



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Standardul IFRS® 14 Conturi de amânare aferente activităților reglementate



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

Standardul IFRS 14 Conturi de amânare aferente activităților reglementate

DOMENIU DE APLICARE ȘI DEFINIȚII CHEIE

Impactul contabil al reglementărilor guvernamentale asupra furnizării și stabilirii prețurilor anumitor tipuri de activități de către entitățile private este abordat în Standardul IFRS 14 Conturi de amânare aferente activităților reglementate. Tipurile de activități includ utilități precum gazele, electricitatea și apa.

Obiectivul IFRS 14 este de a preciza cerințele de raportare financiară pentru soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate care apar atunci când o entitate furnizează bunuri sau servicii clienților la un preț sau la un tarif care face obiectul reglementării tarifelor (IFRS 14.1).

IFRS 14 poate fi aplicat, dar nu este obligatoriu, în cazul în care o entitate desfășoară activități cu tarife reglementate și a recunoscut sume care corespund definiției de "solduri ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate" în situațiile sale financiare conforme cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare.

Pentru a înțelege corect acest standard, trebuie să cunoaștem câteva definiții de bază (IFRS14.Anexa A).

Reglementarea tarifelor: Un cadru de stabilire a prețurilor care pot fi percepute clienților pentru bunuri și servicii, iar acest cadru este supus supravegherii și/sau aprobării de către un organism de reglementare a tarifelor.

Autoritatea de reglementare a tarifelor: Orice organism autorizat care este împuternicit prin lege sau regulament să stabilească tariful sau gama de tarife care obligă o entitate.

Soldul conturilor de amânare aferente activităților reglementate: Soldul oricărui cont de cheltuieli (sau venituri) care nu ar fi recunoscut ca activ sau datorie în conformitate cu alte standarde, dar care se califică pentru amânare deoarece este inclus sau se așteaptă să fie inclus de către autoritatea de reglementare a tarifelor în stabilirea tarifului (tarifelor) care poate (pot) fi perceput(e) de la clienți.

REGLEMENTĂRI

Regulamentele sunt adesea concepute pentru:

- Permite furnizorilor să recupereze costurile specificate și alte sume prin intermediul tarifelor pe care le percep de la clienți.
- Protejarea intereselor clienților.

Reglementarea tarifelor este un mijloc de a garanta că anumite costuri sunt recuperate de către furnizor și că prețurile practicate față de clienți sunt corecte. Aceste două obiective înseamnă că prețurile practicate pentru clienți la un anumit moment dat nu acoperă neapărat costurile suportate de furnizor în acel moment. În acest caz, recuperarea acestor costuri este amânată și este recunoscută prin vânzări viitoare.

Acest lucru duce la o neconcordanță. IFRS nu are cerințe specifice în ceea ce privește contabilizarea acestei neconcordanțe. Cu toate acestea, practica stabilită este că sumele sunt recunoscute în profit sau pierdere pe măsură ce apar.

IFRS 14 permite celor care adoptă pentru prima dată IFRS să continue să recunoască sumele legate de reglementarea tarifelor în conformitate cu principiile contabile general acceptate anterioare atunci când adoptă IFRS.

Acest lucru este afectat de o excepție de la pct. 11 din IAS 8 Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori, care prevede, în general, ca o entitate să ia în considerare cerințele IFRS care tratează aspecte similare și cerințele Cadrului conceptual atunci când își stabilește politicile contabile.

Exemple: Acestea sunt exemple de tipuri de costuri pe care autoritățile de reglementare a tarifelor le pot permite în deciziile de stabilire a tarifelor și pe care o entitate le poate, prin urmare, recunoaște în soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate:

- Variații de volum sau de preț de achiziție.
- Costurile inițiativelor aprobate privind "energia verde" (în plus față de sumele care sunt capitalizate ca parte a costului imobilizărilor corporale în conformitate cu IAS 16 Imobilizări corporale).
- Costurile generale care nu pot fi atribuite în mod direct, care sunt tratate ca fiind costuri de capital în scopul reglementării tarifelor (dar care nu pot fi incluse, în conformitate cu IAS 16, în costul unui element de imobilizări corporale).
- Costurile de anulare ale proiectelor.
- Costurile pentru daunele provocate de furtună.
- Dobânda presupusă (inclusiv sumele permise pentru fondurile utilizate în timpul construcției care asigură entității o rentabilitate a capitalului propriu al proprietarului, precum și pentru împrumuturi).

MODIFICĂRI ALE POLITICILOR CONTABILE

O entitate nu trebuie să își modifice politicile contabile pentru a începe să recunoască soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate. O entitate își poate modifica politica privind aceste conturi în conformitate cu IAS 8, dar numai dacă această modificare face ca situațiile financiare să fie mai relevante și mai fiabile pentru utilizatori.

RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

O entitate care intră în domeniul de aplicare al IFRS 14 poate alege în mod voluntar și irevocabil, în primele sale situații financiare anuale întocmite în conformitate cu IFRS, dacă să recunoască sau nu soldurile de amânare aferente activităților reglementate în conformitate cu IFRS 14.

O entitate care a ales să aplice IFRS 14 în primele sale situații financiare anuale întocmite în conformitate cu IFRS continuă să aplice cerințele de recunoaștere, evaluare, depreciere și de derecunoaștere în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare pentru toate soldurile conturilor sale de amânare aferente activităților reglementate. În esență, aceasta înseamnă că, în ceea ce privește aceste solduri, continuă să se aplice dispozițiile din principiile contabile general acceptate anterioare ale entității.

Modificările sunt permise numai dacă au ca rezultat faptul că situațiile financiare sunt fie:

- Mai relevante dar nu mai puțin fiabile
- Mai fiabile dar nu mai puțin relevante.

Deoarece soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate care trebuie recunoscute sunt limitate la sumele suplimentare față de ceea ce ar fi fost altfel recunoscute ca active și datorii în conformitate cu IFRS și cu cadrul conceptual, evaluarea acestor solduri implică efectiv un proces în două etape:

- O entitate va determina mai întâi valoarea contabilă a activelor și datoriilor sale în conformitate cu IFRS, cu excepția IFRS 14.
- Aceste sume vor fi apoi comparate cu activele și datoriile determinate în conformitate cu prezentarea anterioară a entității conform GAAP (adică soldurile sale reglementate de tarife).

Diferențele ar reprezenta soldurile conturilor de debit sau de credit de amânare aferente activităților reglementate care trebuie recunoscute de către entitate.

Exemplu: Să presupunem că entitatea A este o companie de electricitate din țara B care raportează în conformitate cu standardele locale de contabilitate. Pentru a reduce volatilitatea tarifelor practicate față de clienți, autoritatea de reglementare din țara B solicită entității A să recupereze în timp diferențele dintre costurile reale și cele estimate. În conformitate cu Standardele contabile locale, costurile amânate cu energia electrică îndeplinesc criteriile de recunoaștere a activelor și sunt prezentate ca "Alte active și costuri amânate" în situația poziției financiare a Entității A din data de 31 decembrie 2019. Nu există alte active incluse în această rubrică din situația poziției financiare în afară de aceste costuri amânate.

Autoritatea de reglementare a tarifelor a permis entității A să își recupereze costurile de furnizare a energiei electrice pe baza unei transferări unu la unu către clienți. În cadrul mecanismului de stabilire a tarifelor, acesta solicită, de asemenea, ca entitatea să amortizeze orice supra sau subcorectare netă a costurilor cu energia electrică pe o bază liniară pe o perioadă de trei ani.

Entitatea A decide să adopte IFRS în situațiile sale financiare din 2021. La data adoptării IFRS (1 ianuarie 2020), Entitatea A are o valoare contabilă de 300.000 u.m. prezentată ca "alte active și costuri amânate" în situația poziției financiare conform Standardelor locale de contabilitate, care se referă la nerecuperarea netă a costurilor cu energia electrică care urmează să fie amânată în următorii trei ani.

Entitatea A a apreciat că aceste costuri amânate nu îndeplinesc cerințele pentru a fi recunoscute ca active în conformitate cu IFRS. În consecință, soldurile contului de amânare aferente activităților reglementate care trebuie recunoscute în conformitate cu IFRS 14 se ridică la 300.000 u.m., care reprezintă diferența dintre costurile amânate capitalizate și recunoscute în conformitate cu standardele locale de contabilitate și cele care ar fi fost recunoscute în conformitate cu IFRS fără adoptarea IFRS 14. Cheltuielile de amortizare de 100.000 u.m. (300.000 u.m./3 ani) vor fi recunoscute anual pe parcursul perioadei de recuperare de trei ani.

Exemplu: Utilizarea conturilor de reglementare cu amânare poate rezulta din cererea de raportare a efectelor tranzacțiilor prezentate în tabelul de mai jos:

Tranzacții acoperite de conturi de amânare aferente activităților reglementate	Sold inițial	Creșteri sau scăderi în cursul perioadei	Sold final
Cheltuieli de distribuție	XXX	+/- XXX	XXX
Costuri de instalare	XXX	+/- XXX	XXX
Cheltuieli pentru daunele provocate de furtună	XXX	+/- XXX	XXX
Beneficii de pensie	XXX	+/- XXX	XXX
Variații ale costurilor gazelor naturale	XXX	+/- XXX	XXX
Transferuri de terenuri	XXX	+/- XXX	XXX
Impozitul pe profit	XXX	+/- XXX	XXX
Dezactivare	XXX	+/- XXX	XXX
TOTAL	XXXX	+/- XXX	XXX

PREZENTARE

Sumele soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate sunt prezentate separat în situațiile financiare ale unei entități.

