS este de a stabili principiile de raportare financiară pentru entitățile care dețin interese în angajamente care sunt controlate în comun (altfel spus, *angajamente comune*).**

Îndeplinirea obiectivului

2 Pentru a îndeplini obiectivul de la punctul 1, prezentul IFRS definește *controlul comun* și prevede ca o entitate care este *parte într-un angajament comun* să stabilească tipul de angajament comun în care este implicată prin evaluarea drepturilor și obligațiilor sale și să contabilizeze drepturile și obligațiile respective în conformitate cu acel tip de angajament comun.

Domeniu de aplicare

**3** **Prezentul IFRS trebuie aplicat de toate entitățile care sunt părți într-un angajament comun.**

Angajamente comune

**4** **Un angajament comun este un angajament în care două sau mai multe părţi deţin controlul comun.**

**5** **Un angajament comun are următoarele caracteristici:**

**(a)** **Angajamentul contractual este obligatoriu pentru părți (a se vedea punctele B2-B4).**

**(b)** **Angajamentul contractual oferă două sau mai multor părți controlul în comun al angajamentului (a se vedea punctele 7-13).**

**6** **Un angajament comun este fie o *operațiune în participaţie*, fie o *asociere în participaţie*.**

Control comun

**7** **Controlul comun reprezintă controlul partajat al unui angajament, convenit prin contract, care există numai atunci când deciziile legate de activităţile relevante necesită consimţământul unanim al părţilor care deţin controlul comun.**

8 O entitate care este parte într-un angajament trebuie să evalueze dacă angajamentul contractual conferă controlul angajamentului în mod colectiv tuturor părților sau unui grup al părților. Toate părțile, sau un grup al părților, controlează în mod colectiv angajamentul atunci când acestea trebuie să acționeze în comun pentru a coordona activitățile care influențează semnificativ rezultatele angajamentului (adică activitățile relevante).

9 După ce s-a stabilit faptul că toate părțile, sau un grup al părților, controlează angajamentul în mod colectiv, controlul comun există numai atunci când este necesar consimțământul unanim al părților care controlează angajamentul în mod colectiv pentru a decide cu privire la activitățile relevante.

10 Într-un angajament comun, niciuna dintre părţi nu controlează angajamentul în nume propriu. O parte care deține controlul în comun al unui angajament poate împiedica oricare dintre celelalte părți, sau un grup al părților, să controleze angajamentul.

11 Un angajament poate fi un angajament comun chiar dacă nu toate părţile deţin controlul în comun al angajamentului. Prezentul IFRS face distincție între părțile care dețin controlul în comun al unui angajament comun (*operatori într-o operațiune în participație* sau *asociați într-o asociere în participație*) și părțile care participă, dar nu dețin controlul comun într-un angajament comun.

12 O entitate trebuie să aplice raţionamentul atunci când evaluează dacă toate părţile, sau un grup al părţilor, deţin(e) controlul comun al unui angajament. O entitate trebuie să efectueze această evaluare prin analizarea tuturor datelor și circumstanțelor (a se vedea punctele B5-B11).

13 Dacă se modifică datele şi circumstanţele, o entitate trebuie să reevalueze dacă mai deţine controlul în comun al angajamentului.

Tipuri de angajamente comune

**14** **O entitate trebuie să stabilească tipul de angajament comun în care este implicată. Clasificarea unui angajament comun drept operațiune în participaţie sau asociere în participaţie depinde de drepturile şi obligaţiile părţilor angajamentului.**

**15** **O operațiune în participaţie este un angajament comun în cadrul căruia părţile care deţin controlul comun al angajamentului au drepturi la activele şi obligaţii privind datoriile aferente angajamentului. Părţile respective se numesc operatori într-o operațiune în participaţie.**

**16** **O asociere în participaţie este un angajament comun în cadrul căruia părţile care deţin controlul comun al angajamentului au drepturi la activele nete ale angajamentului. Părţile respective se numesc asociaţi într-o asociere în participaţie.**

17 O entitate aplică raţionamentul atunci când evaluează dacă un angajament comun este o operațiune în participaţie sau o asociere în participaţie. O entitate trebuie să stabilească tipul de angajament comun în care este implicată analizând drepturile şi obligaţiile sale care decurg din angajament. O entitate își evaluează drepturile și obligațiile prin analizarea structurii și a formei juridice a angajamentului, a termenelor convenite între părțile angajamentului contractual și, dacă sunt relevante, a altor date și circumstanțe (a se vedea punctele B12-B33).

18 Uneori, părţile au obligaţii în baza unui cadru general al angajamentului în care se stabilesc termenele contractuale generale pentru a desfăşura una sau mai multe activităţi. Cadrul general al angajamentului poate să prevadă ca părţile să încheie diferite angajamente comune pentru a trata activităţi specifice care fac parte din contract. Chiar dacă angajamentele comune respective sunt asociate aceluiaşi cadru general al angajamentului, tipul acestora poate fi diferit dacă părţile au drepturi şi obligaţii distincte atunci când desfăşoară diferitele activităţi prevăzute în cadrul general al angajamentului. În consecinţă, operațiunile în participaţie şi asocierile în participaţie pot să coexiste atunci când părţile desfăşoară activităţi diferite care fac parte din acelaşi cadru general al angajamentului.

19 Dacă se modifică datele şi circumstanţele, o entitate trebuie să reevalueze dacă s-a schimbat tipul de angajament comun în care este implicată.

Situaţiile financiare ale părţilor într-un angajament comun

Operațiuni în participaţie

**20** **În raport cu interesul său într-o operațiune în participaţie, un operator într-o operațiune în participaţie trebuie să recunoască:**

**(a)** **activele sale, inclusiv partea sa din orice active deţinute în comun;**

**(b)** **datoriile sale, inclusiv partea sa din orice datorii suportate în comun;**

**(c)** **veniturile sale din vânzarea părţii din rezultat care îi revine în urma operațiunii în participaţie;**

**(d)** **partea sa din veniturile care rezultă în urma vânzării rezultatului de către operațiunea în participaţie; și**

**(e)** **cheltuielile sale, inclusiv partea sa din orice cheltuieli suportate în comun.**

21 Un operator într-o operațiune în participaţie trebuie să contabilizeze activele, datoriile, veniturile şi cheltuielile aferente participaţiei sale într-o operațiune în participaţie în conformitate cu IFRS-urile aplicabile activelor, datoriilor, veniturilor şi cheltuielilor specifice.

21A Atunci când o entitate achiziționează un interes într-o operațiune în participație în care activitatea operațiunii în participație este o întreprindere, conform definiției din IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*, entitatea trebuie să aplice, în raport cu interesul deținut în conformitate cu punctul 20, toate principiile referitoare la contabilizarea combinărilor de întreprinderi din IFRS 3 și din alte IFRS-uri care nu intră în conflict cu îndrumările din prezentul IFRS și trebuie să prezinte informațiile impuse de acele IFRS-uri pentru combinările de întreprinderi. Acest lucru se aplică atât la achiziționarea interesului inițial, cât și la achiziționarea intereselor suplimentare într-o operațiune în participație în care activitatea operațiunii în participație este o întreprindere. Contabilizarea achiziţiei unui interes într-o astfel de operațiune în participație este descrisă la punctele B33A–B33D.

