

2009

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB®)

Bază pentru concluzii

IFRS® pentru IMM-uri

Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS®)
pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii (IMM-uri)



Corpul Experților
Contabili și Contabililor
Autorizați din România



**Standardul Internațional
de Raportare Financiară
pentru
Întreprinderi Mici și Mijlocii
(IFRS pentru IMM-uri)**

Bază pentru concluzii

This Basis for Conclusions accompanies the *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)* (see separate booklet) and is published by the International Accounting Standards Board (IASB), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7246 6410

Fax: +44 (0)20 7246 6411

Email: iasb@iasb.org

Web: www.iasb.org

The International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

The *IFRS for SMEs* and its accompanying documents are published in three parts:

ISBN for this part: 978-973-8414-81-5

ISBN for complete publication (three parts): 978-973-8414-79-2

Copyright © 2009 IASCF

All rights reserved. No part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IASCF.

This Romanian translation of the Basis for Conclusions included in this publication has been approved by a Review Committee appointed by IASCF. The Romanian translation is published by the Body of Expert and Licensed Accountants of Romania (CECCAR) in Romania with the permission of the IASCF. The Romanian translation is copyright of the IASCF. International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts, and other IASB publications are copyright of the IASCF. The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IASCF. Please address publications and copyright matters to:

IASCF Publications Department,

1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Email: publications@iasb.org Web: www.iasb.org



International
Accounting Standards
Committee Foundation®

The IASB logo/the IASCF logo/‘Hexagon Device’, the IASC Foundation Education logo, ‘IASC Foundation’, ‘eIFRS’, ‘IAS’, ‘IASB’, ‘IASC’, ‘IASCF’, ‘IASs’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘International Accounting Standards’, ‘International Financial Reporting Standards’ and ‘SIC’ are Trade Marks of the IASCF.

**Standardul Internațional
de Raportare Financiară
pentru
Întreprinderi Mici și Mijlocii
(IFRS pentru IMM-uri)**

Bază pentru concluzii

Prezenta Bază pentru concluzii însoțește *Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii (IFRS pentru IMM)* (a se vedea broșura separată) și este publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7246 6410

Fax: +44 (0)20 7246 6411

Email: iasb@iasb.org

Web: www.iasb.org

Fundația Comitetului pentru Standardele Internaționale de Contabilitate (IASCF), autorii și editorii nu acceptă nicio responsabilitate pentru pierderea suportată de către orice persoană care se comportă sau se abține de la a se comporta în conformitate cu materialul din această publicație, indiferent dacă această pierdere este cauzată de neglijență sau din alte motive.

IFRS pentru IMM-uri și documentele însoțitoare sunt publicate în trei părți:

ISBN pentru această parte: 978-973-8414-81-5

ISBN pentru întreaga publicație (trei părți): 978-973-8414-79-2

Drept de autor © 2009 IASCF

Toate drepturile rezervate. Nicio parte din această publicație nu poate fi tradusă, retipărită sau reproducă sau utilizată în vreo formă, nici în întregime, nici parțial, sau prin vreun mijloc electronic, mecanic sau alt mijloc necunoscut sau inventat după această dată, inclusiv prin fotocopiere și înregistrare, sau prin vreun alt tip de sistem de stocare a informațiilor sau sistem de publicat documentele, fără a obține inițial permisiunea în scris din partea IASCF.

Traducerea în limba română a Bazei pentru concluzii incluse în această publicație a fost aprobată de un Comitet de revizuire numit de IASCF. Traducerea în limba română este publicată de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în România cu permisiunea IASCF. Drepturile de autor asupra traducerii în limba română aparțin IASCF.

Standardele Internaționale de Raportare Financiară (inclusiv Standardele Internaționale de Contabilitate și Interpretările SIC și IFRIC), Proiectele de expunere și alte publicații ale IASB sunt protejate de dreptul de autor al IASCF. Textul aprobat al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară și al altor publicații IASB este cel aprobat de către IASB în limba engleză. Exemplarele pot fi obținute de la IASCF. Pentru întrebări privind publicațiile și dreptul de autor, vă rugăm să vă adresați:

Departamentul Publicații al Fundației IASC,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@iasb.org Web: www.iasb.org



Logo-ul IASB/ Logo-ul IASCF/ „Schema Hexagon”, Logo-ul pentru Educație al Fundației IASC, „IASCF Foundation”, „eIFRS”, „IAS”, „IASB”, „IASC”, „IASCF”, „IASs”, „IFRIC”, „IFRS”, „IFRSs”, „International Accounting Standards”, „International Financial Reporting Standards” și „SIC” sunt mărci înregistrate ale IASCF.

CUPRINS

Puncte

BAZĂ PENTRU CONCLUZII LA STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ PENTRU ÎNTRINDERILE MICI ȘI MIJLOCII

CONTEXT	BC1–BC35
Document de discuții (iunie 2004)	BC5-BC7
Chestionar de recunoaștere și evaluare (aprilie 2005) și mese rotunde publice (octombrie 2005)	BC8-BC11
Deliberările Consiliului care au avut drept rezultat proiectul de expunere	BC12-BC14
Proiect de expunere (februarie 2007)	BC15-BC19
Teste pe teren	BC20-BC25
Răspunsuri la proiectul de expunere	BC26
Redeliberările Consiliului cu privire la propunerile din proiectul de expunere	BC27-BC31
Opinii suplimentare către Consiliu	BC32
Promovare specială	BC33
<i>IFRS pentru IMM-uri</i> final: principalele modificări față de proiectul de expunere	BC34
Prezenta Bază pentru concluzii	BC35
DE CE STANDARDE GLOBALE DE RAPORTARE FINANCIARĂ PENTRU IMM-URI?	BC36-BC48
Trebuie să elaboreze IASB standarde pentru IMM-uri?	BC38
Trebuie ca alții să facă acest lucru?	BC39
Susțin normalizatorii naționali inițiativa IASB?	BC40-BC41
Un <i>IFRS pentru IMM-uri</i> este compatibil cu misiunea IASB	BC42
IFRS-urile existente cuprind unele diferențe pentru entitățile care nu sunt publice	BC43
Necesitățile diferiților utilizatori și considerații privind raportul cost-beneficiu	BC44-BC47
Adoptarea unui <i>IFRS pentru IMM-uri</i> nu implică faptul că IFRS-urile complete nu sunt adecvate pentru IMM-uri	BC48
OBIECTIVUL IFRS PENTRU IMM-URI	BC49-BC54
De ce determinarea venitului impozabil și determinarea venitului care se poate distribui nu constituie obiective specifice ale <i>IFRS pentru IMM-uri</i>	BC49-BC52
De ce nu constituie scopul <i>IFRS pentru IMM-uri</i> furnizarea de informații pentru administratorii-proprietari pentru a-i ajuta să ia decizii administrative	BC53-BC54
„RĂSPUNDEREA PUBLICĂ” DREPT PRINCIPIUL PENTRU IDENTIFICAREA ENTITĂȚILOR VIZATE DE IFRS PENTRU IMM-URI ȘI A CELOR CARE NU SUNT VIZATE	BC55-BC77
Entitățile ale căror titluri de valoare sunt tranzacționate pe o piață publică au răspundere publică	BC58
Instituțiile financiare au răspundere publică	BC59
IMM-uri care prestează un serviciu public esențial	BC60-BC61
IMM-uri care sunt importante din punct de vedere economic în jurisdicția lor națională	BC62-BC63
Aprobarea de către proprietari pentru utilizarea <i>IFRS-ului pentru IMM-uri</i>	BC64
IMM-uri care sunt o filială, o entitate asociată sau o asocierie în participație a unui investitor IFRS	BC65-BC68
Criterii cuantificate de mărime	BC69-BC70
Caracterul adecvat al <i>IFRS pentru IMM-uri</i> pentru entitățile foarte mici – așa-numitele „micro-entități”	BC71-BC75
<i>IFRS pentru IMM-uri</i> nu este conceput pentru entități mici tranzacționate public	BC76-BC77

„ÎNTEPRINDERI MICI ȘI MIJLOCII”	BC78-BC79
UTILIZATORII SITUAȚIILOR FINANCIARE ALE IMM-URILOR ÎNTOCMITE PRIN UTILIZAREA IFRS PENTRU IMM-URI	BC80
MĂSURA ÎN CARE IFRS PENTRU IMM-URI TREBUIE SĂ CONSTITUIE UN DOCUMENT INDEPENDENT	BC81-BC82
Alegerea politicii contabile	BC84-BC86
Subiecte omise	BC87-BC88
DACĂ TREBUIE SAU NU CA TOATE OPȚIUNILE DE POLITICI CONTABILE DIN IFRS-URILE COMPLETE SĂ FIE PERMISE ÎN IFRS PENTRU IMM-URI	BC89-BC94
DE CE CADRUL GENERAL ȘI PRINCIPIILE ȘI RECOMANDĂRILE OBLIGATORII DIN IFRS-URILE EXISTENTE CONSTITUIE PUNCTUL DE PLECARE ADECVAT PENTRU ELABORAREA IFRS PENTRU IMM-URI	BC95-BC97
SIMPLIFICĂRI ÎN RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE	BC98-BC136
Instrumente financiare	BC99-BC107
Amortizarea și deprecierea fondului comercial și alte imobilizări necorporale cu durată de viață nedeterminată	BC108-BC112
Înregistrarea tuturor costurilor de dezvoltare la cheltuieli	BC113-BC114
Metoda costului pentru entitățile asociate și entitățile controlate în comun	BC115
Valoarea justă prin profit sau pierdere pentru entitățile asociate și entitățile controlate în comun cu cotații de prețuri publicate	BC116-BC117
Active imobilizate deținute pentru vânzare	BC118-BC119
Costurile îndatorării	BC120
Impozitul pe profit	BC121-BC122
Diferențele de curs valutar în cazul elementelor monetare	BC123
Mai puțină valoare justă pentru agricultură	BC124
Beneficii ale angajaților – evaluarea obligației privind beneficiul determinat	BC125
Beneficii ale angajaților – câștiguri și pierderi actuariale ale planurilor de beneficii determinate	BC126-BC127
Beneficii ale angajaților – costul negarantat al serviciilor anterioare din planurile de beneficii determinate	BC128
Plata pe bază de acțiuni	BC129-BC131
Tranziția la IFRS pentru IMM-uri	BC132
Investițiile imobiliare	BC133
Subvenții guvernamentale	BC134
Excepție de la utilizarea metodei liniare de către locatari pentru contractele de leasing operațional atunci când plățile compensează locatorul pentru inflație	BC135
Fără examinări anuale ale duratei de viață utilă, valorii reziduale și metodei de depreciere/amortizare	BC136
SIMPLIFICĂRI CARE AU FOST ANALIZATE DAR CARE NU AU FOST ADOPTATE	BC137-BC150
Nu trebuie să se prevadă o situație a fluxurilor de trezorerie	BC138-BC139
Tratamentul tuturor contractelor de leasing drept contract de leasing operațional	BC140
Tratamentul tuturor planurilor de beneficii ale angajaților ca planuri de contribuții determinate	BC141
Metoda finalizării lucrărilor pentru contractele de construcție	BC142
Mai puține provizioane	BC143
Nerecunoașterea plății pe bază de acțiuni	BC144
Nerecunoașterea impozitelor amânate	BC145

Modelul costului pentru toată agricultura	BC146
Fără situații financiare consolidate	BC147
Recunoașterea tuturor elementelor de venituri și cheltuieli în profit sau pierdere	BC148–BC150
ASPECTE TRATATE ÎN <i>IFRS PENTRU IMM-URI</i> CARE NU SUNT CUPRINSE ÎN IFRS-URILE COMPLETE	BC151
RELUAREA OPȚIONALĂ A IFRS-URILOR COMPLETE DE CĂTRE O ENTITATE CARE UTILIZEAZĂ <i>IFRS PENTRU IMM-URI</i>	BC152–BC154
SIMPLIFICĂRI DE PREZENTARE	BC155
SIMPLIFICĂRI ALE PREZENTĂRII DE INFORMAȚII	BC156–BC158
DE CE UN VOLUM SEPARAT ȘI NU SECȚIUNI ADĂUGATE LA FIECARE IFRS	BC159–BC161
DE CE ORGANIZARE DUPĂ SUBIECTE	BC162
PLANUL CONSILIULUI PENTRU MENȚINEREA (ACTUALIZAREA) <i>IFRS PENTRU IMM-URI</i>	BC163–BC165
OPINIE CONTRARĂ	

Bază pentru concluzii la *Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii*

Prezenta Bază pentru Concluzii însoțește, dar nu face parte din IFRS.

Context

- BC1 În raportul său de tranziție din decembrie 2000 către nou formatul Consiliu pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB), fostul Consiliu al Comitetului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate spunea „Există o cerere pentru o versiune specială a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru Întreprinderile Mici”.
- BC2 La scurt timp după ce și-a început activitatea în 2001, IASB a inițiat un proiect de elaborare a unor standarde de contabilitate adecvate întreprinderilor mici și mijlocii (IMM-uri). Consiliul a înființat un grup de lucru format din experți, care să furnizeze consiliere cu privire la probleme și alternative, precum și la potențialele soluții.
- BC3 În raportul lor anual din anul 2002, administratorii Fundației IASC, sub egida căreia funcționează IASB, au scris „Administratorii susțin și ei eforturile pe lângă IASB pentru examinarea problemelor speciale ale economiilor emergente și ale întreprinderilor mici și mijlocii”. În iulie 2005, Administratorii și-au oficializat susținerea, prin reformularea obiectivelor Fundației și ale IASB, prezentate în Constituția Fundației. Ei au adăugat un obiectiv conform căruia, la elaborarea IFRS-urilor, IASB ar trebui să ia în considerare, după caz, nevoile speciale ale întreprinderilor mici și mijlocii și ale economiilor emergente. În mod similar, Consiliul Consultativ pentru Standarde a încurajat consecvent IASB pentru continuarea proiectului.
- BC4 La ședințele publice din a doua jumătate a anului 2003 și începutul anului 2004, Consiliul a elaborat unele opinii preliminare și provizorii privind abordarea de bază pe care ar urma-o în elaborarea standardelor de contabilitate pentru IMM-uri. El a testat această abordare aplicând-o mai multor IFRS-uri.

Document de discuții (iunie 2004)

- BC5 În luna iunie 2004, Consiliul a publicat un document de discuții, *Opinii preliminare asupra Standardelor de Contabilitate pentru întreprinderile mici și mijlocii*, pornind la drum și invitând la comentarii pe marginea abordării Consiliului. Acesta a fost primul document de discuție publicat de IASB. Consiliul a primit 120 de răspunsuri.
- BC6 Cele mai importante aspecte care au fost prezentate în documentul de discuții au fost următoarele:
- (a) Trebuie IASB să elaboreze standarde speciale de raportare financiară pentru IMM-uri?
 - (b) Care trebuie să fie obiectivele unui set de standarde de raportare financiară pentru IMM-uri?
 - (c) Pentru care entități ar fi destinate standardele pentru IMM-uri ale IASB?
 - (d) Dacă standardele IASB pentru IMM-uri nu abordează o anumită problemă de recunoaștere sau evaluare contabilă cu care se confruntă o entitate, cum ar trebui acea entitate să rezolve problema?
 - (e) Ar putea o entitate care utilizează standardele IASB pentru IMM-uri să aleagă să urmeze un anumit tratament permis de un IFRS care diferă de tratamentul din standardul IASB pentru IMM-uri aferent?
 - (f) Cum ar trebui să abordeze Consiliul elaborarea standardelor IASB pentru IMM-uri? În ce măsură ar trebui ca fundamentarea standardelor pentru IMM-uri să fie constituită de conceptele și principiile, precum și de recomandările obligatorii din IFRS-uri?
 - (g) Dacă standardele IASB pentru IMM-uri sunt elaborate pornind de la conceptele și principiile și recomandările obligatorii aferente IFRS-urilor complete, care ar trebui să fie baza modificării acestor concepte și principii pentru IMM-uri?
 - (h) În ce format ar trebui să fie publicate standardele IASB pentru IMM-uri?
- BC7 La ședințele sale următoare din anul 2004, Consiliul a analizat problemele ridicate de către respondenții la documentul de discuții. În decembrie 2004 și în ianuarie 2005, Consiliul a luat unele decizii provizorii privind modalitatea corespunzătoare de continuare a proiectului. Răspunsurile la documentul de discuții au arătat o cerere clară pentru un *Standard Internațional de Raportare Financiară pentru IMM-uri (IFRS pentru IMM-uri)*

și o preferință, în multe țări, de a adopta *IFRS pentru IMM-uri* mai degrabă decât standardele elaborate pe plan local sau regional. În consecință, Consiliul a decis să publice un proiect de expunere al unui *IFRS pentru IMM-uri* în etapa următoare.

Chestionar de recunoaștere și evaluare (aprilie 2005) și mese rotunde publice (octombrie 2005)

- BC8 Cei mai mulți respondenți la documentul de discuții au susținut că simplificările principiilor de recunoaștere și evaluare a activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor sunt necesare, dar s-au făcut puține propuneri. Atunci când s-au făcut propuneri, comentatorii nu au indicat în general tranzacțiile specifice sau alte evenimente sau condiții care generează problema recunoașterii sau evaluării pentru IMM-uri conform IFRS-urilor sau cum ar putea fi rezolvată această problemă.
- BC9 IASB a concluzionat că are nevoie de mai multe informații pentru a estima simplificările posibile în domeniul recunoașterii și evaluării. În consecință, Consiliul a decis să organizeze ședințe de mese rotunde publice, cu participarea celor care întocmesc situațiile financiare ale IMM-urilor și celor care le utilizează, pentru a discuta posibilele modificările ale principiilor de recunoaștere și evaluare din IFRS-uri pentru a putea fi utilizate într-un *IFRS pentru IMM-uri*. Consiliul a instruit personalul pentru elaborarea și publicarea unui chestionar, ca instrument de identificare a problemelor care trebuie să fie discutate la aceste ședințe de mese rotunde.
- BC10 Chestionarul (publicat în aprilie 2005) a pus două întrebări:
- 1 Care sunt domeniile cu o posibilă simplificare a principiilor de recunoaștere și evaluare pentru IMM-uri?
 - 2 Din experiența dumneavoastră, vă rugăm să indicați ce subiecte abordate în IFRS-uri ar putea fi eliminate din standardele pentru IMM-uri datorită faptului că probabilitatea ca ele să apară în contextul IMM este aproape nulă. Dacă ele apar, standardele ar solicita unei IMM să determine politica sa contabilă adecvată, căutând IFRS-urile aplicabile.
- BC11 Consiliul a primit 101 răspunsuri la chestionar. Aceste răspunsuri au fost discutate cu Consiliul Consultativ pentru Standarde (iunie 2005), cu Grupul de lucru pentru IMM-uri (iunie 2005), cu Normalizatorii Internaționali de Standarde (septembrie 2005) și la mesele rotunde publice organizate de către Consiliu în octombrie 2005. Într-un interval de două zile, au participat în total la discuțiile cu Consiliul la mesele rotunde 43 de grupuri.

Deliberările Consiliului care au avut drept rezultat proiectul de expunere

- BC12 Grupul de lucru al IASB s-a întâlnit în iunie 2005 și a făcut un set complet de recomandări Consiliului, cu privire la dispozițiile de recunoaștere, evaluare, prezentare și descriere care trebuie să fie incluse într-un proiect de expunere al unui *IFRS pentru IMM-uri*. Mai târziu în cursul anului 2005, Consiliul a analizat aceste recomandări și opiniile exprimate în răspunsurile la documentul de discuții și la chestionar, precum și la mesele rotunde. În timpul acestor deliberări, Consiliul a luat decizii provizorii cu privire la dispozițiile care trebuie să fie incluse în proiectul de expunere.
- BC13 Pe baza acestor decizii provizorii, la ședința Consiliului din ianuarie 2006, personalul a prezentat o versiune preliminară a proiectului de expunere. Grupul de lucru s-a întâlnit la sfârșitul lunii ianuarie 2006 pentru a examina acest proiect și a elaborat un raport cu recomandările sale pentru a fi analizat de către Consiliu. Dezbaterile proiectului de către Consiliu a început în februarie 2006 și a continuat pe tot parcursul anului 2006. Proiectele revizuite ale proiectului de expunere au fost întocmite pentru fiecare întâlnire a Consiliului începând cu luna mai. Începând din luna iulie a anului 2003 și până la publicarea proiectului de expunere în februarie 2007 problemele au fost deliberate de Consiliul la 31 de întâlniri publice ale Consiliului.
- BC14 Pentru a informa membrii și pentru a-i susține în planificarea răspunsurilor, un proiect complet elaborat de personal pentru proiectul de expunere a fost afișat pe site-ul IASB în august 2006. Un proiect revizuit al personalului a fost afișat pe site-ul IASB în noiembrie 2006.

Proiect de expunere (februarie 2007)

- BC15 În februarie 2007, IASB a publicat pentru comentarii publice un proiect de expunere al unei propuneri de *IFRS pentru IMM-uri*. Obiectivul standardului propus era de a oferi un set simplificat, cuprinzător de principii contabile care sunt adecvate pentru entități mai mici, necotate și care sunt bazate pe IFRS-urile complete, elaborate pentru a satisface nevoile entităților ale căror titluri de valoare se tranzacționează pe pițe publice de capital.

