



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



PASSFR.EU

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

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

Standardul IFRS® 2 Plata pe bază de acțiuni



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.

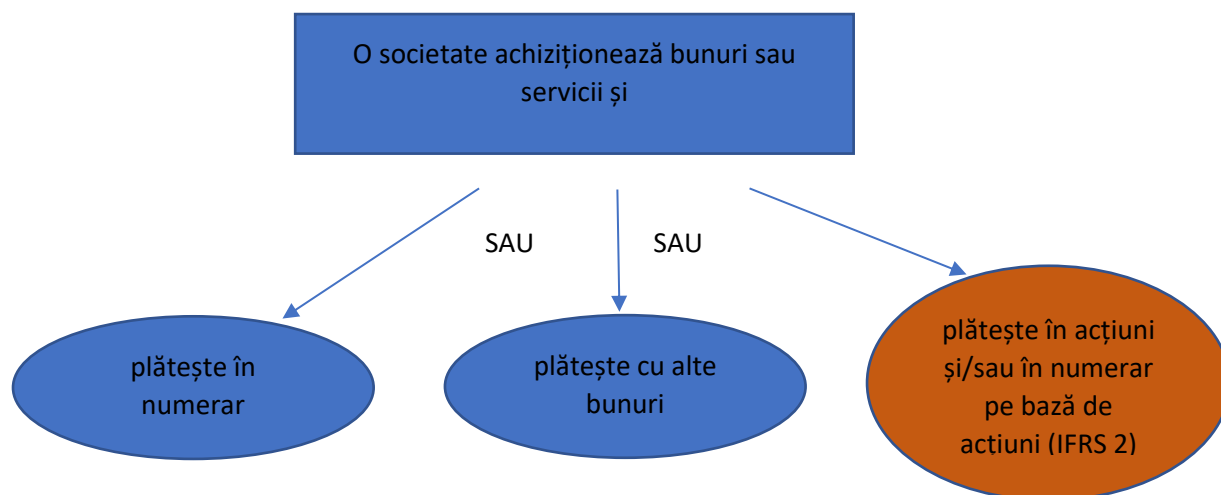
© Copyright 2021, Istanbul University

Standardul IFRS 2 Plata pe bază de acțiuni

DOMENIU DE APLICARE ȘI DEFINIȚII CHEIE

Standardul IFRS 2 Plata pe bază de acțiuni se aplică atunci când societățile plătesc pentru bunuri sau servicii prin acordarea de acțiuni, drepturi sau opțiuni de a primi acțiuni sau numerar pentru sume care se bazează pe valoarea instrumentelor de capitaluri proprii (a se vedea figura 1).

Figura 1. Domeniul de aplicare al IFRS 2



Printre exemplele de tranzacții care intră în sfera de aplicare a IFRS 2 se numără emisiunile de acțiuni în schimbul furnizării de bunuri sau servicii sau plățile în numerar (într-o sumă care se bazează pe prețul acțiunilor) în schimbul furnizării de bunuri sau servicii. De exemplu, dacă o entitate acordă 20 de acțiuni sau un bonus în numerar egal cu creșterea prețului acțiunilor angajaților săi, cu condiția ca aceștia să rămână în serviciu în următoarele 12 luni, tranzacțiile intră în domeniul de aplicare al IFRS 2 și sunt exemple de tranzacții pe bază de acțiuni. Dar dacă o entitate plătește 50 u.m. angajaților săi, cu condiția ca aceștia să rămână în serviciu în următoarele 12 luni, tranzacția nu intră în domeniul de aplicare al IFRS 2, deoarece valoarea nu este legată de prețul sau valoarea acțiunilor.

IFRS 2 este un standard complex care se aplică într-o varietate de situații, dintre care tranzacțiile cu angajații reprezintă un punct central. Standardul impune recunoașterea în situațiile financiare a tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni. Următoarele definiții sunt esențiale pentru înțelegerea și aplicarea principiilor de bază ale IFRS (IFRS2.AnexaA):

Angajament de plată pe bază de acțiuni: un acord între entitate (sau o altă entitate din grup sau orice acționar al oricărei entități din grup) și o altă parte (inclusiv un angajat) care dă dreptul celeilalte părți să primească:

- numerar sau alte active ale entității pentru sume care se bazează pe prețul (sau valoarea) instrumentelor de capitaluri proprii (inclusiv acțiunile din opțiuni pe acțiuni) ale entității sau a unei alte entități din grup sau
- instrumente de capitaluri proprii (inclusiv acțiuni sau opțiuni pe acțiuni) ale entității sau ale unei alte entități din grup, cu condiția îndeplinirii condițiilor de dobândire specificate, dacă este cazul.

