



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 IAS® 37 Provizioane, datorii contingente și active contingente



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.

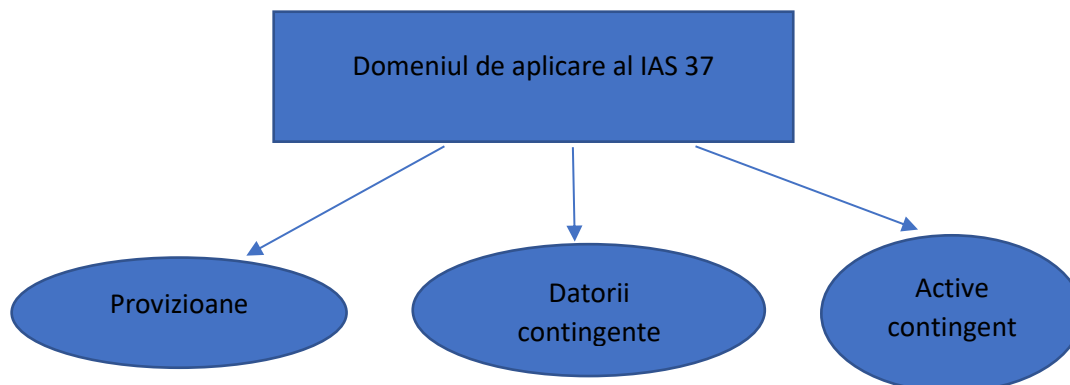
© Copyright 2021, Istanbul University

Standardul IAS 37 Provizioane, datorii contingente și active contingente

DOMENIU DE APLICARE ȘI DEFINIȚII CHEIE

Figura 1 prezintă domeniul de aplicare a Standardului IAS 37 Provizioane, datorii contingente și active contingente.

Figura 1. Domeniul de aplicare al IAS 37



Alte standarde se referă și ele la alte datorii specifice, datorii contingente și active contingente, iar în aceste cazuri acestea ar trebui utilizate în locul IAS 37. Astfel de standarde includ, de exemplu, IAS 12 Impozitul pe profit, IAS 19 Beneficiile angajaților, IFRS 3 Combinări de întreprinderi sau IFRS 16 Contracte de leasing.

Datoriile reprezintă o parte importantă a situațiilor financiare ale entităților, alături de alte elemente care au legătură cu acestea, cum ar fi datoriile contingente sau datoriile angajate. Pentru a recunoaște o datorie în situația poziției financiare, ea trebuie să respecte definiția și criteriile de recunoaștere corespunzătoare. În cazul în care elementul nu respectă vreuna dintre acestea, acesta nu este recunoscut în situațiile financiare ca atare, dar poate fi prezentat ca o datorie contingentă.

Reamintim că, în conformitate cu Cadrul conceptual pentru raportarea financiară (CCRF), o datorie este o obligație prezentă a entității de a transfera o resursă economică ca urmare a unor evenimente trecute (CCRF4.26). Pentru ca o datorie să existe, trebuie îndeplinite trei criterii (CCRF4.27):

- (a) entitatea are o obligație;
- (b) obligația este de a transfera o resursă economică; și
- (c) obligația este o obligație prezentă care există ca urmare a unor evenimente trecute.

Pentru unele elemente care îndeplinesc definiția unei datorii este necesară exercitarea semnificativă a raționamentului profesional pentru a evalua dacă acestea sunt recunoscute ca datorii. În cazul în care o datorie nu este recunoscută, atunci poate fi prezentată o datorie contingentă. Standardele individuale IFRS oferă principii și îndrumări de aplicare (în special IAS 37).

Să spunem, de exemplu, că o entitate cumpără materii prime, iar furnizorul acceptă plata la o dată ulterioară. Această achiziție va conduce la recunoașterea unei datorii, de obicei sub forma datoriilor către furnizori, deoarece entitatea cumpărătoare are acum obligația de a transfera o anumită resursă economică ca urmare a angajamentului său pentru această achiziție și a primirii activelor.