- BC16 Standardul propus a fost bazat pe IFRS-urile complete cu anumite modificări pentru a reflecta nevoile utilizatorilor situațiilor financiare ale IMM-urilor și considerațiile legate de raportul cost-beneficii. Proiectul de expunere propunea cinci tipuri de simplificări ale IFRS-urilor complete:
- (a) unele subiecte din IFRS-uri nu au fost incluse, deoarece nu sunt relevante pentru IMM-urile tipice. Totuși, pentru unele dintre aceste subiecte omise, proiectul de expunere propunea ca în cazul în care IMM-urile întâlnesc situații sau tranzacții tratate în IFRS-urile complete, dar nu și în *IFRS-ul pentru IMM-uri*, li se impune să se conformeze IFRS-urilor complete relevante.
 - (b) în cazul în care un IFRS permite alternative de politici contabile, proiectul de expunere includea numai opțiunea mai simplă, însă propunea ca IMM-urilor să le se permită alegerea opțiunii mai complexe prin revenirea la IFRS-ul complet relevant.
 - (c) simplificarea mai multor principii de recunoaștere și evaluare a activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor care apar în IFRS-urile complete.
 - (d) mult mai puține prezentări de informații.
 - (e) reformulare simplificată.
- În special din cauza literelor (a) și (b) de mai sus, *IFRS pentru IMM-uri* propus nu este un document de sine-stătător.
- BC17 Împreună cu proiectul de expunere, IASB a publicat și a invitat să se facă comentarii la îndrumările de implementare propuse, care cuprindeau un set complet de exemple de situații financiare și o listă a prezentărilor de informații. Proiectul de expunere a fost însoțit de o bază pentru concluzii care explica raționamentul Consiliului care a condus la concluziile din proiectul de expunere.
- BC18 Proiectul de expunere a fost tradus în cinci limbi (o premieră pentru IASB), iar traducerile au fost afișate pe site-ul IASB. IASB a publicat, de asemenea, un rezumat realizat de personalul său pentru proiectul de expunere pentru a-i ajuta pe membrii săi să înțeleagă propunerile, afișate de asemenea pe site-ul IASB.
- BC19 Comentariile la proiectul de expunere aveau inițial ca termen limită data de 30 septembrie 2007, dar Consiliul a extins termenul limită până la data de 30 noiembrie 2007, în special datorită solicitărilor participanților la teste pe teren.

Teste pe teren

- BC20 Cu ajutorul normalizatorilor naționali de standarde și al altor persoane, IASB a finalizat un program de teste pe teren care implica 116 entități mici din 20 de țări. Aproximativ 35 la sută dintre acestea aveau cel mult zece angajați cu normă întreagă. Alte 35 la sută din entități cuprinse în eșantion aveau între 11 și 50 de angajați cu normă întreagă. Peste jumătate dintre entități aveau împrumuturi la bănci sau descoperiri de cont semnificative. O treime aveau operațiuni în străinătate.
- BC21 Obiectivele testelor pe teren erau următoarele:
- (a) evaluarea inteligibilității proiectului de expunere prin identificarea oricăror părți pe care participanții la teste pe teren le-au găsit greu de înțeles.
 - (b) evaluarea nivelului de adecvare al ariei de aplicabilitate a subiectelor acoperite de identificarea tranzacțiilor, evenimentelor sau condițiilor întâlnite de participanții la teste pe teren, dar care nu au fost acoperite de proiectul *IFRS pentru IMM-uri*, și înțelegerea modului în care participanții la teste pe teren au luat deciziile legate de politicile lor contabile, inclusiv dacă au avut ca referință IFRS-urile complete.
 - (c) evaluarea greutăților determinate de aplicarea proiectului *IFRS pentru IMM-uri*, de exemplu, dacă informațiile prevăzute pentru aplicare nu erau disponibile sau erau disponibile numai la contra unui cost sau a unor eforturi nejustificate.
 - (d) evaluarea impactului propunerilor prin identificarea naturii și gradului modificărilor de la GAAP-ul actual sau de la practicile actuale de raportare ale participanților la teste pe teren.
 - (e) evaluarea alegerilor de politici contabile ale participanților la teste pe teren și a motivelor acestora, în cazurile în care proiectul de expunere permitea alternative.
 - (f) evaluarea oricăror probleme speciale în aplicarea proiectului de *IFRS pentru IMM-uri* care au apărut pentru participanții care fac parte din categoria așa-numitelor „micro-entități” (cele cu mai puțin de zece angajați) și pentru cei care fac parte din economii în curs de dezvoltare.
 - (g) evaluarea adecvării îndrumărilor de implementare prin identificarea cazurilor în care ar fi utile îndrumări suplimentare pentru participanții la teste pe teren.

- BC22 Pentru a ajuta participanții la testele pe teren și alte persoane la aplicarea proiectului de expunere, IASB a publicat o listă de conformare pentru proiectul de expunere care a fost elaborată de una din firmele internaționale de contabilitate.
- BC23 Chestionarul utilizat în cadrul testelor pe teren a fost publicat pe site-ul IASB în iunie 2007 în limbile engleză, franceză și spaniolă. Entitățile participante la testele pe teren au fost rugate:
- să furnizeze informații contextuale privind afacerile lor și dispozițiile de raportare.
 - să transmită cele mai recente situații financiare conforme cadrului lor general existent de contabilitate.
 - să retrateze acele situații financiare în conformitate cu proiectul de expunere pentru același an financiar (fără informații din anii anteriori).
 - să răspundă la o serie de întrebări care au ca scop identificarea problemelor specifice întâlnite în aplicarea proiectului de expunere.
- BC24 Un raport al testelor pe teren a fost transmis membrilor Consiliului și afișat pe site-ul IASB. Principalul factor care influențează tipul de probleme identificate de participanții la testele pe teren a fost natura și proporțiile diferențelor dintre *IFRS pentru IMM-uri* și cadrul general de contabilitate existent al entității.
- BC25 Aproape jumătate din entitățile participante la testele pe teren au identificat numai una sau două sau nicio problemă. Principalele trei probleme identificate de participanții la testele pe teren au fost următoarele:
- Reevaluările anuale.** Mulți participanți la testele pe teren au evidențiat drept problematică nevoia de a realiza reevaluări anuale ale valorilor juste pentru activele și datoriile financiare și ale valorilor reziduale pentru imobilizări corporale, deoarece prețurile pieței sau piețele disponibile nu erau disponibile în multe cazuri.
 - prezentări de informații.** Un număr important de entități participante la testele pe teren au menționat problemele care apar din cauza naturii, volumului și complexității prezentărilor de informații. Mulți au considerat că unele prezentări de informații le impuneau să furnizeze informații sensibile, de exemplu remunerarea personalului cheie din conducere în cazurile în care există numai una sau două persoane care fac parte din personalul cheie din conducere.
 - Referințe la IFRS-urile complete.** În jur de 20 la sută dintre participanții la testele pe teren au ales ia din nou drept referință IFRS-urile complete pentru a aplica o opțiune valabilă prin referințe încrucișate. Majoritatea acestor entități se conformau deja IFRS-urilor complete sau unui GAAP național similar IFRS-urilor complete. Câțiva dintre participanții la testele pe teren au spus că ar fi dorit să utilizeze una dintre opțiuni, însă nu au făcut acest lucru din cauza nevoii de a reveni la IFRS-urile complete. Numai un număr mic de entități au observat în mod specific nevoia de a face din nou referire la IFRS-urile complete pentru a înțelege sau clarifica dispozițiile din proiectul de expunere.

Răspunsuri la proiectul de expunere

- BC26 Consiliul a primit 162 de scrisori de comentarii la proiectul de expunere. Toate scrisorile au fost transmise membrilor Consiliului și afișate pe site-ul IASB. Punctele BC36 – BC158 prezintă raționamentul Consiliului cu privire la principalele aspecte tehnice din proiect. În continuare urmează un scurt rezumat al principalelor aspecte menționate în scrisorile de comentarii la proiectul de expunere:
- de sine stătător.** Cel mai des întâlnit comentariu recomanda realizarea unui *IFRS pentru IMM-uri* ca document de sine-stătător, sau aproape de sine-stătător. Peste 60 la sută din respondenți doreau eliminarea tuturor referințelor încrucișate la IFRS-urile complete. Aproape toți ceilalți respondenți fie (i) doreau păstrarea unui număr minim de referințe încrucișate, fie (ii) le era indiferent dacă se păstra un număr minim de referințe încrucișate sau erau eliminate în totalitate. Proiectul de expunere includea 23 de referințe încrucișate la IFRS-urile complete.
 - alegerea politicii contabile.** Dacă *IFRS pentru IMM-uri* trebuie să permită sau nu IMM-urilor să utilizeze toate opțiunile de politici contabile disponibile în IFRS-urile complete a fost un aspect analizat de mulți comentatori. Această problemă este în strânsă legătură cu realizarea unui *IFRS pentru IMM-uri* de sine-stătător fără referințe încrucișate la IFRS-urile complete.
 - anticiparea modificărilor la IFRS-uri.** Mulți respondenți au fost de părere că *IFRS pentru IMM-uri* trebuie să se bazeze pe IFRS-urile existente și nu să anticipateze modificările la IFRS-uri pe care Consiliul le analizează în proiectele din actuala sa agendă.
 - prezentări de informații.** Multe din scrisorile de comentarii încurajau Consiliul să facă simplificări adiționale la dispozițiile de prezentare a informațiilor, însă multe din acele scrisori nu identificau prezentări specifice de informații care ar trebui eliminate sau motivul pentru care ar trebui eliminate.

- (e) **domeniu de aplicare.** Multe dintre scrisorile de comentarii analizau cât de potrivit este proiectul de expunere pentru micro-entități (cele cu mai puțin de zece angajați), entitățile mici cotate și entitățile care își desfășoară activitatea într-o capacitate fiduciară.
- (f) **evaluarea la valoarea justă.** Mulți respondenți au propus ca evaluările la valoarea justă din *IFRS pentru IMM-uri* să fie limitate la (a) situațiile în care prețul pieței este cotelat sau se poate determina imediat fără cost sau efort nesolicitat și (b) toate instrumentele derivate. Unii respondenți au considerat, de asemenea, necesar ca elementul evaluat să fie realizabil imediat sau să existe o intenție de cedare sau de transfer.
- (g) **îndrumări de implementare.** Mai mulți respondenți au semnalat necesitatea unor îndrumări de implementare și au încurajat Consiliul să analizeze modul în care ar putea fi furnizate astfel de îndrumări.
- (h) **comentarii referitoare la anumite secțiuni din proiectul de expunere.** În plus față de aspectele generale, majoritatea scrisorilor de comentarii au ridicat probleme privind anumite secțiuni din proiectul de expunere. Deși respondenții au oferit sugestii pentru fiecare dintre cele 38 de secțiuni ale proiectului de expunere, personalul IASB a observat că subiectele care au atras cele mai multe comentarii (în general în favoarea unor simplificări suplimentare) au inclus:
 - (i) consolidarea.
 - (ii) amortizarea fondului comercial și altor imobilizări necorporale cu durată de viață nedeterminată.
 - (iii) instrumentele financiare.
 - (iv) dispozițiile referitoare la situația fluxurilor de trezorerie și la situația modificărilor capitalurilor proprii.
 - (v) evaluarea deprecierilor.
 - (vi) evaluarea leasing-urilor financiare.
 - (vii) plata pe bază de acțiuni.
 - (viii) beneficiile angajaților.
 - (ix) impozitele pe profit.

Redeliberările Consiliului cu privire la propunerile din proiectul de expunere

- BC27 Consiliul a început redeliberările propunerilor din proiectul de expunere în martie 2008. Aceste redeliberări au continuat până în aprilie 2009 – un total de 13 întâlniri publice ale Consiliului – care au crescut la 44 numărul total al întâlnirilor publice în care Consiliul a deliberat *IFRS pentru IMM-uri*.
- BC28 La întâlnirea Consiliului din martie 2008, personalul a prezentat o privire generală asupra principalelor aspecte (în afara aspectelor legate de prezentarea informațiilor) ridicate în scrisorile de comentarii privind proiectul de expunere (a se vedea punctul BC26). La următoarea întâlnire a Consiliului din aprilie 2008, personalul a prezentat o privire generală asupra principalelor aspecte identificate ca urmare a programului de testare pe teren a proiectului de expunere (a se vedea punctul BC25). Amândouă întâlnirile au avut o natură educațională, iar personalul IASB nu a ridicat nicio problemă decizională.
- BC29 Grupul de lucru al IASB s-a întâlnit pe 10 și 11 aprilie 2008. Recomandările membrilor grupului de lucru cu privire la fiecare aspect (cu excepția prezentării informațiilor) despre care s-a discutat la acea întâlnire au fost prezentate Consiliului la întâlnirea Consiliului din mai 2008. Recomandările membrilor grupului de lucru referitoare la prezentarea informațiilor au fost prezentate Consiliului într-un document de pe ordinea de zi de la întâlnirea Consiliului din iulie 2008. Rapoartele referitoare la recomandările grupului de lucru au fost afișate pe site-ul IASB.
- BC30 În mai 2008, Consiliul a început redeliberarea propunerilor din proiectul de expunere prin abordarea aspectelor legate de domeniul de aplicare, recunoaștere, evaluare și prezentare care au fost ridicate în scrisorile de comentarii la proiectul de expunere, în rapoartele întocmite de entitățile care au participat la testele pe teren și în recomandările grupului de lucru. Aceste redeliberări au continuat până în februarie 2009. O listă a principalelor modificări efectuate ca urmare a redeliberărilor este prezentată la punctul BC34.
- BC31 În martie 2009, Consiliul a analizat modificările realizate în timpul redeliberărilor sale la proiectul de expunere în lumina orientărilor pentru reexpunere din *Manualul de proceduri stabilite pentru IASB*. Consiliul a ajuns la concluzia că modificările efectuate nu justificau reexpunerea.

Opinii suplimentare către Consiliu

- BC32 Proiectul a fost discutat cu Consiliul Consultativ pentru Standarde la șapte dintre întâlnirile sale. Problemele din cadrul proiectului au fost, de asemenea, discutate la cinci dintre întâlnirile anuale ale Normalizatorilor Mondiali de Standarde de Contabilitate organizate de IASB din 2003 până în 2008. Grupul de lucru s-a întâlnit de patru ori pentru a discuta aceste probleme și pentru a oferi consultanță Consiliului. Un grup de lucru comun al Grupului Consultativ European pentru Raportarea Financiară (EFRAG) și al Federației Experților Contabili Europeni (FEE) a fost deosebit de util în furnizarea îndrumărilor către personalul IASB.

Promovare specială

- BC33 Consiliul a recunoscut că, în mod obișnuit, IMM-urile și auditorii și banchierii lor nu au participat la procedura stabilită a IASB. Având ca obiectiv încurajarea acestor părți să se familiarizeze cu IASB-ul și să analizeze și să răspundă la proiectul de expunere, personalul a inițiat un program cuprinzător de promovare cu privire la acest proiect. Acest program a determinat realizarea unor prezentări la 104 conferințe și mese rotunde din 40 de țări, inclusiv 55 de prezentări realizate după publicarea proiectului de expunere. IASB a explicat, de asemenea, proiectul de expunere și a răspuns la întrebări în două sesiuni online la care s-au înregistrat aproape 1000 de participanți. În aprilie 2007, o privire generală a personalului IASB asupra proiectului de expunere, în formatul „întrebări și răspunsuri”, a fost afișată pe site-ul IASB. Scopul acestei priviri generale era de a furniza o introducere a propunerilor într-un limbaj mai puțin tehnic.

IFRS pentru IMM-uri final: principalele modificări față de proiectul de expunere

- BC34 Principalele modificări față de principiile recunoașterii, evaluării și prezentării propuse în proiectul de expunere care au rezultat din redeliberările Consiliului au fost:
- (a) elaborarea IFRS-ului final drept document de sine-stătător (eliminarea tuturor celor 23 de referințe încrucișate către IFRS-urile complete propuse în proiectul de expunere cu excepția uneia, și anume referința încrucișată care furnizează o opțiune, dar nu o dispoziție, de a urma IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* în locul celor două secțiuni privind instrumentele financiare din *IFRS pentru IMM-uri*).
 - (b) eliminarea celor mai complexe opțiuni și adăugarea de îndrumări pentru cele rămase (eliminând, prin urmare, referințele încrucișate la IFRS-urile complete propuse în proiectul de expunere).
 - (c) omiterea subiectelor pe care IMM-urile tipice este puțin probabil să le întâlnească (eliminând, prin urmare, referințele încrucișate la IFRS-urile complete propuse în proiectul de expunere).
 - (d) nu se anticipează modificările viitoare posibile la IFRS-uri.
 - (e) eliminarea trimiterilor la normele altor organisme normalizatoare ca sursă de îndrumări atunci când *IFRS pentru IMM-uri* nu abordează direct o problemă contabilă.
 - (f) conformarea la dispozițiile de prezentare din IAS 1 *Prezentarea Situațiilor financiare*, cu excepția dispoziției de a prezenta situația poziției financiare la începutul primei perioade comparative.
 - (g) permiterea utilizării unor politici contabile diferite pentru contabilizarea diferitelor tipuri de investiții în situații financiare individuale, mai degrabă decât a unei singure politici pentru toate tipurile de investiții.
 - (h) restructurarea Secțiunii 11 *Active financiare și datorii financiare* din proiectul de expunere în două secțiuni (Secțiunea 11 *Instrumente financiare de bază* și Secțiunea 12 *Alte aspecte privind instrumentele financiare*) și clarificarea faptului că se aplică la aproape toate instrumentele financiare de bază deținute sau emise de IMM-uri costul amortizat.
 - (i) modificarea dispozițiilor pentru evaluarea deprecierei unui instrument de capitaluri proprii contabilizat la cost atunci când valoarea justă nu poate fi evaluată fiabil.
 - (j) eliminarea consolidării proporționale drept opțiune pentru investițiile în entitățile controlate în comun.
 - (k) eliminarea distincției dintre distribuțiile de la profiturile anterioare și ulterioare achiziției în cazul investițiilor contabilizate prin metoda costurilor și recunoașterea, în schimb, a tuturor dividendelor primite în profit sau pierdere.
 - (l) eliminarea, în cazul aplicării metodei punerii în echivalență, a dispoziției privind o diferență maximă de trei luni între data raportării entității asociate sau entității controlate în comun și cea a investitorului.

- (m) prevederea ca o entitate să își aleagă politica contabilă pentru investițiile imobiliare pe baza circumstanțelor, mai degrabă decât ca opțiune la libera alegere. Investițiile imobiliare a căror valoare justă poate fi evaluată fiabil fără cost sau efort nesolicitat vor fi evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere. Toate celelalte investiții imobiliare vor fi contabilizate drept imobilizări corporale, utilizându-se modelul cost-amortizare-depreciere.
- (n) nu se prevede o examinare anuală a valorii reziduale, duratei de viață utile și a metodei deprecierei în cazul imobilizărilor corporale și al imobilizărilor necorporale.
- (o) nu se permite o opțiune de reevaluare pentru imobilizările corporale.
- (p) nu se permite o opțiune de reevaluare pentru imobilizările necorporale.
- (q) amortizarea tuturor imobilizărilor necorporale cu durată de viață nedeterminată, inclusiv a fondului com-ercial.
- (r) recunoașterea drept cheltuieli a tuturor costurilor de cercetare și dezvoltare.
- (s) încorporarea „valorii actualizate a plăților minime de leasing” în evaluarea unui leasing financiar.
- (t) permiterea utilizării altor metode decât cea liniară de către locatarii contractelor de leasing operațional atunci când plățile minime de leasing sunt structurate pentru a compensa locatorul pentru inflația generală preconizată.
- (u) încorporarea în *IFRS pentru IMM-uri* a modificărilor din februarie 2008 la IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare* și la IAS 1 cu privire la instrumentele care pot fi lichidate de deținător înainte de scadență.
- (v) prevederea ca toate subvențiile guvernamentale să fie contabilizate utilizând un singur model simplificat: recunoașterea la venituri atunci când sunt îndeplinite condițiile de performanță (sau mai devreme dacă nu există condiții de performanță) și evaluarea la valoarea justă a activelor încasate sau a creanțelor.
- (w) recunoașterea tuturor costurilor îndatorării drept cheltuieli.
- (x) adăugarea unor simplificări suplimentare pentru plățile pe bază de acțiuni, inclusiv evaluările directorilor, mai degrabă decât utilizarea metodei valorii intrinseci.
- (y) permiterea filialelor să evalueze beneficiile angajaților și cheltuielile cu plățile pe bază de acțiuni pe baza unei alocări rezonabile a cheltuielilor grupului.
- (z) adăugarea evaluării valorii de utilizare pentru deprecierea activelor.
- (aa) introducerea noțiunii de unitate generatoare de numerar pentru testarea deprecierei activelor.
- (bb) simplificarea îndrumărilor pentru calcularea deprecierei fondului comercial.
- (cc) simplificarea evaluării obligației privind beneficiul determinat aferent pensiei dacă nu este disponibilă o evaluare a „unității de credit proiectate” și ar impune un cost sau un efort nesolicitat.
- (dd) permiterea recunoașterii câștigurilor și pierderilor actuariale la alte elemente ale rezultatului global drept alternativă a recunoașterii în profit sau pierdere (păstrând, în același timp, propunerea din proiectul de expunere de a interzice amânarea câștigurilor și pierderilor actuariale).
- (ee) la cedarea unei operațiuni din străinătate, să nu se „recicleze” prin profit sau pierdere orice diferențe de curs valutar cumulate care au fost recunoscute anterior la alte elemente ale rezultatului global.
- (ff) eliminarea clasificării drept deținute în vederea vânzării și a dispozițiilor speciale de evaluare aferente.
- (gg) încorporarea tuturor derogărilor din IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare* în Secțiunea 35 *Tranziția la IFRS pentru IMM-uri*.
- (hh) încorporarea concluziilor următoarelor interpretări care abordează tranzacțiile și situațiile des întâlnite de IMM-uri.
 - (i) IFRIC 2 *Acțiunile membrilor în entități de tip cooperatist și instrumente similare*.
 - (ii) IFRIC 4 *Determinarea dacă un angajament conține un contract de leasing*.
 - (iii) IFRIC 8 *Domeniul de aplicare a IFRS 2*.
 - (iv) IFRIC 12 *Acorduri de concesiune a serviciilor*
 - (v) IFRIC 13 *Programe de fidelizare a clienților*
 - (vi) IFRIC 15 *Acorduri privind construcția proprietăților imobiliare*.
 - (vii) IFRIC 17 *Distribuirea de active nemonetare către proprietari*

(viii) SIC-12 *Consolidare - Entități cu scop special.***Prezenta Bază pentru concluzii**

BC35 Prezenta Bază pentru Concluzii prezintă principalele probleme abordate de Consiliu, alternativele analizate și motivele Consiliului pentru acceptarea unor alternative și pentru respingerea altora.