22 Contabilizarea tranzacțiilor precum vânzarea, contribuția la sau cumpărarea de active între o entitate și o operațiune în participație în care aceasta este un operator într-o operațiune în participație este prevăzută la punctele B34–B37.

23 O parte care participă, dar nu deține controlul în comun al unei operațiuni în participație trebuie, de asemenea, să contabilizeze participația sa în angajament în conformitate cu punctele 20-22, dacă partea respectivă are drepturi la activele și are obligații privind datoriile operațiunii în participație. Dacă o parte care participă, dar nu deţine controlul în comun al unei operațiuni în participaţie, nu are drepturi la activele şi nu are obligaţii privind datoriile operațiunii în participaţie, aceasta trebuie să contabilizeze participaţia sa în operațiunea în participaţie în conformitate cu IFRS-urile aplicabile participaţiei respective.

Asocieri în participaţie

**24** **Un asociat într-o asociere în participaţie trebuie să îşi recunoască participaţia într-o asociere în participaţie drept investiţie şi trebuie să contabilizeze investiţia respectivă prin metoda punerii în echivalenţă, în conformitate cu IAS 28 *Investiţii în entităţile asociate şi în asocierile în participaţie*, cu excepţia cazului în care entitatea este scutită de la aplicarea metodei punerii în echivalenţă, aşa cum se prevede în standardul respectiv.**

25 O parte care participă, dar nu deține controlul în comun al unei asocieri în participație trebuie să contabilizeze participația sa în angajament în conformitate cu IFRS 9 *Instrumente financiare*, exceptând situația în care aceasta are o influență semnificativă asupra asocierii în participație, caz în care aceasta trebuie să contabilizeze participația sa în conformitate cu IAS 28 (aşa cum a fost modificat în 2011).

Situaţii financiare individuale

**26** **În situaţiile financiare individuale, un operator într-o operațiune în participaţie sau un asociat într-o asociere în participaţie trebuie să îşi contabilizeze participaţia:**

**(a)** **într-o operațiune în participație în conformitate cu punctele 20-22;**

**(b)** **într-o asociere în participaţie în conformitate cu punctul 10 din IAS 27 *Situaţii financiare individuale*.**

**27** **În situaţiile financiare individuale, o parte care participă, dar nu deţine controlul în comun într-un angajament comun trebuie să îşi contabilizeze participaţia:**

**(a)** **într-o operațiune în participație în conformitate cu punctul 23;**

**(b)** **într-o asociere în participație în conformitate cu IFRS 9, exceptând situația în care entitatea are o influență semnificativă asupra asocierii în participație, caz în care aceasta trebuie să aplice punctul 10 din IAS 27 (aşa cum a fost modificat în 2011).**

Anexa A  
Termeni definiţi

Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul IFRS.

|  |  |
| --- | --- |
| **angajament comun** | Un angajament în care două sau mai multe părţi deţin **controlul comun**. |
| **control comun** | Controlul partajat al unui angajament, convenit prin contract, care există numai atunci când deciziile legate de activităţile relevante necesită consimţământul unanim al părţilor care deţin controlul comun. |
| **operațiune în participație** | Un **angajament comun** în cadrul căruia părţile care deţin **controlul comun** al angajamentului au drepturi la activele şi au obligaţii privind datoriile aferente angajamentului. |
| **operator într-o operațiune în participaţie** | O parte într-o **operațiune în participaţie** care deţine **controlul comun** al respectivei operațiuni în participaţie. |
| **asociere în participaţie** | Un **angajament comun** în cadrul căruia părţile care deţin **controlul comun** al angajamentului au drepturi la activele nete ale angajamentului. |
| **asociat într-o asociere în participaţie** | O parte într-o **asociere în participaţie** care deţine **controlul comun** al asocierii în participaţie. |
| **parte într-un angajament comun** | O entitate care participă într-un **angajament comun**, indiferent dacă entitatea respectivă deţine sau nu **controlul comun** al angajamentului. |
| **vehicul distinct** | O structură financiară ce poate fi identificată individual, inclusiv entităţi distincte cu personalitate juridică sau entităţi recunoscute pe baza statutului, indiferent dacă entităţile respective au sau nu personalitate juridică. |

Următorii termeni sunt definiți în IAS 27 (aşa cum a fost modificat în 2011), IAS 28 (aşa cum a fost modificat în 2011) sau IFRS 10 *Situații financiare consolidate* și sunt utilizați în prezentul IFRS cu semnificațiile prevăzute în IFRS-urile respective:

• control asupra unei entități în care s-a investit

• metoda punerii în echivalenţă

• autoritate

• drepturi de protecție

• activităţi relevante

• situaţii financiare individuale

• influenţă semnificativă.

Anexa B  Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul IFRS. Anexa descrie modul de aplicare a punctelor 1-27 şi are aceeaşi autoritate ca celelalte secţiuni ale IFRS-ului.

B1 Exemplele din prezenta anexă descriu situaţii ipotetice. Deşi este posibil ca anumite aspecte din exemple să fie întâlnite în modele de situaţii reale, atunci când se aplică IFRS 11 trebuie evaluate toate faptele şi circumstanţele relevante ale unui model de situaţie dat.

Angajamente comune

Angajament contractual (punctul 5)

B2 Angajamentele contractuale pot fi demonstrate în mai multe moduri. Un angajament contractual aplicabil este de obicei, dar nu întotdeauna, în scris, în mod normal sub formă de contract sau discuţii documentate între părţi. Mecanismele statutare pot, de asemenea, crea angajamente aplicabile, fie de sine stătătoare, fie coroborate cu contracte între părţi.

B3 Atunci când angajamentele comune sunt structurate printr-un *vehicul distinct* (a se vedea punctele B19–B33), în unele cazuri, angajamentul contractual sau anumite aspecte ale angajamentului contractual vor fi încorporate în articolele, în contractul de încorporare sau în statutul vehiculului distinct.

B4 Angajamentul contractual defineşte termenele pe baza cărora părţile participă la activitatea care face obiectul angajamentului. În general, angajamentul contractual tratează aspecte precum:

(a) scopul, activitatea şi durata angajamentului comun.

(b) modul în care sunt desemnaţi membrii consiliului de administraţie sau ai organului de conducere echivalent al angajamentului comun.

(c) procesul decizional: problemele pentru care sunt necesare deciziile părţilor, drepturile de vot ale părţilor şi nivelul de sprijin necesar pentru problemele respective. Prin procesul decizional reflectat în angajamentul contractual se stabilește controlul comun al angajamentului (a se vedea punctele B5-B11).

(d) aportul părţilor la capital sau alte contribuţii necesare.

(e) modul în care părţile împart activele, datoriile, veniturile, cheltuielile ori profitul sau pierderea aferente angajamentului comun.

