

CAMERA AUDITORILOR FINANCIARI DIN ROMÂNIA

Program de pregătire profesională 2013

TEMA

ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE IFRS

AUTOR: PETRE Georgeta

Prezentul material reprezintă punct de vedere al autorului. Acesta nu își asumă răspunderea asupra deciziilor luate numai pe baza informațiilor cuprinse în material, fără analiza și respectarea legislației în vigoare.

NOTĂ

În vederea întocmirii situațiilor financiare anuale individuale IFRS trebuie aplicate prevederile IFRS și, în același timp, trebuie respectată legislația națională.

În suportul de curs „ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE IFRS” întocmit pentru programul de pregătire al auditorilor financiari și stagiați în audit sunt prezentate aspecte teoretice și practice privind trecerea la aplicarea IFRS.

S-a urmărit, în special, prezentarea unor clarificări referitoare la întrebările ridicate de auditorii financiari și specialiștii din societățile care au aplicat IFRS la 31 decembrie 2012. În acest sens, sunt prezentate atât prevederi din IFRS, cât și prevederile corespunzătoare din legislația națională.

Informațiile cuprinse în prezentul material se referă la situația la 31 decembrie 2012 și anul 2011 - an de comparație.

Având în vedere că trecerea la aplicarea IFRS reprezintă o dată de referință atât din punct de vedere contabil, cât și fiscal, în suportul de curs sunt prezentate aspecte referitoare la aplicarea pentru prima dată a IFRS.

În cadrul suportului de curs nu s-a urmărit aprofundarea unor standarde anume, ci doar prezentarea unor cerințe și posibilități prevăzute de legislație și de IFRS.

Spre deosebire de Reglementările contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare, în care sunt prevăzute tratamente contabile standardizate, IFRS-urile se bazează în mare parte pe raționamente profesionale. De aceea, opțiunile privind înregistrarea în contabilitate a operațiunilor trebuie analizate în context și nu pot fi generalizate.

Elaborarea prezentului suport de curs s-a efectuat pe baza IFRS, ediția 2012.

Autorul

CUPRINS

ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE IFRS

Cap. 1 Situații financiare anuale IFRS	pag. 5
1.1. Prevederi generale.....	pag. 5
1.2. IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”	pag. 5
Cap. 2 Aplicarea pentru prima dată a IFRS	
2.1. Obiectivul situațiilor financiare anuale cu scop general.....	pag. 20
2.2. Primele situații financiare anuale în conformitate cu IFRS.....	pag. 20
2.3. Politici contabile	pag. 22
2.4. Estimări	pag. 23
2.5. Explicații privind trecerea la IFRS și reconcilierii	pag. 24
2.6. Utilizarea valorii juste drept cost propus	pag. 24
2.7. Tratarea efectelor hiperinflației	pag. 33
2.8. Corectarea erorilor contabile	pag. 35
Cap. 3 Legislația care reglementează aplicarea IFRS de către entitățile ale căror valori mobiliare sunt tranzacționate pe o piață reglementată	
3.1. Cadrul legal al aplicării IFRS	pag. 37
3.2. Obligații și responsabilități privind conducerea contabilității în condițiile aplicării IFRS.....	pag. 38
Cap. 4 Conducerea contabilității în condițiile aplicării IFRS	
4.1. Prevederi generale	pag. 42
4.2. Contabilizarea unor operațiuni economico-financiare	pag. 43
4.3. Prezentarea unor informații în situațiile financiare individuale.....	pag. 54
Cap. 5 Trecerea de la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMFP nr. 3055/2009 la IFRS	
5.1 Identificarea situației în care se află societatea comercială care trebuie să aplice IFRS.....	pag. 55
5.2. Identificarea legislației care reglementează domeniul de activitate al entității.....	pag. 56
5.3. Aplicarea unor IFRS/IFRIC în cazul entităților care desfășoară activități în domenii reglementate	pag. 59
IFRIC 18 „Transferul de active de la clienți”	pag. 59
IFRIC 12 „Angajamente de concesiune a serviciilor”	pag. 61

Cap. 6 Exemple de contabilizare a unor operațiuni determinate de aplicarea IFRS

Exemple de operațiuni ce pot fi efectuate la trecerea la aplicarea IFRS

1. Eliminarea elementelor care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere potrivit IFRS..... pag. 62
2. Recunoașterea unor elemente potrivit IFRS, elemente care nu erau evidențiate potrivit OMFP nr. 3055/2009..... pag. 65
3. Reclasificarea unor operațiuni ca urmare a trecerii la aplicarea IFRS..... pag. 67
4. Evaluarea elementelor bilanțiere potrivit IFRS..... pag. 67
5. Corectarea unor erori..... pag. 68

ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE IFRS

1. SITUAȚII FINANCIARE ANUALE IFRS

Aplicarea IFRS de către societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată

1.1 Prevederi generale

În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale în baza IFRS, entitățile procedează la inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii

- **Inventarierea** – conform Omfp nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii
- **Evaluarea** – potrivit IFRS

Obiectivul prezentului IFRS (IFRS 1) este să asigure că *primele situații financiare întocmite în conformitate cu IFRS* ale unei entități și rapoartele sale financiare interimare, pentru o parte din perioada acoperită de acele situații financiare, conțin informații de înaltă calitate care:

(a) sunt transparente pentru utilizatori și comparabile pentru toate perioadele prezentate;

(b) asigură un punct de plecare adecvat pentru o contabilitate conformă cu *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri)*; și

(c) pot fi generate la un cost care nu depășește beneficiile.

(IFRS 1.21)

Aplicarea pentru prima dată a IFRS (IFRS 1) presupune:

- retratarea informațiilor din contabilitatea organizată în baza reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare, în baza principiilor IFRS;
- întocmirea situațiilor financiare anuale în baza IFRS (componente situații financiare anuale, potrivit IAS 1) .

1.2 IAS 1 “Prezentarea situațiilor financiare”

Informații comparative

Cu excepția cazului în care un IFRS permite sau prevede altfel, o entitate trebuie să prezinte informațiile comparative aferente perioadei precedente, pentru toate valorile raportate în situațiile financiare ale perioadei curente. O entitate trebuie să includă informații comparative pentru informațiile narative și descriptive atunci când acest lucru este relevant pentru înțelegerea situațiilor financiare ale perioadei curente.

(IAS 1.38)

O entitate care prezintă informații comparative trebuie să prezinte, cel puțin, două situații ale poziției financiare, două situații din fiecare categorie de alte situații, precum și notele aferente. Atunci când o entitate aplică o politică contabilă retroactiv sau efectuează retratări retroactive ale elementelor din situațiile sale financiare sau când reclasifică elemente din situațiile sale financiare, aceasta trebuie să prezinte cel puțin trei situații ale poziției financiare, două situații din fiecare categorie de alte situații, precum și notele aferente. O entitate prezintă situațiile poziției financiare la:

- **finalul perioadei curente,**
- **finalul perioadei anterioare (care coincide cu începutul perioadei curente), și**
- **începutul primei perioade comparative.**

(IAS 1.39)

• **Un set complet de situații financiare cuprinde:**

- (a) o situație a poziției financiare la finalul perioadei;
- (b) o situație de profit sau pierdere precum și alte elemente ale rezultatului global aferente perioadei;
- (c) o situație a modificărilor capitalurilor proprii aferentă perioadei;
- (d) o situație a fluxurilor de trezorerie aferentă perioadei;
- (e) note cuprinzând un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative; și
- (f) o situație a poziției financiare de la începutul primei perioade comparative, atunci când entitatea aplică retroactiv o politică contabilă sau face o retratare retroactivă a elementelor din situațiile sale financiare, sau atunci când reclasifică elementele din situațiile sale financiare.

(IAS 1.10)

Pentru întocmirea situațiilor, o entitate poate utiliza alte titluri decât cele utilizate în prezentul standard. De exemplu, o entitate poate utiliza titlul „situația rezultatului global” în loc de „situația profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global”.

(IAS 1.10)

- O entitate poate prezenta o singură situație de profit sau pierdere și alte elemente ale rezultatului global, cu profitul sau pierderea și alte elemente ale rezultatului global prezentate în două secțiuni. Secțiunile vor fi prezentate împreună cu secțiunea prezentată prima urmată direct de secțiunea alte elemente ale rezultatului global. O entitate poate prezenta secțiunea de profit sau pierdere într-o situație individuală de profit sau pierdere. Dacă acesta este cazul, atunci situația individuală de profit sau pierdere va preceda imediat situației care prezintă rezultatul global, care va începe cu profit sau pierdere.

(IAS 1.10A)

Atunci când entitatea modifică prezentarea sau clasificarea elementelor din situațiile sale financiare, entitatea trebuie să reclasifice sumele comparative, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil de realizat. Atunci când entitatea reclasifică valorile comparative, entitatea trebuie să prezinte:

- (a) natura reclasificării;

(b) valoarea fiecărui element sau a fiecărei clase de elemente care este reclasificat(ă); și

(c) motivul reclasificării.

(IAS 1.41)

- În situația în care reclasificarea sumelor comparative este imposibilă, o entitate trebuie să prezinte:
 - a) motivul pentru care sumele nu au fost reclasificate, și
 - b) natura ajustărilor care ar fi fost făcute dacă valorile ar fi fost reclasificate.

(IAS 1.42)

- Creșterea comparabilității informației între perioade ajută utilizatorii să ia decizii economice, în special prin faptul că permite evaluarea tendințelor în informația financiară cu scopul de a face prognoze. În anumite circumstanțe, reclasificarea informației comparative este imposibilă pentru o anumită perioadă anterioară pentru a atinge comparabilitatea cu perioada curentă. De exemplu, s-ar putea ca, în perioada (perioadele) anterioară(e), entitatea să nu fi colectat datele într-o manieră care să permită reclasificarea și s-ar putea ca reconstituirea informațiilor să nu fie posibilă.

(IAS 1.43)

IAS 8 tratează ajustările informațiilor comparative care sunt necesare în cazul în care o entitate modifică o politică contabilă sau corectează o eroare.

(IAS 1.44)

- IAS 8 nu se aplică modificărilor în politicile contabile efectuate de o entitate atunci când adoptă IFRS-urile sau modificărilor în acele politici decât după ce își prezintă primele situații financiare întocmite în conformitate cu IFRS. Prin urmare, dispozițiile IAS 8 privind modificările politicilor contabile nu se aplică primelor situații financiare întocmite în conformitate cu IFRS ale unei entități.

(IFRS 1.27)

- Dacă după perioada acoperită de primele sale situații financiare întocmite în conformitate cu IFRS o entitate își modifică politicile contabile sau utilizarea derogărilor cuprinse în prezentul IFRS, ea trebuie să explice modificările dintre primul său raport financiar interimar și primele sale situații financiare întocmite în conformitate cu IFRS, în conformitate cu punctul 23, și trebuie să actualizeze reconcilierile prevăzute de punctul 24 literele (a) și (b).

(IFRS 1.27A)

Identificarea situațiilor financiare

O entitate trebuie să identifice clar situațiile financiare, separându-le de alte informații din același document publicat.

(IAS 1.49)

O entitate trebuie să identifice în mod clar fiecare situație financiară și notele. În plus, o entitate trebuie să evidențieze în mod special următoarele informații, pe care le va repeta atunci când sunt necesare înțelegerii corespunzătoare a informațiilor prezentate:

- (a) denumirea entității raportoare sau alte mijloace de identificare și orice modificare în acea informație care a intervenit de la finalul perioadei precedente de raportare;
- (b) dacă situațiile financiare se referă la entitatea individuală sau la un grup de entități;
- (c) data finalului perioadei de raportare sau perioada acoperită de setul de situații financiare sau note;
- (d) moneda de prezentare, conform definiției din IAS 21; și
- (e) nivelul de rotunjire utilizat în prezentarea valorilor din situațiile financiare.

(IAS 1.51)

Situația poziției financiare

Informații care trebuie prezentate în situația poziției financiare

Situația poziției financiare trebuie să cuprindă cel puțin elementele-rânduri care prezintă următoarele valori:

- (a) imobilizări corporale;
- (b) investiții imobiliare;
- (c) imobilizări necorporale;
- (d) active financiare (excluzând valorile de la literele (e), (h) și (i));
- (e) investiții contabilizate prin metoda punerii în echivalență;
- (f) active biologice;
- (g) stocuri;
- (h) creanțe comerciale și similare;
- (i) numerar și echivalente de numerar;
- (j) totalul activelor clasificate drept deținute în vederea vânzării și al activelor incluse în grupurile destinate cedării clasificate drept deținute în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*;
- (k) datorii comerciale și similare;
- (l) provizioane;
- (m) datorii financiare (excluzând valorile de la literele (k) și (l));
- (n) datorii și creanțe pentru impozitul curent, după cum sunt definite în IAS 12 *Impozitul pe profit*;
- (o) datorii privind impozitul amânat și creanțe privind impozitul amânat, după cum sunt definite în IAS 12;
- (p) datoriile incluse în grupurile destinate cedării clasificate drept deținute în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5;
- (q) interesele care nu controlează, prezentate în cadrul capitalurilor proprii; și
- (r) capitalul emis și rezervele atribuibile proprietarilor societății-mamă.

(IAS 1.54)

O entitate trebuie să prezinte elementele-rânduri suplimentare, titlurile și subtotalurile în situația poziției financiare atunci când o astfel de prezentare este relevantă pentru înțelegerea poziției financiare a entității.

(IAS 1.55)

Atunci când o entitate prezintă active circulante și imobilizate și datorii curente și pe termen lung clasificate distinct în situația poziției sale financiare, aceasta nu trebuie să clasifice creanțele (datoriile) privind impozitul amânat drept active circulante (datorii curente).

(IAS 1.56)

Prezentul standard nu prescrie ordinea sau formatul în care entitatea prezintă elementele. Punctul 54 oferă doar o listă a elementelor care sunt suficient de diferite ca natură sau funcție încât merită o prezentare distinctă în situația poziției financiare. În plus:

(a) elementele-rânduri sunt incluse atunci când dimensiunea, natura sau funcția unui element sau a unei agregări de elemente similare este astfel încât prezentarea separată este relevantă pentru înțelegerea poziției financiare a entității; și

(b) descrierile utilizate și ordonarea elementelor sau agregarea de elemente similare pot fi modificate conform naturii entității și tranzacțiilor acesteia, pentru a oferi informații relevante pentru înțelegerea poziției financiare a entității. De exemplu, o instituție financiară poate modifica descrierile de mai sus pentru a oferi informații relevante pentru operațiunile unei instituții financiare.

(IAS 1.57)

Utilizarea diferitelor baze de evaluare pentru diferitele clase de active sugerează faptul că natura sau funcția acestora diferă și, prin urmare, că o entitate le prezintă drept elemente-rânduri distincte. De exemplu, clasele diferite de imobilizări corporale pot fi înregistrate la cost sau la valorile reevaluate în conformitate cu IAS 16.

