



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® 11 Angajamente comune



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 11 Angajamente comune

DOMENIUL DE APLICARE

Standardul IFRS® 11 Angajamente comune reglementează regulile de raportare a entităților care fac parte din angajamente controlate în comun.

IFRS 11 a fost publicat pentru prima dată în mai 2011 și a fost modificat în mai 2014. Acest standard este în vigoare pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Prezentările de informații necesare pentru participațiile în angajamente comune sunt prevăzute în Standardul IFRS 12 Prezentarea informațiilor privind interesele deținute în alte entități.

Prezentul standard definește cele două tipuri de angajamente comune, și anume exploatarea în participație și asocierea în participație.

În unele cazuri, entitățile formează un angajament comun pentru a împărți riscurile și beneficiile cu alte entități, pentru a combina activitățile complementare ale unor entități diferite și pentru a finanța o activitate comercială într-un mod eficient. Acest aranjament are o structură mai puțin formală și este benefic în multe cazuri.

Pentru a forma un angajament comun trebuie să existe un acord contractual. Aranjamentul contractual include scopul, durata și activitatea angajamentului comun, procesele decizionale, capitalul și contribuțiile părților.

DEFINIȚII CHEIE

În anexa A la IFRS 11 sunt prezentate definiții detaliate ale unor termeni-cheie, cum ar fi angajament comun, control comun, exploatare în participație, asociere în participație, parte într-un angajament comun și vehicul distinct (a se vedea tabelul 1).

Tabelul 1: Principalele definiții din IFRS 11

Angajament comun	O înțelegere (un angajament) în care două sau mai multe părți dețin controlul comun.
Controlul comun	Împărțirea, convenită prin contract, a controlului asupra unui angajament, care există doar atunci când deciziile privind activitățile relevante necesită acordul unanim al părților care împart controlul.
Exploatare în participație	Un angajament comun prin care părțile care dețin controlul comun al angajamentului au drepturi asupra activelor și au obligații pentru datoriile aferente angajamentului.
Asociere în participație	Un angajament comun prin care părțile care dețin controlul comun al angajamentului au drepturi asupra activelor nete ale angajamentului.
Asociat într-o asociere în participație	O parte într-o asociere în participație care deține controlul în comun al asocierii în participație.
Parte într-un angajament comun	O entitate care participă într-un angajament comun, indiferent dacă partea respectivă deține controlul comun al angajamentului.
Vehicul distinct	O structură financiară identificabilă separat, inclusiv entități juridice distincte sau entități recunoscute pe baza statutului, indiferent dacă aceste entități au sau nu personalitate juridică.

Angajamente comune și control comun

Pentru ca un angajament să fie considerat un angajament comun trebuie să existe un control comun. În IFRS 11, controlul comun este definit în mod clar. Controlul comun există atunci când niciuna dintre părți nu deține puterea de control și când deciziile operaționale pot fi luate numai cu acordul unanim a două sau mai multe părți.

Înainte de a evalua dacă o entitate deține controlul în comun, trebuie să evaluăm dacă părțile controlează angajamentul (în conformitate cu definiția controlului din Standardul IFRS 10 Situații financiare consolidate).

În conformitate cu Standardul IFRS 10 Situații financiare consolidate, se presupune că un investitor controlează o entitate în care a investit atunci când este expus sau are drepturi la randamente variabile prin puterea (autoritatea) sa asupra entității în care a investit. Un investitor controlează o entitate în care a investit dacă deține trei elemente de bază ale controlului:

- puterea asupra entității în care s-a investit - drepturile existente care îi conferă capacitatea actuală de a direcționa activitățile care afectează în mod semnificativ rentabilitatea entității în care s-a investit (activități relevante)
- expunerea sau drepturile la randamente variabile în urma implicării sale într-o entitate în care a investit
- capacitatea de a-și folosi puterea pe care o are asupra entității în care a investit pentru a afecta valoarea randamentelor investitorului

După ce evaluează dacă toate părțile afiliate controlează în mod colectiv angajamentul, entitatea trebuie să determine ce tip de angajament comun este.

EXEMPLUL 1: Interpretarea controlului comun

Entitățile D, E și F au întocmit un angajament comun. Entitatea D deține 50 % din drepturile de vot, E deține 40 % din drepturile de vot, iar F deține 10 % din drepturile de vot. În acest angajament comun, este necesar un procent minim de 70 de drepturi de vot pentru a lua decizii privind operațiunile aferente. Ce entități dețin controlul în comun în conformitate cu IFRS 11?