Control comun (punctele 7-13)

B5 Pentru a evalua dacă o entitate deţine controlul în comun într-un angajament, o entitate trebuie să evalueze mai întâi dacă toate părţile, sau un grup al părţilor, controlează angajamentul. IFRS 10 definește controlul și trebuie utilizat pentru a stabili dacă toate părțile, sau un grup al părților, sunt expuse sau au drepturi la rezultatele variabile datorită participării acestora în angajament și dacă au capacitatea de a influența acele rezultate prin autoritatea pe care o deţin asupra angajamentului. Atunci când toate părțile, sau un grup al părților, analizate în mod colectiv, sunt capabile să coordoneze activitățile care influențează semnificativ rezultatele angajamentului (adică activitățile relevante), părțile controlează în comun angajamentul.

B6 După ce s-a concluzionat că toate părțile, sau un grup al părților, controlează în comun angajamentul, o entitate trebuie să evalueze dacă deține controlul în comun al angajamentului. Controlul comun există numai atunci când este necesar consimţământul unanim al părţilor care controlează în mod colectiv angajamentul pentru a decide cu privire la activităţile relevante. Pentru a evalua dacă angajamentul este controlat în comun de toate părţile sau de un grup al părţilor sau este controlat numai de una dintre părţi, poate fi necesară aplicarea raţionamentului.

B7 Uneori, procesul decizional convenit de părţi în angajamentul contractual conduce în mod implicit la controlul în comun. De exemplu, se presupune că două părți încheie un angajament în cadrul căruia fiecare deține 50% din drepturile de vot, iar angajamentul contractual între părți prevede că sunt necesare cel puțin 51% din drepturile de vot pentru a decide cu privire la activitățile relevante. În acest caz, părţile au convenit în mod implicit că deţin controlul comun al angajamentului, deoarece nu se pot lua decizii privind activităţile relevante fără consimţământul ambelor părţi.

B8 În alte situaţii, prin angajamentul contractual se solicită un procentaj minim de drepturi de vot pentru a lua decizii privind activităţile relevante. Atunci când acel procentaj minim de drepturi de vot se poate obţine prin mai multe combinaţii de părţi care consimt în mod colectiv, angajamentul nu este un angajament comun decât dacă angajamentul contractual prevede care dintre părţi (sau care combinaţie de părţi) trebuie să fie unanim de acord cu deciziile privind activităţile relevante ale angajamentului.

| **Exemple de aplicare** |
| --- |
| **Exemplul 1**  Se va presupune că trei părţi încheie un angajament: în cadrul angajamentului, A deţine 50% din drepturile de vot, B deţine 30% și C deţine 20%. Angajamentul contractual dintre A, B și C prevede că sunt necesare minimum 75% din drepturile de vot pentru a decide cu privire la activităţile relevante ale angajamentului. Deși A poate bloca orice decizie, nu controlează angajamentul, deoarece are nevoie de acordul părţii B. Termenele angajamentului contractual, prin care sunt necesare minimum 75% din drepturile de vot pentru a decide cu privire la activităţile relevante, implică faptul că A și B deţin controlul comun al angajamentului, deoarece nu se pot lua decizii cu privire la activităţile relevante ale angajamentului fără ca ambele părți să fie de acord. |
| **Exemplul 2**  Se va presupune că un angajament are trei părți: în cadrul angajamentului, A deține 50% din drepturile de vot, iar B și C dețin fiecare câte 25%. Angajamentul contractual dintre A, B și C prevede că sunt necesare minimum 75% din drepturile de vot pentru a decide cu privire la activităţile relevante ale angajamentului. Deși A poate bloca orice decizie, nu controlează angajamentul, deoarece are nevoie fie de acordul părţii B, fie de acordul părţii C. În acest exemplu, A, B și C controlează în mod colectiv angajamentul. Cu toate acestea, există mai multe combinaţii de părţi care pot conveni pentru a obţine 75% din drepturile de vot (adică fie A și B, fie A și C). În astfel de situaţii, pentru a fi un angajament comun, angajamentul contractual între părţi ar trebui să prevadă care combinaţie de părţi trebuie să fie unanim de acord cu deciziile privind activităţile relevante ale angajamentului. |
| **Exemplul 3**  Se va presupune un angajament în care A și B deţin fiecare câte 35% din drepturile de vot din cadrul angajamentului, iar cele 30% rămase sunt foarte dispersate. Deciziile cu privire la activităţile relevante trebuie să fie aprobate prin majoritatea drepturilor de vot. A și B deţin controlul comun al angajamentului numai dacă angajamentul contractual prevede că este necesar atât acordul părţii A, cât și cel al părţii B pentru a decide cu privire la activităţile relevante ale angajamentului. |

B9 Cerinţa cu privire la acordul unanim înseamnă că orice parte care deţine controlul în comun al angajamentului poate împiedica oricare dintre celelalte părţi, sau un grup al părţilor, să ia decizii unilaterale (cu privire la activităţile relevante) fără consimţământul său. Dacă cerinţa privind acordul unanim se referă numai la decizii care conferă unei părţi drepturi de protecţie, și nu la decizii privind activităţile relevante ale unui angajament, partea respectivă nu este o parte cu control comun asupra angajamentului.

B10 Un angajament contractual poate cuprinde clauze privind soluţionarea conflictelor, cum ar fi arbitrajul. Aceste prevederi pot permite luarea deciziilor fără acordul unanim al părților cu control comun. Existența unor astfel de prevederi nu exclude controlul comun al angajamentului și, în consecință, nu îl împiedică să fie un angajament comun.

**Evaluarea controlului comun**

Da

Nu

Nu

Da

Deciziile cu privire la activităţile relevante necesită consensul unanim al tuturor părţilor sau al unui grup de părţi care controlează în comun angajamentul?

Oferă angajamentul contractual tuturor   
părţilor sau unui grup de părţi, controlul   
colectiv al angajamentului?

Nu intră sub incidenţa IFRS 11

Nu intră sub incidenţa IFRS 11

Angajamentul este controlat în comun:  
angajamentul este un angajament comun

B11 Atunci când un angajament nu intră în domeniul de aplicare al IFRS 11, o entitate își va contabiliza participația în angajament în conformitate cu IFRS-urile relevante, cum ar fi IFRS 10, IAS 28 (aşa cum a fost modificat în 2011) sau IFRS 9.

Tipuri de angajamente comune (punctele 14-19)

B12 Angajamentele comune sunt încheiate pentru scopuri variate (de exemplu, ca modalitate de a împărţi costurile și riscurile între părţi sau ca mod de a le oferi părţilor acces la tehnologii și pieţe noi) și pot fi încheiate utilizând diferite structuri și forme juridice.

B13 Unele angajamente nu impun ca activitatea care face obiectul angajamentului să fie desfășurată printr-un vehicul distinct. Cu toate acestea, alte angajamente implică stabilirea unui vehicul distinct.