(IAS 1.59)

Distincția activ circulant / imobilizat, respectiv datorie curentă / pe termen lung

O entitate trebuie să prezinte activele circulante și imobilizate și datoriile curente și pe termen lung drept clasificări distincte în situația poziției financiare în conformitate cu punctele 66-76, cu excepția cazului în care o prezentare bazată pe lichiditate oferă informații care sunt fiabile și mai relevante. Atunci când se aplică această excepție, o entitate trebuie să prezinte toate activele și datoriile, în ordinea lichidității.

(IAS 1.60)

Indiferent de metoda de prezentare adoptată, o entitate trebuie să prezinte valoarea pe care se așteaptă să o recupereze sau să o deconteze după o perioadă mai mare de douăsprezece luni pentru fiecare element-rând de activ sau datorie care combină valori care se preconizează că vor fi recuperate sau decontate:

(a) într-un interval de până la douăsprezece luni după perioada de raportare, și

(b) într-un interval de peste douăsprezece luni după perioada de raportare.

(IAS 1.61)

Active circulante

O entitate trebuie să clasifice un activ drept activ circulant atunci când:

(a) se așteaptă să valorifice activul, sau intenționează să îl vândă sau să îl consume, în cadrul ciclului normal de exploatare;

(b) activul este deținut, în principal, în scopul tranzacționării;

(c) se așteaptă valorificarea activului în termen de douăsprezece luni după perioada de raportare; sau

(d) activul reprezintă numerar sau echivalente de numerar (după cum sunt definite de IAS 7), cu excepția cazului în care există restricția ca activul să fie schimbat sau utilizat pentru decontarea unei datorii pentru o perioadă de cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare.

O entitate trebuie să clasifice toate celelalte active drept active imobilizate.

(IAS 1.66)

Prezentul standard utilizează termenul „imobilizate” pentru a cuprinde activele corporale, necorporale și financiare pe termen lung. Acesta nu interzice utilizarea descrierilor alternative, atât timp cât sensul este clar.

(IAS 1.67)

Ciclul de exploatare al unei entități reprezintă perioada de timp dintre achiziționarea activelor pentru prelucrare și valorificarea lor în numerar sau echivalente de numerar. Atunci când ciclul normal de exploatare al entității nu este clar identificabil, durata sa se presupune a fi de douăsprezece luni. Activele circulante cuprind active (precum stocurile și creanțele comerciale) care sunt vândute, consumate sau valorificate ca parte a ciclului normal de exploatare, chiar și atunci când nu se așteaptă să fie valorificate în douăsprezece luni după perioada de raportare. Activele circulante includ, de asemenea, active care sunt deținute în primul rând pentru a fi tranzacționate (exemplele includ unele active financiare care corespund definiției pentru „deținut în vederea tranzacționării” din IFRS 9) și partea curentă a activelor financiare imobilizate.

(IAS 1.68)

Anumite datorii curente, cum ar fi datoriile comerciale și unele angajamente privind angajații și alte costuri de exploatare, fac parte din capitalul circulant utilizat în ciclul normal de exploatare al entității. O entitate clasifică astfel de elemente de exploatare drept datorii curente, chiar dacă trebuie decontate după mai mult de douăsprezece luni de la data raportării. Același ciclu normal de exploatare se aplică la clasificarea activelor și datoriilor unei entități. Atunci când ciclul normal de exploatare al entității nu este clar identificabil, durata sa se presupune a fi de douăsprezece luni.

(IAS 1.70)

Alte datorii curente nu sunt decontate ca parte a ciclului normal de exploatare, dar trebuie decontate în termen de douăsprezece luni după perioada de raportare sau sunt deținute în primul rând în vederea tranzacționării. Exemple sunt anumite datorii financiare care corespund definiției „deținut în vederea tranzacționării” din IFRS 9, descoperirile de cont și partea curentă din datoriile financiare pe termen lung, dividendele de plătit, impozitul pe profit și alte datorii necomerciale. Datoriile financiare care oferă finanțare pe termen lung (adică nu fac parte din capitalul circulant utilizat în ciclul normal de exploatare al entității) și

nu trebuie decontate în douăsprezece luni după perioada de raportare sunt datorii pe termen lung, care fac obiectul punctelor 74 și 75.

(IAS 1.71)

O entitate își clasifică datoriile financiare drept curente dacă ele trebuie decontate în douăsprezece luni după perioada de raportare, chiar dacă:

- (a) termenul inițial a fost pentru o perioadă mai mare de douăsprezece luni, și
- (b) este încheiat un acord de refinanțare sau de reeșalonare a plăților pe termen lung după perioada de raportare și înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru emiteră.

(IAS 1.72)

Atunci când o entitate încalcă, la sau înainte de finalul perioadei de raportare, o prevedere dintr-un acord de împrumut pe termen lung și această încălcare are drept efect faptul că datoria devine exigibilă la cerere, datoria este clasificată drept curentă chiar dacă creditorul a fost de acord, după perioada de raportare și înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru emiteră, să nu ceară plata ca urmare a încălcării. O entitate clasifică datoria drept curentă deoarece la finalul perioadei de raportare ea nu are un drept necondiționat de a-și amâna decontarea pentru cel puțin douăsprezece luni după acea dată.

(IAS 1.74)

Totuși, entitatea clasifică datoria drept datorie pe termen lung în cazul în care creditorul a fost de acord, până la finalul perioadei de raportare, să ofere o perioadă de grație care să se încheie la cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare, în cadrul căreia entitatea poate rectifica abaterea și în timpul căreia creditorul nu poate cere rambursarea imediată.

(IAS 1.75)

În ceea ce privește împrumuturile clasificate drept datorii curente, dacă următoarele evenimente au loc între finalul perioadei de raportare și data când situațiile financiare sunt autorizate pentru emiteră, acele evenimente sunt prezentate drept evenimente care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare, în conformitate cu IAS 10 *Evenimente ulterioare perioadei de raportare*:

- (a) refinanțarea pe termen lung;
- (b) rectificarea unei încălcări a unui acord de împrumut pe termen lung; și
- (c) acordarea de către creditor a unei perioade de grație pentru a rectifica o abatere dintr-un acord de împrumut pe termen lung care se termină la cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare.

(IAS 1.76)

Datorii curente

O entitate trebuie să clasifice o datorie drept o datorie curentă atunci când:

- (a) se așteaptă să deconteze datoria în ciclul normal de exploatare al entității;
- (b) datoria este deținută, în principal, în scopul tranzacționării;
- (c) datoria trebuie decontată în termen de douăsprezece luni după perioada de raportare; sau

(d) entitatea nu are un drept necondiționat de a amâna decontarea datoriei pentru cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare (a se vedea punctul 73). Termenii unei datorii care, la opțiunea partenerului, ar putea fi decontată prin emiterea de instrumente de capitaluri proprii, nu influențează clasificarea acesteia.

(IAS 1.69)

Dacă o entitate preconizează și are capacitatea să refinanțeze sau să reînnoiască o obligație pentru cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare conform unei facilități de împrumut existente, ea clasifică obligația ca fiind pe termen lung chiar dacă, în caz contrar, ar fi trebuit să fie achitată într-o perioadă mai scurtă. Totuși, în situațiile în care refinanțarea sau reînnoirea obligației nu ar fi la îndemâna entității (ca atunci când nu există un acord de refinanțare), entitatea nu ia în calcul potențialul de refinanțare a obligației și clasifică obligația drept curentă.

(IAS 1.73)

Informații care trebuie prezentate fie în situația poziției financiare, fie în note

O entitate trebuie să prezinte, fie în situația poziției financiare, fie în note, subclasificări suplimentare ale elementelor-rânduri, clasificate într-o manieră corespunzătoare operațiunilor entității.

(IAS 1.77)

- Situația de profit sau pierdere precum și alte elemente ale rezultatului global

- Situația de profit sau pierdere și alte elemente ale rezultatului global (situația rezultatului global) va prezenta următoarele secțiuni, în plus față de cele de profit sau pierdere și de alte elemente ale rezultatului global:
 - (a) profit sau pierdere;
 - (b) alte elemente ale rezultatului global total;
 - (c) rezultatul global aferent perioadei, care este total profitului sau pierderii și alte elemente ale rezultatului global.

(IAS 1.81A)

- **Rezultatul global total** – este modificarea din capitalurile proprii din timpul perioadei care rezultă din tranzacții și din alte evenimente, altele decât acele modificări care rezultă din tranzacțiile cu proprietarii, în calitatea lor de proprietari.
- **Rezultatul global total** – cuprinde toate componentele de „profit sau pierdere” și ale „altor elemente ale rezultatului global”.
- **Profitul sau pierderea** – reprezintă veniturile totale minus cheltuielile, exclusiv componentele altor elemente ale rezultatului global.

(IAS 1.7)

Alte elemente ale rezultatului global – cuprind elemente de venituri și cheltuieli (inclusiv ajustările din reclasificare) care nu sunt recunoscute în profit sau pierdere **așa cum se impune sau se permite în alte IFRS-uri.**

(IAS 1.7)

Informații care trebuie prezentate în secțiunea de profit sau pierdere sau în situația de profit sau pierdere

În plus față de elementele impuse de alte IFRS-uri, secțiunea de profit sau pierdere sau situația de profit sau pierdere vor include elemente-rânduri care prezintă următoarele valori aferente perioadei:

(a) veniturile;

(aa) câștigurile și pierderile care apar prin derecunoașterea activelor financiare evaluate la costul amortizat;

(b) costurile de finanțare;

(c) cota-parte din profitul sau pierderea aferent(ă) entităților asociate și asocierilor în participație, contabilizată prin metoda punerii în echivalență;

(ca) dacă un activ financiar este reclasificat astfel încât să fie evaluat la valoarea justă, orice câștig sau pierdere generat(ă) din diferența între valoarea contabilă anterioară și valoarea sa justă la data reclasificării (definită în IFRS 9);

(d) cheltuiala cu impozitul;

(e) [eliminat]

(ea) o singură valoare pentru totalul activităților în curs de întrerupere (a se vedea IFRS 5).

(IAS 1.82)

Informații care trebuie prezentate în secțiunea alte elemente ale rezultatului global

Secțiunea de alte elemente ale rezultatului global va prezenta elemente-rânduri pentru valorile din alte elemente ale rezultatului global aferente perioadei, clasificate conform naturii (inclusiv cota-parte din alte elemente ale rezultatului global aferentă entităților asociate și asocierilor în participație, contabilizate folosind metoda punerii în echivalență) și grupate în funcție de cele care, în conformitate cu alte IFRS-uri:

(a) nu vor fi ulterior reclasificate în profit sau pierdere; și

(b) vor fi ulterior reclasificate în profit sau pierdere atunci când vor fi îndeplinite condițiile specifice.

(IAS 1.82A)

O entitate trebuie să prezinte elementele-rânduri suplimentare, titlurile și subtotalurile din situația (situațiile) care prezintă profitul sau pierderea și alte elemente ale rezultatului global atunci când o astfel de prezentare este relevantă pentru a înțelege performanța financiară a entității.

(IAS 1.85)

O entitate nu trebuie să prezinte niciun element de venituri sau cheltuieli drept elemente extraordinare în situația (situațiile) care prezintă profitul sau pierderea și alte elemente ale rezultatului global, sau în note.

(IAS 1.87)

Profitul sau pierderea aferentă perioadei

O entitate trebuie să recunoască toate elementele de venituri și cheltuieli dintr-o perioadă în profit sau pierdere, cu excepția cazului în care un IFRS prevede sau permite o modalitate diferită.

(IAS 1.88)

Unele IFRS-uri specifică circumstanțele în care entitatea recunoaște elemente speciale în afara profitului sau pierderii din perioada curentă. IAS 8 specifică două astfel de circumstanțe: corectarea erorilor și efectul modificărilor politicilor contabile. Alte IFRS-uri prevăd sau permit componente ale altor elemente ale rezultatului global care corespund definiției din *Cadrul general* cu privire la veniturile sau cheltuielile care vor fi excluse din profit sau pierdere (a se vedea punctul 7).

(IAS 1.89)

Alte elemente ale rezultatului global aferente perioadei

O entitate trebuie să prezinte valoarea impozitului pe profit aferent fiecărui element din alte elemente ale rezultatului global, inclusiv ajustările din reclasificare, fie în situația de profit sau pierdere și alte elemente ale rezultatului global, fie în note.

(IAS 1.90)

O entitate trebuie să prezinte ajustările din reclasificare aferente componentelor altor elemente ale rezultatului global.

(IAS 1.92)

Informații care trebuie prezentate fie în situația (situațiile) profitului sau pierderii și alte elemente ale rezultatului global, fie în note

Atunci când elementele de venituri sau cheltuieli sunt semnificative, o entitate trebuie să prezinte separat natura și valoarea lor.

(IAS 1.97)

Circumstanțele care ar genera prezentarea separată a elementelor de venituri și cheltuieli includ:

(a) reducerea valorii contabile a stocurilor până la valoarea realizabilă netă sau a imobilizărilor corporale până la valoarea recuperabilă, și, de asemenea, reluări ale unor astfel de reduceri;

(b) restructurări ale activităților unei entități și reluări ale oricăror provizioane pentru costurile restructurării;

(c) cedări ale unor elemente de imobilizări corporale;

(d) cedări ale unor investiții;

(e) activități întrerupte;

(f) soluționarea litigiilor; și

(g) alte reluări de provizioane.

(IAS 1. 98)

O entitate trebuie să prezinte o analiză a cheltuielilor recunoscute în profit sau pierdere utilizând o clasificare bazată fie pe natura cheltuielilor, fie pe destinația lor în cadrul entității, în funcție de care dintre acestea furnizează informații care sunt mai fiabile și mai relevante.

