

Februarie 2007

**Bază pentru Concluzii
IMM-uri**

**BAZĂ PENTRU CONCLUZII LA PROIECTUL DE
EXPUNERE**

IFRS pentru entități mici și mijlocii

Comentariile vor fi primite până la data de 1 octombrie 2007

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate

This Basis for Conclusions accompanies the Exposure Draft of the proposed *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities* (see separate booklet). Comments on the draft standard and its accompanying documents should be sent in writing so as to be received by **1 October 2007**. Respondents are asked to send their comments electronically to the IASB Website (www.iasb.org), using the 'Open to Comment' page.

All responses will be put on the public record unless the respondent requests confidentiality. However, such requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

The IASB, 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.

IFRSs together with their accompanying documents are issued 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 IASB, the 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.

Copyright © 2007 International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

ISBN for this part: 9781-905590155

ISBN for complete publication (set of three parts): 9781-905590162

International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards, Interpretations, Exposure Drafts, and other IASB publications are copyright of the International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). The approved text of International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards and Interpretations is that issued by the IASB in the English language and copies may be obtained from IASCF. Please address publications and copyright matters to:

IASCF Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Telephone: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749 Email: publications@iasb.org Internet: <http://www.iasb.org>

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 International Accounting Standards Committee Foundation.

This Romanian translation of the Exposure Draft on Accounting for Small and Medium Sized Entities and related material contained in this publication, was done by CECCAR in Romania for IASCF, and has been approved by a Review Committee appointed by IASCF. The Romanian translation is the copyright of IASCF.



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

Additional copies of this publication may be obtained from:

IASCF Foundation 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

Bază pentru concluzii asupra Proiectului de expunere

**STANDARD INTERNAȚIONAL
DE RAPORTARE FINANCIARĂ
PENTRU ENTITĂȚILE MICI
ȘI MIJLOCI**

*Comentariile vor fi primite până la
data de 1 octombrie 2007*

Această Bază pentru Concluzii însoțește Proiectul de Expunere al *Standardului Internațional de Raportare Financiară* propus pentru *Întreprinderile Mici și Mijlocii* (a se vedea exemplarul separat). Comentariile la proiectul de standard și documentele însoțitoare trebuie trimise în scris, astfel încât să fie primite înainte de **1 octombrie 2007**.

Respondenții sunt rugați să trimită comentariile electronic pe site-ul IASB (www.iasb.org), prin secțiunea „Pentru comentarii”.

Toate răspunsurile vor fi publice, doar dacă respondentul nu solicită păstrarea confidențialității. Cu toate acestea, astfel de solicitări nu vor fi acceptate în mod normal decât dacă sunt bine justificate, cum ar fi încrederea comercială.

IFRS-urile împreună cu documentele care le însoțesc sunt emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB), 30 Cannon Street, Londra EC4M 6XH, Marea Britanie.
Tel: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: iasb@iasb.org
Web: www.iasb.org

IASB, IASCF, autorii și editorii nu acceptă nici o responsabilitate pentru pierderea suportată de către oricare persoană care se comportă sau se abține de la a se comporta în conformitate cu materialul din această publicație, chiar dacă această pierdere este cauzată de neglijență sau din alte motive.

Drept de autor © 2007 Fundația Comitetului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASCF)

ISBN pentru această parte: 9781-905590155
ISBN pentru publicarea completă (set cuprinzând trei părți): 9781-905590162

Standardele Internaționale de Raportare Financiară, Standardele Internaționale de Contabilitate, Interpretările, Proiectele de expunere și alte publicații IASB sunt protejate de dreptul de autor al Fundației Comitetului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASCF). Textul aprobat al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, al Standardelor Internaționale de Contabilitate și Interpretărilor, este cel aprobat de către IASB în limba engleză. Puteți obține exemplare din acesta de la IASCF. Vă rugăm să vă adresați, în probleme privind publicațiile și dreptul de autor, la:

Departamentul de Publicații al IASCF, 30 Cannon Street, Londra EC4M 6XH, Marea Britanie.
Telefon: +44 (0)20 7332 2730
Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@iasb.org Web: www.iasb.org

Toate drepturile rezervate. Nici o parte din această publicație nu poate fi tradusă, retipărită sau reprodusă sau utilizată în vreo formă, nici în întregime, nici parțial, sau prin vreun mijloc electronic, mecanic sau vreun 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 Fundației Comitetului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate.

Traducerea în română a Proiectului de Expunere privind Contabilitatea Întreprinderilor Mici și Mijlocii și a altor materiale aferente incluse în această publicație a fost efectuată de către CECCAR România pentru IASCF și a fost aprobată de un comitet de revizuire numit de către IASCF. Traducerea în limba română are dreptul de autor al IASCF.



Logo-ul IASB/„Schema Hexagon”, „Fundația IASC”, „eIFRS”, „IAS”, „IASB”, „IASC”, „IASCF”, „IASs”, „IFRIC”, „IFRS”, „IFRSs”, „International Accounting Standards”, „International Financial Reporting Standards” și „SIC” sunt mărci înregistrate ale Federației Comitetului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate.

Copii suplimentare ale acestei publicații pot fi obținute de la:
Departamentul de Publicații al Fundației IASC
30 Cannon Street, Etaj 1, Londra EC4M 6XH, Marea Britanie.
Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: publications@iasb.org Web: www.iasb.org

CUPRINS

paragrafe

BAZA PENTRU CONCLUZII ASUPRA PROIECTULUI DE STANDARD INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ PENTRU ENTITĂȚILE MICI ȘI MIJLOCII

CONTEXT

Document de discuții (iunie 2004)

Chestionar de recunoaștere și evaluare și mese rotunde publice

**BC1-BC14
BC5-BC7**

Deliberările Consiliului

DE CE STANDARDE GLOBALE DE RAPORTARE FINANCIARĂ PENTRU IMM-uri?

Ar trebui ca IASB să elaboreze standarde pentru IMM-uri?

Ar trebui ca alții să facă acest lucru?

Suștin normalizatorii naționali inițiativa IASB?

Un IFRS pentru IMM-uri este compatibil cu misiunea IASB

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

**BC8-BC11
BC12-BC14**

**BC15-BC27
BC17-BC22**

BC18

BC19-BC20

BC21

BC22

**Necesitățile diferiților utilizatori și considerații privind raportul cost-
beneficiu**

BC23-BC26

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

BC27

OBIECTIVUL PROIECTULUI DE IFRS PENTRU IMM-uri

BC28-BC32

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

BC28-BC30

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

BC31-BC32

ENTITĂȚILE PENTRU CARE ESTE ȘI CELE PENTRU CARE NU ESTE CONCEPUT PROIECTUL DE IFRS PENTRU IMM-uri

BC33-BC52

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

BC35

Instituțiile financiare au responsabilitate publică

BC36

IMM-uri care prestează un serviciu public esențial

BC37-BC38

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

BC39-BC40

**Aprobarea de către deținători pentru utilizarea proiectului de IFRS pentru
IMM-uri**

BC41

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

BC42

Criterii cuantificate de mărime

BC43-BC44

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

BC45-BC50

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

BC51-BC52

„ENTITĂȚI MICI ȘI MIJLOCII”

BC53-BC54

UTILIZATORII SITUAȚIILOR FINANCIARE ALE IMM-urilor,

BC55

ÎNTOCMITE PRIN UTILIZAREA PROIECTULUI DE <i>IFRS PENTRU IMM-uri</i>	
MĂSURA ÎN CARE PROIECTUL DE <i>IFRS PENTRU IMM-uri</i> AR TREBUI SĂ CONSTITUIE UN DOCUMENT DE SINE STĂTĂTOR	BC56
TEMELE ACOPERITE ÎN IFRS-uri CARE SUNT OMISE ÎN PROIECTUL DE <i>IFRS PENTRU IMM-uri</i>	BC57-BC65
Hiperinflația	BC58
Plata pe bază de acțiuni decontate în capitaluri proprii	BC59
Agricultura	BC60
Raportarea financiară interimară	BC61
Locatorul care contabilizează contractele de leasing financiar	BC62
Rezultate pe acțiuni	BC63
Raportarea pe segmente	BC64
Asigurări	BC65
DE CE <i>CADRUL GENERAL</i> ȘI PRINCIPIILE ȘI RECOMANDĂRILE OBLIGATORII DIN IFRS-urile EXISTENTE CONSTITUIE PUNCTUL DE PLECARE ADECVAT PENTRU ELABORAREA PROIECTULUI DE IFRS PENTRU IMM-uri	BC66-BC69
SIMPLIFICĂRI ÎN RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE	BC70-BC93
Instrumente financiare	BC71-BC78
Deprecierea fondului comercial	BC79-BC80
Tratarea tuturor costurilor de cercetare și dezvoltare drept cheltuieli	BC81-BC82
Metoda costului pentru entitățile asociate și asocierile în participație	BC83
Impozitul pe profit – abordarea „sincronizării diferențelor plus”	BC84-BC85
Mai puțină valoare justă pentru agricultură	BC86
Beneficiile angajaților – planuri de beneficii determinate	BC87-BC90
Plata pe bază de acțiuni	BC91
Contracte de leasing	BC92
Tranziția la <i>IFRS pentru IMM-uri</i>	BC93
SIMPLIFICĂRI CARE AU FOST ANALIZATE DAR CARE NU AU FOST ADOPTATE	BC94-BC107
Nu trebuie să se solicite o situație a fluxurilor de trezorerie	BC95-BC96
Tratamentul tuturor contractelor de leasing ca leasinguri operaționale	BC97
Tratamentul tuturor planurilor de beneficii ale angajaților ca planuri de contribuții determinate	BC98
Metoda finalizării lucrărilor pentru contractele pe termen lung	BC99
Mai puține provizioane	BC100
Nerecunoașterea plății pe bază de acțiuni	BC101
Nerecunoașterea impozitelor amânate	BC102
Modelul costului pentru toată agricultura	BC103
Fără situații financiare consolidate	BC104
Recunoașterea câștigurilor și pierderilor din cursul valutar și reevaluarea creșterilor în profit sau pierdere	BC105-BC107
TOATE OPȚIUNILE DIN IFRS-uri AR TREBUI SĂ FIE DISPONIBILE ÎN <i>IFRS PENTRU IMM-uri</i>.	BC108-BC118
JURISDICȚIILE POT ELIMINA OPȚIUNILE	
Investițiile imobiliare	BC110
Imobilizările corporale	BC111
Imobilizările necorporale	BC112
Costurile îndatorării	BC113
Prezentarea fluxurilor de trezorerie din exploatare	BC114