De ce standarde globale de raportare financiară pentru IMM-uri?

BC36 Standardele globale de raportare financiară, aplicate consecvent, măresc comparabilitatea informațiilor financiare. Diferențele contabile pot ascunde comparațiile pe care le fac investitorii, creditorii și alte persoane. Având ca rezultat prezentarea unor informații financiare comparabile de înaltă calitate, standardele globale de raportare financiară de înaltă calitate îmbunătățesc eficacitatea alocării și evaluării capitalului. De acest lucru beneficiază nu numai cei care furnizează capital pentru datorii sau capitaluri proprii, ci și acele entități care caută capital, deoarece reduce costurile lor de conformare și elimină incertitudinile care afectează costurile lor de capital. Standardele globale îmbunătățesc, de asemenea, consecvența calității auditului și facilitează educația și pregătirea.

BC37 Beneficiile standardelor globale de raportare financiară nu se limitează la entitățile ale căror titluri de valoare sunt tranzacționate pe piețele publice de capital. După opinia Consiliului, IMM-urile – și cei care utilizează situațiile financiare ale acestora – pot avea beneficii din utilizarea unui set comun de standarde de contabilitate. Situațiile financiare ale IMM-urilor, care sunt comparabile de la o țară la alta, sunt necesare din următoarele motive:

- (a) instituțiile financiare fac împrumuturi dincolo de granițe și operează pe plan multi-național. În cele mai multe jurisdicții, peste jumătate din IMM-uri, inclusiv cele foarte mici, au împrumuturi bancare. Bancherii se bazează pe situațiile financiare pentru a lua deciziile care privesc împrumuturile și pentru stabilirea termenilor și ratelor dobânzii.
- (b) vânzătorii doresc să evalueze starea financiară a cumpărătorilor din alte țări înainte de a-și vinde bunurile sau serviciile pe credit.
- (c) instituțiile de evaluare a creditului încearcă să elaboreze evaluări uniforme și în străinătate. În mod similar, băncile și alte instituții care funcționează în străinătate elaborează adesea evaluări într-un mod similar instituțiilor de evaluare a creditului. Informațiile financiare raportate sunt foarte importante în procesul de evaluare.
- (d) multe IMM-uri au furnizori peste ocean și utilizează situațiile financiare ale unui furnizor pentru evaluarea previziunilor unei relații de afaceri pe termen lung.
- (e) firmele cu capital de risc furnizează finanțare pentru IMM-urile din străinătate.
- (f) multe IMM-uri au investitori externi care nu sunt implicați în gestionarea de zi cu zi a entității. Standardele globale de contabilitate pentru situațiile financiare cu scop general și comparabilitatea rezultată sunt deosebit de importante atunci când acești investitori externi își au sediul într-o jurisdicție diferită de cea a entității respective și atunci când au interese și în alte IMM-uri.

Trebuie să elaboreze IASB standarde pentru IMM-uri?

BC38 Atunci când a decis să elaboreze un *IFRS pentru IMM-uri*, IASB a luat în considerație următoarele probleme:

- (a) ar trebui ca standardele de raportare financiară pentru IMM-uri să fie elaborate de alții?
- (b) susțin normalizatorii naționali de standarde elaborarea de către IASB a unui *IFRS pentru IMM-uri*?
- (c) este elaborarea unui *IFRS pentru IMM-uri* consecventă cu misiunea Consiliului?
- (d) IFRS-urile existente fac unele distincții pentru IMM-uri.

Trebuie ca alții să facă acest lucru?

BC39 Consiliul a analizat dacă standardele de raportare financiară pentru IMM-uri ar fi cel mai bine elaborate de alții – fie pe plan global, fie țară cu țară, fie poate la nivel regional – în timp ce IASB își va concentra eforturile în primul rând pe standardele pentru entitățile care participă la piețele publice de capital. Cu toate acestea, Consiliul a arătat că misiunea sa, așa cum este prezentată în Constituția sa (a se vedea punctul BC42), nu este limitată la standardele pentru entitățile care participă pe piețele publice de capital. Concentrarea numai asupra acelor entități pare a avea ca rezultat standarde sau practici pentru alte entități (reprezentând peste 99% din

totalul entităților din aproape toate jurisdicțiile), care s-ar putea să nu satisfacă nevoile utilizatorilor externi ai situațiilor financiare, care nu sunt conforme cu *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare* al IASB, care pot să nu fie comparabile dincolo de granițele naționale sau în interiorul unei țări și care pot să nu permită o tranziție ușoară la IFRS-urile complete pentru entitățile care doresc să intre pe piețele publice de capital. Din aceste motive, Consiliul a decis să-și asume proiectul.

Susțin normalizatorii naționali inițiativa IASB?

- BC40 Normalizatorii naționali de standarde de contabilitate din întreaga lume susțin inițiativa IASB. În septembrie 2003, IASB a găzduit o ședință a normalizatorilor naționali de standarde de contabilitate. Pentru pregătirea acestei ședințe, Consiliul i-a supus unui studiu privind standardele pentru IMM-uri. Aproape în unanimitate, normalizatorii de standarde care au răspuns au spus că IASB trebuie să elaboreze standarde globale pentru IMM-uri.
- BC41 Consiliul a discutat progresele făcute în cadrul proiectului său privind standardele pentru IMM-uri la ședințele ulterioare ale normalizatorilor naționali de standarde de contabilitate din întreaga lume în perioada 2005-2008. Normalizatorii de standarde au continuat să susțină proiectul Consiliului.

Un IFRS pentru IMM-uri este compatibil cu misiunea IASB

- BC42 Elaborarea unui set de standarde pentru IMM-uri este compatibilă cu misiunea IASB. Principalul obiectiv al IASB, așa cum a fost prezentat în Constituție și în *Prefața la Standardele Internaționale de Raportare Financiară*, este acela de „a elabora, în interesul public, un singur set de standarde de contabilitate globale de înaltă calitate, comprehensibile și care pot fi impuse, care prevăd informații comparabile, transparente și de înaltă calitate în situațiile financiare și în alte raportări financiare, pentru a-i ajuta pe participanții la diferitele piețe de capital din lume și pe alți utilizatori ai informațiilor să ia decizii economice”. „Un singur set” înseamnă că toate entitățile în condiții similare pe plan global ar trebui să respecte aceleași standarde. Circumstanțele IMM-urilor pot fi diferite de cele ale entităților mai mari, responsabile public, în diferite moduri, inclusiv:
- utilizatorii situațiilor financiare ale entității și nevoile lor de informații;
 - modul în care sunt utilizate situațiile financiare;
 - profundimea și amploarea experienței contabile disponibile entității; și
 - capacitatea IMM-urilor de a suporta costurile respectării aceluiași standarde ca entitățile mai mari, responsabile public.

IFRS-urile existente cuprind unele diferențe pentru entitățile care nu sunt publice

- BC43 IFRS-urile includ numeroase diferențe pentru entitățile ale căror titluri de valoare nu sunt tranzacționate public. De exemplu:
- IFRS 8 *Segmente de activitate* prevede prezentarea informațiilor pe segmente numai de către entitățile ale căror instrumente de datorii sau de capitaluri proprii sunt tranzacționate sau înregistrate pentru tranzacționare pe o piață publică.
 - IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale* prevede derogări pentru unele entități mamă de la întocmirea situațiilor financiare consolidate dacă (i) entitatea mamă însăși este o filială a unei entități care utilizează IFRS-urile și (ii) instrumentele ei de datorii sau de capitaluri proprii nu sunt tranzacționate pe o piață publică. Derogări similare se găsesc în IAS 28 *Investiții în entitățile asociate* și IAS 31 *Interese în asocierile în participație*.
 - IAS 33 *Rezultatul pe acțiune* prevede date privind prezentarea rezultatelor pe acțiune numai de la entitățile ale căror acțiuni ordinare sau acțiuni potențiale ordinare sunt tranzacționate public.

Necesitățile diferiților utilizatori și considerații privind raportul cost-beneficiu

- BC44 *Cadrul general* (punctul 12) stipulează:
- Obiectivul situațiilor financiare este acela de a furniza informații despre poziția financiară, performanța și modificările poziției financiare ale unei entități care sunt utile pentru o serie largă de utilizatori pentru luarea deciziilor economice.
- La elaborarea standardelor pentru forma și conținutul situațiilor financiare cu scop general, nevoile utilizatorilor situațiilor financiare sunt de importanță capitală.

- BC45 Utilizatorii situațiilor financiare ale IMM-urilor pot fi mai puțin interesați de unele informații din situațiile financiare cu scop general întocmite în conformitate cu IFRS-urile complete decât utilizatorii situațiilor financiare ale entităților ale căror titluri de valoare sunt înregistrate pentru tranzacționare pe piețele publice de valori mobiliare sau care au răspundere publică. De exemplu, utilizatorii situațiilor financiare ale IMM-urilor pot fi mai interesați de fluxurile de trezorerie pe termen scurt, de lichiditate, de rigurozitatea bilanțului și de acoperirea dobânzilor, precum și de tendințele istorice ale profitului sau pierderii și ale acoperirii dobânzilor decât ar avea în informațiile destinate să-i ajute în elaborarea previziunilor în ceea ce privește fluxurile de trezorerie, profitul sau pierderea și valoarea pe termen lung. Cu toate acestea, utilizatorii situațiilor financiare ale IMM-urilor pot avea nevoie de unele informații care nu sunt prezentate în mod obișnuit în situațiile financiare ale entităților cotate. De exemplu, ca o alternativă a piețelor publice de capital, IMM-urile obțin adesea capital de la acționari, de la directori și furnizori, iar acționarii și directorii pun adesea în joc activele personale, astfel încât IMM-urile să poată obține finanțare bancară.
- BC46 Raționamentul Consiliului, natura și gradul de diferențiere dintre IFRS-urile complete și un *IFRS pentru IMM-uri* trebuie să fie determinate pe baza nevoilor utilizatorilor și a analizelor raportului cost-beneficiu. În practică, beneficiile aplicării standardelor de contabilitate diferă de la o entitate raportoare la alta, în funcție, în primul rând, de natura, numărul și nevoile de informații ale utilizatorilor situațiilor lor financiare. Costurile aferente pot să nu difere în mod semnificativ. Prin urmare, în conformitate cu *Cadrul general*, Consiliul este de părere că raportul cost-beneficiu ar trebui să fie evaluat în funcție de nevoile de informații ale utilizatorilor situațiilor financiare ale unei entități.
- BC47 Consiliul s-a confruntat cu o dilemă în decizia de a elabora un *IFRS pentru IMM-uri*. Pe de o parte, se credea că aceleași concepte ale raportării financiare sunt adecvate pentru toate entitățile, fără să se țină cont de răspunderea publică – în special conceptele privind recunoașterea și evaluarea activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor. Acest lucru sugera faptul că un set unic de standarde de contabilitate ar fi adecvat pentru toate entitățile, deși nu ar exclude prezentarea diferențelor pe baza nevoilor utilizatorilor și a analizelor raportului cost-beneficii. Pe de altă parte, Consiliul a recunoscut că diferențele privind tipul și nevoile utilizatorilor situațiilor financiare ale IMM-urilor, precum și limitările și costurile expertizei contabile disponibile IMM-urilor, au sugerat caracterul adecvat al unui standard separat pentru IMM-uri. Aceste standarde separate ar putea include limitări cum ar fi definițiile consecvente ale elementelor situațiilor financiare și concentrare asupra nevoilor utilizatorilor situațiilor financiare ale IMM-urilor. Pentru a obține un echilibru, Consiliul a concluzionat că ultima abordare (standard separat) era cea mai adecvată.

Adoptarea unui *IFRS pentru IMM-uri* nu implică faptul că IFRS-urile complete nu sunt adecvate pentru IMM-uri

- BC48 Consiliul este de părere că obiectivul situațiilor financiare prezentat în *Cadrul general* este adecvat atât pentru IMM-uri, cât și pentru entitățile cărora li se impune să aplice IFRS-urile complete. Obiectivul de a furniza informații despre poziția financiară, performanța și modificările poziției financiare ale unei entități care este utilă pentru o serie largă de utilizatori pentru luarea deciziilor economice este aplicabilă fără a se ține cont de mărimea entității raportoare. Prin urmare, standardele pentru situațiile financiare cu scop general ale entităților cu răspundere publică ar avea ca rezultat situații financiare care satisfac nevoile utilizatorilor situațiilor financiare ale tuturor entităților, inclusiv cele fără responsabilitate publică. Consiliul este informat în legătură cu studiul care arată că peste 80 de jurisdicții impun în mod curent sau permit IMM-urilor să utilizeze IFRS-urile complete.

Obiectivul *IFRS pentru IMM-uri*

De ce determinarea venitului impozabil și determinarea venitului care se poate distribui nu constituie obiective specifice ale *IFRS pentru IMM-uri*

- BC49 IFRS-urile sunt concepute să se aplice situațiilor financiare cu scop general și altor raportări financiare ale tuturor entităților orientate spre profit. Situațiile financiare cu scop general sunt destinate nevoilor comune de informare ale unei game largi de utilizatori, de exemplu acționari, creditorii, angajați și publicul larg. Situațiile financiare cu scop general sunt destinate satisfacerii nevoilor utilizatorilor care nu au posibilitatea de a solicita rapoarte conform nevoilor lor speciale de informații. Situațiile financiare cu scop general furnizează informații despre poziția financiară a unei entități, despre performanță și fluxurile de trezorerie.
- BC50 Determinarea veniturilor impozabile necesită situații financiare cu scop special – cele destinate să respecte legile și reglementările fiscale dintr-o anumită jurisdicție. În mod similar, veniturile unei entități care se pot distribui pot fi definite de legile și reglementările țării sau altei jurisdicții în care aceasta își are domiciliul.

- BC51 Autoritățile fiscale sunt, și ele, adesea, utilizatori importați externi ai situațiilor financiare ale IMM-urilor. Aproape invariabil, autoritățile fiscale au capacitatea de a cere orice informații de care au nevoie pentru a-și îndeplini obligațiile statutare de evaluare a impozitelor și de colectare a acestora. Autoritățile fiscale consideră adesea situațiile financiare drept punctul de plecare pentru determinarea venitului impozabil, iar unele au chiar politici de minimalizare a ajustărilor contabilizării profitului sau pierderii în scopul determinării profitului impozabil. Fără îndoială, standardele de contabilitate globale pentru IMM-uri nu se pot ocupa de raportarea fiscală în jurisdicțiile individuale. Dar profitul sau pierderea determinate în conformitate cu proiectul *IFRS pentru IMM-uri* pot servi ca punct de plecare pentru determinarea profitului impozabil într-o jurisdicție dată, prin intermediul unei reconcilierii care este ușor de efectuat la nivel național.
- BC52 O reconciliere similară poate fi efectuată pentru ajustarea profitului sau pierderii evaluate de *IFRS pentru IMM-uri* pentru veniturile care pot fi distribuite conform legilor sau reglementărilor naționale.

De ce nu constituie scopul *IFRS pentru IMM-uri* furnizarea de informații pentru administratorii-proprietari pentru a-i ajuta să ia decizii administrative

- BC53 Administratorii-proprietari utilizează situațiile financiare ale IMM-urilor în multe scopuri. Totuși, furnizarea de informații pentru administratorii-proprietari pentru a-i ajuta să ia decizii administrative nu constituie scopul *IFRS pentru IMM-uri*. Administratorii pot obține orice informații au nevoie pentru a-și conduce afacerile. (Același lucru este adevărat pentru IFRS-urile complete). Totuși, situațiile financiare cu scop general vor servi, de asemenea, nevoilor administratorilor, furnizându-le date interne despre poziția financiară a întreprinderii, despre performanță și fluxurile de trezorerie.
- BC54 IMM-urile produc adesea situații financiare numai pentru uzul administratorilor-proprietari, sau pentru raportarea fiscală sau alte scopuri de reglementare care nu se referă la titlurile de valoare. Situațiile financiare elaborate numai în aceste scopuri nu sunt neapărat situații financiare cu scop general.

„Răspunderea publică” drept principiul pentru identificarea entităților vizate de *IFRS pentru IMM-uri* și a celor care nu sunt vizate

- BC55 Una dintre primele probleme cu care s-a confruntat Consiliul a fost aceea de a descrie categoria entităților pentru care este destinat proiectul de *IFRS pentru IMM-uri*. Consiliul a recunoscut că, în ultimă instanță, deciziile privind entitățile care trebuie să utilizeze *IFRS pentru IMM-uri* revin autorităților de reglementare și normalizatorilor de standarde. Cu toate acestea, o definiție clară a categoriei de entități pentru care este destinat *IFRS pentru IMM-uri* este esențială, astfel încât:
- (a) Consiliul poate decide asupra standardului adecvat pentru acea categorie de entități, și
 - (b) autoritățile naționale de reglementare, normalizatorii de standarde, entitățile raportoare și auditorii acestora vor fi informați cu privire la domeniul de aplicare destinat *IFRS-ului pentru IMM-uri*.
- Astfel, jurisdicțiile vor înțelege că există unele tipuri de entități pentru care nu este adecvat *IFRS pentru IMM-uri*.
- BC56 În opinia Consiliului, *IFRS pentru IMM-uri* este adecvat pentru o entitate care nu are răspundere publică. O entitate are răspundere publică (și prin urmare trebuie să utilizeze IFRS-urile complete) dacă:
- (a) instrumentele sale de datorie sau de capitaluri proprii sunt tranzacționate pe o piață publică sau se află în cursul procesului de emitere a unor astfel de instrumente pentru tranzacționarea pe o piață publică (o bursă de valori locală sau străină sau o piață nereglementată, inclusiv piețele locale și regionale) sau
 - (b) deține active în calitate fiduciară pentru un grup larg de părți externe, care constituie una dintre activitățile sale principale. Aceasta este, în general, situația băncilor, cooperativelor de economii și creditare, companiilor de asigurări, brokerilor/dealerilor de titluri de valoare, fondurilor mutuale și băncilor de investiții.
- BC57 Deși cele două criterii pentru entitățile cu răspundere publică stipulate la punctual anterior nu s-au modificat în mod semnificativ față de cele propuse în proiectul de expunere, Consiliul a făcut câteva mici modificări drept răspuns la comentariile primite:
- (a) proiectul de expunere făcea referire la, dar nu definea piețele publice. *IFRS pentru IMM-uri* include o definiție consecventă cu definiția din IFRS 8.
 - (b) proiectul de expunere a propus ca orice entitate care deține active într-o capacitate fiduciară pentru un grup larg de persoane din exterior să nu fie eligibilă pentru a utiliza *IFRS pentru IMM-uri*.

Respondenții au arătat entitățile dețin adeseori active într-o capacitate fiduciară din motive legate de activitatea lor primară (cum ar fi, de exemplu, agenții de turism sau cei imobiliari, școlile, organizațiile caritabile, întreprinderile de tip cooperatist și companiile de servicii publice). *IFRS pentru IMM-uri* clarifică faptul că aceste situații nu au condus la o entitate cu răspundere publică.

Entitățile ale căror titluri de valoare sunt tranzacționate pe o piață publică au răspundere publică

- BC58 Piețele de valori publice, prin natura lor, reunesc entități care caută capital și investitori care nu sunt implicați în gestionarea entității și care analizează furnizarea de capital și la prețul la care acesta ar trebui furnizat. Deși acești investitori publici furnizează adesea capital de risc pe termen lung, ei nu au autoritatea de a solicita informațiile financiare pe care le-ar putea considera utile pentru luarea deciziilor de investiții. Ei trebuie să se bazeze pe situațiile financiare cu scop general. Decizia unei entități de a intra pe o piață publică de capital îi atribuie răspundere publică – și atunci ea trebuie să furnizeze investitorilor externi în datorii și capitaluri proprii o gamă mai largă de informații financiare față de cea necesară utilizatorilor situațiilor financiare ale entităților care obțin capital numai din surse private. Guvernele recunosc această răspundere publică prin elaborarea de legi și reglementări și prin înființarea de instituții de reglementare care se ocupă cu reglementarea pieței și cu prezentările de informații pentru investitorii de pe piețele de valori publice. Consiliul a ajuns la concluzia că, indiferent de mărime, entitățile ale căror titluri de valoare sunt tranzacționate pe o piață publică trebuie să utilizeze IFRS-urile complete.

Instituțiile financiare au răspundere publică

- BC59 În mod similar, o activitate principală a băncilor, companiilor de asigurări, brokerilor/dealerilor de titluri de valoare, fondurilor de pensii, fondurilor mutuale și băncilor de investiții este deținerea și administrarea resurselor financiare care le-au fost încredințate de către un grup larg de clienți, consumatori sau membri care nu sunt implicați în gestionarea entităților. Deoarece o astfel de entitate acționează cu o capacitate fiduciară publică, ea are răspundere publică. În cele mai multe cazuri, aceste instituții sunt reglementate de legi și agenții guvernamentale.