Tranzacție cu plata pe bază de acțiuni: o tranzacție în care entitatea:

- a) primește bunuri sau servicii de la furnizorul acestor bunuri și servicii (inclusiv de la un angajat) într-un angajament de plată pe bază de acțiuni; sau
- b) își asumă o obligație de a deconta tranzacția cu furnizorul într-un angajament de plată pe bază de acțiuni atunci când o altă entitate din grup primește acele bunuri sau servicii.

Tranzacție cu plata pe bază de acțiuni decontată în numerar: o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni în care entitatea achiziționează bunuri sau servicii prin asumarea unei obligații de a transfera numerar sau alte active furnizorului acelor bunuri sau servicii pentru sume care se bazează pe prețul (sau valoarea) instrumentelor de capitaluri proprii (inclusiv acțiuni sau opțiuni pe acțiuni) ale entității sau ale unei alte entități din grup.

Tranzacție cu plata pe bază de acțiuni decontată prin capitaluri proprii: o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni în care entitatea:

- a) primește bunuri sau servicii în schimbul propriilor sale instrumente de capitaluri proprii (inclusiv acțiuni sau opțiuni pe acțiuni); sau
- b) primește bunuri sau servicii, dar nu are obligația de a deconta tranzacția cu furnizorul.

Din aceste definiții cheie devine evident că în centrul IFRS 2 se află achiziția de bunuri și servicii pentru care contraprestația (plata) este în capitaluri proprii sau în numerar, dar cu o valoare bazată pe prețul capitalurilor proprii. Revenind la exemplul nostru anterior, dacă entitatea acordă 20 de acțiuni angajaților săi, cu condiția ca aceștia să rămână în serviciu în următoarele 12 luni, aceasta este o plată pe bază de acțiuni decontată prin capitaluri proprii. Dar dacă entitatea acordă un bonus în numerar egal cu creșterea prețului acțiunilor angajaților săi, cu condiția ca aceștia să rămână în serviciu în următoarele 12 luni, acesta este un exemplu de plată pe bază de acțiuni decontată în numerar.

Multe dintre contractele pe bază de acțiuni (cum ar fi cele cu angajații) acoperă o perioadă lungă de timp și implică îndeplinirea unor criterii de performanță. De exemplu, atunci când entitățile acordă opțiuni pe acțiuni angajaților în schimbul serviciului lor pentru o perioadă de timp de, să zicem, trei ani, serviciul primit acoperă trei ani, iar angajații trebuie să îndeplinească criteriul de a lucra pentru entitate timp de trei ani întregi pentru a se califica (de exemplu, condiția necesară de intrare în drepturi). Condiția necesară de intrare în drepturi și intrarea în drepturi sunt doi termeni cheie utilizați de IFRS 2 și definiți după cum urmează ((IFRS 2.Anexa A):

A intra în drepturi: a deveni titular. În cadrul unui acord de plată pe bază de acțiuni, dreptul unei contrapărți de a primi numerar, alte active sau instrumente de capitaluri proprii ale entității se consolidează atunci când dreptul contrapărții nu mai este condiționat de îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi.

Condiție de intrare în drepturi: o condiție care determină dacă entitatea primește serviciile care dau dreptul contrapărții de a primi numerar, alte active sau instrumente de capitaluri proprii ale entității, în cadrul unui acord de plată pe bază de acțiuni. O condiție de intrare în drepturi este fie o condiție de servicii, fie o condiție de performanță.

Perioadă pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi: perioada în care trebuie îndeplinite toate condițiile de intrare în drepturi specificate într-un acord de plată pe bază de acțiuni.

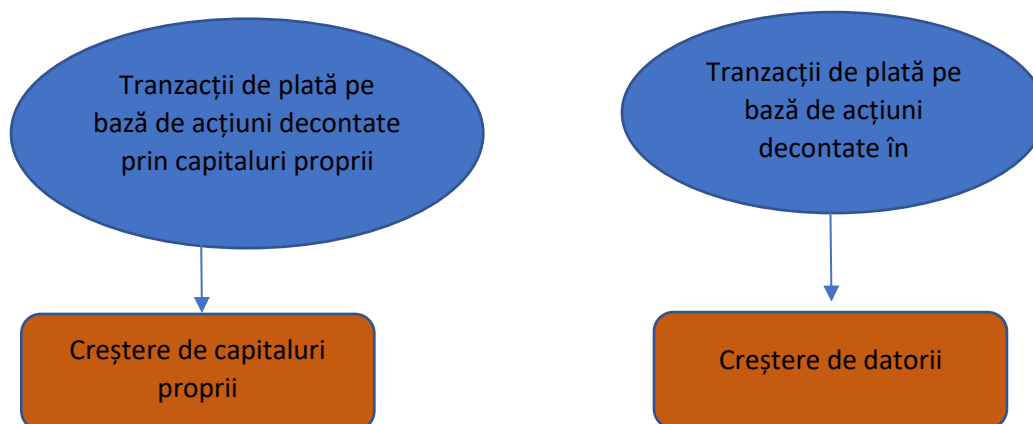
Reluând exemplul anterior, dacă entitatea acordă 20 de acțiuni angajaților săi cu condiția ca aceștia să rămână în serviciu în următoarele 12 luni, data acordului este data acordării, iar data de intrare în drepturi este 12 luni mai târziu, data la care angajații au dreptul să primească acțiunile. Perioada dintre acord (data acordării) și data de intrare în drepturi (sfârșitul celor 12 luni) reprezintă perioada pentru

satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi. Faptul de a fi angajat timp de 12 luni reprezintă condiția de intrare în drepturi.

RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

Principiul de bază al IFRS 2 este că, într-o tranzacție pe bază de acțiuni, atunci când entitatea a primit bunuri sau servicii, aceasta recunoaște un activ sau o cheltuială și o creștere corespunzătoare a capitalurilor proprii sau a datoriilor, în funcție de tipul de tranzacție. Figura 2 rezumă acest principiu.

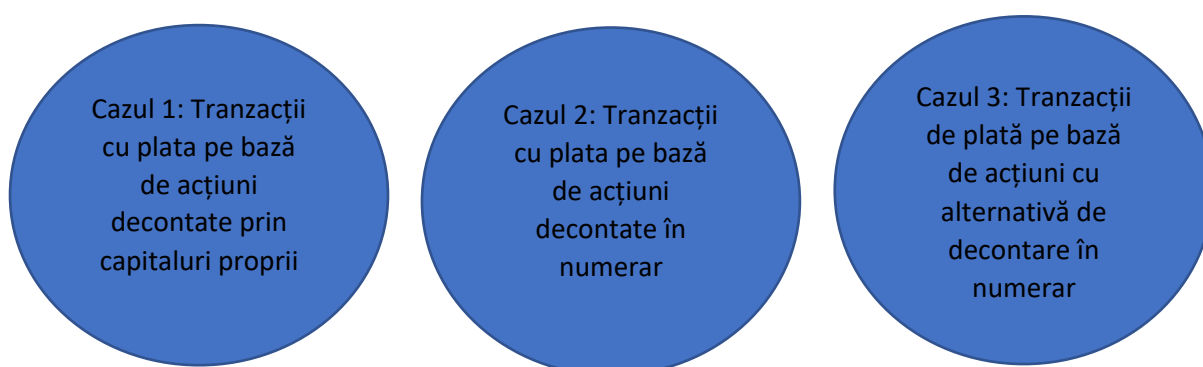
Figura 2. Criterii de recunoaștere în cazul tranzacțiilor pe bază de acțiuni



Continuând exemplul anterior, dacă entitatea acordă 20 de acțiuni angajaților săi, cu condiția ca aceștia să rămână în serviciu pentru următoarele 12 luni, se va recunoaște o cheltuială pentru serviciul primit și o creștere a capitalurilor proprii. Pe de altă parte, în cazul în care entitatea acordă angajaților săi un bonus în numerar egal cu creșterea prețului acțiunilor, cu condiția ca aceștia să rămână în serviciu în următoarele 12 luni, se va recunoaște o cheltuială pentru serviciul primit și o creștere a datoriilor.

IFRS 2 prevede principii suplimentare pentru recunoașterea și evaluarea în trei cazuri (scenarii), așa cum rezumăm în figura 3 de mai jos, și vom detalia și exemplifica fiecare dintre ele separat.