Contabilizarea subvențiilor guvernamentale	BC115
Reluarea opțională a IFRS-urilor complete de către o entitate care utilizează <i>IFRS pentru IMM-uri</i>	BC116-BC118
SIMPLIFICĂRI ALE PREZENTĂRII DE INFORMAȚII	BC119-BC120
DE CE UN VOLUM SEPARAT ȘI NU SECȚIUNI ADĂUGATE LA FIECARE IFRS	BC121-BC123
DE CE ORGANIZARE DUPĂ SUBIECT	BC124
PLANUL CONSILIULUI PENTRU MENȚINEREA (ACTUALIZAREA) <i>IFRS PENTRU IMM-uri</i>	BC125-BC127
OPINIE ALTERNATIVĂ	AV1-AV6

Baza pentru concluzii asupra Proiectului de Standard Internațional de Raportare Financiară pentru Entitățile Mici și Mijlocii

Această Bază pentru Concluzii însoțește, dar nu face parte din proiectul de standard.

Context

- BC1 În raportul său de tranziție din decembrie 2000 către noul format Consiliu pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB), Consiliul fostului Comitet 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 entităților mici și mijlocii (IMM-uri). Consiliul a înființat un Grup de lucru format din experți, care să furnizeze consiliere cu privire la problemele și alternativele, 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 noilor economii și ale entităților mici și mijlocii”. În iulie 2005, Administratorii și-au oficializat susținerea, prin reformularea obiectivelor Fundației și ale IASB, prezentate în Regulamentul Fundației. Ei au adăugat un obiectiv conform căruia, la elaborarea IFRS-urilor, IASB ar trebui să ia în considerare, după caz, nevoile speciale ale entităților mici și mijlocii și ale noilor economii. În mod similar, Consiliul Consultativ pentru Standarde a încurajat consecvent Consiliul pentru continuarea proiectului.
- BC4 La ședințele publice ale Consiliului din a doua jumătate a anului 2003 și începutul anului 2004, Consiliul a elaborat unele opinii preliminare și provizorii privind abordarea de bază care ar urma în elaborarea standardelor de contabilitate ale IASB 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 entitățile mici și mijlocii*, pornind la drum și invitând la comentarii pe marginea abordării Consiliului. Consiliul a primit 120 de răspunsuri.
- BC6 Cele mai importante probleme care au fost prezentate în Documentul de discuții au fost următoarele:
- (a) Ar trebui IASB să elaboreze standarde speciale de raportare financiară pentru IMM-uri?
 - (b) Care ar trebui 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 asupra unui IFRS pentru IMM-uri în etapa următoare.

Chestionar de recunoaștere și evaluare și mese rotunde publice

BC8 Cei mai mulți respondenți la Documentul de discuții au spus că simplificările în recunoaștere și evaluare 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 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 ar trebui 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 la mesele rotunde 43 de grupuri.

Deliberările Consiliului

BC12 Grupul de lucru al IASB s-a întâlnit în iunie 2005 și a făcut un set complet de recomandări Consiliului, cu privire la cerințele de recunoaștere, evaluare, prezentare și descriere care ar trebui 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 cerințele care ar trebui 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. Discuțiile Consiliului pe marginea proiectului au început în februarie 2006 și au continuat în cursul anului 2006. Au fost elaborate versiuni revizuite ale proiectului de expunere pentru fiecare ședință, începând din luna mai.

BC14 Această Bază pentru Concluzii prezintă principalele probleme abordate de Consiliu, alternativele analizate și motivele Consiliului de acceptare a unor alternative și de respingere a altora.

De ce standarde de raportare financiară pentru IMM-uri?

BC15 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 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.

BC16 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, entitățile mici și mijlocii – și cei care le utilizează situațiile financiare – pot

beneficia de un 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 siguranța 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. Cifrele 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 când au interese și în alte IMM-uri.

Ar trebui ca IASB să elaboreze standarde pentru IMM-uri?

BC17 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 conform cu misiunea Consiliului?
- (d) IFRS-urile existente fac unele distincții pentru IMM-uri.

Ar trebui ca alții să facă acest lucru?

BC18 Consiliul a analizat dacă standardele de raportare financiară pentru IMM-uri ar fi cel mai bine elaborate de alții – fie pe plan global, 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 Regulamentul său (a se vedea paragraful BC21), 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 (inclusiv IMM-uri), 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?

- BC19 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 ar trebui să elaboreze standarde globale pentru IMM-uri.
- BC20 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 2004-2006. Normalizatorii de standarde au continuat să susțină proiectul Consiliului.

Un IFRS pentru IMM-uri este compatibil cu misiunea IASB

- BC21 Elaborarea unui set de standarde pentru IMM-uri este compatibil cu misiunea IASB. Principalul obiectiv al IASB, așa cum a fost prezentat în Regulament 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 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”. „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:
- (a) utilizatorii situațiilor financiare ale entității și nevoile lor de informații;
 - (b) cum sunt utilizate situațiile financiare;
 - (c) profunzimea și amploarea experienței contabile disponibile entității; și
 - (d) capacitatea IMM-urilor de a suporta costurile respectării aceluiași standarde ca și entitățile mai mari, responsabile public.

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

- BC22 IFRS-urile includ numeroase diferențe pentru entitățile ale căror titluri de valoare nu sunt tranzacționate public. De exemplu:

- (a) IFRS 8 *Segmente de activitate* solicită 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.
- (b) IAS 27 *Situații financiare consolidate și separate* exceptează unele societăți mamă de la întocmirea situațiilor financiare consolidate dacă instrumentele lor de datorii sau de capitaluri proprii nu sunt tranzacționate pe o piață publică. Excepții similare se găsesc în IAS 28 *Investiții în entitățile asociate* și IAS 31 *Interese în asocierile în participație*.
- (c) IAS 33 *Rezultatul pe acțiune* solicită 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

BC23 *Cadrul general* (paragraful 12) stipulează:

Obiectivul situațiilor financiare este acela 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.

La elaborarea standardelor pentru forma și conținutul situațiilor financiare cu scop general, nevoile utilizatorilor situațiilor financiare sunt de importanță capitală.

BC24 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 cotate pe piețele publice de valori mobiliare sau care au o responsabilitate publică. De exemplu, utilizatorii situațiilor financiare ale IMM-urilor pot fi mai interesați de cursurile de trezorerie pe termen scurt, de lichiditate, de rigurozitatea bilanțului și de acoperirea dobânzilor, precum și în tendințele istorice ale rezultatelor și acoperirii dobânzilor decât ar avea în informațiile destinate să-i ajute în elaborarea previziunilor în ceea ce privește fluxurile de trezorerie pe termen lung, rezultatele și valoarea. 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.

BC25 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 nevoilor 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.

BC26 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 singur set 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 standardelor separate pentru IMM-uri. Aceste standarde separate ar putea include limitări cum ar fi legătura cu *Cadrul general*, definiții 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 (standarde separate) era cea mai adecvată.

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

- BC27 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 cere 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 50 de jurisdicții solicită în mod curent sau permit IMM-urilor să utilizeze IFRS-urile complete.

Obiectivul proiectului de IFRS pentru IMM-uri

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

- BC28 IFRS-urile sunt destinate a fi aplicate pentru situațiile financiare cu scop general și alte tipuri de raportare financiară ale tuturor entităților orientate pe profit. Situațiile financiare cu scop general sunt direcționate către nevoile comune de informații ale unei serii largi de utilizatori, de exemplu, acționari, creditorii, angajații și publicul larg. Situațiile financiare cu scop general sunt destinate satisfacerii nevoilor utilizatorilor care nu au posibilitatea de a cere 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.
- BC29 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.
- BC30 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 obligațiilor statutare de evaluare a impozitelor și de colectare a acestora. Autoritățile fiscale consideră adesea situațiile

financiare ca fiind punctul de plecare pentru determinarea venitului impozabil, iar unele au chiar politici de minimalizare a ajustărilor contabilizării profitului și pierderii în scopul determinării veniturilor impozabile. Fără îndoială, standardele de contabilitate globale pentru IMM-uri nu se pot ocupa de raportarea fiscală în jurisdicțiile individuale. Dat profitul sau pierderea determinate în conformitate cu proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* pot servi ca punct de plecare pentru determinarea veniturilor impozabile într-o jurisdicție dată, prin intermediul unei reconcilierii care este ușor de efectuat la nivel național. O reconciliere similară poate fi efectuată pentru ajustarea profitului sau pierderii evaluate de proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* pentru veniturile care pot fi distribuite conform legilor sau reglementărilor naționale.

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

- BC31 Administratorii-prorietari utilizează situațiile financiare ale IMM-urilor în multe scopuri. Cu toate acestea, nu este scopul prezentului proiect de *IFRS pentru IMM-uri* să furnizeze informații pentru administratorii-prorietari care să-i ajute să ia decizii administrative. Administratorii pot obține orice informații au nevoie pentru a-și conduce afacerile. (Același lucru este adevărat pentru IFRS-urile complete). Fără îndoială, situațiile financiare cu scop general vor servi, de asemenea, nevoilor administratorilor, furnizându-le date interne despre poziția financiară a entității, despre performanță și fluxurile de trezorerie.
- BC32 IMM-urile produc adesea situații financiare numai pentru uzul administratorilor-prorietari, sau pentru raportarea fiscală sau alte scopuri de reglementare care nu se referă la titlurile de valoare. Situațiile financiare întocmite numai în aceste scopuri nu sunt în mod necesar situații financiare cu scop general.