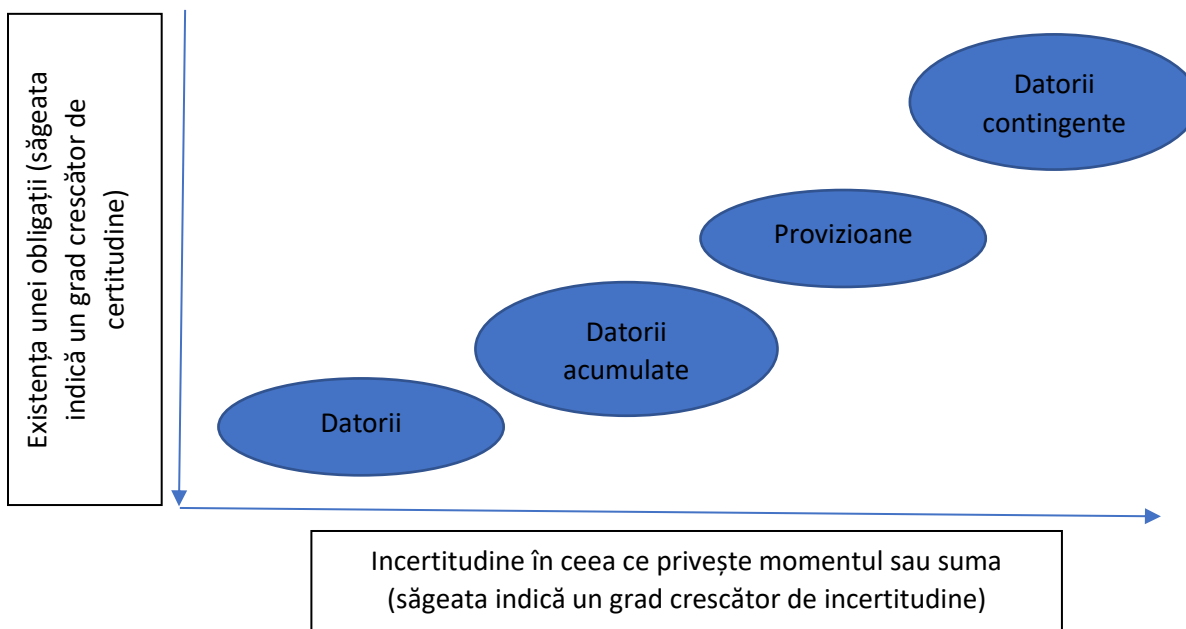
Dar ce se întâmplă dacă entitatea consumă o anumită cantitate de energie electrică într-un anumit an, deși nu știe exact cât costă această energie electrică, deoarece nu a primit încă factura de la furnizorii săi? Entitatea ar trebui totuși să recunoască o datorie, deoarece este capabilă să estimeze în mod fiabil costul său ca urmare a consumului de energie electrică. În acest caz, entitatea înregistrează o datorie angajată a cărei valoare trebuie, de asemenea, să fie estimată, dar cu un grad de incertitudine mai mic decât în cazul provizioanelor.

În cele din urmă, ce se întâmplă cu entitățile care își vând produsele cu o perioadă de garanție? Ca urmare a vânzării, aceste entități trebuie să își onoreze politica de garanție în cazul produselor defecte, fie prin rambursarea costului produsului, fie prin repararea acestuia. În orice caz, aceste entități sunt supuse unor costuri ulterioare ca urmare a acestui eveniment trecut, asumându-și astfel o obligație în momentul în care fac vânzarea. Această circumstanță dă naștere, de asemenea, la o datorie, dar sub forma unui provizion (pentru garanții).

Provizioanele sunt datorii a căror scadență sau valoare este incertă (IAS37.10). În cazul vânzării produselor cu garanție, nu este sigur dacă entitatea va suporta vreun cost de reparație sau de rambursare, deși este obligată prin lege să facă acest lucru în cazul în care un astfel de caz apare, și nu este sigură de valoarea exactă a acestui cost. Cu toate acestea, provizioanele pentru garanție ar trebui să fie recunoscute. Alte exemple care dau naștere la provizioane sunt operațiunile de restructurare sau de curățare a mediului înconjurător în urma operațiunilor entității.