(IAS 1. 99)

Prima formă de analiză este metoda clasificării după „natura cheltuielilor”. O entitate cumulează cheltuielile în profit sau pierdere conform naturii lor (de exemplu, amortizarea, achizițiile de materii prime, cheltuielile cu transportul, beneficiile angajaților și cheltuielile de publicitate) și nu le realocă pe diferitele destinații din cadrul entității. Această metodă poate fi simplu de aplicat deoarece nu este necesară nicio alocare a cheltuielilor pe clasificările funcționale. Se oferă următorul exemplu de clasificare utilizând metoda repartizării cheltuielilor după natură:

Venituri	X
Alte venituri	X
Variația stocurilor de produse finite și producția în curs de execuție	X
Materii prime și consumabile utilizate	X
Cheltuieli cu beneficiile angajaților	X
Cheltuieli cu amortizarea și deprecierea	X
Alte cheltuieli	X
Total cheltuieli	(X)
Profit înainte de impozitare	X

(IAS 1.102)

Cea de-a doua metodă de analiză este metoda clasificării după „destinația cheltuielilor” sau metoda „costului vânzării” și clasifică cheltuielile conform destinației lor ca parte a costului vânzării sau, de exemplu, a costurilor distribuției sau activităților administrative. O entitate prezintă cel puțin costurile vânzării sale separat de celelalte cheltuieli conform acestei metode. Această metodă poate oferi deseori informații mai relevante pentru utilizatori decât clasificarea cheltuielilor după natură, dar alocarea costurilor după destinații poate necesita alocări arbitrare și poate implica, în mod considerabil, utilizarea raționamentului profesional. Se oferă următorul exemplu de clasificare utilizând metoda destinației cheltuielilor:

Venituri	X
Costul vânzării	(X)
Profit brut	X
Alte venituri	X
Costuri de distribuție	(X)
Cheltuieli administrative	(X)
Alte cheltuieli	(X)
Profit înainte de impozitare	X

(IAS 1.103)

Alegerea între metoda destinației cheltuielilor și metoda repartizării cheltuielilor după natură depinde atât de factori istorici, cât și de cei aferenți sectorului economic, respectiv de natura entității. Ambele metode indică acele costuri care s-ar putea să varieze, direct sau indirect, în funcție de nivelul vânzării sau producției entității. Deoarece fiecare

metodă de prezentare are avantaje pentru diferite tipuri de entități, prezentul standard impune conducerii să aleagă prezentarea cea mai relevantă și cea mai fiabilă. Totuși, deoarece informațiile asupra naturii cheltuielilor sunt utile la estimarea viitoarelor fluxuri de trezorerie, se impune o prezentare suplimentară atunci când este utilizată metoda destinației cheltuielilor. La punctul 104, expresia „beneficiile angajaților” are același înțeles ca în IAS 19.

(IAS 1.105)

Situația modificărilor capitalurilor proprii

O entitate trebuie să prezinte o situație a modificărilor capitalurilor proprii în conformitate cu punctul 10. Situația modificărilor capitalurilor proprii include următoarele informații:

(a) rezultatul global total aferent perioadei, evidențind separat valorile totale atribuibile proprietarilor societății-mamă și intereselor care nu controlează;

(b) pentru fiecare componentă a capitalurilor proprii, efectul aplicării retroactive sau al retratării retroactive recunoscute în conformitate cu IAS 8; și

(c) [eliminat]

(d) pentru fiecare componentă a capitalurilor proprii, o reconciliere între valoarea contabilă de la începutul și cea de la finalul perioadei, prezentând distinct modificările care rezultă din:

(i) profit sau pierdere;

(ii) alte elemente ale rezultatului global; și

(iii) tranzacții cu proprietarii în calitatea lor de proprietari, prezentând distinct contribuțiile de la și distribuțiile către proprietari și modificările privind participațiile în capitalurile proprii în cadrul filialelor care nu duc la o pierdere a controlului.

(IAS 1.106)

Informații care trebuie prezentate fie în situația modificărilor capitalurilor proprii, fie în note

Pentru fiecare componentă de capitaluri proprii, o entitate trebuie să prezinte, fie în situația modificărilor capitalurilor proprii, fie în note, o analiză a altor elemente ale rezultatului global.

(IAS 1.106A)

O entitate trebuie să prezinte, fie în situația modificărilor capitalurilor proprii, fie în note, valoarea dividendelor recunoscute drept distribuiri către proprietari în cursul perioadei și valoarea dividendelor pe acțiune aferentă.

(IAS 1.107)

Modificările capitalurilor proprii ale unei entități între începutul și finalul perioadei de raportare reflectă creșterea sau reducerea activului net în cursul perioadei. Cu excepția modificărilor rezultate din tranzacțiile cu proprietarii care acționează în calitatea lor de proprietari (cum ar fi contribuțiile la capitalul propriu, re achiziționarea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității și dividendele) și a costurilor de tranzacționare legate direct

de astfel de tranzacții, modificarea globală a capitalurilor proprii în timpul unei perioade reprezintă valoarea totală a veniturilor și cheltuielilor, inclusiv câștigurile și pierderile, generate de activitățile entității pe parcursul acelei perioade.

(IAS 1.109)

Situația fluxurilor de trezorerie

Informațiile privind fluxurile de trezorerie oferă utilizatorilor de situații financiare o bază pentru evaluarea capacității entității de a genera numerar și echivalente de numerar, precum și a necesităților entității de a utiliza fluxurile de trezorerie respective. IAS 7 stabilește dispoziții pentru prezentarea și descrierea informațiilor privind fluxurile de trezorerie.

(IAS 1.111)

Note

Structură

Notele trebuie:

(a) să prezinte informații despre baza de întocmire a situațiilor financiare și despre politicile contabile specifice utilizate în conformitate cu punctele 117-124;

(b) să prezinte informațiile prevăzute de IFRS-uri care nu sunt prezentate în altă parte în situațiile financiare; și

(c) să ofere informații care nu sunt prezentate în altă parte în situațiile financiare, dar care sunt relevante pentru înțelegerea oricăra dintre ele.

(IAS 1.112)

O entitate trebuie să prezinte notele, pe cât posibil, într-un mod sistematic. O entitate trebuie să coreleze fiecare element din situațiile poziției financiare și rezultatului global, din situația individuală a veniturilor și cheltuielilor (dacă se prezintă), din situația modificărilor capitalurilor proprii și din situația fluxurilor de trezorerie cu orice informații aferente din note.

(IAS 1.113)

Pentru a ajuta utilizatorii să înțeleagă situațiile financiare și să le compare cu situațiile financiare ale altor entități, o entitate prezintă, în mod normal, notele în următoarea ordine:

(a) o declarație de conformitate cu IFRS-urile (a se vedea punctul 16);

(b) un rezumat al celor mai semnificative politici contabile aplicate (a se vedea punctul 117);

(c) informații care stau la baza elementelor prezentate în situațiile poziției financiare și rezultatului global, în situația individuală a veniturilor și cheltuielilor (dacă se prezintă) și în situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie, în ordinea în care este prezentată fiecare situație financiară și fiecare element-rând; și

(d) alte prezentări de informații, inclusiv:

(i) datoriile contingente (a se vedea IAS 37) și angajamentele contractuale nerecunoscute și

(ii) prezentarea informațiilor nefinanciare, de exemplu, obiectivele și politicile entității pentru gestionarea riscului financiar (a se vedea IFRS 7).

(IAS 1.114)

Prezentarea politicilor contabile

O entitate trebuie să prezinte în rezumatul politicilor contabile semnificative:

(a) baza (bazele) de evaluare utilizată(e) la întocmirea situațiilor financiare și

(b) celelalte politici contabile utilizate care sunt relevante pentru înțelegerea corespunzătoare a situațiilor financiare.

(IAS 1.117)

O entitate trebuie să prezinte în rezumatul politicilor contabile semnificative sau în alte note raționamentele profesionale, în afara celor care implică estimări (a se vedea punctul 125), pe care conducerea le-a făcut în aplicarea politicilor contabile ale entității și care au avut cel mai important efect asupra sumelor recunoscute în situațiile financiare.

(IAS 1.122)

Surse ale incertitudinii estimărilor

O entitate trebuie să prezinte informații privind ipotezele asumate în ceea ce privește viitorul și alte cauze importante ale incertitudinii estimărilor la finalul perioadei de raportare, care prezintă un risc semnificativ de a provoca o ajustare semnificativă în valorile contabile ale activelor și datoriilor în următorul exercițiu financiar. În privința acelor active și datorii, notele trebuie să includă detalii referitoare la:

(a) natura lor și

(b) valoarea lor contabilă la finalul perioadei de raportare.

(IAS 1.125)

Determinarea valorilor contabile ale unor active și datorii impune estimarea efectelor unor evenimente viitoare incerte asupra acelor active și datorii la finalul perioadei de raportare.

(IAS 1.126)

Capital

O entitate trebuie să prezinte informații care să permită utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze obiectivele, politicile și procesele entității de administrare a capitalului.

(IAS 1.134)

Pentru a se conforma cu punctul 134, entitatea prezintă următoarele:

(a) informații calitative cu privire la obiectivele, politicile și procesele sale de administrare a capitalului, inclusiv:

(i) o descriere a ceea ce administrează drept capital;

(ii) atunci când entitatea face obiectul unor dispoziții impuse din exterior privind capitalul, natura acelor dispoziții și modul în care acele dispoziții sunt încorporate în modul de administrare a capitalului; și

(iii) modul în care sunt îndeplinite obiectivele sale de administrare a capitalului.

(b) un rezumat al datelor cantitative cu privire la ceea ce administrează drept capital. Anumite entități consideră unele datorii financiare (de exemplu, anumite forme de datorii subordonate) ca parte a capitalului. Alte entități iau în considerare capitalul excluzând anumite componente de capitaluri proprii (de exemplu, componentele care rezultă din acoperirile împotriva riscului asociat fluxurilor de trezorerie).

(c) orice modificări ale literelor (a) și (b) din perioada anterioară.

(d) dacă în decursul perioadei au fost respectate dispozițiile impuse din exterior privind capitalul cărora trebuie să li se conformeze.

(e) dacă entitatea nu a respectat dispozițiile impuse din exterior privind capitalul, consecințele nerespectării acestora.

Entitatea își bazează prezentările pe informațiile oferite pe plan intern personalului cheie din conducere.

(IAS 1.135)

Alte prezentări de informații

O entitate trebuie să prezinte în note:

(a) valoarea dividendelor propuse sau declarate înainte de autorizarea situațiilor financiare pentru emisie, dar nerecunoscute ca distribuire către proprietari în timpul perioadei, și valoarea pe acțiune aferentă acestora; și

(b) valoarea oricăror dividende preferențiale cumulative care nu au fost recunoscute.

(IAS 1.137)

O entitate trebuie să prezinte următoarele, dacă nu sunt prezentate în altă parte în informațiile publicate împreună cu situațiile financiare:

(a) adresa și forma juridică a entității, țara de înregistrare și adresa sediului social (sau locul principal de activitate, dacă este diferit de sediul oficial);

(b) o descriere a naturii activității și a principalelor obiecte de activitate ale entității;

(c) numele societății-mamă, precum și al societății-mamă finale a întregului grup; și

(d) dacă este o entitate cu durată de viață utilă limitată, informații despre durata sa de viață.

(IAS 1.138)

2. APLICAREA PENTRU PRIMA DATĂ A IFRS

2.1 Obiectivul situațiilor financiare anuale cu scop general

OB 4 – *Cap. 1 Obiectivul raportării financiare cu scop general din Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară*

- Pentru a evalua perspectivele unei entități privind intrările nete de numerar, investitorii existenți și potențiali, împrumutătorii și alți creditori au nevoie de informații privind resursele entității, pretențiile față de entitate și de informații referitoare la cât de eficient și eficace își îndeplinesc consiliul de administrație și conducerea[1] entității responsabilitățile de utilizare a resurselor entității.
- Exemple de astfel de responsabilități includ protejarea resurselor entității de efectele nefavorabile ale factorilor economici precum modificările prețului și cele tehnologice și certitudinea că entitatea respectă legile, reglementările și prevederile contractuale aplicabile. Informațiile privind îndeplinirea de către conducere a responsabilităților sale sunt, de asemenea, utile pentru deciziile luate de către investitorii existenți, împrumutători și alți creditori care au dreptul de a vota sau de a influența în alt fel acțiunile conducerii.

[1] În acest cadrul general conceptual, termenul *conducere* se referă la *conducerea și consiliul de administrație ale unei entități*, cu excepția cazurilor în care se indică în mod specific referirea la alte aspecte.

2.2 Primele situații financiare anuale în conformitate cu IFRS

- Pentru a respecta IAS 1, primele situații financiare întocmite în conformitate cu IFRS ale unei entități trebuie să includă cel puțin trei situații ale poziției financiare, două situații ale profitului sau pierderii și altor elemente ale rezultatului global, două situații individuale ale profitului sau pierderii (dacă se prezintă), două situații ale fluxurilor de trezorerie și două situații privind modificările capitalurilor proprii și notele aferente, inclusiv informațiile comparative.

(IFRS 1.21)

IFRS 1 „Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară”

- O entitate trebuie să întocmească și să prezinte o *situație de deschidere a poziției financiare în conformitate cu IFRS la data trecerii la IFRS-uri*. Acesta este punctul de plecare pentru contabilitatea conform IFRS-urilor.

(IFRS 1.6)

- data trecerii la IFRS-uri – începutul primei perioade pentru care o entitate prezintă informații comparative complete conform IFRS-urilor în primele sale situații financiare întocmite în conformitate cu IFRS.

- **situația de deschidere a poziției financiare în conformitate cu IFRS – situația poziției financiare a entității la data trecerii la IFRS-uri.**
- **prima perioadă de raportare IFRS – cea mai recentă perioadă de raportare acoperită de primele situații financiare ale entității întocmite în conformitate cu IFRS.**
- **O entitate ale cărei situații financiare sunt conforme cu IFRS-urile trebuie să prezinte în note o declarație explicită și fără rezerve privind această conformitate. O entitate nu va descrie situațiile financiare drept conforme cu IFRS-urile decât dacă satisfac toate dispozițiile IFRS-urilor.**

(IAS 1.16)

- Dacă situațiile financiare ale unei entități au conținut în anii precedenți acea declarație, orice abateri importante prezentate sau neprezentate de la IFRS-uri sunt erori. Pentru corectarea acestora, entitatea aplică IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori.*

(IFRS 1. BC 6)

Bilanțul de deschidere al unei entități întocmit în conformitate cu IFRS este punctul de plecare pentru contabilitatea sa conformă cu IFRS-urile.

(IFRS 1. BC 16)

Primele situații financiare întocmite în conformitate cu IFRS ale unei entități – primele situații financiare anuale în care entitatea adoptă IFRS-urile prin intermediul unei declarații explicite și fără rezerve de conformitate cu IFRS-urile, cuprinsă în acele situații financiare.

Situațiile financiare conforme cu IFRS-urile sunt primele situații financiare întocmite în conformitate cu IFRS ale unei entități dacă, de exemplu, entitatea:

- a prezentat cele mai recente situații financiare anterioare:
 - în conformitate cu dispozițiile naționale, care nu sunt consecvente cu IFRS-urile în toate aspectele;
 - în conformitate cu IFRS-urile în toate aspectele, cu excepția faptului că situațiile financiare nu conțin o declarație explicită și fără rezerve de conformitate cu IFRS-urile;
 - care conțin o declarație explicită de conformitate cu unele IFRS-uri, dar nu cu toate;
 - în conformitate cu dispozițiile naționale inconsecvente cu IFRS-urile, folosind anumite IFRS-uri individuale pentru a contabiliza elementele pentru care nu există dispoziții naționale; ori
 - în conformitate cu dispozițiile naționale, cu o reconciliere a anumitor valori cu valorile determinate conform IFRS-urilor;
- a întocmit situații financiare conforme cu IFRS-urile doar pentru uz intern, fără a le pune la dispoziția proprietarilor entității sau a altor utilizatori externi;

- a întocmit un pachet de raportare conform cu IFRS-urile, în scopuri de consolidare, fără a întocmi un set complet de situații financiare așa cum sunt definite în IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit în 2007); sau
- nu a prezentat situații financiare pentru perioadele anterioare.