IMM-uri care prestează un serviciu public esențial

- BC60 În documentul de discuții, opinia provizorie a Consiliului a fost că, în afară de cele două condiții citate la punctul BC56, o entitate are, de asemenea, răspundere publică dacă este de utilitate publică sau este o entitate similară care prestează un serviciu public esențial.
- BC61 Cei mai mulți respondenți la documentul de discuții, precum și grupul de lucru, au subliniat că în multe jurisdicții entitățile care prestează servicii publice pot fi foarte mici – de exemplu, companiile de colectare a datoriilor, companiile de apă, companiile de furnizare sau de distribuire a energiei electrice pe plan local și companiile locale de televiziune prin cablu. Respondenții au argumentat că natura utilizatorilor situațiilor financiare, mai degrabă decât natura activității, trebuie să determine dacă trebuie impuse IFRS-urile complete. Consiliul a fost de acord.

IMM-uri care sunt importante din punct de vedere economic în jurisdicția lor națională

- BC62 În documentul de discuții, opinia provizorie a Consiliului a fost că, în afară de cele două condiții citate la punctul BC56, o entitate are, de asemenea, răspundere publică dacă este importantă din punct de vedere economic în țara sa de origine, pe baza criteriilor cum ar fi activele totale, veniturile totale, numărul angajaților, gradul de dominare a pieței și natura și amploarea împrumuturilor externe.
- BC63 Cei mai mulți respondenți, precum și Grupul de lucru, au argumentat că importanța economică nu are automat ca rezultat răspunderea publică. Răspunderea publică, așa cum este acest termen utilizat la punctele 1.2 și 1.3, se referă la răspunderea față de cei prezenți și față de potențialii furnizori ai resurselor și față de alte părți din exteriorul entității care iau decizii economice dar care nu au autoritatea de a solicita rapoarte ajustate pentru a satisface nevoile lor speciale de informații economice. Consiliul a concluzionat că importanța economică poate fi mai relevantă în problemele de răspundere politică și socială. Dacă o astfel de răspundere necesită situații financiare cu scop general prin utilizarea IFRS-urilor complete este o problemă la latitudinea jurisdicțiilor locale.

Aprobarea de către proprietari pentru utilizarea IFRS-ului pentru IMM-uri

- BC64 În documentul de discuții, opinia provizorie a Consiliului a fost că 100% dintre proprietarii entităților mici și mijlocii trebuie să fie de acord înainte ca entitatea să poată utiliza proiectul de *IFRS pentru IMM-uri*. Obiecția unui singur proprietar al unei entități față de utilizarea *IFRS pentru IMM-uri* ar constitui o dovadă suficientă a nevoii ca acea entitate să-și întocmească situațiile financiare pe baza IFRS-urilor complete. Cei mai mulți respondenți nu au fost de acord. După opinia lor, o obiecție, sau chiar o abținere din partea unuia sau câtorva acționari nu atribuie răspundere publică unei entități. Ei au fost de părere că cele două criterii de (a) tranzacționare publică și (b) instituție financiară identifică în mod corespunzător entitățile cu răspundere publică. Consiliul a considerat că aceste argumente sunt convingătoare.

IMM-uri care sunt o filială, o entitate asociată sau o asocieră în participație a unui investitor IFRS

- BC65 În documentul de discuții, opinia provizorie a Consiliului a fost că dacă o filială, o entitate asociată sau o asocieră în participație a unei entități cu răspundere publică întocmește informații financiare în conformitate cu IFRS-urile complete pentru a respecta dispozițiile societății mamă, ale entității asociate sau ale investitorului, ar trebui să i se ceară să se conformeze cu IFRS-urile complete, nu cu *IFRS pentru IMM-uri*, în situațiile sale financiare individuale. În opinia Consiliului, datorită faptului că informațiile în conformitate cu IFRS-urile complete au fost elaborate în alte scopuri, ar fi mai costisitor să se întocmească un al doilea set de situații financiare care să se conformeze *IFRS pentru IMM-uri*. Cei mai mulți respondenți la documentul de discuții nu au fost de acord. Mulți au susținut că datele IFRS elaborate în scopul consolidării sau al contabilizării capitalurilor proprii au un prag de semnificație diferit de cel necesar pentru propriile situații financiare ale entității în care s-a investit. Mai mult, ei au susținut că circumstanțele entității și nu cele ale societății mamă sau ale investitorului trebuie să determine dacă are răspundere publică. În consecință, ei au argumentat că ar fi costisitor și împovărător pentru o entitate în care s-a investit să fie obligată să aplice IFRS-urile complete în propriile situații financiare. Consiliul a considerat că aceste argumente sunt convingătoare. Prin urmare, IMM-urile trebuie să-și evalueze eligibilitatea de a utiliza *IFRS pentru IMM-uri*, pe baza propriilor lor condiții, chiar dacă trimit și informații financiare în conformitate cu IFRS-urile complete către o societate mamă, asociat sau investitor.
- BC66 Unii respondenți la proiectul de expunere au propus ca unei filiale a cărei societate mamă utilizează IFRS-urile complete sau care face parte dintr-un grup consolidat care utilizează IFRS-urile complete să i se permită să prezinte informațiile simplificată impuse de *IFRS pentru IMM-uri* dar să i se impună să utilizeze principiile contabile de recunoaștere și evaluare din IFRS-urile complete care sunt utilizate de societatea mamă dacă acestea sunt diferite de principiile contabile de recunoaștere și evaluare din *IFRS pentru IMM-uri*. Cei care au avut această opinie considerau că permiterea utilizării de către o filială a acelorași principii de recunoaștere și evaluare utilizate de societatea mamă sau de grupul din care face parte ar ușura consolidarea.
- BC67 Consiliul a ajuns totuși la concluzia că rezultatul ar fi, în principiu, revenirea opțională la IFRS-urile complete pentru un subgrup relativ restrâns de IMM-uri eligibile pentru a utiliza *IFRS pentru IMM-uri*. Rezultatul ar fi, de asemenea, un set hibrid de standarde de contabilitate care nu reprezintă nici IFRS-urile complete, nici *IFRS pentru IMM-uri*. Acest set de standard ar fi diferit pentru fiecare astfel de entitate mică sau mijlocie în funcție de politicile contabile alese de societatea mamă sau de grupul din care face parte entitatea. *IFRS pentru IMM-uri* este un standard adecvat pentru entitățile fără răspundere publică și nu un set de opțiuni la alegere. Filiala unei entități care utilizează IFRS-urile complete poate oricând să aleagă să utilizeze IFRS-urile complete pentru situațiile sale individuale. Consiliul a ajuns la concluzia că, dacă situațiile financiare ale unei entități sunt descrise drept conforme cu *IFRS pentru IMM-uri*, trebuie să se conformeze tuturor prevederilor din prezentul IFRS.
- BC68 Deoarece *IFRS pentru IMM-uri* permite alegerea politicii contabile pentru unele principii de recunoaștere și evaluare, diferențele față de IFRS-urile complete pot fi micșorate prin alegerile unei entități privind politicile contabile. Situațiile în care *IFRS pentru IMM-uri* ar face obligatorie utilizarea unui principiu de recunoaștere sau evaluare diferit de evaluarea în conformitate cu IFRS-urile complete sunt limitate. Principalele exemple sunt următoarele:
- (a) activele imobilizate (sau grupurile de active și datorii) deținute în vederea vânzării
- IFRS pentru IMM-uri: deținerea activelor în vederea vânzării determină o evaluare pentru depreciere, dar altfel nu există nicio clasificare specială drept „deținute în vederea vânzării” sau dispoziții contabile speciale.

- IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*: evaluare la cea mai mică valoare dintre valoarea contabilă și valoarea justă minus costurile generate de vânzare. Amortizarea se oprește odată cu clasificarea drept „deținut în vederea vânzării”.
- (b) costul revocabil al serviciilor anterioare din planurile de pensii cu beneficii determinate
 - IFRS pentru IMM-uri: recunoaștere imediată în profit sau pierdere.
 - IAS 19 *Beneficiile angajaților*: recunoaștere drept cheltuială pe bază liniară pe perioada medie până la momentul în care beneficiile devin irevocabile.
- (c) diferențe de curs valutar pentru un element monetar care face parte din investiția netă într-o operațiune în străinătate în situațiile financiare consolidate
 - IFRS pentru IMM-uri: recunoaștere la alte elemente ale rezultatului global și nu se face o reclasificare în profit sau pierdere după cedarea investiției.
 - IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*: reclasificare în profit sau pierdere la cedarea investiției.
- (d) costurile îndatorării
 - IFRS pentru IMM-uri: trebuie înregistrate la cheltuieli.
 - IAS 23 *Costurile îndatorării*: costurile direct atribuibile achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție trebuie capitalizate.
- (e) investiții într-o entitate asociată pentru care există o cotație a prețului publicat
 - IFRS pentru IMM-uri: trebuie evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere.
 - IAS 28 *Investiții în entitățile asociate*: trebuie evaluate prin metoda punerii în echivalență.
- (f) investițiile într-o entitate controlată în comun pentru care există o cotație a prețului publicat
 - IFRS pentru IMM-uri: trebuie evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere.
 - IAS 31 *Interese în asocierile în participație*: trebuie evaluate prin metoda punerii în echivalență sau prin consolidarea proporțională.
- (g) investiții imobiliare a căror valoare justă pot fi evaluate fiabil fără cost sau efort nesolicitat
 - IFRS pentru IMM-uri: trebuie evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere.
 - IAS 40 *Investiții imobiliare*: alegerea politicii contabile între valoarea justă prin profit sau pierdere sau modelul cost-amortizare-depreciere.
- (h) active biologice
 - IFRS pentru IMM-uri: evaluare la valoarea justă prin profit sau pierdere numai dacă valoarea justă se poate determina fără cost sau efort nesolicitat.
 - IAS 41 *Agricultura*: ipoteza că valoarea justă poate fi evaluată fiabil.
- (i) Impozitul pe profit
 - IFRS pentru IMM-uri: atunci când se aplică o rată de impozitare diferită pentru profiturile distribuite, impozitele curente și cele amânate se evaluează inițial la rata aplicabilă profiturilor nedistribuite.
 - Proiectul de expunere *Impozitul pe profit*: într-un astfel de caz, impozitele curente și cele amânate se evaluează inițial la rata de impozitare preconizată că se va aplica atunci când vor fi distribuite profiturile.
- (j) plăți pe bază de acțiuni cu alternative monetare în care termenii acordului furnizează partenerului o alegere de decontare
 - IFRS pentru IMM-uri: tranzacția se contabilizează drept tranzacție cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar, cu excepția situațiilor în care entitatea are o practică anterioară de decontare prin emiterea de instrumente de capitaluri proprii sau în care opțiunea de decontare în numerar nu are conținut comercial.
 - IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*: contabilizare apropiată de ce a unui instrument compus.

Criteriai cantificate de mărime

BC69 Definiția IMM-urilor nu include criteriile cantificate de mărime pentru determinarea a ceea ce este o entitate mică sau mijlocie. Consiliul a arătat că standardele sale sunt utilizate în peste 100 de țări. Consiliul a

concluzionat că nu este fezabil să se elaboreze teste cuantificate de mărime care ar putea fi aplicabile și durabile în toate aceste țări. Acest lucru este consecvent cu abordarea principală generală a Consiliului față de procesul de normalizare.

- BC70 La luarea deciziei căror entități ar trebui să li se impună sau să li se permită să utilizeze *IFRS pentru IMM-uri*, jurisdicțiile pot alege să prescrie criterii cuantificate de mărime. În mod similar, o jurisdicție poate decide ca entităților importante din punct de vedere economic în acea țară să li se impună să utilizeze IFRS-urile complete și nu *IFRS pentru IMM-uri*.

Caracterul adecvat al *IFRS pentru IMM-uri* pentru entitățile foarte mici – așa-numitele „micro-entități”

- BC71 Unii susțin că nu este realistă elaborarea unui singur standard care să poată fi utilizat de toate entitățile fără răspundere publică deoarece dimensiunea acestui grup de entități este pur și simplu prea mare – de la entități necotate foarte mari cu sute sau chiar cu câteva mii de angajați până la „micro-entități” cu mai puțin de zece angajați. Consiliul nu a fost de acord. *IFRS pentru IMM-uri* este destinat entităților cărora li se impune sau care aleg să publice situații financiare cu scop general pentru utilizatorii externi, indiferent de mărimea acestor entități. Utilizatorii externi cum ar fi creditorii, vânzătorii, clienții, agențiile de evaluare a creditului și angajații au nevoie de anumite tipuri de informații, dar nu au autoritatea de a cere rapoarte ajustate pentru a satisface propriile lor nevoi de informații. Ei trebuie să se bazeze pe situațiile financiare cu scop general. Acest lucru este valabil și pentru „micro-entități”, și pentru IMM-urile mai mari. Situațiile financiare întocmite prin utilizarea *IFRS pentru IMM-uri* sunt destinate să satisfacă aceste nevoi.
- BC72 O parte dintre cei care pun sub semnul întrebării caracterul adecvat al *IFRS pentru IMM-uri* pentru „micro-entități” argumentează că multe micro-entități întocmesc situații financiare numai pentru a le trimite autorităților fiscale în scopul determinării veniturilor impozabile. Așa cum s-a explicat mai pe larg la punctele BC50-BC52, determinarea veniturilor impozabile (precum și determinarea veniturilor care pot fi distribuite în mod legal) necesită situații financiare cu scop special – cele destinate să se conformeze legilor și reglementărilor fiscale dintr-o anumită jurisdicție.
- BC73 Mai mult, Consiliul a arătat că, în multe țări, IFRS-urile complete sunt impuse pentru toate sau cele mai multe companii cu răspundere limitată, inclusiv micro-entitățile. Consiliul a arătat, de asemenea, că multe alte țări permit entităților micro să utilizeze IFRS-urile complete. Așa cum s-a menționat la punctul BC45, peste 80 de jurisdicții au decis că IFRS-urile complete trebuie impuse sau permise pentru toate entitățile, inclusiv micro-entitățile. Dacă IFRS-urile complete au fost considerate a fi adecvate pentru toate entitățile, atunci *IFRS pentru IMM-uri* va fi și el, cu siguranță, adecvat. Îndrumările din *IFRS pentru IMM-uri* sunt simple și directe. Aceste îndrumări pot acoperi unele tranzacții sau circumstanțe care nu sunt întâlnite în mod obișnuit de către IMM-uri de tip micro, dar Consiliul nu crede că acest lucru este împovărător pentru IMM-urile de tip micro. Organizarea subiectelor din *IFRS pentru IMM-uri* va înlesni identificarea de către IMM-urile de tip micro a aspectelor standardului relevante pentru circumstanțele lor.
- BC74 Unii specialiști sunt în favoarea unor dispoziții contabile foarte simple și scurte pentru IMM-urile micro – cu principii generale de contabilitate de angajamente (unii sugerează chiar pe bază de numerar sau pe o bază modificată de numerar), principii specifice de recunoaștere și evaluare numai pentru cele mai importante tranzacții și care să prevadă poate numai un bilanț și o situație a veniturilor și cheltuielilor cu prezentări limitate de informații în note. Consiliul a recunoscut că această abordare ar putea avea ca rezultat costuri relativ scăzute pentru IMM-uri în ceea ce privește întocmirea situațiilor financiare. Cu toate acestea, Consiliul a ajuns la concluzia că situațiile rezultante nu ar îndeplini obiectivul de utilitate în procesul de luare a deciziilor, deoarece ar omite informații despre poziția financiară a entității, despre performanță și modificările poziției financiare, care sunt utile unei serii largi de utilizatori în procesul de luare a deciziilor economice. Mai mult, Consiliul este de părere că situațiile financiare întocmite prin utilizarea unui astfel de set simplu și concis de dispoziții contabile ar putea să nu servească IMM-urilor pentru îmbunătățirea capacității lor de obținere a capitalului. Prin urmare, Consiliul a ajuns la concluzia că nu trebuie să elaboreze acest tip de *IFRS pentru IMM-uri*.
- BC75 IASB nu are autoritatea de a impune niciunei entități să utilizeze standardele sale. Aceasta este responsabilitatea legislatorilor și reglementatorilor. În unele țări, guvernul a delegat această autoritate unui normalizator de standarde independent sau unui organism profesional contabil. Aceștia vor decide căror entități trebuie să li se impună sau să li se permită să utilizeze sau poate să li se interzică să utilizeze *IFRS pentru IMM-uri*. Consiliul consideră că *IFRS pentru IMM-uri* va fi adecvat pentru toate entitățile fără răspundere publică, inclusiv pentru micro-entități.

IFRS pentru IMM-uri nu este conceput pentru entități mici tranzacționate public

- BC76 Entitățile, mici sau mari, ale căror instrumente de datorii sau de capitaluri proprii sunt tranzacționate pe o piață publică de capital au ales să caute capital de la investitorii externi care nu sunt implicați în gestionarea entității și care nu au autoritatea de a solicita informațiile pe care le-ar putea considera utile. IFRS-urile complete au fost concepute pentru a servi piețele publice de capital, prin furnizarea de informații financiare destinate în special investitorilor și creditorilor de pe astfel de piețe. O parte din principiile din IFRS-urile complete pentru recunoașterea și evaluarea activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor au fost simplificate în *IFRS pentru IMM-uri*. Unele prezentări de informații prevăzute de IFRS-urile complete nu sunt prevăzute de *IFRS pentru IMM-uri*. Prin urmare, Consiliul a ajuns la concluzia că IFRS-urile complete sunt adecvate pentru o entitate cu răspundere publică.
- BC77 O jurisdicție care consideră că *IFRS pentru IMM-uri* este adecvat pentru entitățile mici tranzacționate public în acea jurisdicție ar putea încorpora dispozițiile *IFRS pentru IMM-uri* în standardele naționale pentru entitățile mici tranzacționate public. În acest situație, totuși, situațiile financiare ar fi descrise ca fiind conforme cu GAAP național. *IFRS pentru IMM-uri* interzice descrierea lor drept conforme cu *IFRS pentru IMM-uri*.

„Întreprinderi mici și mijlocii”

- BC78 „Întreprinderi mici și mijlocii” (IMM-uri), termen utilizat de IASB și definit în Secțiunea 1 *Domeniul de aplicare a IFRS pentru IMM-uri*. Termenul este recunoscut și utilizat în mare măsură în întreaga lume, deși multe jurisdicții și-au elaborat propriile definiții ale termenului pentru o gamă largă de obiective, inclusiv stabilirea obligațiilor de raportare financiară. Deseori, acele definiții naționale sau regionale includ criterii cantitative bazate pe venituri, active, angajați sau alți factori. În mod frecvent, termenul este utilizat în sensul de a se referi la sau de a include companii foarte mici fără a lua în considerare dacă acestea publică sau nu situații financiare cu scop general pentru utilizatorii externi.
- BC79 IASB a analizat dacă să utilizeze sau nu un alt termen. Chiar și înainte de publicarea proiectului de expunere din februarie 2007, Consiliul a utilizat termenul „entitate fără răspundere publică” (NPAE) pe o perioadă de câteva luni în 2005. Pe durata redeliberărilor propunerilor din proiectul de expunere din 2008, Consiliul a folosit atât termenul NPAE, cât și termenul „entități private” pentru câteva luni.

- (a) **Entități fără răspundere publică.** Deoarece Consiliul a ajuns la concluzia ca IFRS-urile complete sunt necesare pentru entitățile cu răspundere publică, termenii de „entitate cu răspundere publică” și „entitate fără răspundere publică” au avut oarecare succes. Cu toate acestea, membrii au argumentat că acești termeni nu sunt recunoscuți pe scară largă, în timp ce „întreprinderi mici și mijlocii” și acronimul IMM-uri sunt termeni universal recunoscuți. De asemenea, unii specialiști au afirmat că termenul „entități fără răspundere publică” pare să implice, în mod incorect, faptul că entitățile mai mici nu au niciun fel de răspundere publică. Mai mult, obiectivele Fundației IASC și ale IASB stabilite în Constituția Fundației utilizează termenul „întreprinderi mici și mijlocii”.

Obiectivele Fundației IASC sunt următoarele:

- (a) să elaboreze, în interesul public, un singur set de standarde de contabilitate globale de înaltă calitate, comprehensibile și care pot fi impuse, care solicită informații comparabile, transparente și de înaltă calitate în situațiile financiare și în alte raportări financiare, pentru a-i ajuta pe participanții la diferitele piețe de capital din lume și pe alți utilizatori ai informațiilor să ia decizii economice;
- (b) promovarea utilizării și aplicării riguroase a acelor standarde;
- (c) îndeplinirea obiectivelor asociate literelor (a) și (b), luarea în considerare, drept adecvate, a nevoilor speciale ale entităților mici și mijlocii și ale noilor economii; și
- (d) realizarea convergenței standardelor internaționale de contabilitate cu Standardele Internaționale de Contabilitate și Standardele Internaționale de Raportare Financiară pentru oferirea de soluții de înaltă calitate.
- (b) **Entități private.** Termenul „entități private” este utilizat în mod obișnuit în unele jurisdicții – în special din America de Nord – pentru a descrie categoria entităților care corespund definiției IASB pentru IMM-uri (entități fără răspundere publică). Totuși, în alte jurisdicții – în special în cele în care guvern are drepturi de proprietate asupra unor participații în capitalurile proprii este ceva obișnuit – termenul de „entități private” este utilizat mult mai restrictiv pentru a descrie numai acele entități asupra cărora guvernul nu are drepturi de proprietate. În astfel de jurisdicții, există o probabilitate ridicată ca termenul „entități private” să fie înțeles greșit.