SOLUȚIE

Pentru ca un angajament să devină un angajament comun, două sau mai multe părți trebuie să dețină controlul comun. În acest exemplu, chiar dacă entitatea D are puterea de a împiedica deciziile operaționale, ea are nevoie de drepturile de vot ale altor entități cu privire la deciziile operaționale. Entitățile D și E dețin controlul în comun, deoarece deciziile operaționale nu pot fi luate fără acordul reciproc al entităților D și E.

Tipuri de angajamente comune

Există două tipuri de angajamente comune: exploatare în participație și asocieri în participație. Indiferent de scopul, structura sau forma angajamentului, clasificarea angajamentelor comune depinde de drepturile și obligațiile părților care decurg din angajament.

În cazul în care un angajament comun include drepturi asupra activelor și obligații pentru datoriile legate de angajament, atunci este vorba de o exploatare în participație. În cazul exploatării în participație, părțile nu înființează, de obicei, o altă entitate. În cadrul exploatării în participație, fiecare

operator utilizează propriile imobilizări și stocuri, acoperă cheltuielile de exploatare și obligațiile în nume propriu și asigură finanțarea independentă a obligațiilor pe care le asumă în nume propriu în legătură cu activitatea. Cu toate acestea, veniturile din vânzări sunt împărțite între operatorii comuni.

În cazul în care părțile la un angajament comun au drepturi asupra activelor nete, atunci este vorba de o asocierie în participație, iar părțile la acest tip de angajament se numesc asociați într-o asocierie în participație. Asocierile în participație sunt de obicei structurate prin intermediul unor vehicule distincte. Vehiculul distinct are drepturi asupra activelor și obligații pentru datorii.

Atunci când un angajament comun este considerat o exploatare în participație înseamnă că acest angajament nu este încheiat prin intermediul unui vehicul distinct. În astfel de cazuri, înțelegerea contractuală stabilește drepturile părților asupra activelor și obligațiile pentru datoriile aferente înțelegerii, precum și drepturile părților asupra veniturilor corespunzătoare și obligațiile pentru cheltuielile corespunzătoare (IFRS 11.B16). Pe de altă parte, în cazul în care un angajament comun este structurat prin intermediul unui vehicul distinct, acest angajament poate fi o exploatare în participație sau o asocierie în participație. În acest caz, este esențială identificarea drepturilor părților la activele și a obligațiilor pentru datoriile aferente angajamentului care este deținut în vehiculul distinct. După cum s-a menționat anterior, dacă părțile afiliate au drepturi asupra activelor, atunci acest angajament comun este o asocierie în participație, în caz contrar este o exploatare în participație.

Figura 1 rezumă modul de clasificare a angajamentelor comune printr-o evaluare a drepturilor și obligațiilor părților (IFRS11.B21).

Figura 1: Clasificarea angajamentelor comune

	Aranjamentul este realizat printr-un vehicul distinct?		Exploatare în participație
Forma legală a vehiculului distinct	Oferă părților forma legală drepturi/obligații la active/datorii?		
Termenii aranjamentului contractual	Oferă părților termenii aranjamentului drepturi/obligații la active/datorii?		
Alte fapte și circumstanțe	Aranjamentul este conceput astfel încât părțile au, de fapt, drepturi/obligații asupra activelor/datoriilor?		
	Asocierie în participație		

Situațiile financiare ale părților la un angajament comun

Operatorii în exploatare în participație își recunosc activele, datoriile, veniturile din vânzări și cheltuielile aferente unei exploatare în participație în funcție de interesele lor. Dobânditorul unei participații într-o exploatare în participație în care activitatea constituie o întreprindere, astfel cum este definită în Standardul IFRS 3 Combinări de întreprinderi, trebuie să aplice toate principiile de contabilizare a combinărilor de întreprinderi din IFRS 3 și din alte IFRS, cu excepția acelor principii care intră în conflict cu îndrumările din IFRS 11. Aceste cerințe se aplică atât în cazul achiziției inițiale a unei participații într-o exploatare în participație, cât și în cazul achiziției unei participații suplimentare într-o exploatare în participație (în acest din urmă caz, participațiile deținute anterior nu sunt reevaluate).