(IFRS 1.3)

IFRS 1 se aplică atunci când o entitate adoptă pentru prima dată IFRS-urile. Nu se aplică atunci când, de exemplu, o entitate:

- încetează să mai prezinte situații financiare conforme cu dispozițiile naționale, după ce le-a prezentat anterior alături de un alt set de situații financiare care au conținut o declarație explicită și fără rezerve de conformitate cu IFRS-urile;
- a prezentat în anul anterior situații financiare conforme cu dispozițiile naționale, și acele situații financiare au conținut o declarație explicită și fără rezerve de conformitate cu IFRS-urile; sau
- a prezentat în anul anterior situații financiare care au conținut o declarație explicită și fără rezerve de conformitate cu IFRS-urile, chiar dacă auditorii și-au întocmit raportul de audit, emițând o opinie cu rezerve cu privire la acele situații financiare.

(IFRS 1.4)

...în situația de deschidere a poziției financiare în conformitate cu IFRS, o entitate trebuie:

- să recunoască toate activele și datoriile a căror recunoaștere este impusă de IFRS-uri;
- să nu recunoască elemente ca active sau datorii dacă IFRS-urile nu permit o astfel de recunoaștere;
- să reclasifice elementele care au fost recunoscute conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare ca un tip de activ, datorie sau componentă de capitaluri proprii, dar care sunt un tip diferit de activ, datorie sau componentă de capitaluri proprii conform IFRS-urilor; și
- să aplice IFRS-urile pentru evaluarea tuturor activelor și datoriilor recunoscute.

(IFRS 1.10)

2.3 Politici contabile

O entitate trebuie să folosească aceleași politici contabile în situația de deschidere a poziției financiare în conformitate cu IFRS și în toate perioadele prezentate în primele sale situații financiare întocmite în conformitate cu IFRS. Acele politici contabile trebuie să fie conforme cu fiecare IFRS care este în vigoare la finalul primei sale perioade de raportare în conformitate cu IFRS, cu excepția situațiilor specificate la punctele 13-19 și în Anexele B-E.

(IFRS 1.7)

O entitate nu trebuie să aplice diferite versiuni ale IFRS-urilor care au fost în vigoare la date anterioare. O entitate poate aplica un nou IFRS care nu este încă obligatoriu, dacă acesta permite o aplicare anterioară.

(IFRS 1.8)

IFRS-urile sunt însoțite de îndrumări pentru a sprijini entitățile în aplicarea dispozițiilor lor. Toate aceste îndrumări menționează dacă ele sunt sau nu parte integrantă a IFRS-urilor. Îndrumările care sunt parte integrantă a IFRS-urilor sunt obligatorii. Îndrumările care nu sunt parte integrantă a IFRS-urilor nu conțin dispoziții pentru situațiile financiare.

(IAS 8.9)

În absența unui IFRS care se aplică în mod specific unei tranzacții, unui alt eveniment sau unei alte condiții, conducerea trebuie să își exercite raționamentul profesional pentru elaborarea și aplicarea unei politici contabile care are drept rezultat informații care sunt:

- (a) relevante pentru necesitățile utilizatorilor de luare a deciziilor economice; și
- (b) fiabile, în sensul că situațiile financiare:
 - (i) reflectă cu exactitate poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității;
 - (ii) reflectă fondul economic al tranzacțiilor, al altor evenimente și condiții, și nu doar forma juridică;
 - (iii) sunt neutre, adică lipsite de influențe;
 - (iv) sunt prudente; și
 - (v) sunt complete din toate punctele de vedere semnificative.

(IAS 8.10)

În exercitarea raționamentului descris la punctul 10, conducerea trebuie să facă referire la și să ia în considerare aplicabilitatea următoarelor surse în ordine descrescătoare:

- (a) dispozițiile din IFRS-uri care tratează aspecte similare și conexe; și
- (b) definițiile, criteriile de recunoaștere și conceptele de evaluare pentru active, datorii, venituri și cheltuieli din *Cadrul general*.

(IAS 8.11)

La exercitarea raționamentului descris la punctul 10, conducerea poate lua în considerare cele mai recente norme ale altor organisme de normalizare care utilizează un cadru general conceptual similar pentru a elabora standarde de contabilitate, alte documente contabile și practicile acceptate ale domeniului de activitate, în măsura în care acestea nu sunt în contradicție cu sursele menționate la punctul 11.

(IAS 8.12)

2.4 Estimări

Estimările unei entități conform IFRS-urilor la data trecerii la IFRS-uri trebuie să fie consecvente cu estimările făcute pentru aceeași dată conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare (după ajustările care vor reflecta orice diferențe din politicile contabile), în afară de cazul când există dovezi obiective că aceste estimări au fost eronate.

(IFRS 1.14)

O entitate poate fi nevoită să facă, la data trecerii la IFRS-uri, estimări conforme cu IFRS-urile care nu au fost impuse la data respectivă de principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare. Pentru a atinge conformitatea cu IAS 10, aceste estimări conforme cu IFRS-urile trebuie să reflecte condițiile care au existat la data trecerii la IFRS-uri. Mai precis, estimările de la data trecerii la IFRS-uri ale prețurilor pieței, ratelor dobânzii sau cursurilor de schimb valutar trebuie să reflecte condițiile pieței la acea dată.

(IFRS 1.16)

2.5 Explicații privind trecerea la IFRS și reconcilierii

O entitate trebuie să explice modul în care trecerea de la principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare la IFRS-uri i-a afectat poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie raportate.

(IFRS 1.23)

Pentru a fi în conformitate cu punctul 23, primele situații financiare întocmite în conformitate cu IFRS ale unei entități trebuie să includă:

(a) reconcilierii ale capitalurilor sale proprii raportate conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare cu capitalurile sale proprii raportate în conformitate cu IFRS-urile pentru ambele date următoare:

(i) data trecerii la IFRS-uri; și

(ii) sfârșitul ultimei perioade prezentate în cele mai recente situații financiare anuale ale entității conforme cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare.

(b) o reconciliere a rezultatului global total conform IFRS-urilor pentru ultima perioadă prezentată în cele mai recente situații financiare anuale ale entității. Punctul de plecare pentru această reconciliere trebuie să fie rezultatul global total conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare pentru aceeași perioadă sau, dacă o entitate nu a raportat un astfel de total, profitul sau pierderea conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare.

(c) dacă entitatea a recunoscut sau a reluat orice pierdere din depreciere pentru prima dată în întocmirea situației de deschidere a poziției financiare în conformitate cu IFRS, prezentările de informații pe care IAS 36 *Deprecierea activelor* le-ar fi prevăzut dacă entitatea ar fi recunoscut acele pierderi din depreciere sau reluări în perioade care încep cu data trecerii la IFRS-uri.

(IFRS 1.24)

2.6 Utilizarea valorii juste drept cost presupus

Dacă o entitate utilizează valoarea justă în situația de deschidere a poziției financiare în conformitate cu IFRS drept *cost presupus* pentru un element de imobilizări corporale, o investiție imobiliară sau o imobilizare necorporală (a se vedea punctele D5 și D7), primele situații financiare întocmite în conformitate cu IFRS ale entității trebuie să prezinte pentru fiecare element-rând din situația de deschidere a poziției financiare în conformitate cu IFRS:

(a) valoarea agregată a acelor valori juste; și

(b) ajustarea agregată a valorilor contabile raportate conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare.

(IFRS 1.30)

***Cost presupus* = o valoare folosită ca substituent pentru cost sau costul amortizat la o anumită dată. Deprecierea sau amortizarea ulterioară presupune că entitatea a recunoscut inițial activul sau datoria la o anumită dată și că atunci costul acestuia (acesteia) a fost egal cu costul său presupus. (IFRS 1 Anexa A Termeni și definiții)**

Unele evaluări conform IFRS-urilor se bazează pe o acumulare a costurilor trecute sau pe alte date privind tranzacția. Dacă o entitate nu a colectat anterior informațiile necesare, colectarea sau estimarea retroactivă a acestora poate să fie costisitoare. Pentru a evita costurile excesive, ED 1 a propus ca o entitate să poată folosi valoarea justă a unui element de imobilizări corporale la data trecerii la IFRS-uri drept cost presupus al acestuia la acea dată, dacă determinarea unei evaluări bazate pe cost conform IFRS-urilor ar implica un cost sau un efort nejustificat.

(IFRS 1. BC41)

În cursul finalizării prezentului IFRS, Consiliul a observat că informațiile reconstituite privind costul pot să fie mai puțin relevante pentru utilizatori și mai puțin fiabile decât informațiile privind valoarea justă curentă. În plus, Consiliul a concluzionat că echilibrarea costurilor și beneficiilor a fost o sarcină a Consiliului atunci când a stabilit dispozițiile privind contabilitatea, mai degrabă decât pentru entități atunci când acestea aplică respectivele dispoziții. Ca urmare, prezentul IFRS permite unei entități să folosească valoarea justă drept cost presupus, în unele cazuri, fără să fie nevoie să demonstreze costul sau efortul nejustificat.

(IFRS 1. BC42)

Unii și-au exprimat îngrijorarea că folosirea valorii juste ar conduce la o lipsă de comparabilitate. Totuși, costul este în general echivalent cu valoarea justă la data achiziției. Ca urmare, folosirea valorii juste drept cost presupus al unui activ înseamnă că entitatea va raporta aceleași date privind costul ca și când ar fi dobândit activul cu același potențial funcțional rămas la data trecerii la IFRS-uri. Dacă există orice lipsă de comparabilitate, aceasta rezultă din agregarea costurilor suportate la date diferite, mai degrabă decât din folosirea vizată a valorii juste drept cost presupus pentru unele active. Consiliul a considerat această abordare capabilă să rezolve unica problemă a introducerii IFRS-urilor într-un mod eficient din punct de vedere al costului fără deteriorarea transparenței.

(IFRS 1. BC43)

Prezentul IFRS restricționează folosirea valorii juste drept cost presupus pentru acele active pentru care costurile de reconstrucție par să ofere un beneficiu limitat pentru utilizatori și care sunt deosebit de oneroase: imobilizările corporale, investițiile imobiliare (dacă entitatea alege să folosească metoda costului din IAS 40 *Investiții imobiliare*) și imobilizările necorporale care întrunesc criteriile restrictive (punctele D5 și D7 ale prezentului IFRS).

(IFRS 1. BC44)

Conform modelului de reevaluare din IAS 16 *Imobilizări corporale*, dacă o entitate reevaluează un activ, ea trebuie să reevalueze toate activele din acea clasă. Această restricție împiedică reevaluarea selectivă numai pentru acele active a căror reevaluare ar fi condus la un anumit rezultat. Unii au sugerat o restricție similară privind utilizarea valorii juste drept cost presupus. Totuși, IAS 36 *Deprecierea activelor* prevede un test de depreciere dacă există orice indiciu că un activ este depreciat. Astfel, dacă o entitate folosește valoarea justă drept cost presupus pentru active a căror valoare justă este deasupra costului, ea nu poate ignora indiciile că valoarea recuperabilă a altor active poate

să fi scăzut sub valoarea lor contabilă. Ca urmare, prezentul IFRS nu restricționează folosirea valorii juste drept cost presupus pentru toate clasele de active.

(IFRS 1. BC45)

Anumite reevaluări pot fi, în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, mai relevante pentru utilizatori decât costul inițial. Dacă este așa, nu ar fi rezonabil să se prevadă reconstituiri de durată și costisitoare pentru un cost care este conform cu IFRS-urile. În consecință, IFRS-ul permite unei entități să utilizeze valorile determinate folosind principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare drept cost presupus pentru IFRS-uri în următoarele cazuri:

(a) dacă o entitate a reevaluat unul dintre activele descrise la punctul BC44 folosind principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare și reevaluarea întrunește criteriile specifice (punctele D6 și D7 din prezentul IFRS).

(b) dacă o entitate a stabilit un cost presupus conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare pentru o parte sau pentru toate activele și datoriile, prin evaluarea lor la valoarea justă la o anumită dată, datorită unui eveniment, de exemplu, o privatizare sau o ofertă publică inițială (punctul D8 din prezentul IFRS).

(IFRS 1. BC46)

Derogări prevăzute de IFRS 1 cu privire la active imobilizate (Anexa D)

O entitate poate alege să evalueze un element de imobilizări corporale, la data trecerii la IFRS-uri, la valoarea sa justă și să folosească această valoare justă drept cost presupus la acea dată.

(IFRS 1.D5)

O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate alege să folosească o reevaluare conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare a unui element de imobilizări corporale, la sau înainte de data trecerii la IFRS-uri, drept cost presupus la data reevaluării, dacă reevaluarea a fost, la data reevaluării, comparabilă, în linii mari, cu:

- valoarea justă; fie
- costul sau costul amortizat conform IFRS-urilor, ajustat astfel încât să reflecte, de exemplu, modificările unui indice de preț general sau specific.

(IFRS 1.D6)

Punctul D6 al IFRS-ului se referă la reevaluările comparabile cu valoarea justă sau care reflectă un indice aplicat costului, care este comparabil cu costul determinat conform IFRS-urilor. Nu poate fi clar întotdeauna dacă o reevaluare anterioară a fost făcută ca o evaluare a valorii juste sau dacă diferă mult de valoarea justă. Flexibilitatea în această direcție permite o soluție eficientă din punct de vedere al costului pentru problema unică a trecerii. Ea permite unei entități care adoptă pentru prima dată IFRS-urile să stabilească un cost presupus folosind evaluarea care este deja disponibilă și este un punct de plecare rezonabil pentru evaluarea bazată pe cost.

(IFRS 1. BC47)

Selecțiile de la punctele D5 și D6 sunt, de asemenea, valabile pentru:

- investiții imobiliare, dacă o entitate alege să folosească modelul bazat pe cost din IAS 40 *Investiții imobiliare*; și
- imobilizările necorporale care îndeplinesc:
 - criteriile de recunoaștere din IAS 38 (inclusiv evaluarea fiabilă a costului original); și
 - criteriile pentru reevaluare din IAS 38 (inclusiv existența unei piețe active).

O entitate nu trebuie să utilizeze aceste selecții pentru alte active sau pentru datorii.