În multe cazuri, este necesară exercitarea semnificativă a raționamentului profesional pentru a determina impactul anumitor tranzacții asupra situațiilor financiare, iar diferența dintre provizioane și alte tipuri de datorii nu este întotdeauna evidentă. Figura 2 prezintă o comparație între aceste concepte conexe. În această figură, datoriile sunt reprezentate ca având cel mai mic grad de incertitudine în ceea ce privește momentul sau valoarea lor și cel mai mare grad de certitudine cu privire la existența unei obligații. La cealaltă extremă, datoriile contingente au cel mai mare grad de incertitudine în ceea ce privește momentul sau valoarea lor și cel mai mic grad de certitudine cu privire la existența unei obligații.

Figura 2. Datorii și concepte conexe



RECUNOAȘTEREA PROVIZIOANELOR

Provizioanele sunt recunoscute atunci când (IAS37.14):

- a) o entitate are o obligație prezentă (legală sau implicită) ca urmare a unui eveniment trecut;
- b) este probabil că va fi necesară o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice pentru a deconta obligația; și
- c) se poate face o estimare fiabilă a valorii obligației.

În cazul în care aceste condiții nu sunt îndeplinite, nu se recunoaște niciun provizion.

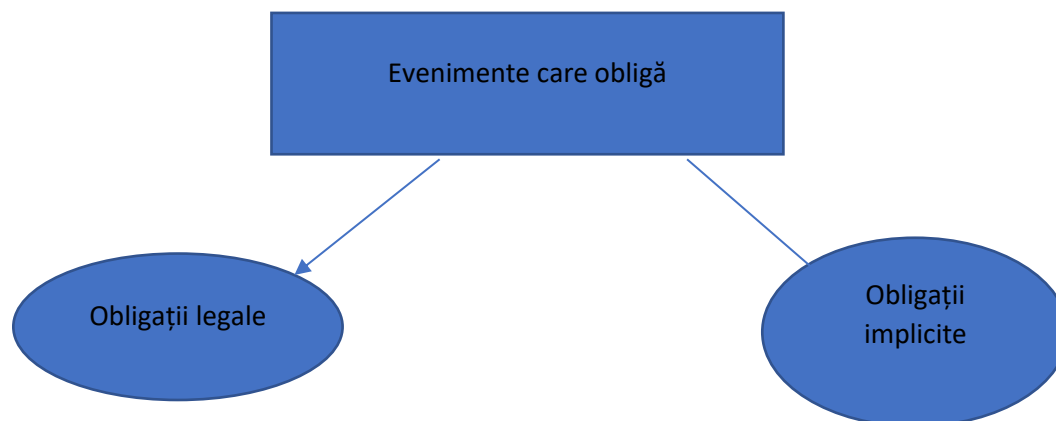
De exemplu, să presupunem că un client a dat în judecată entitatea pentru un accident care ar fi fost cauzat de produsele vândute de aceasta. Avocații angajați de entitate consideră că șansele de a fi găsită vinovată sunt mici. În acest caz, este improbabil să fie necesară o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice pentru a soluționa acest caz și de aceea entitatea nu recunoaște niciun provizion. Totuși, entitatea va prezenta o datorie contingentă în notele la situațiile financiare.

O datorie contingentă este (IAS37.10):

- a. o obligație posibilă care decurge din evenimente trecute și a cărei existență va fi confirmată doar de apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte care nu se află în totalitate sub controlul entității; sau
- b. o obligație curentă care rezultă din evenimente trecute, dar care nu este recunoscută deoarece:
 1. nu este probabil să fie necesară o ieșire de resurse care să încorporeze beneficii economice pentru a deconta obligația; sau
 2. valoarea obligației nu poate fi evaluată cu suficientă fiabilitate.