Din aceste motive, Consiliul a decis să utilizeze termenul de „întreprinderi mici și mijlocii”.

Utilizatorii situațiilor financiare ale IMM-urilor întocmite prin utilizarea IFRS pentru IMM-uri

- BC80 *IFRS pentru IMM-uri* este destinat entităților fără răspundere publică care publică situații financiare cu scop general pentru utilizatorii externi. Principalele grupuri de utilizatori externi includ:
- băncile care dau împrumuturi pentru IMM-uri.
 - vânzătorii care vând IMM-urilor și care utilizează situațiile financiare ale IMM-urilor pentru a lua decizii legate de creditare și de evaluare.
 - instituțiile de evaluare a creditului și alte persoane care utilizează situațiile financiare pentru evaluarea IMM-urilor.
 - clienții IMM-urilor care utilizează situațiile financiare ale IMM-urilor pentru a lua decizii legate de începerea afacerilor.
 - acționarii IMM-urilor care nu sunt și administratorii IMM-urilor lor.

Măsura în care IFRS pentru IMM-uri trebuie să constituie un document independent

- BC81 La elaborarea proiectului de expunere pentru *IFRS-ul pentru IMM-uri* propus, Consiliul a intenționat ca acesta să reprezinte un document independent pentru multe entități mici tipice. Totuși, nu s-a propus ca el să fie în întregime independent. Proiectul de expunere a propus să existe două tipuri de situații în care *IFRS pentru IMM-uri* să impună entităților să se conformeze IFRS-urilor complete:
- proiectul de expunere a propus ca atunci când IFRS-urile furnizează o opțiune de politică contabilă, IMM-urile să aibă aceeași opțiune. Opțiunea mai simplă ar fi urmat să fie inclusă în *IFRS pentru IMM-uri*, în timp ce cealaltă opțiune sau celelalte opțiuni ar fi fost premise prin referință încrucișată la IFRS-uri.
 - Proiectul de expunere propunea ca *IFRS pentru IMM-uri* să omită unele subiecte contabile care sunt abordate în IFRS-urile complete, deoarece Consiliul consideră că IMM-urile tipice este puțin probabil să întâlnească astfel de tranzacții sau situații. Cu toate acestea, proiectul de expunere propunea referințe încrucișate care să impună IMM-urilor care întâlnesc o astfel de tranzacție sau situație să urmeze un anumit IFRS sau o anumită secțiune a unui IFRS.
- BC82 Peste 60 la sută din scrisorile de comentarii care abordau problema privind un document independent doreau eliminarea tuturor referințelor încrucișate la IFRS-urile complete. Un alt procent de 35 la sută fie (a) doreau păstrarea unui număr minim de referințe încrucișate, fie (b) le era indiferent dacă se păstra un număr minim de referințe încrucișate sau erau eliminate în totalitate. De asemenea, membrii grupei de lucru recomandau ca *IFRS pentru IMM-uri* să constituie un document în întregime de sine stătător. Principalele motive menționate de cei care recomandau un IFRS de sine stătător erau următoarele:
- un document de sine stătător ar fi mai ușor de înțeles și de utilizat. De asemenea, un astfel de document ar fi perceput drept mai aproape de nevoile utilizatorului și, prin urmare, ar fi mai ușor de acceptat de jurisdicțiile care iau în considerare adoptarea sa și de entitățile care fac parte din domeniul de aplicare. Referințele încrucișate impun IMM-urilor să familiarizeze atât cu *IFRS pentru IMM-uri*, cât și cu IFRS-urile complete – o dispoziție pe care unii au considerat-o mai împovărătoare decât conformarea unei entități la IFRS-urile complete.
 - proiectul de expunere propunea ca în cazul în care unei entități i se impune sau i se permite să se conformeze unui anumit IFRS prin referință încrucișată, entitatea să fie obligată să aplice respectivul IFRS (sau secțiunea respectivului IFRS) în totalitate. Perechea de criterii formată din nevoile utilizatorilor și raportul cost-beneficii pe care Consiliul și-a bazat deciziile din *IFRS pentru IMM* nu a fost aplicată și în cazul materialului din referințele încrucișate. Totuși, dacă subiectele referințelor încrucișate ar fi încorporate în *IFRS pentru IMM-uri*, ar fi posibile simplificările adecvate ale principiilor de recunoaștere și evaluare și/sau reducerea prezentărilor de informații pe baza criteriilor reprezentate de nevoile utilizatorilor și raportul cost-beneficii adoptate de Consiliu.
 - referințele încrucișate pot genera probleme legate de „control al versiunii”. De exemplu, dacă un IAS, un IFRS sau o Interpretare pentru care există o referință încrucișată este modificat(ă) sau înlocuit(ă), trebuie să se modifice „automat” și referința încrucișată? Sau se păstrează mai degrabă referința

încrucișată la versiunea anterioară a IAS-ului, IFRS-ului sau interpretării? Dacă se face o modificare automată, atunci vor rezulta actualizări mai frecvente ale *IFRS pentru IMM-uri* decât cele planificate de Consiliu o dată la trei ani. De asemenea, IMM-urile care aplică referințele încrucișate ar fi obligate să fie vigilente față de toate modificările IFRS-urilor complete. Dacă referințele încrucișate la versiunea anterioară a normei sunt păstrate, pot exista confuzii cu privire la versiunea standardului care trebuie aplicată, în special din cauză că unele puncte care cuprind referințe încrucișate fac ele însele referire, direct sau indirect, la alte IFRS-uri complete [a se vedea litera (d) de mai jos]. De asemenea, contabilitatea aleasă sau impusă prin referința încrucișată nu va fi comparabilă celei aplicate de entitățile care utilizează IFRS-urile complete. În plus, dacă modificările la IFRS-urile complete sunt modificări *de facto* la *IFRS pentru IMM-uri*, IMM-urile ar trebui să participe la procedura stabilită care a condus la modificările din fiecare IFRS – o povară căreia IMM-urile au declarat în mare majoritate Consiliului că nu îi pot face față (atât în răspunsurile la documentul de discuții din iunie 2004, cât și la cele de la proiectul de expunere).

- (d) se pune problema unde se termină referințele încrucișate. Unele puncte pentru care există referințe încrucișate fac referire ele însele, direct sau indirect, la alte puncte din IFRS-urile complete. Acest lucru este problematic deoarece IFRS-urile complete se actualizează și, prin urmare, IMM-urile ar trebui să monitorizeze în mod continuu IFRS-urile complete pentru că ar putea apărea modificări care le afectează direct prin intermediul referințelor încrucișate.

BC83 După analizarea problemelor ridicate de respondenții la proiectul de expunere, Consiliul și-a schimbat punctul de vedere. *IFRS-ul pentru IMM-uri* nu conține dispoziții obligatorii privind consultarea IFRS-urilor complete.

Alegerea politicii contabile

BC84 Opțiunile de politică contabilă menționate la punctul BC81 litera (a) pentru care proiectul de expunere includea referințe încrucișate la IFRS-urile complete au fost tratate în *IFRS pentru IMM-uri* după cum urmează:

- (a) **Entitățile asociate.** Toate opțiunile propuse în proiectul de expunere (metoda costului, metoda punerii în echivalență, și valoarea justă prin profit sau pierdere) sunt premise și încorporate în *IFRS pentru IMM-uri*.
- (b) **Costurile îndatorării.** Modelul capitalizării nu este o opțiune. Prin urmare, nu există referințe încrucișate către IFRS-urile complete. Îndrumările privind aplicarea metodei cheltuielilor au fost propuse în proiectul de expunere și au fost păstrate.
- (c) **Costurile de dezvoltare.** Capitalizarea costurilor de dezvoltare nu este o opțiune. Prin urmare, nu există referințe încrucișate către IFRS-urile complete.
- (d) **Imobilizările necorporale.** Modelul reevaluării nu este o opțiune. Prin urmare, nu există referințe încrucișate către IFRS-urile complete. Îndrumările privind aplicarea modelului cost-amortizare-depreciere au fost propuse în proiectul de expunere și au fost păstrate.
- (e) **Investițiile imobiliare.** Evaluarea este influențată de circumstanțe mai degrabă decât de o alegere de politică contabilă între modelul costului și cel al valorii juste. Dacă o entitate poate evalua valoarea justă a unui element de investiții imobiliare în mod fiabil fără cost sau efort nesolicitat, ea trebuie să utilizeze modelul valorii juste. Altfel, trebuie să utilizeze modelul costului. Îndrumările privind aplicarea modelului valorii juste au fost încorporate în *IFRS pentru IMM-uri*.
- (f) **Entitățile controlate în comun.** Toate opțiunile din proiectul de expunere sunt premise (cu excepția consolidării proporționale) și sunt încorporate în *IFRS pentru IMM-uri*.
- (g) **Prezentarea fluxurilor de trezorerie din exploatare.** Opțiunea de a utiliza fie metoda directă, fie metoda indirectă a fost păstrată. Îndrumările privind aplicarea metodei directe au fost încorporate în *IFRS pentru IMM-uri*. Îndrumările privind aplicarea metodei indirecte au fost propuse în proiectul de expunere și au fost păstrate.
- (h) **Imobilizările corporale.** Modelul reevaluării nu este o opțiune. Prin urmare, nu există referințe încrucișate către IFRS-urile complete. Îndrumările privind aplicarea modelului cost-amortizare-depreciere au fost propuse în proiectul de expunere și au fost păstrate.
- (i) **Subvențiile guvernamentale.** Opțiunea propusă privind aplicarea IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală* pentru anumite subvenții guvernamentale a fost eliminată.

BC85 *IFRS pentru IMM-uri* include o opțiune care permite unei entități să aleagă conformarea cu un IFRS complet, și anume opțiunea de a utiliza IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* în locul Secțiunilor 11 și 12. Cu excepția acesteia, *IFRS pentru IMM-uri final* este în întregime independent – nu i se impune unei entități care îl aplică să consulte IFRS-urile complete pe lângă *IFRS pentru IMM-uri*.

BC86 Proiectul de expunere propunea, de asemenea, ca, în cazul în care un standard nu abordează o tranzacție sau alt eveniment sau condiție sau nu furnizează o referință încrucișată la un alt IFRS, o entitate trebuie să aleagă o politică contabilă care să aibă drept rezultat informații relevante și fiabile. În acest raționament, o entitate trebuie să analizeze mai întâi dispozițiile și îndrumările din *IFRS pentru IMM-uri* care se ocupă de probleme similare și conexe și, în al doilea rând, definițiile, criteriile de recunoaștere și conceptele de evaluare pentru active, datorii, venituri și cheltuieli, precum și principiile generale din Secțiunea 2 *Concepte și principii generale* din proiectul de standard. Dacă aceasta nu oferă îndrumări, entitatea poate consulta dispozițiile și îndrumările din IFRS-uri, inclusiv în interpretările IFRS-urilor, care se ocupă de probleme similare și conexe. Aceste îndrumări sunt păstrate în *IFRS pentru IMM-uri*.

Subiecte omise

BC87 În afară de opțiunile complexe, cel de-al doilea tip de trimiteri obligatorii la IFRS-urile complete propuse în proiectul de expunere se referea la subiectele abordate în IFRS-urile complete, dar omise din *IFRS pentru IMM-uri*, din cauză că nu se preconiza că sunt relevante pentru majoritatea IMM-urilor. Pentru a realiza un document independent din *IFRS pentru IMM-uri* final, Consiliul a decis să încorporeze în *IFRS pentru IMM-uri* final următoarele subiecte pentru care proiectul de expunere a propus o trimitere la IFRS-urile complete:

- (a) **plata pe bază de acțiuni decontate în capitaluri proprii.** Abordată în Secțiunea 26 *Plata pe bază de acțiuni*.
- (b) **tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni cu echivalente în numerar.** Abordate în secțiunea 26.
- (c) **evaluarea valorii juste a activelor biologice.** Abordată în Secțiunea 34 *Activități specializate*.
- (d) **hiperinflația.** Abordată în Secțiunea 31 *Hiperinflația*.
- (e) **locatorul care contabilizează contractele de leasing financiar.** Abordat în secțiunea 20 *Contracte de leasing*.
- (f) **metoda directă de prezentare a fluxurilor de trezorerie din exploatare.** Abordată în Secțiunea 7 *Situația fluxurilor de trezorerie*.

BC88 Mai mult, Consiliul a decis ca *IFRS pentru IMM-uri* nu trebuie să abordeze următoarele subiecte pentru care proiectul de expunere a propus o trimitere la IFRS-urile complete:

- (a) rezultate pe acțiuni.
- (b) raportare financiară interimară.
- (c) raportare pe segmente.
- (d) contabilizare specială a activelor deținute în vederea vânzării.

Dacă trebuie sau nu ca toate opțiunile de politici contabile din IFRS-urile complete să fie permise în *IFRS pentru IMM-uri*

BC89 IFRS-urile complete cuprind unele opțiuni (alegeri) în ceea ce privește politicile contabile. În general, pentru o tranzacție, eveniment sau condiție dată, una dintre opțiuni este mai simplu de implementat decât cealaltă (celelalte). Unii consideră că *IFRS pentru IMM-uri* trebuie să elimine toate opțiunile politicilor contabile și, prin urmare, să impună tuturor IMM-urilor să respecte o singură politică contabilă pentru o tranzacție, eveniment sau condiție dată. Cei care sunt de această părere argumentează că beneficiile ar consta în simplificarea *IFRS pentru IMM-uri* și o mai mare comparabilitate al informațiilor financiare rezultate de la IMM-urile care utilizează *IFRS pentru IMM-uri*. Alții argumentează că interzicerea pentru IMM-uri de a utiliza o opțiune de politică contabilă care să fie disponibilă entităților care utilizează IFRS-urile complete ar putea afecta comparabilitatea dintre IMM-uri și entitățile care aplică IFRS-urile complete.

BC90 La elaborarea proiectului de expunere, Consiliul a luat în considerare ambele puncte de vedere și, analizând, a ajuns la concluzia că toate opțiunile din IFRS-urile complete trebuie să fie disponibile pentru IMM-uri. În același timp, Consiliul a recunoscut că cele mai multe IMM-uri par să prefere opțiunea mai simplă din IFRS-urile complete. Prin urmare, proiectul de expunere a propus ca, în timp ce IFRS-urile complete permit opțiunile de politici contabile, *IFRS pentru IMM-uri* trebuie să includă numai opțiunea mai simplă, iar cealaltă opțiune (mai complexă) (sau celelalte opțiuni mai complexe) trebuie să fie disponibile IMM-urilor prin trimiteri la IFRS-urile complete.

BC91 Respondenții la proiectul de expunere au fost împărțiți între punerea sau nu la dispoziția IMM-urilor a opțiunilor mai complexe. Comentariile lor au reflectat ambele puncte de vedere descrise la punctul BC89. Mulți respondenți au argumentat că permiterea opțiunilor de politici contabile mai complexe nu este consecventă cu

obiectivul Consiliului cu privire la un standard simplificat pentru entitățile mai mici și ar afecta comparabilitatea. De exemplu, deși susține decizia provizorie a Consiliului asupra elaborării IFRS pentru IMM-uri ca standard independent, Grupul Consultativ European pentru Raportare Financiară (EFRAG) și Federația Experților Contabili Europeni (FEE), precum și unele organisme profesionale contabile naționale și normalizatorii de standarde i-au scris Consiliului, informându-l că nu sunt de acord cu decizia provizorie din cadrul redeliberărilor, de a reține toate sau majoritatea opțiunilor complexe. Acest aspect a fost discutat la ședința Consiliului Consultativ pentru Standarde (SAC) din noiembrie 2008, la care toți membrii SAC au susținut permiterea în *IFRS pentru IMM-uri* numai a opțiunilor mai simple. Ei au arătat că cele mai multe IMM-uri vor alege să respecte opțiunile mai simple, deoarece acestea sunt în general mai puțin costisitoare, impun mai puțină experiență și realizează o comparabilitate mai mare cu alte entități. De asemenea, ei au subliniat că dacă o entitate privată dorește neapărat să utilizeze una sau mai multe opțiuni complexe, ea poate alege să respecte IFRS-urile complete, mai degrabă decât *IFRS pentru IMM-uri*.

- BC92 Mulți dintre cei care au susținut interzicerea opțiunilor politicilor contabile complexe au fost de părere că acest lucru ar aduce beneficii utilizatorilor situațiilor financiare care trebuie să facă comparații între entitățile mai mici. Utilizatorii situațiilor financiare ale IMM-urilor sunt adesea mai puțin complicați decât utilizatorii situațiilor financiare ale entităților cu răspundere publică, putând astfel beneficia de o diversitate mai redusă a dispozițiilor contabile între entități. Mai mult, reducerea opțiunilor nu afectează comparabilitatea cu entitățile care utilizează IFRS-urile complete deoarece, în multe cazuri conform IFRS-urilor complete, entitățile pot aplica diferite politici contabile una față de alta pentru aceleași tranzacții.
- BC93 În mod practic, toți cei care au fost în favoarea păstrării a cel puțin câtorva opțiuni, au fost, de asemenea, în favoarea elaborării IFRS pentru IMM-uri ca document independent, ceea ce ar însemna că opțiunile ar fi abordate direct în *IFRS pentru IMM-uri* mai degrabă decât prin trimeri la IFRS-urile complete. Ei au recunoscut că acest lucru ar produce o creștere semnificativă a dimensiunii *IFRS pentru IMM-uri*.
- BC94 După analizarea alternativelor, Consiliul a ajuns la concluzia că unele dintre opțiuni nu trebuie să fie disponibile IMM-urilor, în timp ce altele trebuie să fie disponibile IMM-urilor. Mai mult, pentru realizarea unui document independent *IFRS pentru IMM-uri*, Consiliul a ajuns la concluzia că acele opțiuni disponibile IMM-urilor trebuie să fie abordate direct, fiind simplificate adecvat față de IFRS-urile complete. Punctul BC84 explică deciziile Consiliului cu privire la opțiunile individuale.

De ce Cadrul general și principiile și recomandările obligatorii din IFRS-urile existente constituie punctul de plecare adecvat pentru elaborarea IFRS pentru IMM-uri

- BC95 *IFRS pentru IMM* a fost elaborat prin:
- (a) extragerea conceptelor fundamentale din *Cadrul general* și din principiile și recomandările aferente obligatorii din IFRS-uri (inclusiv din interpretări) și
 - (b) analiza modificărilor care sunt adecvate în lumina necesităților utilizatorilor și a considerațiilor cost-beneficiu.
- BC96 Consiliul a analizat dacă această abordare este adecvată, deoarece nevoile utilizatorilor situațiilor financiare ale IMM-urilor sunt similare sub multe aspecte nevoilor utilizatorilor situațiilor financiare ale entităților cu răspundere publică. Prin urmare, IFRS-urile complete reprezintă punctul de plecare logic pentru elaborarea unui *IFRS pentru IMM-uri*.
- BC97 Consiliul a respins alternativa „un nou început”, deoarece această abordare ar putea avea drept rezultat obiective diferite ale rapoartelor financiare, caracteristici calitative diferite ale informațiilor financiare, definiții diferite ale elementelor situațiilor financiare și concepte diferite de recunoaștere și evaluare. Consiliul a concluzionat că o abordare a „unui nou început” ar fi costisitoare și ar consuma mult timp, fiind în ultimă instanță nefolositoare. Aceasta deoarece Consiliul este de părere că există suficientă convergență a nevoilor utilizatorilor relativ la situațiile financiare cu scop general ale entităților cu sau fără răspundere publică.

Simplificări în recunoaștere și evaluare

- BC98 Punctele BC99-BC136 explică simplificările semnificative ale principiilor de recunoaștere și evaluare din IFRS-urile complete care sunt reflectate în *IFRS pentru IMM-uri* și motivele acestora. Consiliul a discutat, de asemenea, și alte simplificări pentru recunoaștere și evaluare, dar a decis să nu le adopte (a se vedea punctele BC137-BC150).