Figura 3. Principalele scenarii (cazuri) din IFRS 2



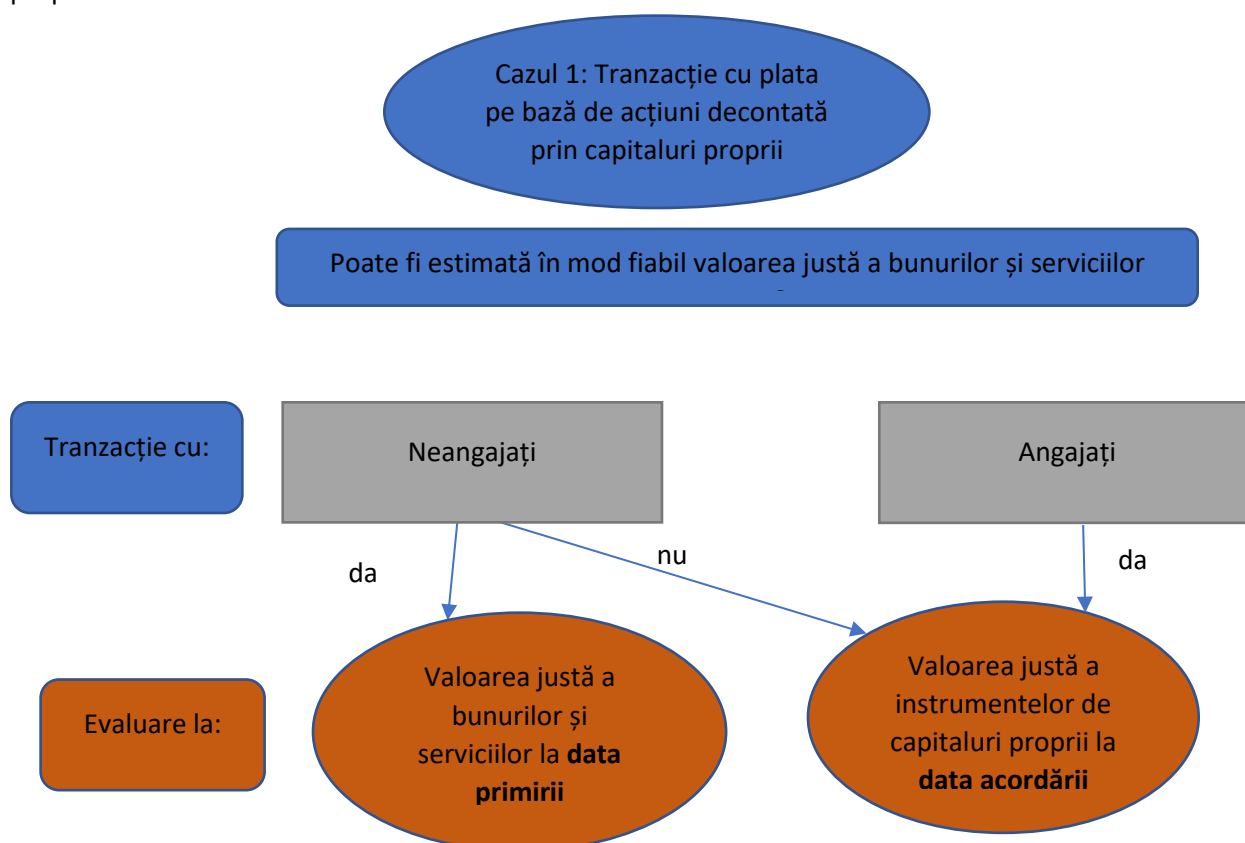
Cazul 1 Tranzacții cu plata pe bază de acțiuni decontate prin capitaluri proprii

Pentru tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni decontate pe bază de capitaluri proprii, entitatea evaluează bunurile sau serviciile primite și crește capitalurile proprii direct la valoarea justă a bunurilor sau serviciilor primite, cu excepția cazului în care valoarea justă nu poate fi estimată în mod fiabil. În

cazul în care entitatea nu poate estima în mod fiabil valoarea justă a bunurilor sau serviciilor primite, entitatea evaluează valoarea acestora, precum și creșterea corespunzătoare a capitalurilor proprii, indirect, prin raportare la valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate (IFRS 2.10).

Având în vedere părțile cu care entitatea interacționează în cadrul tranzacțiilor pe bază de acțiuni, principiile de evaluare pentru tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni decontate prin capitaluri proprii pot fi rezumate după cum se arată în figura 4:

Figura 4. Principii de evaluare pentru tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni decontate prin capitaluri proprii



De exemplu, o entitate este de acord să emită acțiuni pentru avocații săi în schimbul serviciilor lor în cadrul unui proces. Entitatea primește de la avocați o factură pentru valoarea justă a serviciilor prestate, de exemplu, pentru 20.000 u.m.. Deoarece valoarea justă a serviciilor poate fi evaluată în mod fiabil, aceasta este suma pentru care vor fi recunoscute cheltuielile (pentru serviciile primite) și creșterea capitalului propriu.

În cazurile rare în care valoarea justă a bunurilor și serviciilor nu poate fi estimată în mod fiabil, entitatea aplică aceleași principii ca și în cazul tranzacțiilor cu angajații, care constau în estimarea valorii juste a instrumentelor de capitaluri proprii la data acordării. Valoarea justă este estimată prin utilizarea diferitelor modele financiare (de exemplu, Black-Scholes, Monte Carlo etc.), luând în considerare mai multe aspecte, cum ar fi prețul curent al acțiunilor, dividendele preconizate, volatilitatea și alte considerente.