(IFRS 1.D7)

O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate să fi stabilit un cost presupus conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare pentru unele sau pentru toate activele și datoriile sale, prin evaluarea lor la valoarea lor justă la o anumită dată, datorită unui eveniment, de exemplu, o privatizare sau o ofertă publică inițială...

(IFRS 1.D8)

În Documentul *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis în mai 2010, Consiliul a extins domeniul de aplicare al punctului D8 cu utilizarea derogării privind costul presupus pentru o valoare justă determinată de un eveniment. În unele jurisdicții, legislația locală impune unei entități să-și reevalueze activele și datoriile la valoarea justă în cazul unei privatizări sau a unei oferte publice inițiale (IPO) și să trateze valorile reevaluate drept cost presupus pentru principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare. Înainte de modificarea efectuată în mai 2010, dacă reevaluarea ar fi avut loc după data trecerii entității la IFRS-uri, entitatea nu ar fi putut utiliza acea reevaluare drept cost presupus pentru IFRS-uri. Prin urmare, entitatea ar fi fost nevoită să întocmească două seturi de evaluări pentru activele și datoriile sale – unul pentru a se conforma IFRS-urilor și unul pentru a se conforma legislației locale. Consiliul a considerat acest lucru drept o povară nejustificată. Prin urmare, Consiliul a modificat punctul D8 pentru a permite unei entități să recunoască o evaluare a unei valori juste determinate de un eveniment drept cost presupus atunci când are loc evenimentul, cu condiția ca acel moment să se încadreze în perioadele acoperite de primele situații financiare întocmite în conformitate cu IFRS. În plus, Consiliul a ajuns la concluzia că aceeași scutire trebuie să i se aplice unei entități care a adoptat IFRS-urile în perioadele anterioare datei intrării în vigoare a IFRS 1 sau care a aplicat IFRS 1 într-o perioadă anterioară, cu condiția ca data evaluării să se încadreze în perioada acoperită de primele sale situații financiare întocmite în conformitate cu IFRS.

(IFRS 1. BC46A)

Unele entități dețin elemente de imobilizări corporale sau imobilizări necorporale care sunt utilizate, sau au fost utilizate anterior în activități care fac obiectul unor reglementări tarifare. Valoarea contabilă a acestor elemente poate include valorile care au fost determinate conform principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, însă nu îndeplinesc condițiile pentru capitalizare în conformitate cu IFRS-urile. În acest caz, o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate alege să utilizeze valoarea contabilă a unui astfel de element conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare drept cost presupus la data trecerii la IFRS-uri. Dacă o entitate aplică această derogare unui element, nu trebuie să o aplice tuturor elementelor. La data trecerii la IFRS-uri, o entitate trebuie să facă un test pentru depreciere în conformitate cu IAS 36 pentru fiecare element pentru care se utilizează această derogare. În sensul acestui punct, activitățile fac obiectul reglementărilor tarifare dacă furnizează bunuri sau servicii clienților

la prețuri (adică tarife) stabilite de un organism autorizat care are dreptul de a stabili tarife obligatorii pentru clienți și care au ca scop recuperarea costurilor specifice suportate de entitate în furnizarea bunurilor sau serviciilor reglementate și obținerea unei rentabilități specifice. Rentabilitatea specifică poate reprezenta o limită minimă sau un interval și nu este necesar să fie o rentabilitate fixă sau garantată.

(IFRS 1.D8B)

În documentul *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis în mai 2010, Consiliul a extins utilizarea derogării privind costul presupus pentru entitățile ale căror activități fac obiectul unei reglementări tarifare. O entitate poate avea elemente de imobilizări corporale sau necorporale pe care le deține pentru a le utiliza în activități care fac obiectul unei reglementări tarifare sau pe care le-a utilizat anterior în acest scop și le deține în prezent pentru alte scopuri. Conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare, o entitate ar fi putut capitaliza, ca parte a valorilor contabile ale elementelor de imobilizări corporale sau necorporale deținute pentru a fi utilizate în activități care fac obiectul unei reglementări tarifare, valori care nu îndeplinesc condițiile de capitalizare conform IFRS-urilor. De exemplu, atunci când stabilesc tarifele, organismele de reglementare permit adesea entităților să capitalizeze, ca parte a costului imobilizărilor corporale sau necorporale dobândite, construite sau produse de-a lungul timpului, un provizion pentru costul de finanțare a achiziției, construirii sau producerii activului. Acest provizion include, de obicei, costul implicit al capitalurilor proprii. IFRS-urile nu permit unei entități să capitalizeze un cost implicit al capitalurilor proprii.

(IFRS 1. BC47F)

Înainte de această modificare, o entitate cu astfel de elemente, ale căror valori contabile includ valori care nu îndeplinesc condițiile de capitalizare în conformitate cu IFRS-urile, ar fi fost nevoită fie să retrateze aceste elemente retroactiv pentru a elimina valorile care nu îndeplinesc condițiile de capitalizare, fie să utilizeze derogarea de la punctul D5 (valoarea justă drept cost presupus). Ambele alternative generează provocări practice semnificative, ale căror costuri pot depăși adesea beneficiile.

(IFRS 1. BC47G)

De obicei, odată ce valorile sunt incluse în costul total al unui element de imobilizări corporale, ele nu mai sunt urmărite separat. Retratarea imobilizărilor corporale în vederea eliminării valorilor care nu sunt conforme cu IFRS-urile ar necesita informații istorice care, dată fiind vechimea obișnuită a unora dintre activele implicate, probabil nu mai sunt disponibile și ar fi dificil de estimat. Obținerea informațiilor privind valoarea justă necesare pentru utilizarea derogării de la punctul D5 ar putea să nu reprezinte o alternativă practică, având în vedere indisponibilitatea informațiilor privind valoarea justă pentru acele active.

(IFRS 1. BC47H)

Consiliul a decis să permită entităților ale căror activități fac obiectul unei reglementări tarifare să utilizeze, drept cost presupus la data trecerii la IFRS-uri, valoarea contabilă a elementelor de imobilizări corporale sau necorporale determinate conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare. Consiliul consideră că această derogare este consecventă cu derogările incluse deja în IFRS 1 în sensul că evită costurile excesive, îndeplinind în același timp obiectivele prezentului IFRS.

(IFRS 1 BC47I)

Consiliul înțelege că majoritatea entităților care adoptă pentru prima dată IFRS-urile și care au activități care fac obiectul unei reglementări tarifare au contabilizat anterior imobilizările corporale în general în conformitate cu un model bazat pe costul istoric consecvent cu IAS 16. Consiliul a ajuns la concluzia că efortul și costul necesare pentru conformarea totală în acest domeniu în scopul întocmirii primelor situații financiare în conformitate cu IFRS ale unei entități nu sunt justificate pentru îndeplinirea obiectivului de a oferi un punct de pornire adecvat pentru contabilizarea în conformitate cu IFRS-urile. IFRS 1 prevede ca fiecare element pentru care se utilizează derogarea să fie testat pentru depreciere, fie separat, fie la nivelul unității generatoare de numerar de care aparține elementul, în conformitate cu IAS 36, la data trecerii la IFRS-uri. Această dispoziție oferă o certificare suplimentară a îndeplinirii acestui obiectiv.

(IFRS 1 BC47J)

Conform anumitor dispoziții contabile naționale, **costurile aferente explorării și dezvoltării imobilizărilor ce țin de exploatarea petrolului și gazelor naturale** generate în fazele de dezvoltare și producție sunt contabilizate pe centre de costuri care includ toate exploatarea dintr-o zonă geografică extinsă. O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile și care a utilizat acest tip de contabilizare conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare poate opta să evalueze activele de tipul petrolului și gazelor naturale la data trecerii la IFRS-uri pe următoarea bază:

(a) activele de explorare și evaluare, la valoarea determinată conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare aplicate de entitate; și

(b) activele aferente fazelor de dezvoltare și producție, la valoarea determinată pentru centrul de cost conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare aplicate de entitate. Entitatea va aloca această valoare proporțional activelor aferente centrului de cost utilizând volumele rezervelor sau valorile rezervelor de la data respectivă.

(IFRS 1 D8A)

Conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare, multe entități din sectorul petrolului și gazelor naturale au contabilizat costurile aferente exploatărilor în curs de dezvoltare sau în producție pe centre de cost care includ toate exploatarea dintr-o zonă geografică extinsă. (În multe jurisdicții, această metodă este denumită contabilizarea costului complet.) Aceste entități vor trebui, în cele mai multe cazuri, să determine valorile contabile pentru activele de tipul petrolului și gazelor naturale la data trecerii la IFRS-uri. Informațiile privind activele de tipul petrolului și gazelor naturale înregistrate într-un sistem contabil care utilizează această metodă de contabilizare vor fi, aproape întotdeauna, înregistrate într-o unitate de cont mai mare decât cea care este acceptabilă conform IFRS-urilor. La nivelul unității de cont IFRS trebuie, de asemenea, calculată amortizarea (pe baza unității de producție) pentru fiecare an, utilizând o bază a rezervelor care s-a modificat în fiecare an din cauza modificărilor unor factori cum sunt cunoștințele de geologie și prețurile pentru petrol și gazele naturale. Este posibil ca în multe cazuri, în special pentru active mai vechi, aceste informații să nu fie disponibile. Consiliul a fost atenționat că efortul pentru a determina soldurile de deschidere la data trecerii la IFRS-uri și costul asociat acestuia vor fi, de obicei, foarte mari, chiar și atunci când astfel de informații sunt disponibile.

(IFRS 1 BC47A)

IFRS 1 permite unei entități să evalueze un element de imobilizări corporale, la data trecerii la IFRS-uri, la valoarea sa justă și să folosească această valoare justă drept cost presupus al respectivului element la acea dată. Determinarea valorii juste pentru activele de tipul petrolului și gazelor naturale este un proces complex care începe cu dificila sarcină de estimare a volumului rezervelor și resurselor. Când valorile juste trebuie auditate, determinarea datelor semnificative pentru estimări necesită, de obicei, colaborarea cu experți externi calificați în domeniu. Pentru entitățile cu multe active de tipul petrolului și gazelor naturale, alternativa utilizării acestei valori juste drept cost presupus nu respectă intenția declarată a Consiliului de a evita generarea unor costuri excesive (a se vedea punctul BC41).

(IFRS 1 BC47B)

Consiliul a decis că, **pentru activele de tipul petrolului și gazelor naturale** în fazele de producție sau de dezvoltare, va permite entităților care au utilizat, conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare, metoda de contabilizare descrisă la punctul BC47A să determine costul presupus la data trecerii la IFRS-uri utilizând o alocare a valorii determinate pentru un centru de costuri, conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare, pe baza rezervelor asociate activelor de tipul petrolului și gazelor naturale din respectivul centru de costuri.

(IFRS 1 BC47C)

Costul presupus al activelor de tipul petrolului și gazelor naturale astfel determinat poate include valori care nu ar fi fost capitalizate în conformitate cu IFRS-urile, cum ar fi unele cheltuieli de regie, costuri care s-au suportat înainte ca entitatea să obțină drepturile legale de a explora o anumită zonă (și care nu pot fi capitalizate conform IAS 38 *Imobilizări necorporale*) și, mai important, costurile exploatărilor care nu au avut succes. Aceasta este o consecință a includerii acestor costuri în valoarea contabilă unică determinată conform metodei de contabilizare descrisă la punctul BC47A. Pentru a evita utilizarea unui cost presupus care să determine evaluarea unor active de tipul petrolului și gazelor naturale la o valoare mai mare decât valoarea lor recuperabilă, Consiliul a decis ca activele de tipul petrolului și gazelor naturale să fie testate pentru depreciere la data trecerii la IFRS-uri.

(IFRS 1 BC47D)

Nu toate entitățile din sectorul petrolului și gazelor naturale au utilizat metoda de contabilizare descrisă la punctul BC47A conform principiilor lor contabile general acceptate (GAAP) anterioare. Unele entități au utilizat o metodă de contabilizare care prevede utilizarea unei unități de cont care este, în general, consecventă cu IFRS-urile și care nu generează probleme similare de tranziție. Prin urmare, Consiliul a decis că derogarea se va aplica numai entităților care au utilizat metoda de contabilizare descrisă la punctul BC47A conform principiilor lor contabile general acceptate (GAAP) anterioare.

(IFRS 1 BC47E)

Îndrumări pentru implementarea IFRS 1

IAS 16 *Imobilizări corporale*

Dacă metodele și ratele de amortizare pe care le ia în calcul o entitate conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare sunt acceptabile conform IFRS-urilor, ele sunt luate în calcul pentru orice modificare în estimarea duratei de utilizare sau pentru

orice model de amortizare, prospectiv, începând cu momentul în care entitatea face modificarea estimării (punctele 14 și 15 ale IFRS-ului și punctul 61 al IAS 16). Cu toate acestea, în anumite situații, metodele și ratele de amortizare utilizate de o entitate conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare pot să difere de cele care ar fi acceptabile conform IFRS-urilor (de exemplu, dacă ele au fost adoptate numai pentru impozitare și nu reflectă o estimare rezonabilă a duratei de viață utilă a activului). Dacă aceste diferențe au un efect semnificativ asupra situațiilor financiare, entitatea ajustează retroactiv amortizarea cumulată în situația de deschidere a poziției financiare în conformitate cu IFRS în așa fel încât să respecte dispozițiile IFRS-urilor.

(IFRS 1.IG7)

O entitate poate alege să utilizeze una dintre următoarele valori drept costul presupus al unui element de imobilizări corporale:

- valoarea justă la data trecerii la IFRS-uri (punctul D5 din IFRS), caz în care entitatea face prezentările prevăzute la punctul 30 din IFRS;
- o reevaluare conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare care respectă criteriile de la punctul D6 al IFRS-ului;
- valoarea justă la data unui eveniment precum o privatizare sau o ofertă publică inițială (punctul D8 din prezentul IFRS);
- o alocare a unei valori determinate conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare care respectă criteriile de la punctul D8A al IFRS-ului; sau
- valoarea contabilă, conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare, a elementului de imobilizări corporale utilizat (sau utilizat anterior) în activitățile care fac obiectul unei reglementări tarifare (punctul D8B din prezentul IFRS).

(IFRS 1.IG8)

Amortizarea ulterioară se bazează pe costul presupus și începe de la data la care entitatea a stabilit costul presupus.

(IFRS 1.IG9)

Dacă o entitate alege ca politică contabilă modelul de reevaluare din IAS 16 pentru unele sau pentru toate clasele de imobilizări corporale, ea prezintă surplusul cumulativ din reevaluare ca o componentă separată a capitalurilor proprii. Surplusul din reevaluare la data trecerii la IFRS-uri se bazează pe o comparație a valorii contabile a activului la acea dată cu costul sau costul presupus al acestuia. În cazul în care costul presupus corespunde valorii juste la data trecerii la IFRS-uri, entitatea face prezentările prevăzute la punctul 30 al IFRS-ului.