B14 Clasificarea angajamentelor comune solicitată prin prezentul IFRS se realizează în funcție de drepturile și obligațiile părților, care decurg din angajament, în cursul normal al activității. Prezentul IFRS clasifică angajamentele comune fie ca operațiuni în participație, fie ca asocieri în participație. Atunci când o entitate are drepturi la activele și are obligaţii privind datoriile aferente unui angajament, angajamentul este o operațiune în participaţie. Atunci când o entitate are drepturi la activele nete ale unui angajament, acordul este o asociere în participaţie. La punctele B16-B33 se descrie evaluarea unei entități care încearcă să stabilească dacă deține un interes într-o operațiune în participație sau un interes într-o asociere în participație.

Clasificarea unui angajament comun

B15 După cum se prevede la punctul B14, pentru a clasifica un angajament comun este necesar ca părțile să își evalueze drepturile și obligațiile care decurg din angajament. Atunci când efectuează această evaluare, o entitate trebuie să analizeze următoarele:

(a) structura angajamentului comun (a se vedea punctele B16-B21).

(b) atunci când angajamentul comun este structurat printr-un vehicul distinct:

(i) forma juridică a vehiculului distinct (a se vedea punctele B22-B24);

(ii) termenele angajamentului contractual (a se vedea punctele B25-B28); și

(iii) dacă sunt relevante, alte date și circumstanțe (a se vedea punctele B29-B33).

Structura angajamentului comun

Angajamente comune care nu sunt structurate printr-un vehicul distinct

B16 Un angajament comun care nu este structurat printr-un vehicul distinct este o operațiune în participaţie. În astfel de cazuri, prin angajamentul contractual se stabilesc drepturile la active și obligaţiile privind datoriile părţilor aferente angajamentului și drepturile la veniturile corespunzătoare și obligaţiile privind cheltuielile corespunzătoare ale părţilor.

B17 De cele mai multe ori, în angajamentul contractual sunt descrise natura activităţilor care fac obiectul angajamentului și modul în care părţile intenţionează să desfășoare în comun activităţile respective. De exemplu, părțile unui angajament comun pot conveni să fabrice împreună un produs, iar fiecare parte este responsabilă cu o anumită sarcină și fiecare îşi utilizează propriile active și își suportă propriile datorii. Angajamentul contractual ar putea, de asemenea, să prevadă modul în care se vor împărți între părți veniturile și cheltuielile comune. Într-un astfel de caz, fiecare operator într-o operațiune în participaţie recunoaște în situaţiile sale financiare activele și datoriile utilizate pentru sarcina specifică și recunoaște partea sa din venituri și din cheltuieli în conformitate cu angajamentul contractual.

B18 În alte cazuri, părţile într-un angajament comun pot să convină, de exemplu, să împartă și să exploateze în comun un activ. Într-un astfel de caz, prin angajamentul contractual se stabilesc drepturile părţilor la activul exploatat în comun și modul în care se împart între părţi producţia sau veniturile din activ și costurile de exploatare. Fiecare operator într-o operațiune în participaţie își contabilizează partea din activul comun și partea convenită din orice datorii și recunoaște partea sa din producţie, venituri și cheltuieli în conformitate cu angajamentul contractual.

Angajamente comune care sunt structurate printr-un vehicul distinct

B19 Un angajament comun în cadrul căruia activele și datoriile aferente angajamentului sunt deţinute într-un vehicul distinct poate fi o asociere în participaţie sau o operațiune în participaţie.

B20 Dacă o parte este un operator într-o operațiune în participaţie sau un asociat într-o asociere în participaţie depinde de drepturile părţii la activele și de obligaţiile acesteia privind datoriile aferente angajamentului, deţinute în vehiculul distinct.

B21 După cum este prevăzut la punctul B15, atunci când părțile au structurat un angajament comun printr-un vehicul distinct, părțile trebuie să evalueze dacă forma juridică a vehiculului distinct, termenele angajamentului contractual și, când este cazul, alte date și circumstanțe le conferă:

(a) drepturi la activele și obligaţii privind datoriile aferente angajamentului (adică angajamentul este o operațiune în participaţie); sau

(b) drepturi la activele nete ale angajamentului (adică angajamentul este o asociere în participaţie).

Structura angajamentului comun

Nu este structurat printr-un  
vehicul distinct

Este structurat printr-un  
vehicul distinct

Operațiune în participaţie

**Clasificarea unui angajament comun: evaluarea drepturilor şi obligaţiilor părţilor ce decurg din angajament**

Asociere în participație

O entitate trebuie să ia în considerare:

1. forma juridică a vehiculului distinct;
2. termenele angajamentului contractual; și
3. când este cazul, alte date și circumstanțe.

Forma juridică a vehiculului distinct

B22 Forma juridică a vehiculului distinct este relevantă atunci când se evaluează tipul angajamentului comun. Forma juridică este utilă în evaluarea iniţială a drepturilor la active și a obligaţiilor privind datoriile deţinute de părţi în vehiculul distinct, cum ar fi dacă părţile au interese în activele deţinute în vehiculul distinct și dacă acestea sunt răspunzătoare pentru datoriile deţinute în vehiculul distinct.

B23 De exemplu, părțile pot coordona angajamentul comun printr-un vehicul distinct, a cărui formă juridică face ca vehiculul distinct să fie considerat de sine stătător (adică activele și datoriile deținute în vehiculul distinct sunt activele și datoriile vehiculului distinct, și nu activele și datoriile părților). Într-un astfel de caz, evaluarea drepturilor și obligațiilor conferite părților prin forma juridică a vehiculului distinct indică faptul că angajamentul este o asociere în participație. Cu toate acestea, termenele convenite între părți în angajamentul contractual (a se vedea punctele B25-B28) și, dacă este cazul, alte date și circumstanțe (a se vedea punctele B29-B33) pot să nu ia în seamă evaluarea drepturilor și obligațiilor conferite părților prin forma juridică a vehiculului distinct.

B24 Evaluarea drepturilor și obligațiilor conferite părților prin forma juridică a vehiculului distinct este suficientă pentru a decide că angajamentul este o operațiune în participație numai dacă părțile coordonează angajamentul comun printr-un vehicul distinct a cărui formă juridică nu conferă separarea între părți și vehiculul distinct (adică activele și datoriile deținute în vehiculul distinct sunt activele și datoriile părților).

Evaluarea termenelor angajamentului contractual

B25 În multe cazuri, drepturile și obligaţiile convenite de părţi în angajamentul contractual sunt conforme sau nu intră în conflict cu drepturile și obligaţiile conferite părţilor prin forma juridică a vehiculului distinct prin care a fost structurat angajamentul.