De exemplu, la începutul anului 1, o entitate încheie un acord cu cei 10 manageri ai săi pentru a le acorda câte 100 de opțiuni pe acțiuni, cu condiția ca fiecare să rămână în funcție timp de 3 ani. Valoarea justă estimată a unei opțiuni pe acțiuni la începutul anului 1 este 6 u.m.. Cu toate acestea, 2 manageri părăsesc entitatea în cursul celui de-al doilea an. În acest caz, valoarea justă a serviciilor

prestate de angajați nu poate fi determinată, deoarece acestea sunt interne entității. În scopul evaluării, entitatea va utiliza valoarea justă a opțiunilor pe acțiuni, determinată prin utilizarea modelelor financiare. În anul 1, valoarea justă pentru acordul pe trei ani este: 10 manageri * 100 de opțiuni pe acțiuni fiecare * 6 u.m. = 6.000 u.m. Valoarea totală a cheltuielilor este de 6.000 u.m., pentru trei ani de serviciu, ceea ce implică o sumă de 2.000 u.m. pentru primul an (o treime). O cheltuială și o creștere a capitalurilor proprii vor fi recunoscute în anul 1 pentru 2.000 u.m.:

Dr. Cheltuieli cu serviciile primite 2.000

Cr. Capital propriu	2.000
---------------------	-------

În anul 2, doar 8 manageri rămân în funcție și, prin urmare, acordul se aplică doar acestora. Pentru cei 8 manageri, entitatea va acorda opțiuni pe acțiuni cu o valoare justă totală de: 8 manageri * 100 de opțiuni pe acțiuni fiecare * 6 u.m. = 4.800 u.m.. Valoarea pentru doi ani de serviciu este: $4.800 * 2/3 = 3.200$ u.m.. Deoarece 2.000 u.m. au fost deja recunoscute în anul 1, entitatea va recunoaște diferența (3.200 u.m. – 2.000 u.m. = 1.200 u.m.) ca o cheltuială și o creștere a capitalurilor proprii în anul 2.

Dr. Cheltuieli cu serviciile primite 1.200

Cr. Capital propriu	1.200
---------------------	-------

Dacă nu există modificări în anul 3, entitatea va recunoaște restul de 1.600 u.m. (4.800 u.m. – 3.200 u.m. recunoscute în primii doi ani) ca o cheltuială și o creștere a capitalurilor proprii.

Dr. Cheltuieli cu serviciile primite 1.600

Cr. Capital propriu	1.600
---------------------	-------

Exemplul prezentat mai sus a fost unul simplu, pentru a înțelege principiile generale de recunoaștere și evaluare. Exemplele din viața reală sunt mai complexe și conțin, de obicei, criterii de performanță, care pot fi interne (de exemplu, creșterea vânzărilor, a profitului etc.) sau externe (de exemplu, creșterea prețului acțiunilor). IFRS 2 prevede că, în cazul condițiilor de piață, trebuie să se includă probabilitatea așteptată în estimarea valorii juste la data acordării și să nu se revizuiască în continuare estimările, în timp ce valoarea estimată în cazul condițiilor interne trebuie revizuită.

Considerăm acum un exemplu de tranzacții pe bază de acțiuni decontate în acțiuni cu angajații, cu criterii interne. O entitate angajează 50 de persoane în departamentul său de vânzări și acordă opțiuni pe acțiuni pentru fiecare dintre acestea, în următoarele condiții: angajații trebuie să rămână angajați timp de trei ani și să contribuie la creșterea vânzărilor. În cazul în care creșterea medie a vânzărilor este sub 5%, fiecare angajat primește 50 de opțiuni pe acțiuni. În cazul în care creșterea medie a vânzărilor este mai mare de 5%, fiecare angajat primește 100 de opțiuni pe acțiuni. Valoarea justă a unei opțiuni pe acțiuni este de 30 u.m.. Datele de la departamentul de resurse umane indică o rotație a angajaților de 20%, ceea ce conduce la o estimare de 40 de angajați care vor rămâne în serviciu până la sfârșitul perioadei. În anul 1, creșterea anuală a vânzărilor este de 4%, dar în anul 2 creșterea anuală a vânzărilor este de 7%. În anul 3, creșterea vânzărilor este de 6%, iar numărul real de angajați care rămân în serviciu este de 42. Vom aplica acum aceleași principii de calcul din exemplele anterioare și vom estima din nou valoarea justă la fiecare sfârșit de an (a se vedea tabelul 1).

Tabelul 1. Calcule pentru o tranzacție pe bază de acțiuni decontate în acțiuni cu criteriile interne de performanță

Anul	Calculul pentru valoarea justă totală	Cheltuieli pentru perioada respectivă (u.m.)	Cheltuieli cumulate (u.m.)
Anul 1	50 de angajați * 80% * 50 de opțiuni pe acțiuni/angajat * 30 u.m./opțiune pe acțiuni = 60.000 u.m.	60.000/3 = 20.000	20.000
Anul 2	50 de angajați * 80% * 100 de opțiuni pe acțiuni/angajat * 30 u.m./opțiune pe acțiuni = 120.000 u.m.	80.000 – 20.000 = 60.000	120.000 * 2/3 = 80.000
Anul 3	42 de angajați * 100 de opțiuni pe acțiuni/angajat * 30 u.m./opțiune pe acțiuni = 126.000 u.m.	126.000 – 80.000 = 46.000	126.000 u.m.