(IFRS 1.IG10)

Dacă reevaluările conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare nu întrunesc criteriile de la punctul D6 sau D8 al IFRS-ului, entitatea evaluează activele reevaluate în situația de deschidere a poziției financiare pe una dintre bazele următoare:

(a) costul (sau costul presupus) minus orice amortizare cumulată sau orice pierderi cumulate din depreciere conform modelului bazat pe cost din IAS 16;

(b) costul presupus, ca fiind valoarea justă la data trecerii la IFRS-uri (punctul D5 al IFRS-ului); sau

(c) valoarea reevaluată, dacă entitatea adoptă modelul de reevaluare din IAS 16 ca politică contabilă conform IFRS-urilor pentru toate elementele de imobilizări corporale din aceeași clasă.

(IFRS 1.IG11)

IAS 16 prevede ca fiecare parte a unui element de imobilizări corporale cu un cost semnificativ raportat la costul total al elementului să fie amortizată separat. Cu toate acestea, IAS 16 nu prescrie o unitate de măsură pentru recunoașterea unui activ, adică ceea ce constituie un element de imobilizări corporale. Astfel, este necesar raționamentul în aplicarea criteriilor de recunoaștere în circumstanțele specifice ale entității (a se vedea IAS 16, punctele 9 și 43).

(IFRS 1.IG12)

În anumite cazuri, construirea sau punerea în funcțiune a unui activ generează obligația unei entități de a demonta sau a muta activul respectiv și a restaura locul pe care se află activul. O entitate aplică IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente* în recunoașterea și evaluarea oricărui provizion rezultat. O entitate aplică IAS 16 pentru determinarea valorii rezultate incluse în costul activului, înainte de amortizare sau de pierderile din depreciere. Elementele ca amortizarea și, atunci când este cazul, pierderile din depreciere generează diferențe între valoarea contabilă a datoriei și valoarea inclusă în valoarea contabilă a activului. O entitate contabilizează modificările în astfel de datorii în conformitate cu IFRIC 1 *Modificări ale datoriilor existente din dezafectare, restaurare și de natură similară*. Cu toate acestea, punctul D21 din IFRS 1 oferă o derogare pentru modificările care au avut loc înainte de data trecerii la IFRS-uri și prescrie un tratament alternativ acolo unde este utilizată o derogare. Un exemplu de adoptare pentru prima dată a IFRIC 1, care ilustrează utilizarea acestei derogări, este dat la punctele IG201-IG203.

(IFRS 1.IG13)

O entitate care adoptă IFRS-urile pentru prima dată poate alege să utilizeze valoarea justă a unei imobilizări necorporale la data unui eveniment cum ar fi privatizarea sau oferta publică inițială drept costul său presupus la data acelui eveniment (punctul D8 din IFRS), cu condiția ca imobilizarea necorporală să se califice pentru recunoaștere conform IAS 38 (punctul 10 din IFRS – active recunoscute potrivit IFRS). Suplimentar, dacă, și numai dacă, o imobilizare necorporală îndeplinește ambele criterii de recunoaștere din IAS 38 (inclusiv evaluarea fiabilă a costului inițial) și criteriile din IAS 38 pentru reevaluare (inclusiv existența unei piețe active), o entitate care adoptă IFRS-urile pentru prima dată poate alege să utilizeze una dintre valorile de mai jos ca fiind costul ei presupus (punctul D7 din IFRS):

- valoarea justă la data trecerii la IFRS-uri (punctul D5 din IFRS), caz în care entitatea face prezentările prevăzute la punctul 30 din IFRS; sau
- o reevaluare conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare care respectă criteriile de la punctul D6 din IFRS.

(IFRS 1.IG50)

2.7 Tratarea efectelor hiperinflației

Inflație

- Situațiile financiare ale unei entități a cărei monedă funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste, bazate fie pe abordarea costului istoric, fie pe cea a costului curent, trebuie exprimate în raport cu unitatea de măsură existentă la finalul perioadei de raportare...

(IAS 29.8)

- ... prezentul standard se aplică situațiilor financiare ale oricărei entități de la începutul perioadei de raportare în care s-a identificat existența hiperinflației în țara în a cărei monedă se raportează.

(IAS 29.4)

- ... Unele elemente nemonetare sunt contabilizate la valori curente la finalul perioadei de raportare, cum ar fi valoarea realizabilă netă și valoarea justă, deci ele nu sunt retratate...

(IAS 29.14)

- ... Activele și datoriile a căror evaluare la valoarea justă este impusă entității, sau pentru care entitatea alege evaluarea la valoarea justă, constituie o excepție. De exemplu, imobilizările corporale pot fi reevaluate la valoarea justă, iar în cazul activelor biologice evaluarea la valoarea justă este, în general, impusă. Unele entități prezintă totuși situații financiare bazate pe abordarea costului curent, care reflectă efectele modificărilor prețurilor specifice ale activelor deținute.

(IAS 29.6)

- Cele mai multe elemente nemonetare sunt contabilizate la cost sau la cost minus amortizarea; prin urmare, ele sunt exprimate la valori curente la data achiziției. Costul retratat sau costul minus amortizare pentru fiecare element este determinat prin aplicarea la costul său istoric și la amortizarea acumulată a variației unui indice general al prețurilor de la data achiziției până la finalul perioadei de raportare.

(IAS 29.15)

...Prin urmare, imobilizările corporale, stocurile de materii prime și mărfuri, fondul comercial, brevetele, mărcile înregistrate și activele similare sunt retratate de la data cumpărării lor. Stocurile de produse în curs de execuție și de produse finite sunt retratate de la data suportării costurilor de cumpărare și de conversie.

(IAS 29.15)

- Unele elemente nemonetare sunt contabilizate la valori curente la alte date decât cea de achiziție sau cea a situației poziției financiare, de exemplu, imobilizările corporale care au fost reevaluate la o dată anterioară. În aceste cazuri, valorile contabile sunt retratate de la data reevaluării.

(IAS 29.18)

- Valoarea retratată a unui element nemonetar este redusă, în conformitate cu IFRS-urile adecvate, atunci când depășește valoarea sa recuperabilă. De exemplu, valorile

retratate ale imobilizărilor corporale, ale fondului comercial, ale brevetelor și mărcilor înregistrate sunt diminuate la valoarea recuperabilă, iar valorile retratate ale stocurilor sunt diminuate la valoarea realizabilă netă.

(IAS 29.19)

- Impactul inflației este, de obicei, recunoscut în costurile îndatorării. Este inadecvată efectuarea simultană atât a retratării cheltuielilor de capital finanțate prin împrumuturi, cât și a capitalizării acelei părți din costurile îndatorării care compensează inflația, în cursul aceleiași perioade. Această parte a costurilor de îndatorare este recunoscută ca o cheltuială în perioada în care costurile au fost suportate.

(IAS 29.21)

- O entitate poate dobândi active printr-un angajament care îi permite să amâne plata fără a suporta o cheltuială explicită cu dobândă. Atunci când nu se poate determina valoarea dobânzii, astfel de active sunt retratate de la data plății și nu de la data cumpărării.

(IAS 29.22)

- La începutul primei perioade de aplicare a prezentului standard, componentele capitalurilor proprii ale proprietarilor, cu excepția rezultatului reportat și a oricărui surplus din reevaluare, sunt retratate prin aplicarea unui indice general al prețurilor de la datele la care componentele au fost aduse ca aport sau au apărut în alt fel. Orice surplus din reevaluare care a apărut în perioadele anterioare este eliminat. Rezultatul reportat retratat derivă din toate celelalte valori ale situației retratate a poziției financiare.

(IAS 29.24)

Derogări IFRS 1

Hiperinflație severă

Dacă o entitate are o monedă funcțională care a fost, sau este, moneda unei economii hiperinflaționiste, aceasta va determina dacă face obiectul unei hiperinflații severe înainte de data trecerii la IFRS-uri. Această situație se aplică entităților care adoptă IFRS-urile pentru prima dată, precum și entităților care au aplicat anterior IFRS-urile.

(IFRS 1.D26)

Moneda unei economii hiperinflaționiste face obiectul unei hiperinflații severe dacă prezintă următoarele două caracteristici:

- (a) nu este disponibil un indice general al prețurilor fiabil pentru toate entitățile care au tranzacții și solduri în moneda respectivă.
- (b) moneda nu poate fi convertită într-o valută relativ stabilă.

(IFRS 1.D27)

Moneda funcțională a unei entități încetează să facă obiectul unei hiperinflații severe la data normalizării monedei funcționale. Aceasta este data la care moneda funcțională nu mai prezintă niciuna dintre caracteristicile de la punctul D27 sau data la care se înregistrează trecerea de la moneda funcțională a entității la o monedă care nu face obiectul unei hiperinflații severe.

(IFRS 1.D28)

Atunci când data trecerii la IFRS-uri a unei entități este aceeași cu data normalizării monedei funcționale sau o dată ulterioară acesteia, entitatea poate alege să evalueze toate activele și datoriile deținute înainte de data normalizării monedei funcționale la valoarea justă de la data trecerii la IFRS-uri. Entitatea poate utiliza acea valoare justă drept costul presupus al acelor active și datorii în situația de deschidere a poziției financiare în conformitate cu IFRS.
(IFRS 1.D29)

Atunci când data normalizării monedei funcționale se încadrează într-o perioadă comparativă de 12 luni, perioada comparativă poate fi mai mică de 12 luni, cu condiția ca un set complet de situații financiare (conform prevederilor de la punctul 10 din IAS 1) să se asigure pentru acea perioadă mai scurtă.
(IFRS 1.D30)

Îndrumări pentru implementarea IFRS 1

IAS 29 *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste*

O entitate respectă dispozițiile din IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar* pentru a determina moneda sa funcțională și moneda sa de prezentare. Atunci când entitatea își întocmește situația de deschidere a poziției financiare în conformitate cu IFRS, aceasta aplică IAS 29 pentru orice perioadă în care economia monedei funcționale sau a monedei de prezentare a fost hiperinflaționistă.

(IFRS 1.IG32)

O entitate poate alege să utilizeze valoarea justă a unui element de imobilizări corporale la data trecerii la IFRS-uri drept cost presupus la acea dată (punctul D5 din IFRS), caz în care va emite prezentările prevăzute la punctul 30 din IFRS.

(IFRS 1.IG33)

Dacă o entitate alege să utilizeze derogările de la punctele D5-D8 ale IFRS-ului, aceasta aplică IAS 29 perioadelor de după data pentru care valoarea reevaluată sau valoarea justă a fost determinată.

(IFRS 1.IG34)

2.8 Corectarea erorilor contabile

Obligații pentru entități

- **Dacă o entitate sesizează erori făcute conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare, reconcilierile prevăzute de punctul 24 literele (a) și (b) trebuie să diferențieze corectarea acelor erori de modificările politicilor contabile.**

(IFRS 1.26)

- Sub rezerva punctului 43, o entitate trebuie să corecteze retroactiv erorile semnificative ale perioadei anterioare în primul set de situații financiare a căror publicare a fost aprobată după descoperirea acestora, prin:

- retratarea valorilor comparative pentru perioada (perioadele) anterioară(e) prezentată(e) în care a apărut eroarea; sau
- dacă eroarea a apărut înainte de cea mai îndepărtată perioadă anterioară prezentată, retratarea soldurilor de deschidere ale activelor, datoriilor și capitalurilor proprii pentru cea mai îndepărtată perioadă anterioară prezentată.

(IAS 8.42)

- O eroare a perioadei anterioare trebuie corectată prin retratare retroactivă, cu excepția cazului când sunt imposibil de determinat fie efectele specifice perioadei, fie efectul cumulativ al erorii.

(IAS 8.43)

(contul 1174 “Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”)

- Când sunt imposibil de determinat efectele specifice perioadei ale unei erori privind informațiile comparative pentru una sau mai multe perioade prezentate, entitatea trebuie să retrateze soldurile inițiale ale activelor, datoriilor și capitalurilor proprii pentru cea mai îndepărtată perioadă pentru care este posibilă retratarea retroactivă (care poate fi perioada curentă).

(IAS 8.44)

- Atunci când este imposibil de determinat, la începutul perioadei curente, efectul cumulativ al unei erori asupra tuturor perioadelor anterioare, entitatea trebuie să retrateze informațiile comparative pentru a corecta eroarea prospectiv începând cu prima dată posibilă.

(IAS 8.45)

1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)

- La înregistrarea operațiunilor referitoare la corectarea de erori contabile se aplică prevederile IAS 8.

(pct. 134 din OMFP nr. 1.286/2012, cu modificările și completările ulterioare)

- Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină publicarea unor situații financiare anuale revizuite pentru acele exerciții financiare.

(pct. 135 din OMFP nr. 1.286/2012, cu modificările și completările ulterioare)

- La efectuarea corecturilor în contabilitate, care privesc erori aferente exercițiului financiar curent, înregistrările contabile efectuate greșit se corectează, înainte de aprobarea situațiilor financiare anuale, prin stornarea (înregistrarea în roșu/cu semnul minus sau prin metoda înregistrării inverse) operațiunii contabilizate greșit și, concomitent, înregistrarea corespunzătoare a operațiunii în cauză.

(pct. 136 din OMFP nr. 1.286/2012, cu modificările și completările ulterioare)

- Dacă o entitate sesizează erori făcute conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare, reconcilierile prevăzute de punctul 24 literele (a) și (b) trebuie să diferențieze corectarea acelor erori de modificările politicilor contabile.

(IAS 1.26)

3. LEGISLAȚIA CARE REGLEMENTEAZĂ APLICAREA IFRS DE CĂTRE ENTITĂȚILE ALE CĂROR VALORI MOBILIARE SUNT TRANZACȚIONATE PE O PIAȚĂ REGLEMENTATĂ

3.1 Cadrul legal al aplicării IFRS

- Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate;

- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 881/2012 privind aplicarea de către societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară;

Piața reglementată – are înțelesul prevăzut la art. 125 din Legea nr. 297/2004 privind piața de capital, cu modificările și completările ulterioare.

- Legea nr. 297/2004, modificată prin Legea nr. 167/2012
- O piață reglementată este un sistem pentru tranzacționarea instrumentelor financiare... și a certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră, definite potrivit prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 780/2006 privind stabilirea schemei de comercializare a certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră, cu modificările și completările ulterioare, precum și pentru licitațiile de certificate de emisii de gaze cu efect de seră realizate în conformitate cu legislația comunitară în vigoare și care:

a) funcționează regulat;

b) este caracterizată de faptul că reglementările emise și supuse aprobării C.N.V.M. definesc condițiile de funcționare, de acces pe piață, condițiile de admitere la tranzacționare a unui instrument financiar și a certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră;

c) respectă cerințele de raportare și transparență în vederea asigurării protecției investitorilor stabilite de prezenta lege, precum și reglementările emise de C.N.V.M., potrivit legislației europene.