B26 În alte cazuri, părţile utilizează angajamentul contractual pentru a inversa sau pentru a modifica drepturile și obligaţiile conferite prin forma juridică a vehiculului distinct prin care a fost structurat angajamentul.

|  |
| --- |
| **Exemplu de aplicare** |
| **Exemplul 4**  Se va presupune că două părţi structurează un angajament comun într-o entitate cu personalitate juridică. Fiecare parte deţine 50% din participaţiile în capitalurile proprii ale entităţii cu personalitate juridică. Înregistrarea permite separarea entităţii de proprietarii săi și, prin urmare, activele și datoriile deţinute în entitate sunt activele și datoriile entităţii cu personalitate juridică. Într-un astfel de caz, evaluarea drepturilor și obligaţiilor conferite părţilor prin forma juridică a vehiculului distinct indică faptul că părţile au drepturi la activele nete ale angajamentului.  Cu toate acestea, prin angajamentul contractual, părţile aduc modificări la caracteristicile corporaţiei, astfel încât fiecare are o participaţie în activele entităţii cu personalitate juridică și fiecare este răspunzătoare într-un procentaj specificat pentru datoriile entităţii cu personalitate juridică. Astfel de modificări contractuale privind caracteristicile unei corporaţii pot face ca un angajament să fie o operațiune în participaţie. |

B27 Tabelul următor compară termenele comune din angajamentele contractuale ale părților într-o operațiune în participație și termenele comune din angajamentele contractuale ale părților într-o asociere în participație. Exemplele de termene contractuale din tabelul următor nu sunt exhaustive.

| **Evaluarea termenelor angajamentului contractual** | | |
| --- | --- | --- |
|  | **Operațiune în participaţie** | **Asociere în participaţie** |
| **Termenele angajamentului contractual** | Angajamentul contractual prevede părţile unui angajament comun cu drepturi la activele și obligaţii privind datoriile aferente angajamentului. | Angajamentul contractual prevede părţile unui angajament comun cu drepturi la activele nete ale angajamentului (adică vehiculul distinct, și nu părţile, are drepturi la activele și obligaţii privind datoriile aferente angajamentului). |
| **Drepturi la active** | Angajamentul contractual prevede că părţile angajamentului comun împart toate participaţiile (de exemplu, drepturi, titlu sau drept de proprietate) în activele aferente angajamentului, într-un procentaj specificat (de exemplu, proporţional cu participaţia părţilor în capitalurile proprii ale angajamentului sau proporţional cu activitatea desfășurată prin angajament, direct atribuită acestora). | Prin angajamentul contractual se prevede că activele aduse în angajament sau achiziţionate ulterior de angajamentul comun sunt activele angajamentului. Părţile nu deţin nicio participaţie (adică drepturi, titlu sau drept de proprietate) în activele angajamentului. |
| **Obligaţii privind datoriile** | Angajamentul contractual prevede că părţile angajamentului comun împart toate datoriile, obligaţiile, costurile și cheltuielile într-un procentaj specificat (de exemplu, proporţional cu participaţia părţilor în capitalurile proprii ale angajamentului sau proporţional cu activitatea desfășurată prin angajament, direct atribuită acestora). | Angajamentul contractual prevede că angajamentul comun este răspunzător pentru datoriile și obligaţiile angajamentului. |
| Angajamentul contractual prevede că părţile într-un angajament comun sunt răspunzătoare pentru angajament doar proporţional cu participaţia acestora în angajament sau cu obligaţiile acestora de a contribui la orice capital neplătit sau suplimentar al angajamentului, sau ambele. |
| Angajamentul contractual prevede că părţile în angajamentul comun sunt răspunzătoare pentru despăgubirile solicitate de terţe părţi. | Angajamentul contractual prevede în ceea ce priveşte creditorii angajamentului comun că aceştia nu au drepturi la o cale de atac împotriva oricărei părţi cu privire la datoriile și obligaţiile angajamentului. |
| **Venituri, cheltuieli, profit sau pierdere** | Angajamentul contractual prevede alocarea veniturilor și a cheltuielilor pe baza performanţei corespunzătoare fiecărei părţi în angajamentul comun. De exemplu, angajamentul contractual ar putea să prevadă ca veniturile și cheltuielile să fie alocate pe baza capacităţii utilizate de fiecare parte într-o fabrică exploatată în comun, care ar putea fi diferită de participaţiile fiecărei părţi în capitalurile proprii ale angajamentului comun. În alte cazuri, este posibil ca părţile să convină să împartă profitul sau pierderea aferent(ă) angajamentului pe baza unui procentaj specificat, cum ar fi participaţiile părţilor în capitalurile proprii ale angajamentului. Acest fapt nu ar împiedica angajamentul să fie o operațiune în participaţie, dacă părţile au drepturi la activele și obligaţii privind datoriile aferente angajamentului. | Angajamentul contractual prevede procentul fiecărei părţi din profitul sau pierderea aferent(ă) activităţilor angajamentului. |
| **Garanţii** | Părţilor în angajamente comune li se solicită deseori să ofere garanţii către terţe părţi care, de exemplu, primesc servicii de la sau oferă finanţare pentru angajamentul comun. Prevederea unor astfel de garanţii sau angajamentul părţilor de a furniza garanţiile nu conduce, considerat(ă) individual, la concluzia că angajamentul comun este o operațiune în participaţie. Caracteristica pe baza căreia se stabilește dacă un angajament comun este o operațiune în participaţie sau o asociere în participaţie este dacă părţile au obligaţii privind datoriile aferente angajamentului (pentru unele dintre care este posibil ca părţile să fi oferit sau nu o garanţie). | |

B28 Atunci când angajamentul contractual prevede că părțile au drepturi la activele și obligații privind datoriile aferente angajamentului, acestea sunt părți într-o operațiune în participație și nu mai este necesar să analizeze alte date și circumstanțe (punctele B29-B33) în vederea clasificării angajamentului comun.

Evaluarea altor date și circumstanţe

B29 Atunci când termenele angajamentului contractual nu prevăd că părţile au drepturi la activele și obligaţii privind datoriile aferente angajamentului, pentru a evalua dacă angajamentul este o operațiune în participaţie sau o asociere în participaţie, părţile trebuie să analizeze alte date și circumstanţe.

B30 Un angajament comun poate fi structurat printr-un vehicul distinct, a cărui formă juridică poate să confere separarea între părţi și vehiculul distinct. Este posibil ca termenele contractuale convenite între părţi să nu prevadă faptul că părţile au drepturi la active și au obligaţii privind datoriile, dar, cu toate acestea, analizarea altor date și circumstanţe poate conduce la clasificarea unui astfel de angajament drept operațiune în participaţie. Acest fapt este valabil atunci când alte date și circumstanțe le conferă părților drepturi la activele și obligații privind datoriile aferente angajamentului.

B31 Atunci când activităţile unui angajament sunt structurate în principal pentru a prevedea rezultatele părţilor, acest fapt sugerează că părţile au drepturi la toate beneficiile economice ale activelor angajamentului. Adesea, părțile unui astfel de angajament își asigură accesul la rezultatele furnizate de angajament prin împiedicarea angajamentului de a vinde rezultatul unor terțe părți.