În acest exemplu, cheltuiala și creșterea capitalului propriu recunoscute în fiecare an vor fi: 20.000 u.m. în primul an, 60.000 u.m. în al doilea an și 46.000 u.m. în al treilea an. Modificările de valoare în timp reflectă astfel modificările în ceea ce privește îndeplinirea criteriilor interne. Exemplificăm doar înregistrarea în jurnal pentru anul 1, deoarece cele din anii 2 și 3 sunt similare pentru sumele respective din tabelul 1.

Anul 1

Dr. Cheltuieli cu serviciile primite	20.000
Cr. Capitaluri proprii	20.000

Alternativ, vom lua acum un exemplu de tranzacții cu angajații pe bază de acțiuni decontate în acțiuni, cu criteriile de piață. O entitate acordă 100 de opțiuni pe acțiuni fiecăruia dintre cei 5 manageri ai săi, în următoarele condiții: managerii trebuie să rămână angajați timp de trei ani, iar prețul acțiunilor trebuie să crească cu 25% la sfârșitul celor trei ani. Entitatea utilizează un model pentru a determina valoarea justă a opțiunii pe acțiuni, care ia în considerare probabilitatea ca prețul acțiunilor să crească cu cel puțin 25%. Valoarea justă a unei opțiuni pe acțiuni este de 15 u.m.. A se vedea tabelul 2 pentru calculele relevante.

Tabelul 2. Calcule pentru o tranzacție pe bază de acțiuni decontate în acțiuni cu criteriile de piață

Anul	Calculul pentru valoarea justă totală	Cheltuieli pentru perioada respectivă (u.m.)	Cheltuieli cumulate (u.m.)
Anul 1	5 manageri * 100 de opțiuni pe acțiuni/manager * 15 u.m./opțiune pe acțiuni = 7.500 u.m.	7.500/3 = 2.500	2.500 u.m.
Anul 2	5 manageri * 100 de opțiuni pe acțiuni/manager * 15 u.m./opțiune pe acțiuni = 7.500 u.m.	7.500/3 = 2.500	5.000 u.m.
Anul 3	5 manageri * 100 de opțiuni pe acțiuni/manager * 15 u.m./opțiune pe acțiuni = 7.500 u.m.	7.500/3 = 2.500	7.500 u.m.

În acest caz, cheltuiala și creșterea capitalurilor proprii recunoscute în fiecare an vor fi de 2.500 u.m., indiferent de modificările prețului acțiunilor, deoarece valoarea justă încorporează atât posibilitatea

de a atinge, cât și cea de a nu atinge obiectivul preconizat de la data acordării. Singura modificare a sumei va avea loc doar dacă vreun manager părăsește entitatea, deoarece acest criteriu intern nu a fost inclus în modelul financiar.

Anii 1, 2, 3

Dr. Cheltuieli cu serviciile primite 2.500

Cr. Capital propriu 2.500

Cazul 2 Tranzacții cu plata pe bază de acțiuni decontate în numerar

Entitatea evaluează bunurile sau serviciile achiziționate și datoria la valoarea justă a datoriei. Până la decontarea datoriei, entitatea trebuie să reevalueze valoarea justă a datoriei la sfârșitul fiecărei perioade de raportare și la data decontării, orice modificare a valorii juste fiind recunoscută în profit sau pierdere pentru perioada respectivă (IFRS 2.30).

De exemplu, o entitate a emis drepturi de apreciere a acțiunilor (DAA) pentru 10 manageri, cu condiția ca aceștia să rămână angajați timp de 3 ani. DAA-urile dau dreptul angajaților de a primi o plată în numerar egală cu creșterea prețului acțiunilor peste 100 u.m. Valoarea justă a DAA-urilor care se preconizează că vor fi dobândite este: 1.500 u.m. la sfârșitul anului 1; 1.800 u.m. la sfârșitul anului 2 și 2.000 u.m. la sfârșitul anului 3. Tabelul 3 prezintă calculele relevante.

Tabelul 3. Calcule pentru tranzacțiile pe bază de acțiuni decontate în numerar

Anul	Valoarea justă totală	Cheltuieli pentru perioada respectivă	Cheltuieli cumulate
Anul 1	1.500	$1.500/3 = 500$	500
Anul 2	1.800	$1.200 - 500 = 700$	$1.800 * 2/3 = 1.200$
Anul 3	2.000	$2.000 - 1.200 = 800$	2.000 u.m.