Pe de altă parte, asociatul într-o asocierie în participație trebuie să își recunoască participația ca pe o investiție prin aplicarea metodei punerii în echivalență, explicată în detaliu în Standardul IAS 28 Investiții în entități asociate și asocieri în participație, cu excepția cazului în care este scutită de utilizarea metodei punerii în echivalență. În cazul în care o parte participă la o asocierie în participație și nu deține controlul în comun, atunci aceasta o recunoaște în conformitate cu standardele IFRS 9 Instrumente financiare. Pe de altă parte, dacă o parte are o influență semnificativă asupra unei asocieri în participație, atunci aceasta o recunoaște în conformitate cu IAS 28.

EXEMPLUL 2

Din cei 500 km de lucrări de construcție de autostrăzi, 200 km vor fi realizate de entitatea Z și 300 km de entitatea Y. Cele două entități au înființat o altă entitate pentru a furniza asfaltul necesar. Toate veniturile și pierderile vor fi împărțite pe baza volumului de tranzacționare efectuat către entitatea de asfalt. În primul an, se vinde un total de 300.000 u.m. de asfalt. Entitatea Z a cumpărat 120.000 u.m., în timp ce entitatea Y a cumpărat 150.000 u.m. Suma rămasă constă în vânzări către alte societăți. La sfârșitul primului an, costul total este de 250.000 u.m.. Pe baza acestor informații, calculați partea entităților Z și Y din venitul și costul total. Rata de amortizare a șantierelor de construcții prefabricate este de 10%.

SOLUȚIE

	Raportul de distribuție	Venituri (u.m.)	Cost (u.m.)
Entitatea Z	12/27	133.333	111.111
Entitatea Y	15/27	166.667	138.889
Entitatea producătoare de asfalt	27/27	300.000	250.000

Situații financiare separate

Contabilizarea angajamentelor comune în situațiile financiare separate ale unei entități depinde de implicarea entității în acel angajament comun și de tipul angajamentului comun. În cazul în care o entitate este un operator într-o exploatare în participație, aceasta trebuie să își recunoască interesul în conformitate cu paragrafele 20-22 și 23. Pe de altă parte, în cazul în care o entitate este o asocierie în participație, atunci aceasta trebuie să își recunoască participația în conformitate cu punctul 10 din

Standardul IAS 27 Situații financiare individuale și cu Standardul IFRS 9 Instrumente financiare, cu excepția cazului în care entitatea are o influență semnificativă asupra asocierii în participație.

INFORMAȚII DE PREZENTAT

Nu există informații de prezentat specificate în IFRS 11. În cazul în care entitatea face obiectul IFRS 11, atunci aceasta trebuie să prezinte informațiile solicitate în Standardul IFRS 12 Prezentarea intereselor deținute în alte entități.

EXEMPLUL 3

C-day Construction Co. și Island Construction Co. au încheiat un acord de asociere în participație cu părți egale pentru realizarea unui proiect de construcție. Pentru acest proiect, C-day Construction Co. a achiziționat materiale de construcție de 160.000 u.m. care sunt utilizate în acest proiect. Cele două societăți au achiziționat un șantier de construcții prefabricate (proprietate) care costă 400.000 u.m. și ambele societăți au părți egale din această proprietate. În plus, Island Construction Co. a suportat cheltuieli de personal pentru muncitorii din construcții în valoare de 120.000 u.m.. Cum recunosc C-day Construction Co. și Island Construction Co. aceste tranzacții?

SOLUȚIE

- **Înregistrările realizate de C-day Construction Co. sunt următoarele:**

Recunoașterea șantierului de construcții prefabricate

Dr. Imobilizări corporale	200.000	
	Cr. Numerar	200.000

Recunoașterea materialelor de construcție

Dr. Stocuri	160.000	
	Cr. Numerar	160.000

Recunoașterea costului stocului transferat în costul de producție al serviciului

Dr. Servicii în curs de execuție	160.000	
	Cr. Stocuri	160.000

Recunoașterea amortizării

Dr. Servicii în curs de execuție	20.000	
	Cr. Amortizare acumulată	20.000

- **Înregistrările realizate de Island Construction Co. sunt următoarele:**

Recunoașterea șantierului de construcții prefabricate

Dr. Imobilizări corporale	200.000	
	Cr. Numerar	200.000

Recunoașterea costului stocului transferat în costul de producție al serviciului

Dr. Servicii în curs de execuție 120.000

 Cr. Salarii datorate 120.000

Recunoașterea amortizării

Dr. Servicii în curs de execuție 20.000

 Cr. Amortizarea acumulată 20.000