Recunoașterea provizioanelor ar trebui să rezulte dintr-un eveniment anterior care generează aceste obligații. Un astfel de eveniment este unul care creează o obligație legală sau implicită pentru entitate (a se vedea figura 3). Obligațiile legale rezultă din contracte sau din legislație, în timp ce obligațiile implicite rezultă din acțiunile entității prin modele stabilite de practici ale entității care creează o așteptare din partea altor părți în ceea ce privește responsabilitățile entității. Prin urmare, recunoașterea provizioanelor implică faptul că entitatea nu dispune de o alternativă realistă pentru a achita obligația respectivă. În consecință, entitățile nu vor recunoaște provizioane pentru cheltuieli viitoare, de exemplu, presupunând că ar putea fi în măsură să le evite.

Figura 3. Tipuri de obligații

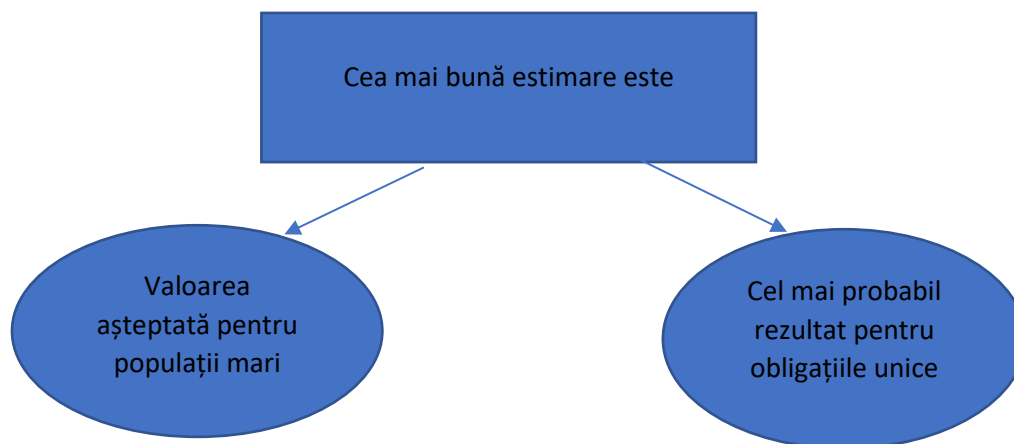


Să luăm cazul unei entități care operează în industria chimică și a cărei activitate poluează mediul înconjurător. Va recunoaște entitatea un provizion dacă își desfășoară activitatea într-o țară care nu are nicio legislație în ceea ce privește combaterea efectelor poluării și dacă entitatea nu are nicio politică stabilită în acest sens? Răspunsul este nu, deoarece entitatea nu are nicio obligație legală sau implicită în acest sens. Dar ce se întâmplă dacă entitatea face o declarație publică privind combaterea efectelor poluării, chiar dacă nu este obligată din punct de vedere juridic să facă acest lucru în țara în care își desfășoară activitatea? Atunci entitatea recunoaște un provizion, deoarece a creat o așteptare ca urmare a politicilor sale și, prin urmare, are o obligație implicită.

EVALUAREA PROVIZIOANELOR

Provizioanele trebuie evaluate la cea mai bună estimare a cheltuielilor pe care entitatea le va suporta pentru a stinge obligația actuală la sfârșitul perioadei de raportare (IAS37.36). Conducerea ar trebui să exercite raționament profesional pentru determinarea celei mai bune estimări a acestor cheltuieli, ceea ce face ca evaluarea provizioanelor să fie o sarcină foarte dificilă. În luarea acestor decizii ar trebui să se utilizeze diverse surse de informații, inclusiv experiența anterioară și opinia experților independenți. De exemplu, entitatea ar trebui să își consulte avocații atunci când discută implicațiile unui proces. Figura 4 oferă indicații cu privire la modul în care cea mai bună estimare poate fi evaluată de către conducere.

Figura 4. Cele mai bune măsuri estimative pentru provizioane



În cazul populațiilor mari, cea mai bună estimare a provizioanelor este determinată prin ponderarea tuturor rezultatelor posibile cu probabilitățile asociate acestora. De exemplu, o entitate de producție va utiliza această metodă pentru a-și evalua provizioanele pentru garanții, luând în considerare experiența anterioară privind produsele defecte returnate de clienți. Să presupunem că entitatea a vândut 10.000 de păpuși în decursul anului 2020. Experiența arată că 5% dintre jucăriile vândute au nevoie de mici reparații, cu un cost mediu de 10 u.m., iar 1% au nevoie de înlocuire (la 50 u.m. fiecare). Cum ar trebui entitatea să își evalueze provizioanele?