Entitățile pentru care este și cele pentru care nu este conceput proiectul de *IFRS pentru IMM-uri*

- BC33 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 ar trebui 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 standardelor care sunt adecvate 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 aria de aplicabilitate destinată *IFRS-ului pentru IMM-uri*.

Astfel, jurisdicțiile vor înțelege că există unele tipuri de entități pentru care nu este adecvat *IFRS-ul pentru IMM-uri*.

BC34 În opinia Consiliului, proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* este adecvat pentru o entitate care nu are responsabilitate publică. O entitate are responsabilitate publică (și prin urmare ar trebui să utilizeze IFRS-urile complete) dacă:

- (a) își întocmește, sau se află în procesul de elaborare a situațiilor sale financiare cu o comisie pentru valori mobiliare sau altă organizație de reglementare, în scopul emiterii unei categorii de instrumente pe o piață publică; sau
- (b) deține active cu calitate fiduciară pentru un grup larg de entități externe, cum ar fi băncile, entitățile de asigurări, brokerii/dealerii de titluri de valoare, fondurile de pensii, fondurile mutuale sau entitățile bancare de investiții.

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

BC35 Piețele publice de valori mobiliare, 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 ce preț. Deși acești investitori publici furnizează adesea capital de risc pe termen lung, ei nu au autoritatea de a cere informațiile financiare pe care le-ar putea crede utile pentru luarea deciziilor de investiții. Ei trebuie să se bazeze pe situațiile financiare cu scop general. Decizia unei entități de a intra pe piețele publice de capital o fac public responsabilă – și trebuie să furnizeze investitorilor externi informații financiare. Guvernele recunosc această responsabilitate publică prin elaborarea de legi, reglementări și prin înființarea de instituții de reglementare care se ocupă cu reglementarea pieței și cu prezentările de informații pentru investitorii de pe piețele publice de valori mobiliare.

Instituțiile financiare au responsabilitate publică

BC36 În mod similar, băncile, companiile de asigurări, brokerii/dealerii de titluri de valoare, fondurile de pensii, fondurile mutuale și bancherii de investiții sunt gata să dețină și să administreze resursele financiare care le-au fost încredințate de către un grup larg de clienți, consumatori sau membri care nu sunt implicați în gestionarea entităților. Datorită faptului că o astfel de entitate acționează cu o calitate fiduciară publică, ea este responsabilă public. În cele mai multe cazuri, aceste instituții sunt reglementate de legi și instituții guvernamentale.

IMM-uri care prestează un serviciu public esențial

BC37 În Documentul de discuții, opinia provizorie a Consiliului a fost că, în afară de cele două condiții citate în paragraful BC34, o entitate are, de asemenea, responsabilitate publică dacă este de utilitate publică sau o entitate similară care prestează un serviciu public esențial.

BC38 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 ar trebui să determine dacă sunt necesare IFRS-urile complete. Consiliul a fost de acord.

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

- BC39 În Documentul de discuții, opinia provizorie a Consiliului a fost că, în afară de cele două condiții citate în paragraful BC34, o entitate are, de asemenea, responsabilitate 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 extinderea împrumuturilor externe.
- BC40 Cei mai mulți respondenți precum și Grupul de lucru, au argumentat că importanța economică nu are automat ca rezultat responsabilitatea publică. Responsabilitatea publică, așa cum este acest termen utilizat în paragrafele 1.1 și 1.2, se referă la responsabilitatea față de cei prezenți și față de potențialii furnizori ai resurselor și a altor entități externe față de entitatea care ia decizii economice dar care nu are autoritatea de a cere rapoarte ajustate pentru a satisface nevoile lor speciale de informații economice. Consiliul a concluzionat că importanța economică poate fi mai relevantă în problemele de responsabilitate politică și socială. Dacă o astfel de responsabilitate necesită situații financiare cu scop general prin utilizarea IFRS-urilor complete este o problemă la latitudinea jurisdicțiilor locale.

Aprobarea de către deținători pentru utilizarea proiectului de IFRS pentru IMM-uri

- BC41 În Documentul de discuții, opinia provizorie a Consiliului a fost că 100% dintre deținătorii entităților mici și mijlocii trebuie să fie de acord înainte ca entitatea să poată utiliza proiectul de *IFRS pentru IMM-uri*. Obiecția unui singur deținător al unei entități față de utilizarea *IFRS pentru IMM-uri* ar constitui o probă suficientă pentru ca entitatea 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 face ca entitatea să fie considerată responsabilă public. Ei au fost de părere că cele două criterii de (a) tranzacționare publică și (b) instituție financiară identifică în mod corespunzător entitățile cu responsabilitate publică. Consiliul a considerat aceste argumente ca fiind convingătoare.

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

- BC42 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 responsabilitate publică pregătește informații financiare în conformitate cu IFRS-urile complete pentru a respecta cerințele societății mamă, ale entității asociate sau ale investitorului, ar trebui să se ceară să se conformeze cu IFRS-urile complete, nu cu *IFRS pentru IMM-uri*, în situațiile sale financiare separate. După 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-ului 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 ar trebui să determine dacă are responsabilitate publică. În consecință, ei au argumentat că ar fi costisitor și împovăraător 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 ar 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, entitate asociată sau investitor.

Criterii cuantificate de mărime

- BC43 Definiția IMM-urilor nu include criterii cuantificate 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 posibil să se elaboreze teste cuantificate de mărime care ar putea fi aplicabile și durabile în toate aceste țări. Acest lucru este conform cu abordarea generală pe bază de principii a Consiliului față de procesul de elaborare a standardelor.
- BC44 La decizia asupra căror entități ar trebui să li se ceară sau să li se permită să utilizeze *IFRS pentru IMM-uri*, jurisdicțiile pot impune criterii cuantificate de mărime. În mod similar, o jurisdicție poate decide ca entitățile care sunt importante din punct de vedere economic în acea țară să fie solicitate să utilizeze IFRS-urile complete și nu *IFRS pentru IMM-uri*.

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

- BC45 La decizia asupra conținutului proiectului de *IFRS pentru IMM-uri*, IASB și-a concentrat atenția asupra unei entități tipice cu aproximativ 50 de angajați. Consiliul a utilizat îndrumările pentru 50 de angajați ca test cuantificat de mărime pentru definirea IMM-urilor, dar mai degrabă pentru a-l ajuta să decidă asupra tipurilor de tranzacții, evenimente și condiții care ar trebui să fie abordate în mod explicit în proiectul de *IFRS pentru IMM-uri*. Scopul Consiliului în acest caz a fost să facă din *IFRS pentru IMM-uri* un document de sine stătător pentru IMM-urile de acest fel și, de asemenea, pentru entitățile mai mici de 50 de angajați.
- BC46 Unii specialiști susțin, din contră, că un IFRS pentru IMM-uri care este destinat să acopere tranzacții, evenimente și condiții tipice pentru IMM-urile cu aproximativ 50 de angajați nu este adecvat pentru entitățile foarte mici, „micro” cu unul, doi sau trei angajați cărora li se cere sau care aleg să publice situații financiare cu scop general pentru utilizatorii externi. Consiliul nu a fost de acord. 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 entitățile micro, și pentru IMM-urile mai mari. Situațiile financiare întocmite prin utilizarea proiectului de *IFRS pentru IMM-uri* sunt destinate să satisfacă aceste necesități.
- BC47 Unii specialiști care pun sub semnul întrebării caracterul adecvat al proiectului de *IFRS pentru IMM-uri* pentru entitățile micro argumentează că multe entități micro întocmesc situații financiare numai pentru a le trimite autorităților fiscale în scopul determinării veniturilor impozabile. Așa cum s-a explicat mai pe larg în paragrafele BC28-BC30, 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.

BC48 Mai mult, Consiliul a arătat că, în multe țări, IFRS-urile complete sunt obligatorii pentru toate sau cele mai multe companii cu răspundere limitată, inclusiv entitățile micro. Consiliul a arătat, de asemenea, că multe alte țări permit entităților micro să utilizeze IFRS-urile complete. Așa cum s-a menționat în paragraful BC27, cu mult peste 50 de jurisdicții au decis că IFRS-urile complete ar trebui să fie obligatorii sau permise pentru toate entitățile, inclusiv entitățile micro. Dacă IFRS-urile complete au fost considerate a fi adecvate pentru toate entitățile, atunci proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* va fi și el, cu siguranță, adecvat. Îndrumările din proiectul de *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, dar Consiliul nu crede că acest lucru este împovăraător pentru IMM-urile micro. Organizarea subiectelor proiectului de *IFRS pentru IMM-uri* va înlesni identificarea acestor aspecte ale standardului de către IMM-urile micro, aspecte relevante pentru circumstanțele acestora.

BC49 Unii specialiști sunt în favoarea unor cerințe 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 ceară poate numai un bilanț și un cont de profit și pierderi 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 concluzionat că situațiile rezultante nu ar îndeplini obiectivul de utilitate în procesul de luare a deciziilor, deoarece nu ar furniza informații utile 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 scurt de cerințe contabile ar putea să nu servească IMM-urilor pentru îmbunătățirea capacității lor de obținere a capitalului. Prin urmare, Consiliul a concluzionat că nu ar trebui să elaboreze acest tip de IFRS pentru IMM-uri.