Instrumente financiare

- BC99 Mulți comentatori au afirmat că dispozițiile din IAS 39 sunt împovărătoare pentru IMM-uri. Ei au citat drept deosebit de împovărătoare pentru IMM-uri elementele complexe ale clasificării instrumentelor financiare în patru clase, testele „fluxurilor identice” și de „continuare a implicării” pentru derecunoaștere și calculele detaliate prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor contabilității de acoperire împotriva riscurilor. Consiliul a fost de acord că simplificările din IAS 39 sunt adecvate pentru IMM-uri.
- BC100 O mare parte din complexitatea lui IAS 39 rezultă din faptul că entităților li se permite să aleagă dintr-o serie de alternative și atribute de evaluare pentru instrumentele financiare. Aceste alegeri reduc comparabilitatea și impun o complexitate a evaluării. *IFRS pentru IMM-uri* sporește comparabilitatea și reduce complexitatea prin limitarea categoriilor de clasificare, specificând un atribut de evaluare și limitând utilizarea altor atribute de evaluare opționale.
- BC101 Dintre simplificările propuse în *IFRS pentru IMM-uri* cele mai importante sunt următoarele:
- (a) **clasificarea instrumentelor financiare.** Instrumentele financiare care îndeplinesc criteriile specifice sunt evaluate la cost sau la cost amortizat și toate celelalte sunt evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere. Clasificările drept disponibile în vederea vânzare și păstrate până la scadență din IAS 39 nu sunt disponibile, reducându-se astfel complexitatea asociată celor două categorii suplimentare, inclusiv evaluarea intențiilor și contabilizarea „penalizărilor” din unele cazuri.
 - (b) **derecunoaștere.** *IFRS pentru IMM-uri* stabilește un principiu simplu pentru derecunoaștere. Acest principiu nu se bazează pe prevederile de „fluxuri identice” și de „continuare a implicării” care se aplică în cazul derecunoașterii conform IAS 39. Aceste prevederi sunt complexe și se referă la tranzacțiile de derecunoaștere în care IMM-urile nu sunt angajate în mod tipic.
 - (c) **contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor.** *IFRS pentru IMM-uri* se concentrează asupra tipurilor de acoperire împotriva riscurilor care pot fi întâlnite în cazul IMM-urilor, acoperiri specifice ale:
 - riscului de rată a dobânzii aferent unui instrument de datorie evaluat la cost amortizat.
 - riscului de curs valutar sau riscului ratei dobânzii dintr-un angajament ferm sau o tranzacție prognozată foarte probabilă.
 - riscului de preț al unei mărfi deținute sau al unui angajament ferm sau al unei tranzacții prognozate cu un grad foarte ridicat de probabilitate privind cumpărarea sau vânzarea unei tranzacții.
 - riscului de schimb valutar într-o investiție netă într-o operațiune din străinătate.
 - (d) **instrumentele financiare derivate.** *IFRS pentru IMM-uri* nu prevede contabilizarea separată a „instrumentelor derivate încorporate”. Totuși, contractele nefinanciare care cuprind un instrument derivat încorporat cu caracteristici economice care nu sunt strâns legate de contractul gazdă sunt contabilizate în întregime la valoarea justă (a se vedea punctul BC105).
- BC102 Cu privire la contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, Secțiunea 12 prevede recunoașterea și evaluarea periodică a ineficienței acoperirii împotriva riscurilor, dar în condiții mai puțin stricte decât cele din IAS 39. În mod special, ineficiența este recunoscută și evaluată la finalul perioadei financiare de raportare, iar contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor este întreruptă prospectiv începând din acel moment, pentru acoperirile care nu mai întrunesc condițiile contabilității de acoperire împotriva riscurilor. IAS 39 prevedea întreruperea contabilității de acoperire împotriva riscurilor prospectiv, începând de la data la care condițiile nu au mai fost respectate – o dispoziție pe care IMM-urile o consideră a fi adesea împovărătoare.
- BC103 Ca o alternativă a simplificării testului de eficacitate, Consiliul a analizat o abordare din standardul SUA SFAS 133 *Contabilizarea instrumentelor derivate și activități de acoperire împotriva riscurilor* (Secțiunile 815-20-25-102 până la 815-20-25-117 din Codificarea FASB) și care este numită „metoda scurtăturii”. Conform acestei metode, *IFRS pentru IMM-uri* impune condiții stricte de desemnare a relației de acoperire împotriva riscurilor cu eficacitate ulterioară de acoperire, asumată fără a fi nevoie de evaluare a ineficienței. Consiliul a concluzionat că testarea simplificată a eficacității este preferabilă metodei scurtăturii din două motive principale:
- (a) recunoașterea întregii ineficiențe de acoperire împotriva riscurilor în profit sau pierdere este un principiu de bază al IAS 39. Metoda scurtăturii nu este conformă cu acest principiu.
 - (b) Pentru a putea presupune că posibilitatea ineficienței acoperirii împotriva riscurilor este zero sau nesemnificativă, caracteristicile cheie ale instrumentului de acoperire împotriva riscurilor și ale elementului acoperit, inclusiv termenul, ar trebui să se potrivească și s-ar putea să nu existe termeni condiționali. În consecință, contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor ar fi interzisă dacă instrumentul de acoperire împotriva riscurilor este cu plata în avans sau care poate fi lichidat de către deținător înainte de scadență sau are alte caracteristici de finalizare înainte de termen sau de extindere.

O astfel de dispoziție ar putea face, într-adevăr, din contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor o imposibilitate practică pentru multe sau poate pentru majoritatea IMM-urilor.

BC104 Secțiunea 12 diferă și ea de IAS 39 cu privire la contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, sub următoarele aspecte:

- (a) contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor nu poate fi realizată prin utilizarea instrumentelor de datorii („instrumente de numerar”) drept instrumente de acoperire împotriva riscurilor. IAS 39 permite acest lucru pentru o acoperire a unui risc valutar.
- (b) contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor nu este permisă cu o strategie de acoperire împotriva riscurilor bazată pe opțiuni. Din cauza faptului că acoperirea împotriva riscurilor cu opțiuni implică suportarea unui cost, IMM-urile utilizează mai degrabă contractele forward drept instrumente de acoperire împotriva riscurilor în locul opțiunilor.
- (c) Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor pentru portofolii nu este permisă. Acoperirea portofoliilor împotriva riscurilor adaugă o complexitate considerabilă datorită nevoii de reevaluare a tuturor elementelor acoperite individual la valoarea justă, pentru a se asigura că sumele corespunzătoare sunt derecunoscute atunci când instrumentul este vândut și pentru a se asigura că amortizarea este adecvată atunci când instrumentul nu mai este acoperit împotriva riscurilor.

Simplificarea de la litera (a) este adecvată deoarece contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor nu are un efect semnificativ asupra situațiilor financiare din cauza efectelor de compensare ale contabilizării unui instrument de datorie în valută conform Secțiunii 11 și recunoașterii diferențelor de schimb valutar pentru cele mai multe elemente monetare în profit sau pierdere conform Secțiunii 30 *Conversia valutară*. În plus, Consiliul nu consideră că simplificările de la literele (b) și (c) vor afecta negativ IMM-urile deoarece acestea nu constituie strategii de acoperire împotriva riscurilor tipice pentru IMM-uri.

BC105 Contractele de cumpărare, vânzare, leasing sau asigurare a unui element nefinanciar cum ar fi o marfă, stocurile, imobilizările corporale sunt contabilizate drept instrumente financiare care intră sub incidența Secțiunii 12, dacă ar putea avea drept rezultat o pierdere pentru cumpărător, vânzător, locator, locatar sau parte asigurată, ca urmare a termenilor contractuali care nu sunt legați de modificările prețului elementului nefinanciar, de modificările cursurilor de schimb valutar sau de o nerespectare a termenilor de către una dintre părți. Astfel de contracte sunt contabilizate drept instrumente financiare, deoarece termenii lor includ o componentă de risc financiar care afectează valoarea de decontare a contractului care nu este legată de cumpărarea sau vânzarea sau leasingul sau asigurarea elementului nefinanciar.

BC106 *IFRS pentru IMM-uri* oferă IMM-urilor posibilitatea unei alegeri a următoarelor Secțiuni 11 și 12 sau a IAS 39 la contabilizarea tuturor instrumentelor lor financiare. Motivele Consiliului de a propune această alegere în acest caz sunt următoarele:

- (a) deși Secțiunile 11 și 12 constituie o abordare mai simplă a contabilizării instrumentelor financiare decât cea din IAS 39, unele dintre simplificări implică eliminarea opțiunilor care sunt disponibile companiilor cu răspundere publică conform IAS 39, de exemplu:
 - (i) opțiunea valorii juste.
 - (ii) clasificarea drept disponibile în vederea vânzării și opțiunea de disponibile în vederea vânzării;
 - (iii) clasificarea drept deținute până la scadență;
 - (iv) o abordare a implicării continue pentru derecunoaștere (adică derecunoașterea parțială);
 - (v) utilizarea contabilității de acoperire împotriva riscurilor pentru alte acoperiri în afara celor patru tipuri specifice identificate la punctul BC101 litera (c).

Consiliul reanalizează în prezent IAS 39 în întregime și a ajuns la concluzia că IMM-urilor trebuie să li se permită să aibă aceleași opțiuni de politică contabilă ca în IAS 39, în funcție de finalizarea proiectului IAS 39 complet.

- (b) deoarece categoria de nerespectare propusă pentru instrumentele financiare sub incidența Secțiunii 12 este valoarea justă prin profit sau pierdere conform *IFRS pentru IMM-uri*, iar costul sau costul amortizat sunt permise numai atunci când sunt îndeplinite anumite condiții, unele elemente evaluate la cost sau la cost amortizat conform IAS 39 datorită naturii lor vor fi evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere conform *IFRS pentru IMM-uri*. Unele IMM-uri ar putea considera că această evaluare justă suplimentară este împovărătoare.
- (c) uneori, o entitate face ceea ce consideră a fi „o investiție strategică” în instrumente de capitaluri proprii emise de către o altă entitate, cu intenția de a stabili sau de a menține o relație pe termen lung cu entitatea în care s-a făcut investiția. Aceste entități consideră, în general, că clasificarea drept disponibile în vederea vânzării din IAS 39 este adecvată contabilizării investițiilor strategice. Cu toate

acestea, conform *IFRS pentru IMM-uri*, aceste investiții strategice sunt contabilizate la valoarea justă prin profit sau pierdere sau la cost amortizat.

- (d) prevederile de derecunoaștere din *IFRS pentru IMM-uri* nu ar avea drept rezultat derecunoașterea multor titlurizări și tranzacții de factoring pe care le pot iniția IMM-urile, în timp ce conform IAS 39 ele ar avea drept rezultat derecunoașterea.

BC107 Proiectul de expunere propunea ca o entitate care alege să respecte IAS 39 în locul secțiunilor pentru instrumente financiare din *IFRS pentru IMM-uri* trebuie să se conformeze, de asemenea, în întregime dispozițiilor de prezentare a informațiilor din IFRS 7 *Instrumente financiare: informații de furnizat*. Mulți respondenți la proiectul de expunere au argumentat că multe dintre prezentările de informații din IFRS 7 sunt proiectate pentru instituțiile financiare (care nu sunt eligibile pentru utilizarea *IFRS pentru IMM-uri*) sau pentru entitățile ale căror titluri de valoare sunt tranzacționate pe piețele publice de capital. După opinia lor, prezentările de informații legate de instrumentele financiare din IFRS pentru IMM-uri sunt adecvate pentru toate IMM-urile, inclusiv pentru cele care aleg să se bazeze pe IAS 39 pentru recunoaștere și evaluare. Consiliul a considerat că acest argument este convingător și că *IFRS pentru IMM-uri* nu prevede prezentările de informații din IFRS 7.

Amortizarea și deprecierea fondului comercial și a altor imobilizări necorporale cu durată de viață nedeterminată

BC108 În răspunsurile lor la chestionarul privind recunoașterea și evaluarea de la ședințele meselor rotunde, mulți dintre cei care întocmesc situațiile financiare și dintre auditorii situațiilor financiare ale IMM-urilor au susținut că dispoziția din IAS 36 *Deprecierea activelor* pentru calculul anual al valorii recuperabile a fondului comercial și a altor imobilizări necorporale cu durată de viață nedeterminată este oneroasă pentru IMM-uri, din cauza expertizei și a costurilor implicate. Ei au propus, drept alternativă, ca IMM-urilor să li se impună să calculeze valoarea recuperabilă a fondului comercial și a altor imobilizări necorporale cu durată de viață nedeterminată numai dacă se indică o depreciere. Ei au propus, de asemenea, ca *IFRS pentru IMM-uri* să includă o listă de indicii de depreciere ca îndrumare pentru IMM-uri. Consiliul a fost de acord cu aceste propuneri. Respondenții la proiectul de expunere au susținut decizia Consiliului privind abordarea unui indicii de depreciere. În consecință, *IFRS pentru IMM-uri* stabilește o abordare bazată pe indicii și include o listă de indicii pe baza surselor interne și externe de informații. De asemenea, dacă fondul comercial nu poate fi alocat unor unități generatoare de numerar individuale (sau grupuri de unități generatoare de numerar) pe o bază nearbitrară, atunci *IFRS pentru IMM-uri* oferă o înlesnire, lăsând entitatea să testeze fondul comercial pentru depreciere prin determinarea valorii recuperabile a entității dobândite în ansamblu, dacă fondul comercial este aferent unei entități dobândite care nu a fost integrată. Dacă fondul comercial este aferent unei entități care a fost integrată în cadrul grupului, atunci este testată valoarea recuperabilă a întregului grup de entități.

BC109 Mulți respondenți la chestionarul privind recunoașterea și evaluarea și participanții la discuțiile în cadrul meselor rotunde au fost în favoarea impunerii amortizării fondului comercial și a altor imobilizări necorporale cu durată de viață nedeterminată pe o perioadă maximă specificată. Propunerile s-au situat în general în intervalul de la 10 la 20 de ani. Ei au argumentat că amortizarea este mai simplă decât o abordare a deprecierei, chiar a unei abordări a deprecierei care este declanșată de indicii. La elaborarea proiectului de expunere, Consiliul nu a fost de acord cu propunerea din trei motive principale:

- (a) o abordare a amortizării impune încă evaluarea deprecierei, așa că este de fapt o abordare mai complexă decât evaluarea deprecierei declanșată de indicii.
- (b) amortizarea reprezintă alocarea sistematică a costului a unui activ, minus orice valoare reziduală, pentru a reflecta consumul în timp al beneficiilor economice viitoare încorporate în acel activ de-a lungul duratei sale de viață utilă. Prin natura sa, fondul comercial are adesea o durată de viață nedeterminată. Astfel, dacă nu există o limită preconizată a perioadei în care o entitate se așteaptă să consume beneficiile economice viitoare încorporate într-un activ, amortizarea acelui activ într-o perioadă maximă determinată arbitrar de exemplu, nu ar reprezenta corect realitatea economică.
- (c) atunci când IASB a elaborat IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* (revizuit în 2008) și modificările aferente la IAS 38 *Imobilizări necorporale*, cei mai mulți utilizatori ai situațiilor financiare au susținut că au găsit prea puține informații sau chiar deloc în amortizarea fondului comercial pe o perioadă arbitrară de mai mulți ani.

În consecință, proiectul de expunere a propus numai o abordare pe baza deprecierei fondului comercial și a altor imobilizări necorporale cu durată de viață nedeterminată, combinată cu un declanșator indicii pentru calculele detaliate ale deprecierei.

BC110 Mulți respondenți la proiectul de expunere nu au fost de acord cu propunerea de a nu se impune amortizarea fondului comercial. De fapt, singura propunere de recunoaștere și evaluare contabilă din proiectul de expunere care a fost cel mai frecvent recomandată pentru reanalizare a fost neamortizarea fondului comercial. Marea

majoritate a respondenților care a abordat acest aspect a recomandat ca amortizarea fondului comercial să fie permisă sau impusă pentru un număr limitat de ani. Mulți dintre acești respondenți au recunoscut nevoia de testare a deprecierei în afară de, dar nu ca substitut al amortizării. Mai mult, respondenții care au susținut această opinie, au considerat și că IMM-urilor nu trebuie să li se impună să facă diferența între imobilizările necorporale cu durate de viață utilă determinată și cele cu durată de viață utilă nedeterminată. La ședința lor din aprilie 2008, membrii grupului de lucru au susținut în unanimitate prevederea amortizării tuturor imobilizărilor, inclusiv a fondului comercial, care fac obiectul testului pentru depreciere.

- BC111 Unii respondenți care au susținut această opinie au recunoscut să amortizarea fondului comercial și a altor imobilizări necorporale cu durată de viață nedeterminată s-ar putea să nu fie cea mai corectă abordare din punct de vedere conceptual. Totuși, din punct de vedere practic, ei au subliniat faptul că multe entități mai mici vor considera că este dificil să evalueze deprecierea la fel de exact sau la fel de repede ca entitățile mai mari sau cotate, ceea ce înseamnă că informațiile ar putea fi mai puțin fiabile. Amortizarea, în special dacă este asociată cu o perioadă maximă de amortizare relativ scurtă, va reduce circumstanțele în care ar putea fi declanșat un calcul al deprecierei. De asemenea, ei au subliniat faptul că, în contextul IMM-urilor, utilizatorii situațiilor financiare afirmă că găsesc prea puține informații sau deloc în conținutul fondului comercial; de exemplu, creditorii nu acordă în general împrumuturi pe baza fondului comercial.
- BC112 După analizarea diferitelor opinii care au fost exprimate, Consiliul a ajuns la concluzia – din motive legate de raportul cost-beneficiu, mai degrabă decât din motive conceptuale – că fondul comercial și alte imobilizări necorporale cu durate de viață nedeterminate trebuie să fie considerate a avea durate de viață determinate. Prin urmare, astfel de active trebuie să fie amortizate pe durata estimată a vieții lor utile, cu o perioadă de amortizare maximă de zece ani. Activele trebuie să fie, de asemenea, evaluate pentru depreciere utilizându-se „abordarea indicelui” din *IFRS pentru IMM-uri*.

Înregistrarea tuturor costurilor de dezvoltare la cheltuieli

- BC113 IAS 38 prevede ca toate costurile cu cercetarea să fie înregistrate la cheltuieli atunci când apar, dar costurile cu dezvoltarea care apar după ce proiectul este considerat a fi viabil din punct de vedere comercial trebuie să fie capitalizate. Mulți dintre cei care întocmesc situațiile financiare și dintre auditorii acestora au susținut că IMM-urile nu au resursele necesare pentru a evalua dacă un proiect este viabil din punct de vedere comercial pe baza continuității activității și, mai mult, capitalizarea numai a unei părți din costurile cu dezvoltarea nu furnizează informații utile. Agenții de împrumut bancar au comunicat Consiliului că informațiile privind costurile de dezvoltare capitalizate le aduc prea puține beneficii și că ei nu țin cont de aceste costuri atunci când iau decizii în legătură cu acordarea împrumuturilor.
- BC114 Consiliul a acceptat aceste opinii, iar *IFRS pentru IMM-uri* prevede ca toate costurile cu cercetarea și dezvoltarea să fie recunoscute drept cheltuieli atunci când apar.

Metoda costului pentru entitățile asociate și entitățile controlate în comun

- BC115 IAS 28 impune unei entități să-și contabilizeze investițiile în entitățile asociate prin metoda punerii în echivalență. IAS 31 permite unei entități să-și contabilizeze investițiile în entitățile controlate în comun fie prin metoda punerii în echivalență, fie prin consolidarea proporțională. Mulți dintre cei care întocmesc situațiile financiare ale IMM-urilor au pus sub semnul întrebării utilitatea ambelor metode contabile de mai sus și au susținut în fața Consiliului că IMM-urile au o deosebită dificultate în aplicarea acestor metode din cauza incapacității lor de a obține informațiile necesare și a nevoii de a se conforma cu politicile contabile și cu datele de raportare. După opinia lor, metoda costului – care este permisă de IAS 28 și IAS 31 în contabilizarea investițiilor în entitățile asociate și în asocierile în participație în situațiile financiare separate ale investitorilor – ar trebui, de asemenea, să fie permisă și de *IFRS pentru IMM-uri* în situațiile financiare consolidate ale investitorilor. Creditorii au indicat în general că informațiile raportate prin utilizarea metodei punerii în echivalență și a consolidării proporționale au o utilizare limitată pentru ei, deoarece nu sunt utile nici pentru evaluarea fluxurilor de trezorerie viitoare, nici a siguranței împrumuturilor. Valorile juste sunt mai relevante în acest scop. Recunoscând problemele speciale ale IMM-urilor în aplicarea metodelor punerii în echivalență și a consolidării proporționale, precum și relevanța valorilor juste pentru creditorii, Consiliul a concluzionat că IMM-urilor trebuie să li se permită utilizarea fie a metodei costului, fie a metodei valorii juste prin profit sau pierdere.

Valoarea justă prin profit sau pierdere pentru entitățile asociate și entitățile controlate în comun cu cotații de prețuri publicate

- BC116 IAS 28 prevede ca investițiile în entitățile asociate să fie evaluate prin metoda punerii în echivalență. IAS 31 prevede ca investițiile în entitățile controlate în comun să fie evaluate utilizând fie metoda punerii în

echivalență, fie consolidarea proporțională. Niciunul dintre aceste standarde nu face diferența unei evaluări contabile dacă astfel de investiții se întâmplă să aibă o cotație de preț publicată.

- BC117 *IFRS pentru IMM-uri* prevede ca orice investiție într-o entitate asociată sau într-o entitate controlată în comun pentru care există o cotație de preț publicată trebuie să fie evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere. Motivele Consiliului pentru ajungerea la această decizie au fost (a) preocupările legate de fiabilitatea evaluării sunt eliminate în mod substanțial, (b) costul obținerii unei evaluări exacte este eliminat în mod substanțial și (c) astfel de valori juste sunt mai relevante decât evaluările pe baza costului pentru creditorii și alți utilizatori ai situațiilor financiare ale IMM-urilor.

Active imobilizate deținute pentru vânzare

- BC118 IFRS 5 definește momentul în care activele imobilizate sau grupurile de active (și de datorii asociate) sunt „deținute în vederea vânzării” și stabilește dispozițiile contabile pentru astfel de active. Dispozițiile contabile sunt, în fond, (a) oprirea amortizării activului (sau a activelor din cadrul grupului) și (b) evaluarea activului (sau a grupului) la cea mai mică valoare contabilă și valoare justă minus costurile generate de vânzare. De asemenea, există o dispoziție de prezentare a informațiilor legate de toate activele imobilizate (grupuri) deținute în vederea vânzării. Proiectul de expunere al *IFRS pentru IMM-uri* propunea dispoziții aproape identice.
- BC119 Mulți respondenți la proiectul de expunere au recomandat ca *IFRS pentru IMM-uri* să nu aibă o clasificare separată pentru deținerea în vederea vânzării din motive legate de raportul cost-beneficiu, iar membrii grupului de lucru au fost de acord. Ei au considerat că un rezultat contabil similar celui din IFRS 5 ar putea fi realizat mai simplu prin includerea intenției de vânzare drept indiciu al deprecierei. Mulți dintre cei care au susținut această opinie au recomandat, de asemenea, ca *IFRS pentru IMM-uri* să prevadă prezentarea informațiilor atunci când o entitate are un contract de vânzare irevocabil pentru o cedare importantă a activelor sau a unui grup de active sau datorii. Consiliul a fost de acord cu aceste recomandări deoarece (a) dispozițiile legate de depreciere din IFRS vor asigura faptul că activele nu sunt supraevaluate în situațiile financiare și (b) dispozițiile legate de prezentarea informațiilor vor furniza informații relevante utilizatorilor situațiilor financiare ale IMM-urilor.