Valoarea așteptată pentru acest provizion se ridică la 10.000 u.m. ($5\% * 10.000 \text{ de unități} * 10 \text{ u.m.} + 1\% * 10.000 * 50 \text{ u.m.}$). Această estimare presupune că 94% din unitățile vândute nu sunt returnate entității, astfel încât entitatea nu suportă niciun cost legat de acestea. De asemenea, această estimare reprezintă doar o sursă de informații pentru conducere, care ar putea lua în considerare orice schimbări survenite în

perioadele anterioare (de exemplu, înlocuirea utilajelor sau orice formare a lucrătorilor care ar putea duce la îmbunătățirea calității sau la creșterea cerințelor privind garanția acordată impuse de legislația adoptată sau de politicile entității).

Entitățile care au de-a face cu obligații unice vor lua în considerare o măsură alternativă care reprezintă rezultatul cel mai probabil, completată de alte surse de informații. Pot fi necesare ajustări de valoare în funcție de circumstanțele specifice, pentru a ține seama, de exemplu, de alte rezultate posibile care pot fi semnificativ diferite de rezultatul cel mai probabil. De exemplu, o entitate care este dată în judecată de un client estimează la 70% șansele de a câștiga procesul. În acest caz, entitatea nu recunoaște niciun provizion, deoarece cel mai probabil rezultat este câștigarea acestui proces. Totuși, entitatea ar putea prezenta o datorie contingentă, explicând circumstanțele procesului și raționamentul conducerii cu privire la rezultat.

Dar ce se întâmplă dacă managementul unei entități estimează 30% șanse că va trebui să plătească 2.000.000 u.m. și 70% șanse că va trebui să plătească 300.000 u.m. ca urmare a unui proces? Deoarece cel mai probabil rezultat este să fie obligată să plătească 300.000 u.m., această sumă este un indicator puternic pentru provizionul privind procesul. Cu toate acestea, entitatea ar putea mări această valoare pentru a ține cont de o sumă mai mare pe care ar putea fi nevoită să o plătească (de exemplu, 30% șanse de a fi nevoită să plătească 2.000.000 u.m.). De asemenea, ar putea folosi o abordare similară pentru populațiile mari, adică să folosească o valoare așteptată de 810.000 u.m. ($30\% \cdot 2.000.000 \text{ u.m.} + 70\% \cdot 300.000 \text{ u.m.}$), sau o sumă cuprinsă între aceste valori. Indiferent de raționamentul său, conducerea trebuie să prezinte procesul de determinare a provizioanelor în notele la situațiile financiare.

Indiferent de estimarea lor, provizioanele sunt evaluate la valoarea actualizată a plăților viitoare, în cazul în care valoarea banilor diferă semnificativ în timp. Creșterea valorii provizionului este un cost financiar care este recunoscut în situația profitului sau pierderii. Rata de actualizare este o rată înainte de impozitare care reflectă atât evaluările curente de pe piață ale valorii temporale a banilor, cât și riscurile specifice ale datoriei.

Să luăm în considerare cazul unei entități care exploatează o uzină de producție pentru care contractul de licență prevede că trebuie să dezafecteze uzina la sfârșitul duratei sale de viață utilă. Entitatea estimează un cost de 10.000 u.m. care trebuie plătit în trei ani. Rata de actualizare este de 5%. Cum ar trebui evaluat costul de dezafectare și cum va înregistra entitatea aceste ajustări?

Deoarece valoarea temporală a banilor se va modifica semnificativ în acești trei ani, cheltuielile de dezafectare trebuie actualizate (a se vedea tabelul 1 pentru a se vedea cum se calculează actualizarea datorată modificării valorii temporale a banilor, toate sumele fiind rotunjite). Valoarea actuală a provizionului se calculează după cum urmează:

$$\text{Valoarea actualizată a cheltuielilor} = \frac{10.000}{(1+0.05)^3} = 8.638 \text{ u.m.}$$

Entitatea va înregistra

Dr. Clădiri 8.638

Cr. Provizioane pentru dezafectare 8.638

să fie recunoscute ca active în situația poziției financiare până în momentul în care acestea sunt sigure. Activele contingente sunt active posibile care decurg din evenimente trecute și a căror existență va fi confirmată doar de apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente incerte care nu se află sub controlul entității.