Înscrierea pentru anul 1 arată astfel (pentru anii 2 și 3 se ajustează sumele conform tabelului 3):

Dr. Cheltuieli cu serviciile primite 500

Cr. Datorie 500

Cazul 3 Tranzacții cu plată pe bază de acțiuni cu alternativă de decontare în numerar

În cazul tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni în care termenii acordului oferă fie entității, fie partenerului posibilitatea de a alege dacă entitatea decontează tranzacția în numerar (sau alte active) sau prin emiterea de instrumente de capitaluri proprii, entitatea contabilizează tranzacția respectivă sau componentele acesteia ca o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni decontată în numerar dacă și în măsura în care entitatea a contractat o datorie pentru decontarea în numerar sau alte active, sau ca o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni decontată prin capitaluri proprii dacă și în măsura în care nu a contractat o astfel de datorie (IFRS 2.34).

În cazul în care partenerul are dreptul de a alege forma de decontare, entitatea acordă de facto un instrument financiar compus, care include o componentă de datorie și una de capitaluri proprii. Entitatea va recunoaște separat bunurile și serviciile primite pentru fiecare componentă a instrumentului financiar. Componenta de datorie este evaluată mai întâi.

De exemplu, o entitate acordă 100 de DAA unui manager, sub rezerva unei condiții de angajare de trei ani. Managerul poate alege între o plată în numerar egală cu creșterea prețului acțiunilor între data acordării și data de intrare în drepturi (sfârșitul celor trei ani) și 100 de acțiuni. Alternativ, managerul poate exercita 100 de opțiuni pe acțiuni la un preț de exercitare egal cu prețul acțiunilor la data acordării. Valoarea justă a opțiunii pe acțiuni și a DAA la data acordării este identică, 10 u.m. În acest caz, valoarea componentei de capitaluri proprii este de 10 u.m. * 100 de opțiuni pe acțiuni = 1.000 u.m.. În plus, valoarea justă a alternativei în numerar este: 10 u.m. * 100 de DAA-uri = 1.000 u.m. Prin urmare, în acest caz, valoarea componentei de datorie este de 1.000 u.m., iar valoarea componentei de capitaluri proprii este 0 (valoarea justă de 1.000 u.m. - componenta de datorie de 1.000 u.m.).

Dr. Cheltuieli cu serviciile primite 1.000

Cr. Datorie	1.000
-------------	-------

În cazul în care angajaților li se oferă posibilitatea de a alege între alternative de valori diferite, va exista o sumă reziduală care poate fi atribuită componentei de capitaluri proprii. De exemplu, dacă angajaților li se oferă posibilitatea de a alege între a cumpăra 110 acțiuni și DAA-uri pentru 100 de acțiuni, valoarea justă a alternativei de capitaluri proprii este: 10 u.m. * 110 opțiuni pe acțiuni = 1.100 u.m. Valoarea justă a alternativei în numerar este (componenta de datorie): 10 u.m. * 100 de DAA-uri = 1.000 u.m. Prin urmare, valoarea justă a componentei de capitaluri proprii este: 1.100 u.m. - 1.000 u.m. = 100 u.m..

Dr. Cheltuieli cu serviciile primite 1.100

Cr. Datorie	1.000
Cr. Capitaluri proprii	100

În cazul în care entității i se oferă posibilitatea de a alege modalitatea de decontare, entitatea trebuie să stabilească dacă obligația trebuie decontată în numerar sau nu. De exemplu, entitatea are obligația de a deconta în numerar dacă are o politică declarată de decontare în numerar sau dacă decontează în general în numerar pentru tranzacții comparabile. În acest caz, entitatea va contabiliza tranzacția în conformitate cu cerințele privind tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni decontate în numerar. În cazul în care nu există o astfel de obligație, entitatea va contabiliza tranzacția în conformitate cu cerințele aplicabile tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni decontate prin capitaluri proprii.

INFORMAȚII DE PREZENTAT

IFRS 2 (punctele 44-52) prevede o listă destul de cuprinzătoare de informații care trebuie prezentate pentru a permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă natura și amploarea tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni. Unele dintre cele mai importante informații includ: o descriere a fiecărui tip de acord de plată pe bază de acțiuni - inclusiv cerințele de dobândire, metoda de decontare (în numerar sau în acțiuni), numărul de instrumente și prețurile de exercitare, modelul prețurilor opțiunilor utilizat, volatilitatea, cheltuielile care decurg din diferitele metode de decontare etc.

EXEMPLU

Grant Co. utilizează diferite tipuri de tranzacții pe bază de acțiuni pentru a-și remunera angajații. Acest caz particular se referă la 3 manageri de cercetare și dezvoltare, profund implicați în proiectele de cercetare ale Grant. Având în vedere importanța lor strategică, directorul general al Grant Co. ar dori să le acorde un stimulent pentru a rămâne angajați pentru următorii 3 ani. Acum entitatea evaluează

alegerea între trei tipuri de aranjamente, iar contabilii trebuie să discute implicațiile contabile ale fiecărui scenariu, în conformitate cu IFRS 2.