(art. 125)

- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.286/2012 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, cu modificările și completările ulterioare (OMFP nr. 1.690/2012 privind modificarea și completarea unor reglementări contabile și OMFP nr. 213/2013)

- IFRS – urile aplicabile:

Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) – adoptate potrivit procedurii prevăzute de Regulamentul (CE) nr. 1.606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate.

3.2 Obligații și responsabilități privind conducerea contabilității în condițiile aplicării IFRS

- Reglementările contabile conforme cu IFRS se aplică împreună cu legea contabilității, cu IFRS, precum și cu alte prevederi legale aplicabile, în scopul asigurării unui grad ridicat de transparență și comparabilitate a situațiilor financiare anuale.
(art. 2 din OMFP nr. 1.286/2012)

Administratorii entităților, respectiv alte persoane care au obligația gestionării entităților, precum și persoanele care au obligația organizării și conducerii acestora, directorii economici, contabilii-șefi sau alte persoane împuternicite să îndeplinească această funcție, trebuie să asigure măsurile necesare pentru aplicarea corespunzătoare a prevederilor prezentului ordin.

(art. 5 din OMFP nr. 1.286/2012)

(1) Răspunderea pentru organizarea și ținerea contabilității, în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, revine administratorului sau altei persoane care are obligația gestionării entității.

(pct. 2 din Anexa 1 la OMFP nr. 1.286/2012)

(2) Persoanele prevăzute la alin. (1) trebuie să asigure, potrivit legii, condițiile necesare pentru: întocmirea documentelor justificative privind operațiunile economice; organizarea și ținerea corectă și la zi a contabilității; organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și a capitalurilor proprii, inclusiv a elementelor înregistrate în afara bilanțului, precum și valorificarea rezultatelor acesteia; respectarea regulilor de întocmire a situațiilor financiare anuale, respectiv a situațiilor financiare anuale consolidate, și publicarea în termen a acestora; păstrarea documentelor justificative, a registrelor și situațiilor financiare și organizarea contabilității de gestiune adaptată la specificul entității.

(pct. 2 din Anexa 1 la OMFP nr. 1.286/2012)

- Continuitate:

Entitățile prevăzute la art. 1 au obligația să asigure continuitatea aplicării IFRS, inclusiv în situația în care valorile lor mobiliare la data bilanțului nu mai sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată.

(art. 5 din OMFP nr. 881/2012)

- **depunere raportări contabile:**

(1) Pentru asigurarea sistemului informațional al statului, Ministerul Finanțelor Publice poate solicita entităților care aplică prevederile prezentului ordin depunerea unei raportări contabile anuale la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice.

(2) Această raportare se întocmește pe baza datelor din bilanța de verificare cuprinzând elemente determinate potrivit prevederilor IFRS.

(3) Prevederile alin. (2) se aplică inclusiv pentru raportarea aferentă datei de 31 decembrie 2012.

(art. 13 din OMFP nr. 1.286/2012)

- Pentru asigurarea informațiilor destinate sistemului instituțional al statului, Ministerul Finanțelor Publice poate solicita persoanelor prevăzute la art. 1 alin. (1) - (4) să depună, în termen de 150 de zile de la încheierea exercițiului financiar, respectiv a anului calendaristic, la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice o raportare contabilă anuală, al cărei conținut se stabilește prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(art. 37 din legea contabilității)

Situații financiare:

Situațiile financiare anuale se vor întocmi în condițiile prevăzute de lege.

(art. 182 alin. (1) din Legea nr. 31/1990)

Situațiile financiare anuale se întocmesc și se publică, potrivit legii, în limba română și în moneda națională.

(pct. 17 din Anexa 1 la OMFP nr. 1.286/2012)

- **componente situații financiare:**

Pentru persoanele juridice care aplică Standardele internaționale de raportare financiară (IFRS), situațiile financiare au componentele prevăzute de aceste standarde.

(art. 28 alin. (3) din legea contabilității)

Situațiile financiare anuale, respectiv situațiile financiare anuale consolidate, au componentele prevăzute de IAS 1.

(art. 7 din OMFP nr. 1.286/2012)

- **Inventariere:**

În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale în baza IFRS, entitățile procedează la inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii și evaluarea acestora potrivit prevederilor cuprinse în IFRS.

(art. 11 din OMFP nr. 1.286/2012)

Evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii și prezentarea acestora în situațiile financiare anuale se fac potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

(art. 8 alin. (1) din legea contabilității)

Aprobarea, semnarea și publicarea situațiilor financiare anuale:

Situațiile financiare anuale (IFRS) **se depun** la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, însoțite de documentele prevăzute de lege.

Situațiile financiare anuale **sunt supuse aprobării adunării generale a acționarilor**, potrivit legislației în vigoare, pe baza raportului administratorilor pentru exercițiul financiar în cauză și a raportului de audit semnat de persoana responsabilă, potrivit legii.

Pentru exercițiul financiar al anului 2012, situațiile financiare anuale individuale în baza IFRS se întocmesc prin **retraterea informațiilor din contabilitatea organizată în baza Reglementărilor contabile** conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare.
(art. 8 alin. (1) din OMFP nr. 1.286/2012)

(2) În scopul întocmirii situațiilor prevăzute la alin. (1), entitățile aplică IFRS, inclusiv prevederile IFRS 1 "Adoptarea pentru prima dată a Standardelor internaționale de raportare financiară". În acest sens, situația poziției financiare, parte componentă a situațiilor financiare anuale încheiate la 31 decembrie 2012, va cuprinde informații corespunzătoare sfârșitului exercițiului financiar de raportare, sfârșitului exercițiului financiar anterior celui de raportare și începutului exercițiului financiar anterior celui de raportare. De asemenea, situația rezultatului global va cuprinde două coloane de informații, corespunzătoare exercițiului financiar curent (de raportare) și exercițiului financiar anterior celui de raportare.

(3) Prevederile alin. (2) nu se aplică entităților care au declarat explicit și fără rezerve că au întocmit situații financiare anuale în baza IFRS și care se încadrează în cazurile prevăzute expres de IFRS 1.

(art. 8 din OMFP nr. 1.286/2012)

• **auditare:**

(1) Situațiile financiare anuale individuale întocmite de entități în baza reglementărilor contabile conforme cu IFRS fac obiectul auditului statutar, potrivit legii.

(2) Fac obiectul auditului statutar, potrivit legii, și situațiile financiare anuale consolidate conforme cu IFRS, întocmite de entități în calitate de societăți-mamă.
(art. 6 din OMFP nr. 1.286/2012)

• **aprobarea și publicarea:**

18. – Situațiile financiare anuale sunt supuse aprobării adunării generale a acționarilor, potrivit legislației în vigoare, pe baza raportului administratorilor pentru exercițiul financiar în cauză și a raportului de audit semnat de persoana responsabilă, potrivit legii.

19. – (1) Situațiile financiare anuale, aprobate în mod corespunzător, împreună cu raportul administratorilor și raportul de audit semnat de persoana responsabilă, potrivit legii, se publică în conformitate cu legislația în vigoare.

20. – (1) Împreună cu situațiile financiare anuale trebuie publicată propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile.

(2) Distribuirea profitului sau acoperirea pierderii contabile se prezintă în notele explicative.

(pct. 18, 19 (1), 20 din Anexa 1 la OMFP nr. 1.286/2012)

- Situațiile financiare anuale vor fi însoțite de o declarație scrisă a persoanelor prevăzute la art. 10 alin. (1) prin care își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale și confirmă că politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.

(art. 30 lit. a) din legea contabilității)

Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității la persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1) - (4) revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective.

(art. 10 alin. (1) din legea contabilității)

Regulamentul CNVM nr. 1/2006 privind emitenții și operațiunile cu valori mobiliare, cu modificările și completările ulterioare

- Art. 227...(4) Societatea admisă la tranzacționare pe o piață reglementată trebuie să pună la dispoziția publicului, în termen de cel mult 4 luni de la încheierea exercițiului financiar, situațiile financiare anuale, împreună cu raportul anual, aprobate de adunarea generală a acționarilor. Raportul anual va include și raportul auditorului financiar ales, în concordanță cu art. 258, precum și comentariile integrale ale acestuia.

(5) Raportul semestrial trebuie să fie pus la dispoziția publicului, în termen de cel mult 2 luni de la încheierea perioadei de raportare. Dacă situațiile financiare semestriale au fost auditate, raportul semestrial va include obligatoriu raportul auditorului financiar.

- Situațiile financiare anuale prevăzute la art. 8 se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, însoțite de documentele prevăzute de lege.

(2) Odată cu documentele prevăzute la alin. (1) se depune și o situație cuprinzând rezultatele retratării, în baza IFRS, a informațiilor din contabilitatea organizată în baza Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare...

(art. 9 din OMFP nr. 1.286/2012)

4. CONDUCEREA CONTABILITĂȚII ÎN CONDIȚIILE APLICĂRII IFRS

4.1 Prevederi generale

(1) Începând cu exercițiul financiar al anului 2012, societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată au obligația de a aplica Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) la întocmirea situațiilor financiare anuale individuale.

(2) Pentru exercițiul financiar al anului 2012, situațiile financiare anuale individuale în baza IFRS se întocmesc prin retratarea informațiilor din contabilitatea organizată în baza Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare.

(art. 1 din OMFP nr. 881/2012)

Entitățile prevăzute la art. 1 vor întocmi și vor publica, potrivit legii, situațiile financiare anuale individuale întocmite în baza IFRS începând cu exercițiul financiar al anului 2012, în moneda națională și în limba română.

(art. 3 din OMFP nr. 881/2012)

Pentru exercițiul financiar al anului 2012, situațiile financiare anuale individuale în baza IFRS se întocmesc prin retratarea informațiilor din contabilitatea organizată în baza Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare.

(art. 8 alin. (1) din OMFP nr. 1286/2012)

Începând cu exercițiul financiar al anului 2013, entitățile prevăzute de prezentul ordin țin contabilitatea în baza prevederilor IFRS.

(art. 12 din OMFP nr. 1.286/2012)

(1) Contabilitatea se ține în limba română și în moneda națională.

Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât și în valută.

(2) Prin valută se înțelege altă monedă decât leul.

(pct. 4 din Anexa 1 la OMFP nr. 1.286/2012)

(1) Subunitățile fără personalitate juridică, care aparțin entităților, persoane juridice române, organizează și conduc contabilitatea proprie la nivel de balanță de verificare, dacă sunt împuternicite în acest sens de către conducerea entității, fără a întocmi situații financiare anuale, astfel încât aceasta să permită determinarea informațiilor și a obligațiilor prevăzute de lege, iar persoanele juridice cărora le aparțin să poată întocmi situații financiare anuale.

(2) Entitățile care au subunități fără personalitate juridică organizează și conduc contabilitatea astfel încât să fie disponibile informațiile necesare privind activitatea desfășurată de aceste subunități.

(3) În înțelesul prezentelor reglementări, prin subunități fără personalitate juridică, care aparțin entităților persoane juridice române, se înțelege sucursale, agenții, reprezentanțe sau alte asemenea unități fără personalitate juridică, înființate potrivit legii.

(pct. 5 din Anexa 1 la OMFP nr. 1.286/2012)

Pentru înregistrarea în contabilitate a rezultatelor retratării prevăzute la art. 1 alin. (2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 881/2012 privind aplicarea de către societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară se folosesc conturile cuprinse în Planul de conturi prevăzut la punctul 143 din Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, prevăzute în Anexa nr. 1.

(art. 8¹ alin. (1) din OMFP nr. 1.286/2012, modificat și completat prin OMFP 1690/2012)

În acest scop, pentru data de 31 decembrie 2012 se procedează la întocmirea balanței de verificare cuprinzând informații determinate în baza Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare, se efectuează și se înregistrează în contabilitate operațiunile de retratare și se obține bilanța de verificare cuprinzând informații determinate potrivit prevederilor IFRS.

(art. 8¹ alin. (2) din OMFP nr. 1.286/2012, modificat și completat prin OMFP 1690/2012)

Bilanța de verificare cuprinzând informații determinate potrivit prevederilor IFRS stă la baza întocmirii situațiilor financiare anuale prevăzute la art. 8 alin. (1), precum și a raportării contabile prevăzute la art. 13 alin. (2).

În înțelesul prezentului ordin, prin retratare se înțelege efectuarea și înregistrarea în contabilitate a operațiunilor determinate de trecerea de la Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare, la Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, prevăzute în Anexa nr. 1.

(art. 8¹ alin. (3), (4) din OMFP nr. 1.286/2012, modificat și completat prin OMFP 1690/2012)

4.2 Contabilizarea unor operațiuni economico-financiare

În condițiile aplicării IFRS împreună cu legislația care reglementează anumite operațiuni, în Reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 1.286/2012, cu modificările și completările ulterioare, s-au prevăzut reguli de contabilizare astfel încât să fie respectate atât cerințele IFRS cât și ale altor prevederi legale.

Diferențele rezultate din ajustările efectuate cu ocazia aplicării IAS 29 se reflectă în contul 118 "Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS 29", cu evidențierea distinctă pentru fiecare element ce a făcut obiectul unor astfel de ajustări.

(pct. 122¹ din OMFP nr. 1.286/2012, modificat și completat prin OMFP nr. 1.690/2012)

a) Impozitul pe profit care, potrivit IAS 12, se recunoaște în alte elemente ale rezultatului global, definite astfel potrivit prevederilor IFRS, se evidențiază în contul 1034 "Impozit pe profit curent și impozit pe profit amânat recunoscute pe seama capitalurilor proprii", urmărindu-se distinct impozitul pe profit curent și impozitul pe profit amânat. În acest cont se evidențiază și impozitul pe profit amânat corespunzător rezervelor legale și altor rezerve prevăzute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

(pct. 124¹ (1) din OMFP nr. 1.286/2012, modificat și completat prin OMFP nr. 1.690/2012)

Înregistrare contabilă

1034	=	4412
Impozit pe profit curent și impozit pe profit amânat		Impozitul pe profit amânat

b) În contul 1034 "Impozit pe profit curent și impozit pe profit amânat recunoscute pe seama capitalurilor proprii" nu se evidențiază impozitul pe profit corespunzător rezultatului reportat sau altor componente de capitaluri proprii, acesta recunoscându-se direct în elementul respectiv de capitaluri proprii.