BC50 IASB nu are autoritatea de a solicita 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 ar trebui să li se ceară sau să li se permită să utilizeze sau poate să li se interzică utilizarea *IFRS-ului pentru IMM-uri*. Consiliul consideră că proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* va fi adecvat pentru toate entitățile care nu au responsabilitate publică, inclusiv pentru entitățile micro.

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

BC51 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 cere informațiile pe care le-ar putea considera utile. IFRS-urile complete au fost destinate pentru a servi piețele publice de capital, prin furnizarea de prezentări și îndrumări destinate în special investitorilor și creditorilor de pe astfel de piețe. Unele dintre aceste prezentări și unele dintre îndrumări nu sunt incluse în proiectul de *IFRS pentru IMM-uri*.

Prin urmare, Consiliul a concluzionat că IFRS-urile complete sunt adecvate pentru o entitate cu responsabilitate publică.

- BC52 O jurisdicție care consideră că *IFRS-ul pentru IMM-uri* este adecvat pentru entitățile mici tranzacționate public în acea jurisdicție ar putea încorpora cerințele *IFRS-ului 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. Proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* propune interzicerea ca ele să fie descrise ca fiind conforme cu *IFRS-ul pentru IMM-uri*.

„Entități mici și mijlocii”

- BC53 „Entități mici și mijlocii” (IMM-urile), termen utilizat de IASB și definit în Secțiunea 1 *Aria de aplicabilitate* a proiectului de *IFRS pentru IMM-uri*. Multe jurisdicții și-au elaborat propriile lor definiții ale termenului pentru o serie largă de scopuri, inclusiv impunerea obligațiilor de raportare financiară. Adesea, aceste definiții naționale și regionale includ criterii cuantificate pe baza veniturilor, activelor, angajaților sau altor factori. Frecvent, termenul este utilizat pentru a însemna sau include entități foarte mici, fără să se țină cont dacă acestea publică sau nu situații financiare cu scop general pentru utilizatorii externi.
- BC54 IASB a analizat dacă ar trebui să utilizeze un alt termen și a utilizat termenul de „entitate care nu este responsabilă public” (NPAE) timp de mai multe luni în anul 2005. Datorită faptului că în cele din urmă Consiliul a tras concluzia că IFRS-urile complete sunt necesare pentru entitățile cu responsabilitate publică, termenii de „entitate responsabilă public” și „entitate care nu este responsabilă public” au avut oarecare succes. Cu toate acestea, membrii au argumentat că acești termeni nu sunt recunoscuți pe scară largă, în timp ce „entități mici și mijlocii” (IMM-uri) este universal recunoscut. De asemenea, unii specialiști au afirmat că termenul „entități care nu sunt responsabile public” pare să implice faptul că entitățile mai mici nu sunt responsabile. Mai mult, în iulie 2005, Administratorii Fundației IASC au reformulat obiectivele Fundației și ale IASB prezentate în Regulamentul Fundației, adăugând obiectivul (c), care utilizează termenul de „entități 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) să promoveze utilizarea și aplicarea riguroasă a acestor standarde;
- (c) să ducă la îndeplinire obiectivele asociate punctelor (a) și (b), să ia în considerare ca fiind adecvate, nevoile speciale ale entităților mici și mijlocii și ale noilor economii; și
- (d) să realizeze convergența standardelor naționale de contabilitate cu Standardele Internaționale de Contabilitate pentru soluții de înaltă calitate.

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

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

BC55 Proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* este entităților care nu sunt responsabile public care publică situații financiare cu scop general pentru utilizatorii externi. Principalele grupuri de utilizatori externi includ:

- (a) băncile care dau împrumuturi pentru IMM-uri;
- (b) vânzătorii care vând IMM-urilor și care utilizează situațiile financiare ale IMM-urilor pentru a lua decizii legate de creditare și de evaluare;
- (c) Instituțiile de evaluare a creditului și altele care utilizează situațiile financiare pentru evaluarea IMM-urilor;
- (d) Clienții IMM-urilor care utilizează situațiile financiare ale IMM-urilor pentru a lua decizii legate de începerea afacerilor;
- (e) Acționarii IMM-urilor care sunt și administratorii IMM-urilor lor.

Măsura în care proiectul de IFRS pentru IMM-uri ar trebui să constituie un document de sine stătător

BC56 Așa cum s-a explicat mai sus, proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* este destinat a fi un document de sine stătător pentru o entitate mică tipică cu aproximativ 50 de angajați. Vor exista ocazii, totuși, în care *IFRS pentru IMM-uri* va cere sau va permite entităților să se gândească la IFRS-urile complete:

- (a) atunci când IFRS-urile furnizează o opțiune a politicii contabile, Consiliul a concluzionat că IMM-urile au aceleași opțiuni. Opțiunea cea mai simplă este inclusă în proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* (a se vedea paragrafele BC108-BC115). Cealaltă opțiune sau opțiuni sunt permise prin trimiterea la IFRS-uri.
- (b) Proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* omite unele subiecte contabile care sunt abordate în IFRS-urile complete, deoarece Consiliul este de părere că IMM-urile tipice este puțin probabil să întâlnească astfel de tranzacții (a se vedea paragrafele BC57-BC65). Cu toate acestea, proiectul are trimiteri care solicită IMM-urile care întâlnesc o astfel de tranzacție să caute un anumit IFRS sau o anumită secțiune a unui IFRS.
- (c) Proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* stipulează că dacă un standard nu abordează o tranzacție sau alt eveniment sau condiție sau furnizează o trimitere la un alt IFRS, o entitate ar trebui să aleagă o politică contabilă care să aibă ca rezultat informații relevante și credibile. În acest raționament, o entitate ar trebui să analizeze mai întâi cerințele și îndrumările din proiectul de *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 universale din Secțiunea 2 *Concepte și principii universale* din proiectul de standard. Dacă aceasta nu oferă îndrumări, entitatea poate căuta în cerințele și

îndrumările din IFRS-uri, inclusiv în Interpretările IFRS-urilor, care se ocupă de probleme similare și conexe.

Temele acoperite în IFRS-uri care sunt omise în proiectul de *IFRS pentru IMM-uri*

- BC57 Unii specialiștii consideră că *IFRS pentru IMM-uri* ar trebui să fie complet de sine stătător – că o entitate care îl aplică nu ar trebui niciodată să fie nevoită să se gândească la IFRS-urile complete. Consiliul a concluzionat că, în această situație, *IFRS pentru IMM-uri* ar trebui să fie în mod semnificativ mai lung decât proiectul, deoarece ar trebui să abordeze acele tranzacții și circumstanțe pe care uneori, deși nu în mod tipic, le întâlnesc IMM-urile. Paragrafele BC58-BC65 identifică teme care nu sunt acoperite în proiectul de *IFRS pentru IMM-uri*, dar pentru care acesta include o trimitere la IFRS-ul relevant pe care o entitate ar fi solicitată să-l aplice dacă întâlnește respectiva tranzacție sau situație.

Hiperinflația

- BC58 Secțiunea 29 *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste* ar solicita IMM-urile a căror monedă funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste să aplice IAS 29 *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste* pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare, în conformitate cu *IFRS pentru IMM-uri*. Proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* nu include cerințe privind raportarea în economiile hiperinflaționiste, deoarece nu este un lucru obișnuit pentru un IMM să aibă o monedă funcțională hiperinflaționistă.

Plata pe bază de acțiuni decontate în capitaluri proprii

- BC59 Secțiunea 25 *Plata pe bază de acțiuni* ar solicita IMM-urile să aplice IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni* la evaluarea tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni decontate în capitaluri proprii și să facă prezentările relevante cerute de IFRS 2. Consiliul este de părere că nu este un lucru obișnuit pentru IMM-uri să inițieze astfel de tranzacții.

Agricultura

- BC60 Secțiunea 35 *Domenii specializate* ar solicita IMM-urilor angajate în activitățile agricole să aplice modelul valorii juste din paragrafele 10-29 din IAS 41 *Agricultura* pentru contabilizarea acelor active biologice a căror valoare justă este ușor de determinat și să facă prezentările aferente solicitate de IAS 41. Deși multe entități care se angajează în activități agricole sunt IMM-uri, pentru IMM-urile tipice este puțin probabil să se angajeze în astfel de activități.

Raportarea financiară interimară

- BC61 Secțiunea 37 *Raportarea financiară interimară* ar furniza IMM-urilor care publică un raport financiar interimar care este descris ca fiind conform cu *IFRS pentru IMM-uri* alegerea aplicării fie a IAS 34 *Raportarea financiară interimară*, fie a tuturor cerințelor proiectului de *IFRS pentru IMM-uri*. Consiliul a concluzionat că cele mai multe IMM-uri nu ar publica rapoarte financiare interimare sau ar publica rapoarte financiare interimare care nu sunt descrise ca fiind conforme cu *IFRS pentru IMM-uri*.

Locatorul care contabilizează contractele de leasing financiar

BC62 Secțiunea 19 *Contracte de leasing* ar solicita IMM-urile care sunt locator într-un contract de leasing financiar să aplice paragrafele 36-46 din IAS 17 *Contracte de leasing* și să facă prezentările aferente cerute de IAS 17. Mulți locatori dintr-un contract de leasing financiar sunt probabil instituții financiare care sunt responsabile public și, astfel, nu ar fi eligibile să utilizeze proiectul de *IFRS pentru IMM-uri*.

Rezultate pe acțiuni

BC63 Secțiunea 34 *Rezultate pe acțiuni* nu ar cere IMM-urilor să prezinte sumele rezultatelor pe acțiune. Cu toate acestea, dacă IMM-urile aleg să prezinte rezultatele pe acțiune, Secțiunea 34 le-ar solicita să respecte cerințele din IAS 33 *Rezultate pe acțiuni*.

Raportarea pe segmente

BC64 Secțiunea 31 *Raportarea pe segmente* nu ar solicita IMM-urilor să prezinte informații pe segmente. Cu toate acestea, dacă IMM-urile aleg să prezinte informații pe segmente, Secțiunea 31 le-ar solicita să respecte cerințele din IFRS 8 *Segmente de activitate*.