B32 Efectul unui angajament cu astfel de structură și scop este că datoriile suportate de angajament sunt, de fapt, onorate prin fluxul de trezorerie primit în urma achiziţionării rezultatului de către părţi. Atunci când părțile reprezintă de fapt singura sursă de flux de trezorerie care contribuie la continuarea activităților angajamentului, acest fapt sugerează că părțile au o obligație privind datoriile aferente angajamentului.

| **Exemplu de aplicare** |
| --- |
| **Exemplul 5** |
| Se va presupune că două părţi formează un angajament comun într-o entitate cu personalitate juridică (entitatea C) în cadrul căreia fiecare parte deţine 50% din participaţiile în capitalurile proprii. Scopul angajamentului este fabricarea de materiale necesare părţilor în propriile procese individuale de producţie. Prin angajament se asigură că părţile exploatează întreprinderea care produce materialele conform specificaţiilor de cantitate și de calitate ale părţilor.  Forma juridică a entităţii C (o entitate cu personalitate juridică) prin care se coordonează activităţile indică, iniţial, faptul că activele și datoriile deţinute în entitatea C sunt activele și datoriile entităţii C. Angajamentul contractual dintre părţi nu precizează faptul că părţile au drepturi la activele sau obligaţii pentru datoriile entităţii C. În consecinţă, forma legală a entităţii C şi termenele angajamentului contractual indică faptul că angajamentul este o asociere în participaţie.  Cu toate acestea, părţile vor analiza, de asemenea, următoarele aspecte ale angajamentului:  • Părţile au convenit să achiziţioneze tot rezultatul entităţii C în proporţie de 50:50. Entitatea C nu poate vinde nicio parte din rezultat unor terţe părţi decât cu acordul celor două părţi ale angajamentului. Deoarece scopul angajamentului este de a le furniza părţilor rezultatul pe care îl solicită, se preconizează că astfel de vânzări către terţe părţi vor fi rare și nesemnificative.  • Preţul rezultatului vândut părţilor este stabilit de ambele părţi la un nivel prin care se vor acoperi costurile de producţie și cheltuielile administrative suportate de entitatea C. Pe baza acestui model de funcţionare, se intenționează ca angajamentul să funcționeze la limita rentabilității. |
| Din modelul de situaţie de mai sus sunt relevante următoarele date și circumstanţe:  • Obligaţia părţilor de a cumpăra tot rezultatul entităţii C reflectă dependenţa exclusivă a entităţii C de părţi pentru a genera fluxuri de trezorerie și, prin urmare, părţile au obligaţia de a finanţa decontarea datoriilor entităţii C.  • Faptul că părţile au drepturi la tot rezultatul entităţii C înseamnă că părţile consumă și, prin urmare, au drepturi la toate beneficiile economice ale activelor entităţii C.  Aceste date și circumstanţe indică faptul că angajamentul este o operațiune în participaţie. Concluzia privind clasificarea angajamentului comun în aceste circumstanţe nu s-ar schimba dacă, în loc ca părţile să utilizeze partea lor de rezultat în scopuri proprii într-un proces de fabricaţie ulterior, părţile ar vinde partea lor din rezultat către terţe părţi.  Dacă părţile ar modifica termenele angajamentului contractual astfel încât angajamentul ar putea să vândă rezultatul către terţe părţi, acest fapt ar avea drept consecinţă asumarea de către entitatea C a cererii, a stocului și a riscului de credit . În acel scenariu, o astfel de modificare a datelor și circumstanţelor ar necesita o reevaluare a clasificării angajamentului comun. Astfel de date și circumstanţe ar indica faptul că angajamentul este o asociere în participaţie. |

B33 Următoarea diagramă ilustrează procesul de evaluare urmat de o entitate pentru a clasifica un angajament atunci când angajamentul comun este structurat printr-un vehicul distinct:

Termenele angajamentului contractual specifică faptul că părţile au drepturi la activele şi obligaţii faţă de datoriile ce decurg din angajament?

Părţile au elaborat un angajament pentru ca

1. activităţile principale să le ofere părţilor rezultate (adică părţile au drepturi efective la toate beneficiile economice ale activelor deţinute în cadrul vehiculului distinct) şi
2. acesta să depindă de părţi pe o bază continuă pentru decontarea datoriilor aferente activităţii desfăşurate pe baza angajamentului?

Asociere în participaţie

Alte date și circumstanțe

Termenele angajamentului contractual

Forma juridică a vehiculului distinct le conferă părților drepturi la activele și obligații privind datoriile aferente angajamentului?

**Clasificarea unui angajament comun care este   
structurat printr-un vehicul distinct**

Forma juridică a vehiculului distinct

Operațiune în participaţie

Nu

Nu

Nu

Da

Da

Da

Situațiile financiare ale părților într-un angajament comun (punctele 21A–22)

Contabilizarea achizițiilor de interese în operațiunile în participație

B33A Atunci când o entitate achiziționează un interes într-o operațiune în participație în care activitatea operațiunii în participație este o întreprindere, conform definiției din IFRS 3, entitatea va aplica, în raport cu interesul deținut în conformitate cu punctul 20, toate principiile referitoare la contabilizarea combinărilor de întreprinderi din IFRS 3 și din alte IFRS-uri care nu intră în conflict cu îndrumările din prezentul IFRS și va prezenta informațiile impuse de acele IFRS-uri pentru combinările de întreprinderi. Principiile referitoare la contabilizarea combinărilor de întreprinderi care nu intră în conflict cu îndrumările din prezentul IFRS includ, dar fără a se limita la:

(a) evaluarea activelor și datoriilor identificabile, la valoarea justă, altele decât elementele pentru care IFRS 3 și alte IFRS-uri prevăd excepții;

(b) recunoaşterea costurilor aferente achiziţiei drept cheltuieli în perioadele în care sunt suportate acele costuri și sunt primite serviciile, exceptând costurile de emitere a titlurilor de datorie sau de capitaluri proprii care sunt recunoscute în conformitate cu IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare* și cu IFRS 9;[[1]](#footnote-1)

(c) recunoaşterea creanţelor privind impozitul amânat și a datoriilor privind impozitul amânat care rezultă din recunoaşterea inițială a activelor sau datoriilor, cu excepția datoriilor privind impozitul amânat care rezultă din recunoaşterea iniţială a fondului comercial, conform IFRS 3 și IAS 12 *Impozitul pe profit*, pentru combinările de întreprinderi;

(d) recunoaşterea excesului de contravaloare transferată peste valoarea netă a sumelor la data achiziţiei ale activelor identificabile achiziționate și ale datoriilor asumate, dacă există, ca fond comercial; și

(e) testarea pentru depreciere a unei unități generatoare de numerar la care fondul comercial este alocat cel puțin o dată pe an și ori de câte ori există un indiciu al deprecierii acelei unități, conform IAS 36 *Deprecierea activelor*, pentru fondul comercial dobândit într-o combinare de întreprinderi.

B33B Punctele 21A și B33A se aplică și înființării unei operațiuni în participație dacă și numai dacă o întreprindere existentă, conform definiției din IFRS 3, vine ca o contribuție la operațiunea în participație, la momentul înființării acesteia, de la una dintre părțile care participă la operațiunea în participație. Totuși, acele puncte nu se aplică înființării unei operațiuni în participație dacă toate părțile care intră în operațiunea în participație contribuie doar cu active sau grupuri de active care nu reprezintă o întreprindere pentru operațiunea în participație la înființarea acesteia din urmă.