Scenariul 1: se acordă celor 3 angajați câte 100 de acțiuni fantomă (dreptul de a primi o sumă în numerar egală cu prețul acțiunilor).

Scenariul 2: se acordă celor 3 salariați dreptul de a primi 110 acțiuni fiecare. Acțiunile trebuie păstrate timp de cel puțin 2 ani după ce au fost primite.

Scenariul 3: se acordă celor 3 salariați dreptul de a alege între 100 de acțiuni fantomă și 110 acțiuni, cu condiția ca acțiunile să fie păstrate timp de cel puțin 2 ani de la primirea lor.

La data acordării, prețul acțiunii este de 20 u.m. și crește la 21 u.m. la sfârșitul anului 1, la 21,5 u.m. la sfârșitul anului 2 și la 22 u.m. la sfârșitul anului 3. Valoarea justă a opțiunilor pe acțiuni la data acordării este de 19 u.m..

SOLUȚIE

Scenariul 1: acesta este un exemplu de tranzacție cu plata pe bază de acțiuni decontată în numerar, datoria fiind evaluată la fiecare dată de raportare, iar orice modificare a valorii juste fiind recunoscută în profit sau pierdere pentru perioada respectivă. Tabelul 4 prezintă calculele pentru scenariul 1.

Tabelul 4. Calcule pentru scenariul 1 (se acordă 100 de acțiuni fictive)

Anul	Valoarea justă totală (u.m.)	Cheltuieli pentru perioada respectivă (u.m.)	Cheltuieli cumulate (u.m.)
Anul 1	$3 \cdot 100 \cdot 21 = 6.300$	$6.300/3 = 2.100$	2.100 u.m.
Anul 2	$3 \cdot 100 \cdot 21.5 = 6.450$	$4.300 - 2.100 = 2.200$	$6.450 \cdot 2/3 = 4.300$
Anul 3	$3 \cdot 100 \cdot 22 = 6.600$	$6.600 - 4.300 = 2.300$	6.600 u.m.

Anii 1/2/3

Dr. Cheltuieli cu serviciile primite 2.100 /2.200/ 2.300

Cr. Datorii 2.100 /2.200/ 2.300

Scenariul 2: acesta este un exemplu de tranzacție cu plata pe bază de acțiuni decontată prin capitaluri proprii cu criteriul de piață. În acest caz, se utilizează valoarea justă la data acordării. Valoarea justă este: $3 \cdot 110 \cdot CU19 = 6.270$ u.m., 2.090 u.m. fiind recunoscute în cheltuielile și în capitalurile proprii în fiecare an.

Anii 1/2/3

Dr. Cheltuieli cu serviciile primite 2.090 /2.090/ 2.090

Cr. Capitaluri proprii 2.090 /2.090/ 2.090

Scenariul 3: acesta este un exemplu de tranzacție cu plata pe bază de acțiuni cu alternativă de decontare în numerar, iar angajații au dreptul de a alege între aceste alternative. În acest caz, entitatea acordă un instrument financiar compus, care include o datorie și o componentă de capitaluri proprii. Tabelul 5 prezintă calculele.

La data acordării:

Valoarea justă a alternativei de capitaluri proprii = $3 \cdot 110 \cdot 19 = 6.270$ u.m.

Valoarea justă a alternativei în numerar = $3 \cdot 100 \cdot 20 = 6.000$ u.m.

Valoarea justă a componentei de capitaluri proprii este: $6.270 - 6.000 = 270$ u.m.

Tabelul 5. Calcule pentru scenariul 3 (alegerea între două alternative)

Anul	Datorie			Acțiuni	
	Valoarea justă totală	Cheltuieli pentru perioada respectivă	Cheltuieli cumulate	Acțiuni	Cheltuieli
Anul 1	$3 \cdot 100 \cdot 21 = 6.300$	$6.300/3 = 2.100$	2.100 u.m.	$270/3 = 90$	90
Anul 2	$3 \cdot 100 \cdot 21.5 = 6.450$	$4.300 - 2.100 = 2.200$	$6.450 \cdot 2/3 = 4.300$	$270/3 = 90$	90
Anul 3	$3 \cdot 100 \cdot 22 = 6.600$	$6.600 - 4.300 = 2.300$	6.600 u.m.	$270/3 = 90$	90

La sfârșitul anului 3, în cazul în care se alege varianta în numerar, suma plătită va fi: $3 \cdot 100 \cdot 22$ u.m. = 6.600 u.m.. În cazul în care se emit acțiuni, valoarea acestora este: $3 \cdot 110 \cdot 22$ u.m. = 7.260 u.m..