Asigurări

BC65 Deoarece un asigurător deține active cu calitate fiduciară pentru un grup larg de părți externe, el are responsabilitate publică și este, prin urmare, în afara definiției IMM-urilor din paragraful 1.1. Proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* nu este destinat și nu poate fi utilizat de asigurători.

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

BC66 Proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* a fost elaborat prin:

- (a) extragerea conceptelor fundamentale din *Cadrul general* și a principiilor și recomandărilor aferente obligatorii din IFRS-uri (inclusiv din Interpretări), și
- (b) analizarea modificărilor care sunt adecvate în lumina nevoilor utilizatorilor și a analizelor raportului cost-beneficii.

BC67 Consiliul a analiza dacă această abordare este adecvată, deoarece nevoile utilizatorilor situațiilor financiare ale IMM-urilor sunt similare sub multe aspecte nevoilor utilizatorilor situațiilor financiare ale entităților responsabile public. Prin urmare, IFRS-urile complete reprezintă punctul de plecare logic pentru elaborarea unui *IFRS pentru IMM-uri*.

BC68 Consiliul a respins alternativa „un nou început”, deoarece această abordare ar putea avea ca 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 și ar fi 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 responsabilitate publică.

BC69 Numeroase secțiuni din proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* se referă la proiectele care se află în prezent pe agenda IASB. Pentru multe dintre aceste proiecte a fost publicat un proiect de expunere. Acestea includ:

- (a) Secțiunea 3 *Prezentarea situațiilor financiare* se referă la Proiectul de expunere al Amendamentelor propuse la IAS 1-*O prezentare revizuită*.
- (b) Secțiunea 18 *Combinările de întreprinderi și fondul comercial* se referă la Proiectul de expunere al Amendamentelor propuse la IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*.
- (c) Secțiunea 20 *Provizioane și contingente* se referă la Proiectul de expunere al Amendamentelor propuse la IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*.
- (d) Secțiunea 24 *Costurile îndatorării* se referă la Proiectul de expunere al Amendamentelor propuse la IAS 23 *Costurile îndatorării*.
- (e) Definițiile din glosar ale datoriilor și capitalurilor proprii se referă la Proiectul de expunere al Amendamentelor propuse la IAS 32 și IAS 1-*Instrumente financiare care pot fi lichidate de către deținător înainte de scadență la valoarea justă și obligațiile care rezultă la lichidare*.

Datorită faptului că proiectele de expunere sunt propuneri pentru care procedura stabilită de către IASB nu este încă terminată, punctul de plecare pentru elaborarea *IFRS-ului pentru IMM-uri* îl constituie IFRS-urile existente care nu reflectă modificările propuse aflate în procesul de analiză.

Simplificări în recunoaștere și evaluare

BC70 Paragrafele BC71-BC93 explică simplificările semnificative pe care le propune Consiliul la principiile de recunoaștere și evaluare din IFRS-uri și motivele acestor propuneri. Consiliul a discutat, de asemenea, și alte simplificări pentru recunoaștere și evaluare, dar a decis să nu le adopte (a se vedea paragrafele BC94-BC107).

Instrumente financiare

BC71 Mulți specialiști susțin că cerințele din IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* sunt împovărătoare pentru IMM-uri. Ei au citat ca fiind deosebit de împovărătoare pentru IMM-uri elementele complexe ale clasificării instrumentelor financiare în patru categorii, testele „fluxurilor identice” și de „continuare a implicării” pentru derecunoaștere și calculele detaliate necesare pentru calificarea pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor. Consiliul a fost de acord că simplificările la IAS 39 sunt adecvate pentru IMM-uri.

BC72 O mare parte din complexitatea lui IAS 39 rezultă din faptul că entităților li se permite să aleagă dintr-o serie de atribute de evaluare pentru instrumentele financiare. Aceste alegeri reduc comparabilitatea și impun o complexitate a evaluării. Proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* mărește comparabilitatea și reduce complexitatea definind o nerespectare a unui atribut de evaluare și limitând utilizarea altor atribute de evaluare.

BC73 Dintre simplificările propuse în proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* cele mai importante sunt următoarele:

(a) *Clasificarea instrumentelor financiare.* Instrumentele financiare care întrunesc criteriile specifice sunt evaluate la cost sau la cost amortizat și toate celelalte sunt evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere. Clasificările drept disponibile pentru vânzare și păstrate până la scadență din IAS 39 nu sunt disponibile, reducându-se astfel complexitatea asociată celor două categorii suplimentare, inclusiv evaluarea intențiilor, previziunilor fluxurilor de trezorerie și contabilizarea „penalizărilor” din unele cazuri.

(b) *Derecunoaștere.* Proiectul propune 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.* Proiectul se concentrează asupra tipurilor de acoperire împotriva riscurilor care pot fi întâlnite în cazul IMM-urilor, acoperiri specifice ale:

- Riscului ratei dobânzii unui instrument de datorii evaluat la costul amortizat;
- Riscului de curs valutar sau riscului ratei dobânzii dintr-un angajament ferm sau o tranzacție previzionată foarte probabilă;
- Riscului de preț al unei mărfi pe care o deține sau în cadrul unui angajament ferm sau a unei tranzacții previzionate foarte probabilă de cumpărare sau vânzare a unei mărfi; sau
- Riscului de schimb valutar dintr-o investiție netă într-o operațiune din străinătate.

BC74 Cu privire la contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* ar solicita 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 sfârșitul 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 ar solicita întreruperea contabilității de acoperire împotriva riscurilor prospectiv, începând de la data la care condițiile nu au mai fost respectate – o cerință pe care IMM-urile o consideră a fi adesea împovărătoare.

BC75 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* și care este numită „metoda scurtăturii”. Conform acestei metode, *IFRS-ul pentru IMM-uri* ar impune condiții stricte de desemnare a relației de acoperire împotriva riscurilor cu eficacitate ulterioară de acoperire, asumată fără a fi

nevoie de evaluare a ineficacității. Consiliul a concluzionat că testarea simplificată a eficacității este preferabilă metodei scurtăturii din două motive principale:

- (a) Recunoașterea întregii ineficacități de acoperire împotriva riscurilor în contul de profit și pierdere este un principiu de bază al IAS 39. Metoda scurtăturii nu este conformă cu acest principiu.
- (b) Pentru a putea presupune că posibilitatea ineficacității acoperirii împotriva riscurilor este zero sau nesemnificativă, caracteristicile cheie ale instrumentului de acoperire împotriva riscurilor și elementului acoperit, inclusiv termenul, ar trebui să se potrivească și 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 cerință ar putea face, într-adevăr, din contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor o imposibilitate practică pentru multe sau poate pentru majoritatea IMM-urilor.

BC76 Secțiunea 11 diferă și ea de IAS 39 cu privire la contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, în următoarele aspecte:

- (a) Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor nu poate fi realizată prin utilizarea instrumentelor de datorii sau de capitaluri proprii („instrumente de numerar”) drept instrumente de acoperire împotriva riscurilor. IAS 39 permite acoperirii unui risc valutar. Cu toate acestea, același efect asupra profitului și pierderii poate fi realizat prin evaluarea instrumentului de numerar la valoarea justă, o cerință din Secțiunea 11 pentru unele instrumente de numerar și permis pentru altele. IMM-urile vând în mod tipic instrumentul de numerar de acoperire împotriva riscurilor atunci când se încheie relația de acoperire împotriva riscurilor.
- (b) Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor nu poate fi realizată 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.

Consiliul nu este de părere că aceste simplificări vor afecta negativ IMM-urile deoarece acestea nu sunt strategii de acoperire împotriva riscurilor tipice pentru IMM-uri.

BC77 Contractele de cumpărare, vânzare, leasing sau asigurare a unui element nefinanciar cum ar fi o marfă, stocurile, imobilizările corporale sunt contabilizate ca instrument financiar care fac parte din aria de aplicabilitate a Secțiunii 11, dacă ar putea avea ca 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 ca 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.

BC78 Secțiunea 11 propune să se dea IMM-urilor posibilitatea de a alege între Secțiunea 11 și IAS 39 pentru contabilizarea tuturor instrumentelor lor financiare. Motivele Consiliului de a propune această alegere în acest caz sunt următoarele:

- (a) Deși Secțiunea 11 constituie o abordare mai simplă decât cea din IAS 39 pentru contabilizarea instrumentelor financiare, unele dintre simplificări implică eliminarea opțiunilor care sunt disponibile companiilor cu responsabilitate publică conform IAS 39, de exemplu:
 - (i) clasificarea drept disponibile pentru vânzare și opțiunea de disponibile pentru vânzare;
 - (ii) clasificarea drept deținute până la maturitate;
 - (iii) o abordare de continuă implicare pentru derecunoaștere (adică derecunoașterea parțială); și
 - (iv) utilizarea contabilității de acoperire împotriva riscurilor pentru alte acoperiri în afara celor patru tipuri specifice identificate în paragraful BC73(c).

În general, proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* ar permite IMM-urilor să aibă aceeași opțiuni de politici contabile ca și IFRS-urile complete.

- (b) Deoarece categoria de nerespectare propusă pentru instrumentele financiare este valoarea justă prin profit sau pierdere conform *IFRS-ului 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 o entitate în care s-a făcut investiția. Aceste entități consideră, în general, că clasificarea drept disponibile pentru vânzare din IAS 39 este adecvată contabilizării investițiilor strategice. Cu toate acestea, conform proiectului de *IFRS pentru IMM-uri*, aceste investiții strategice ar fi contabilizate la valoarea justă prin contul de profit sau pierdere.
- (d) Prevederile de derecunoaștere din proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* nu ar avea ca rezultat derecunoașterea multor titlurizări și tranzacții de factoring pe care le pot iniția IMM-urile, în timp ce conform IAS 39 ele ar avea ca rezultat derecunoașterea.