B33C Un operator într-o operațiune în participaţie ar putea să își majoreze interesul într-o operațiune în participaţie în care activitatea acesteia reprezintă o întreprindere, conform definiției din IFRS 3, prin achiziția unui interes suplimentar în operațiunea în participaţie. În aceste cazuri, interesele deținute anterior în operațiunea în participație nu sunt reevaluate dacă operatorul în operațiunea în participaţie păstrează controlul comun.

B33D Punctele 21A și B33A–B33C nu se aplică la achiziţia unui interes într-o operațiune în participație atunci când părțile care dețin controlul comun, inclusiv entitatea care achiziţionează interesul în operațiunea în participație, se află sub controlul comun al aceleiași sau al acelorași părți care controlează în ultimă instanță, atât înainte, cât și după achiziţie, iar acel control nu este tranzitoriu.

Contabilizarea vânzărilor de sau a contribuţiilor cu active într-o operațiune în participaţie

B34 Atunci când o entitate încheie o tranzacţie cu o operațiune în participaţie în cadrul căreia aceasta este un operator în operațiunea în participaţie, cum ar fi vânzarea de sau contribuţia cu active, aceasta efectuează tranzacţia cu celelalte părţi ale operațiunii în participaţie și, astfel, operatorul în operațiunea în participaţie trebuie să recunoască câștigurile și pierderile rezultate în urma unei astfel de tranzacţii doar proporţional cu participaţiile celorlalte părţi în operațiunea în participaţie.

B35 Atunci când astfel de tranzacţii oferă dovezi privind micșorarea valorii realizabile nete a activelor care vor fi vândute sau cu care se va contribui în operațiunea în participaţie sau privind o pierdere din deprecierea acelor active, pierderile respective trebuie să fie recunoscute în totalitate de operatorul în operațiunea în participaţie.

Contabilizarea achiziţionării de active de la o operațiune în participaţie

B36 Atunci când o entitate încheie o tranzacţie cu o operațiune în participaţie în cadrul căreia aceasta este un operator în operațiunea în participaţie, cum ar fi achiziţionarea de active, aceasta nu trebuie să recunoască partea sa din câștiguri și pierderi până în momentul în care va revinde acele active unor terţe părţi.

B37 Atunci când astfel de tranzacţii oferă dovezi privind micșorarea valorii realizabile nete a activelor care vor fi cumpărate sau privind o pierdere din deprecierea acelor active, un operator într-o operațiune în participaţie trebuie să recunoască partea sa din pierderile respective.

Anexa C Data intrării în vigoare, tranziţia și retragerea altor IFRS-uri

Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul IFRS şi are aceeaşi autoritate ca celelalte secţiuni ale IFRS-ului.

Data intrării în vigoare

C1 O entitate trebuie să aplice prezentul IFRS pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul IFRS anterior datei specificate, ea trebuie să prezinte acest fapt și să aplice simultan IFRS 10, IFRS 12 *Prezentarea intereselor existente în alte entități*, IAS 27 (aşa cum a fost modificat în 2011) și IAS 28 (aşa cum a fost modificat în 2011).

C1A Documentul *Situaţii financiare consolidate, angajamente comune și prezentarea intereselor existente în alte entităţi: îndrumări de tranziție* (Amendamente la IFRS 10, IFRS 11 și IFRS 12), emis în iunie 2012, a modificat punctele C2-C5, C7-C10 și C12 şi a adăugat punctele C1B și C12A–C12B. O entitate trebuie să aplice acele amendamente pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IFRS 11 pentru o perioadă anterioară, aceasta trebuie să aplice respectivele amendamente pentru acea perioadă anterioară.

C1AA Documentul *Contabilizarea achizițiilor de interese în operațiuni în participație* (Amendamente la IFRS 11), emis în mai 2014, a modificat titlul care urmează după punctul B33 și a adăugat punctele 21A, B33A–B33D și C14A, împreună cu titlurile aferente. O entitate trebuie să aplice în mod prospectiv amendamentele în perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele într-o perioadă anterioară, ea trebuie să prezinte acest fapt.

Tranziţia

C1B Fără a aduce atingere dispoziţiilor de la punctul 28 din IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori*, atunci când se aplică pentru prima dată prezentul IFRS, este suficient ca o entitate să prezinte informaţiile cantitative prevăzute la punctul 28 litera (f) din IAS 8 pentru perioada anuală imediat anterioară primei perioade anuale în care se aplică IFRS 11 („perioada imediat anterioară”). De asemenea, o entitate poate prezenta aceste informaţii pentru perioada curentă sau pentru perioade comparative anterioare, dar nu i se impune să facă acest lucru.

Asocierile în participație – tranziția de la consolidarea proporțională la metoda punerii în echivalență

C2 Atunci când schimbă abordarea de la consolidarea proporțională la metoda punerii în echivalență, o entitate trebuie să își recunoască investiția în asocierea în participație începând cu prima perioadă imediat anterioară prezentată. Acea investiție inițială trebuie să fie evaluată ca agregat al valorilor contabile ale activelor și datoriilor pe care entitatea le-a consolidat anterior proporțional, inclusiv orice fond comercial generat prin achiziție. Dacă fondul comercial a aparținut anterior unei unități mai mari generatoare de numerar sau unui grup de unități generatoare de numerar, entitatea trebuie să aloce fondul comercial asocierii în participație, pe baza valorilor contabile relative ale asocierii în participație și ale unității generatoare de numerar sau ale grupului de unități generatoare de numerar de care a aparținut.

C3 Soldul de deschidere al investiției stabilit în conformitate cu punctul C2 este considerat drept costul presupus al investiției la recunoașterea inițială. O entitate trebuie să aplice punctele 40-43 din IAS 28 (așa cum a fost modificat în 2011) la soldul de deschidere al investiției pentru a evalua dacă investiția este depreciată și trebuie să recunoască orice pierdere din depreciere drept o ajustare a rezultatelor reportate la începutul primei perioade imediat anterioare prezentate. Excepția de la recunoașterea inițială de la punctele 15 și 24 din IAS 12 *Impozitul pe profit* nu este aplicabilă atunci când entitatea recunoaște o investiție într-o asociere în participație care a rezultat în urma aplicării dispozițiilor de tranziție pentru asocierile în participație ce au fost consolidate anterior proporțional.

C4 Dacă, prin agregarea tuturor activelor și datoriilor consolidate anterior proporțional rezultă active nete negative, o entitate trebuie să evalueze dacă are obligații legale sau implicite aferente activelor nete negative și, în caz afirmativ, entitatea trebuie să recunoască datoria corespunzătoare. Dacă entitatea concluzionează că nu are obligaţii legale sau implicite aferente activelor nete negative, aceasta nu trebuie să recunoască datoria corespunzătoare, dar trebuie să ajusteze rezultatele reportate la începutul primei perioade prezentate. Entitatea trebuie să prezinte acest fapt, împreună cu partea sa cumulativă din pierderile nerecunoscute din asocierile sale în participație de la începutul primei perioade imediat anterioare prezentate și la data la care aplică pentru prima dată prezentul IFRS.