Costurile îndatorării

- BC120 IAS 23 prevede capitalizarea costurilor îndatorării direct atribuibile achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclul lung de producție, ca parte a costului activului. Din motive legate de raportul cost-beneficiu, *IFRS pentru IMM-uri* prevede ca astfel de costuri să fie înregistrate la cheltuieli.

Impozitul pe profit

- BC121 În răspunsurile lor la chestionar și la ședințele meselor rotunde, mulți dintre cei care întocmesc situațiile financiare ale IMM-urilor și auditorii acestora au susținut că abordarea diferenței temporare în contabilizarea impozitelor pe profit din IAS 12 *Impozitul pe profit* este dificil de implementat pentru IMM-uri. Ei au susținut că IMM-urile nu elaborează de obicei „bilanțuri fiscale” și în general nu urmăresc bazele fiscale ale multor active. Unii au susținut o metodă a „impozitelor curente de plătit” pentru contabilizarea impozitelor pe profit, conform căreia IMM-urile nu ar recunoaște impozitele amânate.
- BC122 Consiliul nu a susținut abordarea „impozitelor curente de plătit” din motivele explicate la punctul BC145. Cu toate acestea, deși consideră că principiul recunoașterii creanțelor și datoriilor privind impozitul amânat este adecvat pentru IMM-uri, Consiliul a concluzionat, de asemenea, că implementarea acestui principiu ar putea fi simplificată pentru IMM-uri. Secțiunea 29 *Impozitul pe profit* din *IFRS pentru IMM-uri* utilizează abordarea prezentată în proiectul de expunere *Impozitul pe profit* al Consiliului, publicat în mai 2009, care propune o înlocuire simplificată a IAS 12. Singura diferență semnificativă de evaluare din *IFRS pentru IMM-uri* în comparație cu proiectul de expunere *Impozitul pe profit* este situația în care se aplică o rată diferită de impozitare profitului distribuit și nedistribuit. *IFRS pentru IMM-uri* prevede ca impozitul curent și cel amânat să fie evaluate inițial la o rată aplicabilă profiturilor nedistribuite, cu ajustarea în perioadele ulterioare dacă profiturile sunt distribuite. Proiectul de expunere *Impozitul pe profit* evaluează inițial impozitele curente și cele amânate la rata de impozitare preconizată să se aplice atunci când vor fi distribuite profiturile.

Diferențele de curs valutar în cazul elementelor monetare

- BC123 IAS 21 prevede ca diferențele de schimb generate pentru un element monetar care face parte din investiția netă a unei entități raportoare într-o operațiune din străinătate să fie recunoscute în profit sau pierdere în situațiile financiare separate ale entității raportoare sau în situațiile financiare individuale ale operațiunii din străinătate. În situațiile financiare care cuprind o operațiune din străinătate și entitatea raportoare (de exemplu, situațiile financiare consolidate atunci când operațiunea din străinătate este o filială), IAS 21 recunoaște asemenea

diferențe de modificare inițial la alte elemente ale rezultatului global și le reclassifică de la capitaluri proprii la profit sau pierdere la cedarea investiției nete. *IFRS pentru IMM-uri* furnizează o diferență: o diferență de schimb valutar care este recunoscută inițial la alte elemente ale rezultatului global nu este reclassificată în profit sau pierdere la cedarea investiției. Motivul diferenței este că neimpunerea reclassificării este mai puțin împovărătoare pentru IMM-uri deoarece elimină nevoia de urmărire la diferențelor de schimb valutar după recunoașterea inițială.

Mai puțină valoare justă pentru agricultură

- BC124 Unii dintre cei care întocmesc situațiile financiare ale IMM-urilor angajate în activități agricole au susținut că modelul „valorii juste prin profit sau pierdere” este împovărător pentru IMM-uri, în special atunci când este aplicat activelor biologice ale acelor IMM-uri care funcționează pe piețe inactive sau în țările în curs de dezvoltare. Ei au afirmat că presupunerea din IAS 41 că valoarea justă poate fi estimată pentru activele biologice și pentru produsele agricole este nerealistă cu privire la activele biologice ale unor IMM-uri. Unii specialiști au propus ca IMM-urilor să li se permită sau să li se impună să utilizeze modelul „cost-amortizare-depreciere” pentru toate aceste active. Consiliul nu a sprijinit această abordare din motivele explicate la punctul BC146. Cu toate acestea, Consiliul a concluzionat, atât datorită problemelor de evaluare de pe piețele inactive și din țările în curs de dezvoltare, cât și din motive privind raportul cost-beneficii, că IMM-urilor ar trebui să li se impună să utilizeze modelul valorii juste prin profit sau pierdere numai atunci când valoarea justă este ușor de determinat fără cost sau efort nesolicitat. În alte situații, Consiliul a concluzionat că IMM-urile trebuie să respecte modelul cost-amortizare-depreciere.

Beneficii ale angajaților – evaluarea obligației privind beneficiul determinat

- BC125 IAS 19 prevede ca o obligație privind beneficiul determinat să fie întotdeauna evaluată utilizând metoda actuarială a unităților de credit proiectate. Din motive legate de raportul cost-beneficiu, *IFRS pentru IMM-uri* furnizează unele simplificări de evaluare care rețin principiile de bază din IAS 19, dar care reduc nevoia IMM-urilor de a angaja specialiști externi. Prin urmare, Consiliul a decis:
- (a) dacă informațiile bazate pe calculele unităților de credit proiectate din IAS 19 sunt deja disponibile sau pot fi obținute fără cost sau efort nesolicitat, IMM-urile trebuie să utilizeze această metodă.
 - (b) dacă informațiile pe baza metodei unităților de credit proiectate nu sunt disponibile și nu pot fi obținute fără cost sau efort nesolicitat, IMM-urile trebuie să aplice o abordare care se bazează pe IAS 19, dar care nu ia în considerare progresia viitoare a salariului, serviciile viitoare sau mortalitatea probabilă din timpul perioadei de serviciu a unui angajat. Această abordare ia totuși în considerare speranța de viață a angajaților după vârsta de pensionare. Obligația cu pensia rezultată din planul de beneficii determinate reflectă atât beneficiile garantate, cât și pe cele negarantate.
 - (c) *IFRS pentru IMM-uri* clarifică faptul că evaluările complete nu sunt necesare în mod normal în fiecare an. În perioadele interimare, evaluările vor fi reluate pentru ajustări agregate ale selectării și salariilor angajaților, dar fără modificarea ipotezelor legate de rotație sau de mortalitate.

Beneficii ale angajaților – câștiguri și pierderi actuariale ale planurilor de beneficii determinate

- BC126 Unul dintre principalele elemente complexe din IAS 19 este recunoașterea câștigurilor și pierderilor actuariale. Conform IAS 19, o entitate poate alege una dintre următoarele opțiuni:
- (a) să recunoască câștigurile și pierderile actuariale în întregime în profit sau pierdere atunci când apar.
 - (b) să recunoască câștigurile și pierderile actuariale în întregime direct la alte elemente ale rezultatului global atunci când apar.
 - (c) să amortizeze excesul câștigurilor și pierderilor actuariale care depășește:
 - (i) 10% din valoarea actualizată a obligației privind beneficiile determinate la acea dată (înainte de deducerea activelor planului) și
 - (ii) 10% din valoarea justă a oricăror active ale planului la acea dată

(cu aceste limite calculate și aplicate separat pentru fiecare plan de beneficii determinate) împărțit la media de viață activă rămasă a angajaților.

- (d) să recunoască câștigurile și pierderile actuariale în profit sau pierdere prin utilizarea oricărei metode sistematice care are drept rezultat o recunoaștere mai rapidă decât cea de la litera (c) de mai sus.

BC127 *IFRS pentru IMM-uri* nu permite niciuna dintre metodele de amânare și amortizare descrise la literele (c) sau (d). În schimb, prevede recunoașterea imediată cu o opțiune de a prezenta valoarea fie în profit sau pierdere [metoda de la litera (a)] sau la alte elemente ale rezultatului global [metoda de la litera (b)]. Metodele de la literele (a) și (b) sunt mult mai simple decât oricare dintre metodele de amânare și amortizare. Metodele (c) și (d) necesită urmărirea datelor timp de mai mulți ani și calcule anuale. Mai mult, utilizatorii situațiilor financiare au afirmat, în general, în fața Consiliului că ei consideră că recunoașterea imediată [metodele de la literele (a) și (b)] oferă informațiile cele mai ușor de înțeles și mai utile.

Beneficii ale angajaților – costul negarantat al serviciilor anterioare din planurile de beneficii determinate

BC128 Costul serviciilor anterioare aferent serviciului angajaților din perioadele anterioare rezultă atunci când este introdus un nou plan de beneficii determinate sau atunci când este modificat un plan existent. IAS 19 prevede amânarea și amortizarea drept cheltuială a costul serviciilor anterioare (sau, în cazul reducerilor de beneficii, drept venit) pe bază liniară, pe perioada medie până la garantarea beneficiilor. În măsura în care beneficiile sunt garantate imediat atunci când un plan este introdus sau modificat, costul serviciilor anterioare este recunoscut imediat în profit sau pierdere. *IFRS pentru IMM-uri* prevede recunoașterea imediată a tuturor costurilor serviciilor anterioare (inclusiv cele legate de beneficiile negarantate), fără nicio amânare. Consiliul consideră că metoda din *IFRS pentru IMM-uri* este mai simplă deoarece nu prevede urmărirea datelor pe o durată de mai mulți ani sau calcule anuale. Un model de recunoaștere amânată trimite informațiile importante în legătură cu condiția de finanțare a planurilor după pensionare în notele la situațiile financiare. Mai mult, recunoașterea amânată tratează modificările activelor și datoriilor de pensionare ale unei entități diferit de modificările celorlalte active și datorii ale entității.

Plata pe bază de acțiuni

BC129 Proiectul de expunere a propus ca IMM-urile să aplice IFRS 2 la evaluarea tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni decontate în capitaluri proprii și ca entitatea să facă prezentările de informații prevăzute în IFRS 2. Raționamentul Consiliului a fost că IFRS 2 furniza deja o simplificare pentru IMM-uri deoarece, dacă o entitate nu este capabilă să estimeze în mod fiabil valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate la data evaluării, entității i se permite să evalueze instrumentele de capitaluri proprii la valoarea intrinsecă. Cei mai mulți respondenți la proiectul de expunere au afirmat că metoda valorii intrinsece nu constituie chiar o simplificare, deoarece această metodă prevede cunoașterea valorii juste a acțiunilor existente atunci când este acordată opțiunea pe acțiuni (sau altă plată pe bază de acțiuni) și la fiecare dată de raportare ulterioară. Grupul de lucru a împărtășit această preocupare în legătură cu IFRS 2.

BC130 Consiliul a analizat opiniile acestor respondenți și ale grupului de lucru și a ajuns la concluzia că sunt adecvate simplificări suplimentare, din motive legate de raportul cost-beneficiu. În principiu, Consiliul a concluzionat că IMM-urile trebuie să recunoască întotdeauna o cheltuială pentru plățile pe bază de acțiuni cu decontare în capitaluri proprii și că această cheltuială trebuie să fie evaluată pe baza prețurilor observabile pe piață, dacă există. Dacă prețurile observabile pe piață nu sunt disponibile, IMM-urile trebuie să evalueze cheltuiala utilizând cea mai bună estimare a directorilor în ceea ce privește valoarea justă a plății pe bază de acțiuni decontate în capitaluri proprii. Consiliul a decis, de asemenea, că numai această prezentare de informații, fără recunoașterea cheltuielilor, nu este adecvată.

BC131 Consiliul a decis, de asemenea, că pentru tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni ale IMM-urilor care oferă fie entității, fie partenerului posibilitatea alegerii decontării în numerar sau în instrumente de capitaluri proprii, entitatea trebuie să contabilizeze tranzacția drept o tranzacție plata pe bază de acțiuni decontate în numerar în afară de cazul în care fie

- (a) entitatea are o experiență trecută în emiterea de instrumente de capitaluri proprii conform unor angajamente similare, fie
- (b) opțiunea de decontare în numerar nu are conținut comercial.

În circumstanțele de la literele (a) și (b), tranzacția este contabilizată drept decontată în capitaluri proprii.

Tranziția la *IFRS pentru IMM-uri*

BC132 IFRS 1 prevede ca primele situații financiare IFRS ale unei entități să cuprindă cel puțin un an de informații comparative conform IFRS-urilor. Unii dintre cei care întocmesc situațiile financiare ale IMM-urilor și auditorii acestora au explicat Consiliului că o dispoziție de a întocmi date retratate dinainte de perioadă, în toate cazurile,

ar fi împovărătoare pentru IMM-urile care adoptă *IFRS pentru IMM-uri* pentru prima dată. Astfel, *IFRS pentru IMM-uri* cuprinde o derogare pentru „imposibilitate”. În mod similar, el furnizează o derogare pentru imposibilitate cu privire la unele dispoziții de retratare a situației de deschidere a poziției financiare.

Investițiile imobiliare

- BC133 IAS 40 permite alegerea politicii contabile între valoarea justă prin profit sau pierdere sau modelul cost-amortizare-depreciere (cu unele excepții limitate). Unei entități care aplică modelul cost-amortizare-depreciere i se impune să furnizeze prezentări suplimentare de informații privind valoarea justă a investițiilor sale imobiliare. *IFRS pentru IMM-uri* nu poate alege o politică contabilă ci, mai degrabă, contabilizarea investițiilor imobiliare este dictată de circumstanțe. Dacă o entitate cunoaște sau poate evalua valoarea justă a unui element de investiții imobiliare fără cost sau efort nesolicitat, ea trebuie să utilizeze modelul valorii juste prin profit sau pierdere pentru acea investiție imobiliară. Ea trebuie să utilizeze modelul cost-amortizare-depreciere pentru alte investiții imobiliare. Spre deosebire de IAS 40, *IFRS pentru IMM-uri* nu prevede prezentarea de informații legate de valoarea justă a investiției imobiliare evaluate pe baza costului.

Subvenții guvernamentale

- BC134 *IFRS pentru IMM-uri* prevede o singură metodă simplificată de contabilizare a tuturor subvențiilor guvernamentale. Toate subvențiile sunt recunoscute la venit atunci când sunt îndeplinite condițiile de performanță sau mai devreme, dacă nu există condiții de performanță. Toate subvențiile sunt evaluate la valoarea justă a activelor primite sau de primit. IAS 20 permite o serie de alte metode care nu sunt permise de *IFRS pentru IMM-uri*.

Excepție de la utilizarea metodei liniare de către locatari pentru contractele de leasing operațional atunci când plățile compensează locatorul pentru inflație

- BC135 *IFRS pentru IMM-uri* nu impune unui locatar să recunoască plățile de leasing conform contractelor de leasing operațional pe bază liniară dacă plățile către locator sunt structurate astfel încât să crească conform inflației generale preconizate (pe baza indexurilor sau statisticilor publicate) pentru compensarea creșterilor costurilor de inflație preconizate pentru locator. Această excepție de la baza liniară nu se regăsește în IAS 17 *Contracte de leasing*.

Fără examinări anuale ale duratei de viață utilă, valorii reziduale și metodei de depreciere/amortizare

- BC136 *IFRS pentru IMM-uri* nu prevede o examinare anuală a duratei de viață utilă, a valorii reziduale și a metodei de depreciere sau de amortizare pentru imobilizările corporale și pentru imobilizările necorporale. În schimb, o examinare este prevăzută numai dacă există un indiciu că a existat o modificare importantă de la ultima dată de raportare anuală. IAS 16 și IAS 38 prevăd examinări cel puțin la sfârșitul fiecărui an financiar.

Simplificări care au fost analizate dar care nu au fost adoptate

- BC137 La elaborarea *IFRS pentru IMM-uri*, Consiliul a analizat unele simplificări legate de recunoaștere și evaluare, pe care s-a decis să nu le adopte. Unele dintre aceste potențiale simplificări au fost identificate în standardele naționale de contabilitate existente pentru IMM-uri. Unele au fost propuse de membrii Consiliului în răspunsurile lor la documentul de discuții sau la chestionarul din 2005 privind recunoașterea și evaluarea. Aceste propuneri, precum și motivele Consiliului de a le respinge, sunt descrise la punctele BC138-BC150.

Nu trebuie să se prevadă o situație a fluxurilor de trezorerie

- BC138 Unii specialiști au sugerat Consiliului că nu ar trebui să impună IMM-urilor să întocmească o situație a fluxurilor de trezorerie. Unii dintre cei care au susținut această opinie consideră că întocmirea unei situații a fluxurilor de trezorerie este împovărătoare. Alții au pretins că utilizatorii situațiilor financiare ale IMM-urilor nu consideră utilă o situație a fluxurilor de trezorerie.
- BC139 Consiliul a arătat că dacă sunt disponibile o situație comparativă a situației financiare (cu valori pentru începutul și finalul perioadei de raportare) și o situație a veniturilor și cheltuielilor, întocmirea unei situații a fluxurilor de

trezorerie nu este dificilă, nu durează mult și nu este costisitoare. Cadrul general de contabilitate al majorității jurisdicțiilor impune unor grupuri mari de entități, inclusiv IMM-urilor, să întocmească o situație a fluxurilor de trezorerie. Mai mult, cei mai mulți creditori și alți utilizatori ai situațiilor financiare ale IMM-urilor care au comunicat cu Consiliul – inclusiv, în special, creditorii și creditorii pe termen scurt – au indicat faptul că situația fluxurilor de trezorerie le este foarte utilă.

Tratamentul tuturor contractelor de leasing drept contracte de leasing operațional

- BC140 IAS 17 nu recunoaște drepturile și obligațiile unui locatar conform unui contract de leasing în situația poziției financiare dacă contractul de leasing este clasificat drept contract de leasing operațional. Deși locatarii obțin drepturi și suportă obligații conform tuturor contractelor de leasing, contractele de leasing financiar creează obligații substanțial echivalente celor generate în cazul în care un activ este cumpărat cu credit. Informațiile despre astfel de active și obligații sunt importante pentru împrumuturi și alte decizii legate de creditare. Tratamentul tuturor contractelor de leasing drept contracte de leasing operațional elimină informații utile din situația poziției financiare.

Tratamentul tuturor planurilor de beneficii ale angajaților ca planuri de contribuții determinate

- BC141 La fel ca în cazul contractelor de leasing, utilizatorii situațiilor financiare sunt preocupați de „obligațiile în afara bilanțului”. Multe jurisdicții impun IMM-urilor prin lege să furnizeze beneficii echivalente celor dintr-un plan de pensii determinate – de exemplu, beneficiile pentru serviciu îndelungat. Utilizatorii situațiilor financiare ale IMM-urilor susțin în mod consecvent că informațiile despre starea finanțării unor astfel de obligații sunt utile și importante pentru ei.

Metoda finalizării lucrărilor pentru contractele de construcție

- BC142 Metoda finalizării lucrărilor poate produce un rezultat contabil potențial înșelător pentru un antreprenor din construcții, cu primii ani fără profit, urmați de o recunoaștere completă a profitului la finalizarea construcției. Mulți antreprenori din construcții sunt IMM-uri. Fluctuația dintre anii cu profit mare și cei cu pierderi mari poate fi amplificată pentru IMM-uri din cauză că ele tind să aibă mai puține contracte decât entitățile mari. Utilizatorii situațiilor financiare au comunicat Consiliului că, pentru un antreprenor pe termen lung, metoda procentului de finalizare furnizează informații pe care le consideră mai utile decât cele furnizate prin metoda finalizării lucrărilor.

Mai puține provizioane

- BC143 Provizioanele sunt datorii cu valoare sau sincronizare nedeterminate. În ciuda incertitudinilor, ele constituie obligații care au îndeplinit criteriile de recunoaștere a datoriilor. Utilizatorii situațiilor financiare ale IMM-urilor au susținut în mod consecvent că doresc ca aceste obligații să fie recunoscute în situația poziției financiare, cu evaluarea explicată a incertitudinilor.

Nerecunoașterea plății pe bază de acțiuni

- BC144 Nerecunoașterea nu este compatibilă cu definițiile elementelor din situațiile financiare, în special cu o cheltuială. Mai mult, utilizatorii situațiilor financiare sunt în general de părere că plățile pe bază de acțiuni către angajați trebuie să fie recunoscute drept cheltuieli cu remunerația deoarece (a) sunt considerate a fi remunerații, (b) implică a da ceva de valoare în schimbul serviciilor și (c) consumul serviciilor angajaților reprezintă o cheltuială. Deși Secțiunea 26 prevede recunoașterea unei cheltuieli, ea furnizează și o evaluare simplificată în comparație cu IFRS 2.