Deprecierea fondului comercial

- BC79 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 cerința din IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* pentru calculul anual al valorii recuperabile a fondului comercial este oneroasă pentru IMM-uri, din cauza expertizei și costurilor implicate. Ei au propus, drept alternativă, ca IMM-urilor să li se ceară să calculeze valoarea recuperabilă a fondului comercial dacă se indică o depreciere. Ei au propus, de asemenea, ca *IFRS-ul pentru IMM-uri* să includă o listă de indicatori de depreciere a fondului comercial ca îndrumare pentru IMM-uri. Consiliul a fost de acord cu aceste propuneri. Proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* propune o abordare bazată pe indicatori și include o listă de indicatori pe baza surselor interne și externe de informații.
- BC80 Unii respondenți la chestionar și unii dintre cei care au participat la discuțiile de la mesele rotunde au propus solicitarea unei amortizări a fondului comercial într-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 deprecierii, chiar a unei abordări a deprecierii care este împiedicată de indicatori. Consiliul nu a fost de acord cu această propunere din trei motive principale:
- (a) O abordare a amortizării necesită încă evaluarea deprecierii, așa că este de fapt o abordare mai complexă decât evaluarea deprecierii împiedicată de indicatori.
 - (b) Amortizarea reprezintă alocarea sistematică a costului (sau a valorii reevaluate) 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 și amendamentele 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.

Tratarea tuturor costurilor de cercetare și dezvoltare drept cheltuieli

- BC81 IAS 38 solicită 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 a numai 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.
- BC82 Consiliul a acceptat aceste opinii, iar *IFRS pentru IMM-uri* propune o alegere a politicii contabile (care nu este posibilă conform IAS 38) pentru tratamentul tuturor costurilor de

cercetare și dezvoltare drept cheltuieli. În mod alternativ, IMM-urilor li s-ar permite aplicarea cerințelor din IAS 38 prin trimiteri la respectivul IFRS.

Metoda costului pentru entitățile asociate și asocierile în participație

- BC83 IAS 28 solicită 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, 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 creditori, Consiliul a concluzionat că IMM-urilor ar trebui să li se permită utilizarea fie a metodei costului, fie a metodei valorii juste prin contul de profit sau pierdere.

Impozitul pe profit – abordarea „sincronizării diferențelor plus”

- BC84 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.
- BC85 Consiliul nu a susținut abordarea „impozitelor curente de plătit” din motivele explicate în paragraful BC102. Cu toate acestea, deși consideră că principiul recunoașterii activelor și datoriilor cu impozite amânate este adecvată pentru IMM-uri, Consiliul a concluzionat, de asemenea, că implementarea acestui principiu ar putea fi simplificată pentru IMM-uri. Secțiunea 28 din proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* utilizează „abordarea diferenței temporare” din IAS 12 pentru recunoașterea impozitelor amânate. Cu toate acestea, el explică diferențele temporare ca fiind „diferențe de repartizare în timp”, ceea ce multe dintre IMM-uri și auditorii lor au arătat că nu sunt împovărătoare pentru IMM-uri și adaugă cerințe pentru recunoașterea impozitelor amânate în numeroase alte cazuri. Cu privire la recunoașterea inițială a impozitelor amânate la prima dată de adoptare a *IFRS pentru IMM-uri*, proiectul propune o înlesnire pentru IMM-uri dacă recunoașterea impozitelor amânate ar implica costuri sau eforturi nesolicitate. Secțiunea 28 nu include o excepție de la recunoașterea impozitelor amânate sau a câștigurilor nedistribuite ale filialelor autohtone, sucursalelor, entităților asociate și asocierilor în participație,

deoarece această excepție nu este conformă cu principiile generale simplificate din paragrafele 28.15 și 28.16.

Mai puțină valoare justă pentru agricultură

BC86 Unii dintre cei care întocmesc situațiile financiare ale IMM-urilor angajate în activități agricole au susținut că modelul „valorii juste prin contul de 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 spus 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” din motivele explicate în paragraful BC103. Cu toate acestea, Consiliul a concluzionat, atât datorită problemelor 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 ceară să utilizeze modelul valorii juste prin contul de profit și pierdere numai atunci când valoarea justă este ușor de determinat fără costuri sau eforturi nesolicitate. În alte situații, Consiliul a concluzionat că IMM-urile ar trebui să respecte modelul cost-amortizare-depreciere.

Beneficiile angajaților – planuri de beneficii determinate

BC87 Consiliul a planificat inițial să nu includă în proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* îndrumări privind contabilizarea planurilor de beneficii determinate, din motivul că prea puține IMM-uri au astfel de planuri. *IFRS-ul pentru IMM-uri* ar include o trimitere la cerințele din IAS 19 *Beneficiile angajaților* pentru acele IMM-uri „atipice” care au astfel de planuri. Cu toate acestea, multe persoane i-au spus Consiliului că în unele țări legea cere ca IMM-urile să furnizeze beneficii către angajați în termeni echivalenți celor dintr-un plan de pensii determinate (de exemplu, plăți pentru serviciu îndelungat pe baza salariilor viitoare). Ei au recomandat ca *IFRS pentru IMM-uri* să includă cerințe de contabilizare a unor astfel de planuri pe baza celor din IAS 19, dar simplificate. Consiliul a fost de acord.

BC88 Unul dintre principalele elemente complexe din IAS 19 este recunoașterea câștigurilor și pierderilor actuariale. Conform IAS 19, o entitate poate:

(a) să recunoască câștigurile și pierderile actuariale în întregime în contul de profit și pierdere atunci când apar.

(b) să recunoască câștigurile și pierderile actuariale în întregime direct în capitalurile proprii atunci când apar, dar numai dacă entitatea prezintă aceste câștiguri și pierderi într-o situație intitulată „situația veniturilor și cheltuielilor recunoscute”, care nu include tranzacțiile cu capitaluri proprii cu deținătorii (adică nu o situație tradițională a modificărilor din capitalurile proprii).

(c) Să amortizeze excesul câștigurilor și pierderilor actuariale care depășește:

(i) 10% din valoarea actualizată a obligației de beneficii 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 contul de profit și pierdere prin utilizarea oricărei metode sistematice care are ca rezultat o recunoaștere mai rapidă decât (c) de mai sus.

BC98 Proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* propune solicitarea metodei (a) recunoașterii imediate în contul de profit și pierdere. Din cele patru metode identificate în paragraful precedent, aceasta este cea mai simplă metodă care poate fi implementată de IMM-uri. Metoda (b) necesită întocmirea unor situații financiare pe care, în mod normal, IMM-urile nu le întocmesc. Metodele (c) și (d) necesită urmărirea datelor timp de mai mulți ani și calcule anuale. Mai mult, utilizatorii situațiilor financiare i-au spus în general Consiliului că ei consideră că recunoașterea imediată (metoda (a)) oferă informații mai ușor de înțeles și mai utile, în afară de simplitate.

BC90 Unii dintre cei care întocmesc situațiile financiare ale IMM-urilor și-au exprimat susținerea pentru recunoașterea câștigurilor și pierderilor actuariale direct în capitalurile proprii. Aceasta nu este metoda (b). Nu este nici ceea ce se permite în prezent în IAS 19 ca urmare a amendamentelor la IAS 19 publicat în decembrie 2004. Aceste amendamente cer ca, numai după recunoașterea câștigurilor și pierderilor actuariale într-o situație a veniturilor și cheltuielilor recunoscute, acestea să devină o parte din capitalurile proprii. Consiliul nu a fost de acord cu introducerea unei noi opțiuni în proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* – recunoașterea directă în capitalurile proprii, printr-o situație a veniturilor și cheltuielilor recunoscute.

Plata pe bază de acțiuni

BC91 IFRS 2 furnizează o înlesnire pentru IMM-uri, care este preluată în proiectul de *IFRS pentru IMM-uri*. Pentru tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni decontate în capitaluri proprii cu angajații, IFRS 2 solicită în general evaluarea în funcție de valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate. Cu toate acestea, dacă entitatea nu este capabilă să estimeze credibil valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate la data evaluării, IFRS 2 are în vedere evaluarea instrumentelor de capitaluri proprii la valoarea lor intrinsecă. La elaborarea proiectului de *IFRS pentru IMM-uri*, Consiliul a concluzionat că IFRS 2 furnizează simplificări adecvate pentru IMM-uri.

Contracte de leasing

BC92 Paragraful 19.8 solicită unui locatar să evalueze drepturile și obligațiile dintr-un contract de leasing financiar la o valoare egală cu valoarea justă a proprietății în leasing. IAS 17 *Contracte de leasing* solicită uni entități în aceleași circumstanțe să facă două evaluări – atât valoarea justă a proprietății în leasing, cât și valoarea actualizată a plăților minime de leasing – și să utilizeze cea mai scăzută valoare dintre cele două. Astfel, Secțiunea 19 *Contracte de leasing* reține principiul fundamental de recunoaștere din IAS 17, simplificând evaluarea.

Tranziția la IFRS pentru IMM-uri

BC93 IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară* cere ca primele situații financiare IFRS ale unei entități să includă 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 cerință de a întocmi date retratate dinaintea perioadă, în toate cazurile, ar fi împovărătoare pentru IMM-urile care adoptă *IFRS pentru IMM-uri* pentru prima dată. Astfel, proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* propune o scutire pentru „imposibilitate”. În mod similar, el furnizează o scutire pentru imposibilitate cu privire la unele cerințe de retratare a bilanțului de deschidere.

Simplificări care au fost analizate dar care nu au fost adoptate

BC94 La elaborarea proiectului de *IFRS pentru IMM-uri*, Consiliul a analizat unele simplificări pentru 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 în paragrafele BC95-BC107.