C5 O entitate trebuie să prezinte o defalcare a activelor și a datoriilor care au fost agregate într-un singur rând al soldului investiției, la începutul primei perioade imediat anterioare prezentate. Prezentarea respectivă de informații trebuie să fie întocmită într-o manieră agregată pentru toate asocierile în participație pentru care o entitate aplică dispozițiile de tranziție la care fac referire punctele C2-C6.

C6 După recunoașterea inițială, o entitate trebuie să își contabilizeze investiția în asocierea în participație utilizând metoda punerii în echivalență, în conformitate cu IAS 28 (aşa cum a fost modificat în 2011).

Operațiuni în participație – tranziția de la metoda punerii în echivalență la contabilizarea activelor și a datoriilor

C7 Atunci când face tranziția de la metoda punerii în echivalență la contabilizarea activelor și datoriilor asociate participațiilor sale într-o operațiune în participație, la începutul primei perioade imediat anterioare prezentate, o entitate trebuie să derecunoască investiția contabilizată anterior prin metoda punerii în echivalență și orice alte elemente care au făcut parte din investiția netă a entității în angajament, în conformitate cu punctul 38 din IAS 28 (așa cum a fost modificat în 2011), și să recunoască partea sa din fiecare dintre activele și datoriile asociate participației sale în operațiunea în participație, inclusiv orice fond comercial care ar putea să fi făcut parte din valoarea contabilă a investiției.

C8 O entitate trebuie să îşi determine participaţia deținută în activele și datoriile aferente operațiunii în participație, pe baza drepturilor și obligațiilor sale, într-un procentaj specificat în conformitate cu angajamentul contractual. O entitate va evalua valorile contabile iniţiale ale activelor și datoriilor prin dezagregarea acestora din valoarea contabilă a investiţiei, la începutul primei perioade prezentate, pe baza informaţiilor utilizate de entitate în aplicarea metodei punerii în echivalenţă.

C9 Orice diferență care apare între investiția contabilizată anterior prin metoda punerii în echivalență, împreună cu orice elemente care au făcut parte din investiția netă a entității în angajament, în conformitate cu punctul 38 din IAS 28 (așa cum a fost modificat în 2011), și valoarea netă recunoscută a activelor și datoriilor, inclusiv orice fond comercial, trebuie să fie:

(a) compensată prin orice fond comercial aferent investiţiei cu ajustarea oricărei diferenţe rămase conform rezultatelor reportate la începutul primei perioade prezentate, dacă valoarea netă recunoscută a activelor și a datoriilor, inclusiv orice fond comercial, este mai mare decât investiţia derecunoscută (și orice alte elemente care au făcut parte din investiţia netă a entităţii).

(b) ajustată conform rezultatelor reportate la începutul primei perioade prezentate, dacă valoarea netă recunoscută a activelor și a datoriilor, inclusiv orice fond comercial, este mai mică decât investiţia derecunoscută (și orice alte elemente care au făcut parte din investiţia netă a entităţii).

C10 Orice entitate care face trecerea de la metoda punerii în echivalenţă la contabilizarea activelor și a datoriilor trebuie să furnizeze o reconciliere între investiţia derecunoscută și activele și datoriile recunoscute, împreună cu ajustarea oricărei diferenţe rămase conform rezultatelor reportate, la începutul primei perioade prezentate.

C11 Atunci când entitatea recunoaște activele și datoriile aferente investiției sale într-o operațiune în participație nu se aplică excepția de la recunoașterea inițială de la punctele 15 și 24 din IAS 12.

Prevederi tranzitorii în situațiile financiare individuale ale unei entități

C12 O entitate care, conform punctului 10 din IAS 27, contabiliza anterior în situațiile sale financiare individuale participațiile sale într-o operațiune în participație drept investiții la costuri sau în conformitate cu IFRS 9 trebuie:

(a) să derecunoască investiția și să recunoască activele și datoriile aferente participaţiilor deținute în operațiunea în participație la valorile determinate în conformitate cu punctele C7-C9.

(b) să furnizeze o reconciliere între investiția derecunoscută și activele și datoriile recunoscute, împreună cu ajustarea oricărei diferențe rămase în rezultatele reportate, la începutul primei perioade imediat anterioare prezentate.

C13 Excepția de la recunoașterea inițială de la punctele 15 și 24 din IAS 12 nu se aplică atunci când entitatea recunoaște activele și datoriile aferente participaţiei sale într-o operațiune în participație în situațiile financiare individuale rezultate în urma aplicării cerințelor de tranziție pentru operațiuni în participație de la punctul C12.

Referinţe la „perioada imediat anterioară”

C13A Fără a aduce atingere referințelor la „perioada imediat anterioară” de la punctele C2-C12, o entitate poate prezenta, de asemenea, informații comparative ajustate pentru orice perioade anterioare prezentate, dar nu i se impune să facă acest lucru. Dacă o entitate prezintă informații comparative ajustate pentru orice perioade anterioare, toate referințele la „perioada imediat anterioară” de la punctele C2-C12 trebuie interpretate drept „prima perioadă comparativă ajustată prezentată”.

C13B Dacă o entitate prezintă informații comparative neajustate pentru orice perioade anterioare, entitatea trebuie să identifice clar informațiile care nu au fost ajustate, să menționeze că au fost întocmite pe o bază diferită și să explice baza respectivă.

Referinţe la IFRS 9

C14 Dacă o entitate aplică prezentul IFRS, dar nu aplică încă IFRS 9, orice referință la IFRS 9 trebuie interpretată ca referință la IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare.*

Contabilizarea achizițiilor de interese în operațiuni în participație

C14A Documentul *Contabilizarea achizițiilor de interese în operațiuni în participație* (Amendamente la IFRS 11), emis în mai 2014, a modificat titlul care urmează după punctul B33 și a adăugat punctele 21A, B33A–B33D și C1AA, împreună cu titlurile aferente. O entitate trebuie să aplice acele amendamente prospectiv în cazul achiziţiilor de interese în operațiunile în participație în care activitățile operațiunilor în participație reprezintă o întreprindere, conform definiției din IFRS 3, pentru acele achiziţii care au loc de la începutul primei perioade în care se aplică acele amendamente. În consecință, nu vor fi ajustate valorile recunoscute pentru achizițiile de interese în operațiuni în participație care au loc în perioade anterioare.

Retragerea altor IFRS-uri

C15 Prezentul IFRS înlocuieşte următoarele IFRS-uri:

(a) IAS 31 *Interese în asocierile în participaţie*; și

(b) SIC-13 *Entităţi controlate în comun – Contribuţii nemonetare ale asociaţilor*.

1. Dacă o entitate aplică aceste amendamente, dar nu aplică încă IFRS 9, orice referință la IFRS 9 din aceste amendamente trebuie interpretată ca referință la IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*. [↑](#footnote-ref-1)