Nerecunoașterea impozitelor amânate

- BC145 Unii susțin „metoda impozitelor de plătit” pentru contabilizarea impozitelor pe profit. Conform acestei metode, sunt recunoscute numai impozitele pe profit de plătit în mod curent; impozitele amânate nu sunt recunoscute. Mulți utilizatori ai situațiilor financiare ale IMM-urilor nu sunt de acord cu metoda impozitelor de plătit. Ei subliniază faptul că impozitele amânate sunt datorii (sau uneori creanțe) care pot avea drept rezultat ieșiri (intrări) substanțiale de numerar în viitorul apropiat și, prin urmare, trebuie să fie recunoscute. Chiar și acei

utilizatori ai situațiilor financiare care nu sunt de acord că datoriile sau creanțele privind impozitul amânat ar trebui să fie recunoscute, doresc în general ca valorile, cauzele și alte informații să fie prezentate în note. Prezentarea informațiilor în note ar atrage unele eforturi de urmărire și de calcul pentru IMM-uri, în egală măsură cu recunoașterea, dar nu ar fi în concordanță cu principiile de recunoaștere a activelor și datoriilor din *Cadrul general*. Consiliul a concluzionat că introducerea unei abateri fundamentale de la principiile de recunoaștere din IAS 12, prevăzând, în același timp, prezentarea informațiilor pe care utilizatorii situațiilor financiare ale IMM-urilor le consideră a fi utile, nu este justificată din punct de vedere al raportului cost-beneficiu. Mai mult, Consiliul consideră că impozitele amânate satisfac dispozițiile de recunoaștere drept active și datorii și pot fi evaluate fiabil.

Modelul costului pentru toată agricultura

- BC146 Deși valoarea justă este în general considerată a fi o evaluare mai relevantă în acest domeniu, prețurile cotate sunt adesea disponibile imediat, piețele sunt active și costul evaluării este de fapt mai împovărat și arbitrar din cauza alocărilor extinse care se impun. Mai mult, administratorii celor mai multe IMM-uri care desfășoară activități agricole afirmă că le administrează pe baza prețurilor de pe piață sau a altor evaluări ale valorii actuale și nu pe baza costurilor istorice. De asemenea, utilizatorii pun sub semnul întrebării semnificația costurilor alocate în acest domeniu.

Fără situații financiare consolidate

- BC147 În multe țări, IMM-urile sunt organizate în două sau mai multe entități juridice, din motive fiscale sau din alte motive juridice, chiar dacă funcționează ca o singură entitate economică. Investitorii, creditorii și alți utilizatori ai situațiilor financiare ale IMM-urilor afirmă că găsesc informații despre poziția financiară, rezultatele exploatarei și fluxurile de trezorerie ale entității economice, utile pentru deciziile lor. Ei afirmă că nu pot utiliza situații financiare individuale ale entităților juridice, deoarece aceste entități inițiază adesea tranzacții între ele care nu sunt structurate sau evaluate în mod necesar pe baza desfășurării în condiții obiective. În astfel de circumstanțe, valorile raportate în situațiile financiare separate reflectă tranzacțiile interne (de exemplu, vânzările dintre entitățile juridice) care nu sunt tranzacții ale entității economice cu alte entități economice. De asemenea, entitățile sunt adesea administrate în comun, iar împrumuturile sunt garantate mutual. În opinia Consiliului, situațiile financiare consolidate sunt esențiale pentru utilizatori atunci când cele două entități funcționează ca o singură entitate economică.

Recunoașterea tuturor elementelor de venituri și cheltuieli în profit sau pierdere

- BC148 *IFRS pentru IMM-uri* impune IMM-urilor să recunoască elementele de venituri și cheltuieli la alte elemente ale rezultatului global, mai degrabă decât în profit sau pierdere, în trei situații:
- punctul 12.23 impune IMM-urilor recunoașterea modificărilor valorii juste a unor instrumente de acoperire împotriva riscurilor la alte elemente ale rezultatului global.
 - punctul 28.24 oferă IMM-urilor opțiunea de a recunoaște câștigurile și pierderile actuariale fie în profit sau pierdere, fie la alte elemente ale rezultatului global.
 - punctul 30.13 stipulează că, în situațiile financiare consolidate, IMM-urile trebuie să recunoască la alte elemente ale rezultatului global o diferență de curs valutar (câștig sau pierdere) care rezultă dintr-un element monetar care face parte din investiția netă a entității raportoare într-o operațiune din străinătate (filială, entitate asociată sau asociere în participație).
- BC149 La elaborarea IFRS pentru IMM-uri, Consiliul a analizat dacă trebuie să impună IMM-urilor să recunoască câștigurile sau pierderile și câștigurile și pierderile actuariale din cursul de schimb valutar numai în profit sau pierdere, mai degrabă decât ca parte a altor elemente ale rezultatului global. Deoarece *IFRS pentru IMM-uri* impune IMM-urilor prezentarea unei situații a rezultatului global, Consiliul a ajuns la concluzia să nu impună prezentarea acestor câștiguri și pierderi în profit sau pierdere.
- BC150 Deoarece Consiliul a început un proiect cuprinzător privind instrumentele financiare ca parte a eforturilor sale în vederea realizării unui program de convergență cu Consiliul din SUA pentru Standarde Financiare de Contabilitate, Consiliul nu a luat în considerare în acest moment dispoziția pentru IMM-uri de a recunoaște modificările valorii juste a tuturor instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor în profit sau pierdere.

Aspecte tratate în *IFRS pentru IMM-uri* care nu sunt cuprinse în IFRS-urile complete

- BC151 *IFRS pentru IMM-uri* acoperă numeroase aspecte care, conform raționamentului Consiliului, sunt relevante pentru IMM-uri dar care nu sunt abordate în IFRS-urile complete:
- (a) situațiile financiare combinate (punctele 9.28-9.30).
 - (b) emiterea inițială a acțiunilor sau a altor instrumente de capitaluri proprii (punctele 22.7-22.10).
 - (c) vânzarea opțiunilor, drepturilor și warrantelor (punctul 22.11).
 - (d) capitalizarea sau emisiunile de acțiuni gratuite și divizarea acțiunilor (punctul 22.12).

Reluarea opțională a IFRS-urilor complete de către o entitate care utilizează *IFRS pentru IMM-uri*

- BC152 Consiliul a analizat dacă unei entități care utilizează *IFRS pentru IMM-uri* trebuie să i se permită să aleagă să aplice un principiu de recunoaștere sau de evaluare permis în IFRS-urile complete, care diferă de principiul prevăzut de secțiunea aferentă a *IFRS pentru IMM-uri*.
- BC153 Unii specialiști au propus ca *IFRS pentru IMM-uri* să conțină, de fapt, „simplificări opționale ale IFRS-urilor”. În cadrul acestui grup, există două școli de opinie:
- (a) o școală care permite IMM-urilor să se întoarcă la IFRS-urile complete principiu cu principiu, continuând în acest timp să utilizeze *IFRS pentru IMM-uri*.
 - (b) cea de-a doua școală permite IMM-urilor să se întoarcă la IFRS-urile complete în ansamblu, dar nu principiu cu principiu în cadrul unui IFRS, continuând în acest timp să utilizeze *IFRS pentru IMM-uri*. Cei care susțin acest punct de vedere consideră că principiile de recunoaștere și evaluare dintr-un IFRS complet sunt atât de strâns legate, încât trebuie să fie considerate ca un pachet integral.
- BC154 Opinia alternativă este că unei entități trebuie să i se impună să aleagă numai fie setul complet de IFRS-uri, fie *IFRS pentru IMM-uri* complet. Consiliul este de aceeași părere (cu singura excepție a opiniei de aplicare a IAS 39 din motivele prezentate la punctul BC106). A permite IMM-urilor să se întoarcă opțional la IFRS-urile complete fie principiu cu principiu, fie standard cu standard, continuând în același timp să respecte *IFRS pentru IMM-uri* pentru alte tranzacții și circumstanțe ar avea ca urmare o incomparabilitate semnificativă. Lucru care nu este de dorit, IMM-urile ar dispune de o gamă aproape infinită de combinații de politici contabile din care să aleagă.

Simplificări de prezentare

- BC155 Pe baza nevoilor utilizatorilor situațiilor financiare ale IMM-urilor și a costurilor pentru entitățile mai mici, Consiliul a ajuns la concluzia că *IFRS pentru IMM-uri* trebuie să reflecte următoarele simplificări ale prezentării situațiilor financiare:
- (a) unei entități nu trebuie să i se impună să prezinte o situație a poziției financiare la începutul primei perioade comparative în care entitatea aplică retroactiv o politică contabilă sau face o retratare retroactivă a elementelor din situațiile sale financiare sau atunci când reclasifică elementele din situațiile sale financiare. IAS 1 prevede o astfel de prezentare.
 - (b) toate creanțele și datoriile privind impozitul amânat trebuie să fie clasificate drept active imobilizate sau datorii pe termen lung. Proiectul de expunere al Consiliului Impozitul pe profit propune ca impozitele și datoriile amânate să fie clasificate fie drept curente, fie pe termen lung, în funcție de clasificarea activului sau datoriei nefiscale aferente din situația poziției financiare.
 - (c) unei entități i se permite să prezinte o singură situație a veniturilor și cheltuielilor și a rezultatelor reportate în locul unor situații separate a rezultatului global și o situație a modificărilor capitalurilor proprii dacă singurele modificări ale capitalurilor sale proprii din timpul perioadelor pentru care se prezintă situații financiare rezultă din profit sau pierdere, plata dividendelor, corecțiile erorilor din perioadele anterioare și modificările politicii contabile. Această opțiune nu există în IFRS-urile complete.

Simplificări ale prezentării de informații

- BC156 Dispozițiile de prezentare a informațiilor din *IFRS pentru IMM-uri* sunt substanțial reduse în comparație cu dispozițiile de prezentare a informațiilor din IFRS-urile complete. Motivele reducerilor sunt împărțite în patru tipuri principale:
- unele prezentări nu sunt incluse deoarece se bazează pe subiecte tratate în IFRS-urile care sunt omise din *IFRS pentru IMM-uri* (a se vedea punctul BC88).
 - unele prezentări nu sunt incluse deoarece se bazează pe principiile de recunoaștere și evaluare din IFRS-urile complete care au fost înlocuite prin simplificările propuse în proiectul de IFRS (a se vedea punctele BC98-BC136).
 - unele prezentări nu sunt incluse deoarece se bazează pe subiecte tratate în IFRS-urile care sunt omise din *IFRS pentru IMM-uri* (a se vedea punctele BC84-BC86).
 - unele prezentări de informații nu sunt incluse pe baza nevoilor utilizatorilor sau considerațiilor legate de raportul cost-beneficiu (a se vedea punctele BC44-BC47, BC157 și BC158).
- BC157 Evaluarea prezentărilor de informații pe baza nevoilor utilizatorilor nu a fost ușoară, deoarece utilizatorii situațiilor financiare tind să favorizeze un număr mai mare de prezentări de informații, nu un număr mai mic. Consiliul s-a ghidat după următoarele principii generale:
- utilizatorii situațiilor financiare ale IMM-urilor sunt deosebit de interesați de informațiile privind fluxurile de trezorerie pe termen scurt legate de obligații, angajamente sau contingente, fie că acestea sunt recunoscute sau nu drept datorii. Prezentările de informații din IFRS-urile complete care furnizează acest tip de informații sunt necesare și pentru IMM-uri.
 - utilizatorii situațiilor financiare ale IMM-urilor sunt deosebit de interesați de informațiile legate de lichiditate și solvabilitate. Prezentările de informații din IFRS-urile complete care furnizează acest tip de informații sunt necesare și pentru IMM-uri.
 - informațiile privind incertitudinile de evaluare sunt importante pentru IMM-uri.
 - informațiile privind alegerile politicilor contabile de către entitate sunt importante pentru IMM-uri.
 - dezagregările valorilor prezentate în situațiile financiare ale IMM-urilor sunt importante pentru înțelegerea acestor situații.
 - unele prezentări de informații din IFRS-urile complete sunt mai relevante pentru procesul de luare a deciziilor în domeniul investițiilor de pe piețele publice de capital decât pentru tranzacțiile și alte evenimente și condiții întâlnite de IMM-urile tipice.
- BC158 Consiliul s-a bazat, de asemenea, pe recomandările grupului de lucru, care a întreprins o examinare completă a propunerilor de prezentare a informațiilor din proiectul de expunere și pe comentariile asupra acestor propuneri din răspunsurile la proiectul de expunere. Grupul de lucru a trimis Consiliului recomandările sale complete în iulie 2008. În plus, personalul Comitetului de Standarde de Contabilitate din Germania s-a întâlnit cu reprezentanții a șase bănci germane care au acordat extensiv împrumuturi entităților private mici și a trimis IASB un raport complet asupra nevoilor de prezentare a informațiilor din perspectiva creditorului bancar.

De ce un volum separat și nu secțiuni adăugate la fiecare IFRS

- BC159 Consiliul a sesizat oportunitatea a două abordări – publicarea *IFRS pentru IMM-uri* într-un volum separat și publicarea unei secțiuni separate în fiecare IFRS individual (inclusiv în interpretări). Principalele avantaje ale volumului separat sunt:
- ușurința de utilizare de către cei care încearcă să aplice *IFRS pentru IMM-uri*. Dacă *IFRS pentru IMM-uri* abordează tranzacțiile, evenimentele și condițiile întâlnite de obicei de IMM-uri, o mare parte din materialele din IFRS-urile complete nu și-ar găsi în mod normal aplicare pentru IMM-uri.
 - IFRS pentru IMM-uri* poate fi elaborat într-un limbaj simplificat, fără detaliile necesare din IFRS-urile complete.
- BC160 Avantajele includerii dispozițiilor pentru IMM-uri ca o secțiune separată în fiecare IFRS (inclusiv în interpretări) includ:
- modificările sau excepțiile sunt scoase în evidență.
 - în măsura în care IMM-urile pot alege să se întoarcă la IFRS-urile complete, așezarea dispozițiilor pentru IMM-uri și a standardelor complete aferente într-un singur loc este mult mai ușor de folosit.

- (c) s-ar reduce posibilitatea ca, în elaborarea *IFRS pentru IMM-uri* să se creeze o diferență neintenționată între un IFRS și dispozițiile aferente din *IFRS pentru IMM-uri*.

BC161 Respondenții la documentul de discuții s-au pronunțat în general în favoarea abordării volumului separat. Analizând toate aspectele, Consiliul a fost de acord cu motivele subliniate la punctul BC159.

De ce organizare după subiecte

BC162 Consiliul a sesizat oportunitatea atât a numerotării dispozițiilor pentru IMM-uri similar cu cea din IFRS-urile complete, precum și cu organizarea subiectelor. Utilizarea aceluiași sistem de numerotare cu cel din IFRS-urile complete ar da posibilitatea unui utilizator să facă legătura cu IFRS-urile complete pentru a găsi îndrumări suplimentare pentru o anumită problemă contabilă. Organizarea subiectelor, pe de altă parte, ar face ca *IFRS pentru IMM-uri* să pară mai degrabă un manual de referință, ceea ce este tocmai ceea ce se pare că se va utiliza și, astfel, acesta va deveni mai ușor de folosit. Indexarea ar putea minimaliza beneficiile uneia dintre aceste abordări în detrimentul celeilalte. Furnizarea unei versiuni electronice a *IFRS pentru IMM-uri* ar putea, de asemenea, să minimalizeze beneficiile uneia dintre aceste abordări în detrimentul celeilalte. Cei mai mulți respondenți la documentul de discuții și la proiectul de expunere s-au pronunțat în favoarea organizării după subiecte. Analizând toate aspectele, Consiliul a considerat că beneficiile organizării după subiecte a manualului de referință sunt convingătoare.

Planul Consiliului pentru menținerea (actualizarea) *IFRS pentru IMM-uri*

BC163 În documentul de discuții, Consiliul și-a exprimat opinia provizorie că „odată cu implementarea *IFRS pentru IMM-uri*, în același timp cu fiecare proiect de expunere a unui IFRS și a fiecărei interpretări și cel mai probabil ca parte a acestor documente, Consiliul va propune dispozițiile aferente pentru IMM-uri. Datele de intrare în vigoare a dispozițiilor noi sau revizuite pentru IMM-uri vor fi probabil aceleași cu data intrării în vigoare a IFRS-urilor noi sau revizuite (inclusiv a interpretărilor)”. În general, respondenții la documentul de discuții nu au fost de acord cu această abordare. Ei au explicat că deoarece IMM-urile nu au resursele contabile interne sau capacitatea de a angaja consilieri contabili permanenți, *IFRS pentru IMM-uri* trebuie să fie actualizat numai periodic, probabil o dată la doi sau trei ani. De asemenea, ei au arătat că nu fiecare IFRS nou sau interpretare sau modificare la un IFRS sau interpretare va afecta *IFRS pentru IMM-uri*. Pe baza nevoilor utilizatorilor sau a considerațiilor privind raportul cost-beneficii, unele dintre aceste modificări pot fi relevante numai pentru IFRS-urile complete. Mai mult, pot exista unele modificări în *IFRS pentru IMM-uri* care sunt adecvate chiar dacă IFRS-urile complete nu au fost modificate.

BC164 Principalele beneficii ale luării în considerare a modificărilor la *IFRS pentru IMM-uri* în același timp în care este propus un nou IFRS sau este propusă fiecare modificare la un IFRS existent reprezintă consecvența analizării ambelor de către Consiliu și respondenți, evitându-se o întârziere între momentul în care modificările afectează IFRS-urile complete și cel în care modificările similare afectează *IFRS pentru IMM-uri* și evitând potențialele diferențe dintre standarde în IFRS-urile complete și *IFRS pentru IMM-uri*.

BC165 Analizând toate aspectele, Consiliul a considerat că argumentele prezentate la punctul BC163 pentru o actualizare periodică și nu în același timp a *IFRS pentru IMM-uri* sunt în general convingătoare. Prin urmare, Consiliul a decis:

- (a) să inițieze o examinare completă a experienței IMM-urilor la aplicarea *IFRS pentru IMM-uri* atunci când s-au publicat situații financiare utilizând IFRS-ul timp de doi ani de către o serie largă de entități și, pe baza acestei examinări, să propună modificări pentru rezolvarea problemelor de implementare. El va lua în considerare, de asemenea, IFRS-urile noi și modificate care au fost adoptate de la emiterea *IFRS pentru IMM-uri*.
- (b) după examinarea inițială a implementării, să propună modificări la *IFRS pentru IMM-uri* prin publicarea unui proiect de expunere în serial, aproximativ o dată la trei ani.

Punctele P16-P18 din Prefața la *IFRS pentru IMM-uri* explică planul Consiliului de menținere a *IFRS pentru IMM-uri*.

Opinia contrară asupra *Standardului Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii*

Opinia contrară a lui James J Leisenring

- DO1 Domnul Leisenring nu este de acord cu emiterea IFRS-ului deoarece consideră că *IFRS pentru IMM-uri* nu este nici necesar, nici de dorit.
- DO2 Nu este necesar deoarece marea majoritate a deciziilor privind politicile contabile ale unei IMM sunt directe, iar referirile directe la IFRS-uri nu ar fi prevăzute și atunci când ar fi prevăzute, nu ar fi împovărătoare.
- DO3 Nu este de dorit deoarece IFRS-ul ar produce informații care nu pot fi comparate. IMM-urile nu ar fi comparabile între ele și nu ar fi comparabile cu entitățile cu răspundere publică. Acest rezultat nu este consecvent cu *Cadrul general* al IASB și cu principiile conceptuale și generale ale IFRS-ului.
- DO4 Incomparabilitatea ar rezulta deoarece IFRS-ul ar permite IMM-urilor, ca urmare a punctului 10.5, să nu țină seama de dispozițiile altor IFRS-uri, chiar dacă problema contabilă specifică este abordată în aceste IFRS-uri. Dacă o entitate este satisfăcută cu rezultatul aplicării punctului 10.5 literele (a) și (b), nu există nicio dispoziție care să facă trimitere la IFRS-urile complete. Astfel, tranzacțiile identice pot fi contabilizate diferit de diferite IMM-uri și diferit față de entitățile cu răspundere publică. Dacă Consiliul consideră că este necesar să elaboreze materiale educaționale pentru a ajuta IMM-urile la aplicarea IFRS-urilor, acest lucru ar fi cu siguranță adecvat. Cu toate acestea, domnul Leisenring consideră că în toate circumstanțele IFRS-urile ar trebui să constituie, în ultimă instanță, sursa îndrumărilor contabile pentru toate entitățile.
- DO5 Domnul Leisenring nu este de părere că s-a demonstrat de către Consiliu nevoia de a face modificări ale dispozițiilor de recunoaștere și evaluare din IFRS-uri pentru aplicarea de către IMM-uri, pe baza fie a analizei raportului cost-beneficiu, fie a nevoilor utilizatorilor. Ca urmare, el nu consideră că trebuie să existe diferențe între dispozițiile de recunoaștere și evaluare față de IFRS-urile complete. În mod alternativ, dumnealui ar modifica mai mult dispozițiile de prezentare a informațiilor pentru a răspunde nevoilor speciale ale utilizatorilor. Această modificare ar putea genera prezentări de informații care nu sunt prevăzute în prezent, cum ar fi informațiile legate de dependența economică și controlul comun.
- DO6 Domnul Leisenring consideră, de asemenea, că IFRS nu este conform cu Constituția Fundației Comitetului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate și cu *Prefața la Standardele Internaționale de Raportare Financiară*. Aceste documente au prezentat obiectivul unui singur set de standarde de contabilitate, luând în considerare nevoile speciale ale entităților mici și mijlocii și ale noilor economii. Domnul Leisenring acceptă acest obiectiv, dar nu este de părere că acesta implică seturi separate de standarde pentru entități în diferite circumstanțe, așa cum se arată la punctul BC42. Concluzia acestui punct sugerează faptul că multe seturi de standarde de contabilitate ar fi adecvate, în funcție de diferite circumstanțe.