Nu trebuie să se solicite o situație a fluxurilor de trezorerie

BC95 Unii specialiști au sugerat că nu ar trebui să se solicite de către Consiliu ca IMM-urile să întocmească o situație a fluxurilor de trezorerie. Unii 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.

BC96 Consiliul a notat că dacă sunt disponibile un bilanț comparativ (cu valori pentru începutul și sfârșitul perioadei de raportare) și un cont de profit și pierdere, întocmirea unei situații a fluxurilor de trezorerie nu este dificilă, nu durează mult și nu este costisitoare. Cadrul general de contabilitate al majorității jurisdicțiilor solicită 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 utilă.

Tratamentul tuturor contractelor de leasing ca leasinguri operaționale

BC97 Conform IAS 17, drepturile și obligațiile unui locatar dintr-un contract de leasing nu sunt recunoscute în bilanț dacă contractul de leasing nu este clasificat ca un leasing operațional. Deși contractele de leasing obțin drepturi și au obligații în toate cazurile de leasing, leasingurile financiare creează obligații substanțial echivalente celor generate în cazul în care un activ este achiziționat cu credit. Informațiile despre astfel de active și obligații sunt importante pentru împrumuturi și alte decizii legate de creditare. Creditorii spun în mod consecvent că nu doresc „obligații în afara bilanțului”.

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

BC98 La fel ca în cazul contractelor de leasing, utilizatorii situațiilor financiare sunt preocupați de „obligațiile în afara bilanțului”. Așa cum s-a arătat în paragraful BC87, multe jurisdicții solicită 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 pe termen lung

BC99 Metoda finalizării lucrărilor poate produce un rezultat contabil potențial greșit pentru un antreprenor, cu câțiva ani de profituri mari și alți ani cu pierderi mari. 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, procentul metodei procentului de finalizare furnizează informații pe care le consideră mai utile decât cele furnizate prin metoda finalizării lucrărilor.

Mai puține provizioane

BC100 Provizioanele sunt datorii cu valoare sau sincronizare nedeterminate. În ciuda incertitudinilor, ele constituie obligații care au întrunit 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 bilanț, cu evaluarea explicată a incertitudinilor.

Nerecunoașterea plății pe bază de acțiuni

BC101 Nerecunoașterea nu este compatibilă cu definițiile elementelor situațiilor financiare, în special ca o cheltuială. Mai mult decât atât, utilizatorii situațiilor financiare sunt în general de părere că plățile pe bază de acțiuni către angajați ar trebui 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. Cu toate acestea, Secțiunea 25 *Plata pe bază de acțiuni* propune păstrarea prevederilor IFRS 2 pentru evaluarea simplificată în cazul IMM-urilor care utilizează metoda valorii intrinsece.

Nerecunoașterea impozitelor amânate

BC102 Unii respondenți la chestionar și unii dintre cei care au luat parte la discuțiile publice de la mesele rotunde au susținut „metoda impozitelor de plătit” pentru contabilizarea impozitelor pe profit. Conform acestei metode, numai impozitele pe profit de plătit în mod curent sau recuperabile sunt recunoscute; 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 active) care pot avea ca rezultat ieșiri (întrări) substanțiale de numerar în viitorul apropiat și, prin urmare, ar trebui să fie recunoscute. Chiar și acei utilizatori ai situațiilor financiare care nu sunt de acord că datoriile cu impozitele amânate 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 ca și recunoașterea, dar nu ar fi în concordanță cu principiile de recunoaștere a activelor și datoriilor din *Cadrul general*. Consiliul a concluzionat că o abatere fundamentală de la principiile de recunoaștere din IAS 12 *Impozitul pe profit*, deși cer 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 cerințele de recunoaștere ca active și datorii și pot fi evaluate cu fidelitate.

Modelul costului pentru toată agricultura

BC103 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 împovărător și arbitrar din cauza alocărilor extinse necesare. Mai mult, administratorii celor mai multe IMM-uri care desfășoară activități agricole spun 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

BC104 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, conducătorii 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 separate 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 câștigurilor și pierderilor din cursul valutar și reevaluarea creșterilor în profit sau pierdere

BC105 Proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* propune ca IMM-urile să recunoască elementele din venituri sau cheltuieli direct în capitalurile proprii numai în două circumstanțe:

- (a) Paragraful 11.37 stipulează că IMM-urile vor recunoaște modificările valorii juste a unor instrumente de acoperire împotriva riscurilor direct în capitalurile proprii.
- (b) Paragraful 30.13 stipulează că, în situațiile financiare consolidate, IMM-urile vor recunoaște direct în capitalurile proprii 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).

De asemenea, IMM-urile care aleg modelul de reevaluare fie pentru o categorie de imobilizări corporale (a se vedea paragraful 16.13), fie pentru o categorie de imobilizări necorporale (a se vedea paragraful 17.23), ar credita creșterile valorii contabile ale activului direct în capitalurile proprii ca un surplus al reevaluării.

BC106 La elaborarea proiectului de *IFRS pentru IMM-uri*, Consiliul a analizat dacă ar trebui să solicite IMM-urilor să recunoască câștigurile sau pierderile din schimbul valutar și creșterile din reevaluare în contul de profit și pierdere și nu direct în capitalurile proprii. Acest fapt ar fi conform contabilizării câștigurilor și pierderilor actuariale din planurile de beneficii determinate propuse în Secțiunea 27 *Beneficiile angajaților*. Acesta ar fi, de asemenea, conform cu una dintre cele două abordări propuse în Proiectul de expunere a Amendamentelor propuse la IAS 1 – *O prezentare revizuită* (publicat în martie 2006). Conform aceste abordări, toate componentele de venituri și cheltuieli recunoscute într-o perioadă ar fi prezentate într-o singură situație financiară a veniturilor și cheltuielilor recunoscute. Recunoașterea câștigurilor sau pierderilor din diferențele de schimb valutar și a creșterilor din reevaluare în contul de profit și pierdere ar fi, de asemenea, în conformitate cu cea de-a doua abordare propusă în Proiectul de expunere. Această abordare prezintă toate componentele de venituri și cheltuieli dintr-o perioadă în două situații, dar nu ar permite niciunei componente a veniturilor și cheltuielilor (adică modificările din capitalurile proprii care nu aparțin proprietarilor) să fie prezentate în situația modificărilor din capitalurile proprii. Cu toate acestea, Consiliul a concluzionat că din cauza faptului că amendamentele propuse la IAS 1 nu sunt finalizate, proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* nu ar trebui să reflecte aceste propuneri.

BC107 Deoarece Consiliul a început un proiect cuprinzător privind instrumentele financiare ca parte a eforturilor sale în vederea realizării convergenței cu Consiliul din SUA pentru Standarde Financiare de Contabilitate, Consiliul nu a luat în considerație în acest moment cerința pentru IMM-uri de a recunoaște modificările valorii juste a tuturor instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor în contul de profit și pierdere.

Toate opțiunile din IFRS-uri ar trebui să fie disponibile în IFRS pentru IMM-uri. Jurisdicțiile pot elimina opțiunile

BC108 IFRS-urile complete includ unele opțiuni (alegeri) în ceea ce privește politicile contabile. În general, pentru o tranzacție, eveniment sau condiție dată, una dintre opțiuni este mai simplă de implementat decât cealaltă (celelalte). Consiliul a analizat dacă *IFRS pentru IMM-uri* ar trebui să elimine toate opțiunile politicilor contabile și, prin urmare, dacă să ceară tuturor IMM-urilor să respecte o singură politică de contabilitate pentru o tranzacție, eveniment sau condiție dată. Beneficiile acestei acțiuni ar fi simplificarea *IFRS pentru IMM-uri* și o mai mare comparabilitate al informațiilor financiare rezultate de la IMM-urile care utilizează *IFRS pentru IMM-uri*. Deși Consiliul a considerat că aceste beneficii sunt promițătoare, s-a ajuns la concluzia că interzicerea ca IMM-urile să utilizeze o opțiune a politicii contabile care este disponibilă pentru entitățile care utilizează IFRS-urile complete ar putea îngreuna comparabilitatea dintre IMM-uri și entitățile care aplică IFRS-urile complete.

BC109 Consiliul a recunoscut că cele mai multe IMM-uri par să prefere opțiunea mai simplă din IFRS-urile complete. Prin urmare, Consiliul a tras concluzia că în timp ce IFRS-urile complete permit opțiunile de politici contabile, *IFRS pentru IMM-uri* ar trebui să includă numai opțiunea mai simplă, iar cealaltă opțiune (mai complexă) (sau celelalte opțiuni mai complexe) ar trebui să fie disponibile IMM-urilor prin trimiteri la IFRS-urile complete. Această politică a fost implementată în circumstanțele descrise în paragrafele BC110-BC115.

Investițiile imobiliare

BC110 Proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* furnizează îndrumări pentru modelul cost-amortizare-depreciere de contabilizare a investițiilor imobiliare. Modelul valorii juste prin contului de profit și pierdere ar fi permis prin trimitere la IAS 40.

Imobilizările corporale

BC111 Proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* furnizează îndrumări pentru modelul cost-amortizare-depreciere de contabilizare a imobilizărilor corporale. Modelul de reevaluare ar fi permis prin trimitere la IAS 16.

Imobilizările necorporale

BC112 Proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* furnizează îndrumări pentru modelul cost-amortizare-depreciere de contabilizare a imobilizărilor necorporale. Modelul de reevaluare ar fi permis prin trimitere la IAS 38.

Costul îndatorării

BC113 Proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* furnizează îndrumări pentru modelul cheltuielilor de contabilizare a costului îndatorării. Modelul de capitalizare ar fi permis prin trimitere la IAS 23 *Costurile îndatorării*.