INFORMATII DE PREZENTAT

Pentru fiecare tip de provizion (IAS37.84), entitățile trebuie să prezinte o reconciliere între valoarea inițială și cea finală a provizionului, indicând orice creșteri și scăderi datorate utilizării sau eliberării în cursul perioadei. De asemenea, entitățile ar trebui să prezinte natura și circumstanțele fiecărui provizion, precum și momentul și ipotezele privind ieșirile aferente. Nu sunt necesare informații comparative.

Entitățile ar trebui, de asemenea, să prezinte informații despre fiecare dintre datoriile sale contingente și despre cât de probabilă este posibilitatea de apariție a oricărei plăți care decurge din acestea. Atunci când o intrare de beneficii economice este probabilă (nu doar posibilă), entitățile trebuie să prezinte, de asemenea, informații despre activele lor contingente.

EXEMPLU

Mai multe persoane au fost rănite în urma unui eveniment din octombrie 2020, iar acestea au acuzat organizatorul evenimentului de management defectuos. Organizatorul nu este de acord cu aceste acuzații. La sfârșitul anului 2020 a început un proces, dar avocații organizatorului l-au informat, înainte de aprobarea situațiilor financiare pentru exercițiul financiar până la 31 decembrie 2020, că este probabil ca organizatorul să nu fie găsit responsabil.

Cu toate acestea, înainte ca organizatorul să își pregătească situațiile financiare pentru anul care se încheie la 31 decembrie 2021, avocații săi au anunțat că, din cauza evoluției cazului, este probabil ca entitatea să fie condamnată să plătească daune de aproximativ 100.000 u.m..

Procesul nu se încheie până la sfârșitul anului 2022, iar avocatul organizatorului avizează că acesta ar putea fi nevoit să plătească aproximativ 300.000 u.m..

În 2023, procesul se încheie, iar organizatorul este obligat să plătească 250.000 u.m..

Care sunt consecințele acestei serii de evenimente asupra situațiilor financiare ale entității?

În 2020, entitatea nu trebuie să recunoască un provizion pentru acest eveniment, deoarece avocații săi sunt de părere că nu va fi obligată să plătească vreo despăgubire ca urmare a procesului. Totuși, entitatea ar putea prezenta informațiile corespunzătoare sub forma unei datorii contingente în notele la situațiile sale financiare, clarificând circumstanțele legate de aceste evenimente și evaluarea sa cu privire la posibilitatea îndepărtată de a fi condamnată.

Totuși, în 2021, entitatea ar trebui să schimbe această politică prin recunoașterea unui provizion pentru litigii, de aproximativ 100.000 u.m., pe baza noilor evoluții în legătură cu acest caz.

Dr. Cheltuieli cu provizioanele 100.000

Cr. Provizioane pentru litigii 100.000

În 2022, entitatea trebuie să își ajusteze provizionul prin majorarea acestuia la 300.000 u.m. (deci o creștere de 200.000 u.m.), pentru a încorpora cea mai nouă informație.

Dr. Cheltuieli cu provizioanele 200.000

Cr. Provizioane pentru litigii 200.000

În final, în 2023, când procesul se va încheia, entitatea va plăti suma finală pe care a fost obligată să o plătească, pentru care va utiliza o parte din provizionul deja recunoscut (250.000 u.m.) și va elibera diferența (50.000 u.m.).

Dr. Provizioane pentru litigii 300.000

Cr. Cheltuieli cu provizioanele 300.000

Atunci când entitatea va plăti efectiv despăgubirile pe care a fost condamnată să le plătească, aceasta va înregistra, de asemenea, o cheltuială cu despăgubirile prin situația profitului sau pierderii în contrapartida ieșirilor de numerar.