O entitate trebuie să prezinte în situația poziției financiare posturi separate pentru:

- Totalul tuturor soldurilor debitoare ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate
- Totalul tuturor soldurilor creditoare ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate.

Soldurile totale ale soldurilor debitoare ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate și soldurile creditoare ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate sunt prezentate separat de toate celelalte elemente și după acestea. Ele nu sunt împărțite în părți curente și părți necurente.

Subtotalurile pentru active și datorii sunt calculate înainte de includerea soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate. Soldurile debitoare și creditoare ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate nu sunt compensate.

Pentru a ilustra, secțiunea de active din situația poziției financiare poate fi prezentată în felul următor, cu o prezentare similară pentru datorii.

Active necurente	XXXX
Active curente	<u>XXXX</u>
Activele totale	XXXX
<i>Solduri debitoare ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate</i>	XXXX
<i>Active de impozit amânat pentru soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate</i>	<u>XXXX</u>
Totalul activelor și soldurile debitoare ale conturilor de amânare aferente activităților reglementate	XXXX

Se utilizează posturi separate pentru mișcarea netă aferentă elementelor care, în conformitate cu alte standarde:

- nu vor fi reclasificate ulterior în profit sau pierdere
- vor fi clasificate ulterior în profit sau pierdere atunci când sunt îndeplinite anumite condiții specifice.

Mișcările nete ale tuturor soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate care se referă la elemente recunoscute în alte elemente ale rezultatului global în perioada de raportare sunt prezentate separat. Sunt prezentate posturi separate în funcție de faptul dacă mișcarea netă se referă la elemente care vor fi reclasificate ulterior în profit sau pierdere.

Mișcările nete rămase sunt prezentate ca un post separat în profit sau pierdere. Mișcările nete se disting de veniturile și cheltuielile care sunt prezentate în conformitate cu alte standarde printr-un subtotal calculat înainte de includerea lor.

Pentru a exemplifica, situația profitului sau pierderii poate fi prezentată în felul următor:

Venituri	XXXX
Costul vânzărilor	(XXX)
Marja brută	XXXX
Alte venituri	XXXX
Cheltuieli de distribuție	(XXX)
Cheltuieli administrative	(XXX)
Alte cheltuieli	(XXX)
Cheltuieli financiare	(XXX)
Profit înainte de impozitare	XXXX
Cheltuieli cu impozitul pe profit	(XXX)
Profitul exercițiului înainte de variația netă a soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate	XXXX
<i>Mișcarea netă a soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate legate de profit sau pierdere</i>	XXX
<i>Mișcarea netă a impozitului amânat provenit din soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate legate de profit sau pierdere</i>	(XXX)
Profitul exercițiului și variația netă a soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate	XXXX

Exemplu: Modificările de tipul celor prezentate mai jos pot necesita raportarea sub denumirea de "conturi de amânare", deoarece sunt considerate ca fiind un tip de modificare a politicii contabile (IFRS14.B4):

- recunoașterea unui sold debitor al contului de amânare aferente activităților reglementate în cazul în care entitatea are posibilitatea de a majora tarifele în perioadele viitoare pentru a-și recupera costurile autorizate ca urmare a acțiunilor reale sau anticipate ale autorității de reglementare a tarifelor.
- recunoașterea, ca sold debitor sau creditor al contului de amânare aferente activităților reglementate, a unei sume echivalente cu orice pierdere sau câștig la cedarea sau retragerea atât

a elementelor de imobilizări corporale, cât și a imobilizărilor necorporale, care se preconizează că va fi recuperată sau inversată prin intermediul tarifelor viitoare.

- Evaluarea soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate pe o bază neactualizată sau actualizată, utilizând o rată a dobânzii sau o rată de actualizare specificată de autoritățile de reglementare.

INFORMAȚII DE PREZENTAT

IFRS 14 conține cerințe specifice de prezentare a informațiilor pentru a permite utilizatorilor să evalueze

- natura și riscurile asociate cu reglementarea tarifelor care stabilește prețul (prețurile) pe care entitatea îl poate percepe de la clienți pentru bunurile sau serviciile pe care le furnizează;
- efectele reglementării tarifelor asupra situațiilor financiare ale entității.

Pentru a ajuta un utilizator al situațiilor financiare să evalueze natura riscurilor asociate activităților reglementate de tarife ale entității, o entitate trebuie să prezinte, pentru fiecare tip de activitate reglementată de tarife, activitățile care fac obiectul reglementării tarifelor.

O entitate trebuie să prezinte baza în conformitate cu care sunt recunoscute și derecunoscute soldurile conturilor de amânare aferente activităților reglementate și modul în care acestea sunt evaluate inițial și ulterior, inclusiv modul în care este evaluată recuperarea soldurilor conturilor de amânare aferente activităților reglementate și modul în care este alocată orice pierdere din depreciere.