Prezentarea fluxurilor de trezorerie din exploatare

BC114 Proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* furnizează îndrumări pentru metoda indirectă de prezentare a fluxurilor de trezorerie din exploatare. Metoda directă ar fi permisă prin trimitere la IAS 7 *Situațiile fluxurilor de trezorerie*. Metoda directă nu este mai dificilă pentru o IMM decât metoda indirectă. Cu toate acestea, deși analiștii financiari profesioniști sunt în general în favoarea metodei directe, majoritatea creditorilor bancari și alți utilizatori ai situațiilor financiare ale IMM-urilor și-au exprimat preferința pentru metoda indirectă pentru IMM-uri. Ei au susținut că metoda indirectă furnizează o imagine internă asupra contabilității de angajamente a IMM-urilor. Din acest motiv, proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* susține metoda indirectă.

Contabilizarea subvențiilor guvernamentale

BC115 Proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* furnizează îndrumări pentru o metodă de contabilizare a subvențiilor guvernamentale (în esență modelul din IAS 41 *Agricultura*). IMM-urilor li s-ar permite să utilizeze celelalte metode permise de IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală* prin trimitere la IAS 20.

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

BC116 Consiliul a analizat dacă unei entități care utilizează proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* ar trebui să i se permită să aleagă să aplice un principiu de recunoaștere sau evaluare permis în IFRS-urile complete, care diferă de principiul cerut de secțiunea aferentă a proiectului de *IFRS pentru IMM-uri*.

BC117 Unii specialiștii 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) A doua școală ar permite IMM-urilor să se întoarcă la IFRS-urile complete în totalitate, standard cu standard, dar nu principiu cu principiu, 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 ar trebui să fie considerate ca un pachet integral.

BC118 Opinia alternativă este că o entitate ar trebui să fie solicitată să aleagă numai fie setul complet de IFRS-uri, fie *IFRS pentru IMM-uri* complet. Consiliul este de această părere. 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. Așa cum s-a explicat în paragrafele BC108-BC115, proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* include unele opțiuni ale politicilor contabile – cele care există în IFRS-urile complete.

Simplificări ale prezentării de informații

BC119 Cerințele de prezentare a informațiilor din proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* sunt substanțial reduse în comparație cu cerințele de prezentare a informațiilor din IFRS-urile complete. Motivele reducerilor sunt împărțite în patru tipuri principale:

- (a) Unele prezentări nu sunt incluse deoarece se bazează pe subiecte acoperite în IFRS-urile care sunt omise din proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* (a se vedea paragrafele BC57-BC65).
- (b) 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 pentru IMM-uri* (a se vedea paragrafele BC70-BC93).
- (c) Unele prezentări nu sunt incluse deoarece se bazează pe opțiunile care nu sunt incluse în proiectul de *IFRS pentru IMM-uri*, dar sunt disponibile IMM-urilor prin trimiteri explicite la IFRS-urile complete (a se vedea paragrafele BC108-BC115).
- (d) Unele prezentări de informații nu sunt incluse pe baza nevoilor utilizatorilor sau considerațiilor legate de raportul cost-beneficiu (a se vedea paragrafele BC25, BC26 și BC120).

BC120 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:

- (a) utilizatorii situațiilor financiare ale IMM-urilor sunt deosebit de interesați de informațiile privind fluxurile de trezorerie pe termen scurt legate de obligații, angajamente, 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.

- (b) Utilizatorii situațiilor financiare ale IMM-urilor sunt deosebit de interesați de lichiditate și solvabilitate. Prezentările de informații din IFRS-urile complete care furnizează acest tip de informații sunt necesare și pentru IMM-uri.
- (c) Informațiile privind incertitudinile de evaluare sunt importante pentru IMM-uri.
- (d) Informațiile privind alegerile politicilor contabile de către entitate sunt importante pentru IMM-uri.
- (e) Separările valorilor raportate în situațiile financiare ale IMM-urilor sunt importante pentru înțelegerea acestor situații.
- (f) 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 cu aproximativ 50 de angajați.

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

BC121 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 a Interpretărilor). Principalele avantaje ale volumului separat sunt:

- (a) 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-urile cu aproximativ 50 de angajați, o mare parte din materialele din IFRS-urile complete nu și-ar găsi în mod normal aplicare pentru IMM-uri.
- (b) *IFRS pentru IMM-uri* poate fi elaborat într-un limbaj simplificat, fără detaliile necesare în IFRS-urile complete.

BC122 Avantajele includerii cerințelor pentru IMM-uri ca o secțiune separată în fiecare IFRS (inclusiv în Interpretări) includ:

- (a) modificările sau excepțiile sunt scoase în evidență.
- (b) În măsura în care IMM-urile trebuie să se întoarcă la IFRS-urile complete, așezarea cerințelor pentru IMM-uri și a standardelor complete aferente într-un singur loc este mul mai ușor de folosit.
- (c) S-ar reduce posibilitatea ca, în elaborarea standardelor IASB pentru IMM-uri în faza de proiect să se creeze o diferență neintenționată între un IFRS și cerințele aferente din *IFRS pentru IMM-uri*.

BC123 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 în paragraful BC121.

De ce organizare după subiect

BC124 Consiliul a sesizat oportunitatea atât a numerotării cerințelor pentru IMM-uri similar cu cea din IFRS-urile complete, precum și cu organizarea topicii. Utilizarea aceluiași sistem de numerotare ca și 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 topicii, pe de altă parte, ar face ca *IFRS pentru IMM-uri* să pară mai degrabă un manual de referințe, 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. Majoritatea respondenților la Documentul de discuții s-a pronunțat în favoarea organizării după subiecte. Analizând toate aspectele, Consiliul a considerat că beneficiile organizării după subiecte a manualului de referințe sunt convingătoare.

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

BC125 În Documentul de discuții, Consiliul și-a exprimat opinia provizorie că „odată cu implementarea setului inițial al Standardelor IASB 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 Standardul IASB sau Interpretarea aferentă pentru IMM-uri. Datele de intrare în vigoare ale Standardelor IASB pentru IMM-uri nou revizuite 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 ar trebui să fie actualizat numai periodic, probabil odată la doi sau trei ani. De asemenea, ei au arătat că nu fiecare IFRS nou sau Interpretare sau amendament la un IFRS (inclusiv la Interpretări) 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 decât atât, pot exista unele modificări în IFRS pentru IMM-uri care sunt adecvate chiar dacă IFRS-urile complete nu au fost modificate.

BC126 Principalele beneficii ale luării în considerare a modificărilor din IFRS pentru IMM-uri în același timp în care un nou IFRS este propus sau fiecare amendament la un IFRS existent este propus sunt 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.

BC127 Analizând toate aspectele, Consiliul a considerat că argumentele prezentate în paragraful BC125 pentru o actualizare periodică și nu în același timp a IFRS pentru IMM-uri sunt în general convingătoare. Cu toate acestea, Consiliul a concluzionat, de asemenea, că ar putea exista probleme pentru care amendarea IFRS-ului pentru IMM-uri ar fi necesară mai frecvent decât odată la câțiva ani. Paragraful 16 din Prefața la proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* explică planul Consiliului de menținere a *IFRS pentru IMM-uri*.

Opinie alternativă asupra Standardului Internațional de Raportare Financiară pentru Entitățile Mici și Mijlocii propus

- AV1 Un membru al Consiliului a votat împotriva publicării Proiectului de expunere al *Standardului Internațional de Raportare financiară pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii propus (IFRS pentru IMM-uri)*. Opinia alternativă a acestui membru al Consiliului este prezentată mai jos.
- AV2 Membrul Consiliului consideră că proiectul de *IFRS pentru IMM-uri* nu este nici necesar, nici de dorit. 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 necesare și atunci când ar fi necesare, nu ar fi împovărătoare.
- AV3 Nu este de dorit deoarece proiectul de IFRS ar produce informații care nu pot fi comparate. IMM-urile nu ar fi comparabile una cu alta și nu ar fi comparabile cu entitățile responsabile public. Acest rezultat nu este conform cu *Cadrul general* al IASB și cu *Principiile Conceptuale și Generale* ale IFRS-ului propus.
- AV4 Incomparabilitatea ar rezulta deoarece IFRS-ul propus ar permite IMM-urilor, ca urmare a paragrafului 10.3, să nu țină seama de cerințele altor IFRS-uri, chiar dacă problema contabilă specifică este abordată în aceste IFRS-uri. Dacă o entitate este satisfăcută cu rezultatul aplicării paragrafului 10.3(a) și (b), nu există nicio cerință care să trimită la IFRS-urile complete. Astfel, tranzacțiile identice pot fi contabilizate diferit de către IMM-uri și diferit față de entitățile responsabile public. 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, acest membru al Consiliului consideră că în toate circumstanțele IFRS-urile ar trebui să constituie, în ultimă instanță, sursa îndrumărilor contabile pentru toate entitățile.
- AV5 Acest membru al Consiliului nu este de părere că s-a demonstrat de către Consiliu nevoia de a face modificări la cerințele 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. În mod alternativ, membrul Consiliului ar modifica mai mult cerințele de prezentare a informațiilor pentru a răspunde nevoilor speciale ale utilizatorilor. Această modificare ar putea crea totuși prezentări de informații care nu sunt necesare în prezent, cum ar fi informațiile privind dependența economică, deși o mare parte din cerințele de prezentare și descriere propuse în Proiectul de expunere par a nu fi necesare.
- AV6 Acest membru al Consiliului consideră, de asemenea, că Proiectul de expunere nu este conform cu Regulamentul 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. Membrul Consiliului acceptă acest obiectiv, dar nu este de părere că acesta implică seturi separate de standarde pentru entități în diferite circumstanțe, așa cum se arată în paragraful BC21. concluzia acestui paragraf sugerează faptul că multe seturi de standarde de contabilitate ar fi adecvate, în funcție de diferite circumstanțe.