(pct. 124¹ (2) din OMFP nr. 1.286/2012, modificat și completat prin OMFP nr. 1.690/2012)

Impozitul curent și impozitul amânat trebuie să fie recunoscute în afara profitului sau pierderii dacă impozitul are legătură cu elemente care sunt recunoscute, în aceeași perioadă sau într-o perioadă diferită, în afara profitului sau pierderii. În consecință, impozitul curent și impozitul amânat care sunt aferente elementelor care sunt recunoscute în aceeași perioadă sau într-o perioadă diferită:

(a) în alte elemente ale rezultatului global trebuie recunoscute în alte elemente ale rezultatului global (a se vedea punctul 62).

(b) direct în capitalurile proprii trebuie recunoscute în capitalurile proprii (a se vedea punctul 62 A).

(IAS 12.61 A)

Standardele Internaționale de Raportare Financiară prevăd sau permit elementelor particulare să fie recunoscute în alte elemente ale rezultatului global. Exemple de astfel de elemente sunt:

(a) o modificare a valorii contabile apărută din reevaluarea imobilizărilor corporale (a se vedea IAS 16); și

(b) [eliminat]

(c) diferențele de curs valutar apărute odată cu conversia situațiilor financiare ale unei operațiuni din străinătate (a se vedea IAS 21);

(d) [eliminat]

(IAS 12.62)

Standardele Internaționale de Raportare Financiară impun sau permit creditarea sau înregistrarea anumitor elemente direct în capitalurile proprii. Exemple de astfel de elemente sunt:

- (a) o ajustare a soldului inițial al rezultatului reportat provenită fie dintr-o modificare a politicii contabile care este aplicată retroactiv, fie din corectarea unei erori (a se vedea IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*); și
- (b) sumele apărute odată cu recunoașterea inițială a componentei de capitaluri proprii a instrumentelor financiare compuse (a se vedea punctul 23).

(IAS 12.62A)

Exemplu înregistrare contabilă (datorie)

1177	=	4412
Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea IFRS, mai puțin IAS 29		Impozitul pe profit amânat

1174	=	4412
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile		Impozitul pe profit amânat

c) Cheltuielile reprezentând consumuri de stocuri, amortizare imobilizări, cheltuieli cu dobânzi, cheltuieli cu personalul etc. și care, potrivit prevederilor IFRS, sunt incluse în valoarea unor active se recunosc în cursul perioadei în funcție de natura acestora. În mod corespunzător, în contabilitate se înregistrează valoarea activelor în curs de execuție, pe seama conturilor aferente de venituri (711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”, 721 „Venituri din producția de imobilizări necorporale”, 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale” sau 725 „Venituri din producția de investiții imobiliare”, după caz).

(pct. 131¹ alin. (1) din OMFP nr. 1.286/2012, modificat și completat prin OMFP nr. 1690/2012)

Aplicarea acestei prevederi presupune continuarea modului de contabilizare a cheltuielilor și veniturilor așa cum s-a efectuat potrivit OMFP nr. 3055/2009. Modul de prezentare a veniturilor și cheltuielilor este reglementat la pct. 131 din OMFP nr. 1286/2012, cu modificările și completările ulterioare.

c1) Unele stocuri pot fi alocate altor conturi de active, de exemplu, un stoc folosit drept componentă pentru o imobilizare corporală construită în regie proprie. Stocurile alocate în acest fel unui alt activ sunt recunoscute drept cheltuieli pe parcursul duratei de viață utilă a aceluia activ.

(IAS 2.35)

c2) Cheltuielile cu amortizarea pentru fiecare perioadă trebuie recunoscute în profit sau pierdere numai dacă nu sunt incluse în valoarea contabilă a unui alt activ.

(IAS 16.48)

c3) Metoda de amortizare utilizată trebuie să reflecte modelul conform căruia beneficiile economice viitoare aferente activului se preconizează să fie consumate de către entitate. Dacă acel model nu poate fi determinat fiabil, trebuie utilizată metoda liniară. Cheltuiala cu amortizarea pentru fiecare perioadă trebuie recunoscută în profit sau pierdere, cu excepția cazului în care prezentul standard sau un alt standard permite sau impune includerea acesteia în valoarea contabilă a altui activ.

(IAS 38.97)

Amortizarea este recunoscută în mod normal în profit sau pierdere. Cu toate acestea, beneficiile economice viitoare încorporate într-un activ sunt uneori absorbite pentru producerea altor active. În acest caz, cheltuiala cu amortizarea constituie o parte a costului celui alt activ și este inclusă în valoarea sa contabilă. De exemplu, amortizarea imobilizărilor necorporale utilizate în procesul de producție este inclusă în valoarea contabilă a stocurilor (a se vedea IAS 2 *Stocuri*).

(IAS 38.99)

Recunoaștere și evaluare

c4) Atunci când un angajat a prestat un serviciu către o entitate în timpul unei perioade contabile, entitatea trebuie să recunoască valoarea neactualizată a beneficiilor pe termen scurt ale angajatului preconizate a fi plătite în schimbul acelui serviciu:

...(b) drept cheltuială, cu excepția cazului în care un alt standard prevede sau permite includerea beneficiilor în costul unui activ (a se vedea, de exemplu, IAS 2 *Stocuri* și IAS 16 *Imobilizări corporale*).

(IAS 19.10)

c5) O entitate trebuie să capitalizeze costurile îndatorării care sunt atribuibile direct achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție ca parte a costului respectivului activ. O entitate trebuie să recunoască alte costuri ale îndatorării drept cheltuieli în perioada în care aceasta le suportă.

(IAS 23.8)

Înregistrarea consumurilor prevăzute la pct. c1) la c5) ar presupune evitarea conturilor de cheltuieli și venituri în cazul în care se obțin produse finite sau immobilizări corporale sau necorporale

231 Imobilizări corporale în curs de execuție, 331 Produse în curs de execuție	=	%	
			301 Materii prime, 302 Materiale consumabile, 303 Alte materiale, 308 Diferențe de preț la materii prime și materiale
			- pentru consum de materii prime, materiale
			280 Amortizări privind imobilizările necorporale, 281 Amortizări privind imobilizările corporale și investițiile
			- pentru amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale
			42X Personal și conturi asimilate
			- drepturi salariale
			168 Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate
			- dobânzi pentru creditele care finanțează activele

Consumul de stocuri, amortizarea immobilizărilor corporale și necorporale, costurile cu personalul, dobânzile datorate care nu sunt atribuibile unui activ cu ciclu lung de producție se înregistrează în conturile de cheltuieli, după natură.

Prin reglementare contabilă (OMFP nr. 1286/2009) s-a stabilit că se înregistrează toate cheltuielile după natura lor, iar pentru cheltuielile care sunt atribuibile unor active produse (stocuri sau immobilizări corporale și necorporale) se efectuează înregistrarea în conturile de venituri corespunzătoare, asigurându-se continuarea metodologiei de înregistrare prevăzută de reglementările contabile anterioare.

În aceste condiții înregistrările care se efectuează sunt:

6XX Conturi de cheltuieli	=	%	
		28X	- amortizare imobilizări
		Amortizări privind imobilizările	
		3XX	- consum de stocuri
		Conturi de stocuri și producție în curs de execuție	
		4XX	- servicii prestate de terți
		Conturi de terți	
		168	- dobânzi de plătit
		Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate	

La sfârșitul lunii, corespunzător costurilor atribuibile activelor respective, se efectuează înregistrarea în conturile de venituri corespunzătoare, respectiv:

331 Produce în curs de execuție	=	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	- pentru producția de stocuri
231 Imobilizări corporale în curs de execuție	=	722 Venituri din producția de imobilizări corporale	- pentru imobilizări corporale realizate în regie proprie
233 Imobilizări necorporale în curs de execuție	=	721 Venituri din producția de imobilizări necorporale	- pentru imobilizări necorporale realizate în regie proprie
235 Investiții imobiliare în curs de execuție	=	725 Venituri din producția de investiții imobiliare	- pentru investiții imobiliare realizate în regie proprie

Înregistrarea cheltuielilor după natura lor permite analiza acestora în vederea determinării impozitului pe profit aferent perioadei.

d) În Planul de conturi, prevăzut la punctul 143, precum și în tot cuprinsul reglementărilor contabile, se elimină conturile 1179 "Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS 29" (A/P), 332 „Servicii în curs de execuție” (A) și 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”. În mod corespunzător, se elimină și funcțiunea acestor conturi, prevăzută în capitolul VI „Funcțiunea conturilor”.

(pct. 10 din OMFP nr. 1690/2012)

Evidențierea în contabilitate a veniturilor din prestări servicii se efectuează pe seama conturilor de venituri, respectiv

411 Clienți, 418 Clienți - facturi de întocmit	=	704 Venituri din servicii prestate, 708 Venituri din activități diverse
---	---	--

e) O entitate poate cumpăra stocuri în condiții de decontare amânată. Atunci când angajamentul conține efectiv un element de finanțare, acel element, de exemplu, o diferență între prețul de cumpărare în condiții normale de creditare și suma plătită, este recunoscut ca o cheltuială cu dobânda de-a lungul perioadei de finanțare.

(IAS 2.18)

În cazul în care entitățile au achiziționat stocuri cu plata amânată, cu ocazia retratării se recalculează valoarea stocurilor, prin scăderea dobânzii din valoarea acestora.

Dobânda se recunoaște drept cheltuială pe perioada de creditare.

f) Costul unui element de imobilizări corporale este echivalentul în numerar al prețului la data recunoașterii. Dacă plata este amânată peste termenele normale ale creditului, diferența dintre echivalentul în numerar al prețului și plata totală este recunoscută drept dobândă de-a lungul perioadei de credit, cu excepția cazului în care această dobândă este capitalizată în conformitate cu IAS 23.

(IAS 16.23)

În cazul achiziției unor imobilizări corporale sau necorporale cu plata amânată, pot fi situații în care se prevede distinct în contract procentul sau suma care reprezintă dobânda aferentă finanțării. În cazul în care nu sunt prevederi explicite referitoare la dobândă, aceasta se determină potrivit IAS 18.

Pentru achizițiile de imobilizări cu plata amânată efectuate înainte de 2012, la retratarea efectuată pentru trecerea la IFRS se efectuează următoarele operațiuni:

- se determină valoarea dobânzii inclusă în valoarea imobilizării corporale sau necorporale;
- se elimină dobânda din valoarea imobilizării, rezultând o nouă valoare de amortizat, mai mică;
- dobânda se înregistrează în contul 471;
- se recalculează amortizarea pentru perioadele până la 1 ian. 2012, corespunzător valorii diminuate a imobilizării, rezultând o cheltuială cu amortizare mai mică decât cea înregistrată în perioadele respective;
- se înregistrează reducerea cheltuielii cu amortizarea pentru perioadele anterioare;

- se înregistrează cheltuiala cu dobânda pe perioada de finanțare.

Exemplu:

- se înregistrează dobânda aferentă achiziției, dobândă ce diminuează valoarea activului:

471	=	212	- suma dobânzii determinată potrivit IAS 18
Cheltuieli înregistrate în avans		Construcții	

- se înregistrează reducerea cheltuielilor cu amortizarea aferentă perioadei anterioare anului 2012:

281	=	1177
Amortizări privind imobilizările corporale și investițiile imobiliare evaluate la cost		Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea IFRS, mai puțin IAS 29

- se înregistrează reducerea cheltuielilor cu amortizarea pentru anul 2012:

681	=	281	- în roșu sau înregistrare inversă
Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere		Amortizări privind imobilizările corporale și investițiile imobiliare evaluate la cost	

- se înregistrează cheltuielile cu dobânda eșalonată pe perioada de finanțare a achiziției

1177	=	471	- pentru perioada înainte de 1 ian. 2012
Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea IFRS, mai puțin IAS 29		Cheltuieli înregistrate în avans	

6681	=	471	- pentru dobânda aferentă anului curent, 2012
Cheltuieli cu amânarea plății peste termenele normale de creditare		Cheltuieli înregistrate în avans	

**g) Dacă plata pentru o imobilizare necorporală este amânată peste termenul normal de creditare, costul său este echivalentul în numerar al prețului. Diferența dintre această valoare și plățile totale este recunoscută ca o cheltuială cu dobânda pe perioada creditului, cu excepția cazului în care este capitalizată în conformitate cu IAS 23 *Costurile îndatorării*.
(IAS 38.32)**

Operațiunile contabile ce se efectuează sunt similare celor prezentate la imobilizări corporale.

**h) Contravaloarea de primit la cedarea unui element de imobilizări corporale este recunoscută inițial la valoarea sa justă. Dacă încasarea pentru element este amânată, contravaloarea primită este recunoscută inițial la echivalentul prețului în numerar.
(IAS 16.72)**

În cazul amânării încasării unei creanțe peste limitele normale de creditare, creanța corespunde unui venit din cedarea activului și unui venit din dobânzi. O parte din venitul înregistrat la cedarea activului trebuie reclasificat în venit din dobânzi (cont 1177 – pentru perioadele anterioare – sau cont 472, pe seama contului 1177 și care, ulterior, se transferă în cont 7681 pe perioada de amânare a încasării (creditare).

Determinarea valorii dobânzii se efectuează potrivit IAS 18.

**i) Contravaloarea de primit la cedarea unei imobilizări necorporale este recunoscută inițial la valoarea sa justă. Dacă plata pentru imobilizarea necorporală este amânată, contravaloarea primită este recunoscută inițial la echivalentul în numerar al prețului. Diferența dintre valoarea nominală a contravalorii și echivalentul în numerar al prețului este recunoscută ca venit din dobânzi în conformitate cu IAS 18, reflectând randamentul propriu-zis al creanței.
(IAS 38.116)**

j) Contravaloarea care urmează a fi primită în urma cedării unei investiții imobiliare este recunoscută inițial la valoarea justă. În particular, dacă plata pentru o investiție imobiliară este amânată, contravaloarea primită este recunoscută inițial la echivalentul în numerar al prețului. Diferența dintre valoarea nominală a contravalorii și echivalentul în numerar al prețului este recunoscută ca venit din dobânzi, în conformitate cu IAS 18, utilizând metoda dobânzii efective.

k) Elemente monetare

Caracteristica esențială a unui element monetar este dreptul de a primi (sau obligația de a furniza) un număr fix sau determinabil de unități monetare. Exemplele includ: pensii și alte beneficii ale angajaților ce trebuie plătite în numerar; provizioane ce trebuie decontate în numerar; și dividende în numerar care sunt recunoscute ca datorie. În mod similar, un contract de a primi (sau de a furniza) un număr variabil de instrumente de capitaluri proprii ale entității sau o cantitate variabilă de active în care valoarea justă ce trebuie primită (sau furnizată) este egală cu un număr fix sau determinabil de unități monetare este un element monetar. **Dimpotrivă, caracteristica esențială a unui element nemonetar este absența unui drept de a primi (sau a unei obligații de a furniza) un număr fix sau determinabil de unități monetare. Exemplele includ: sumele plătite în**

avans pentru bunuri și servicii (de exemplu, chiria plătită în avans); fondul comercial; imobilizările necorporale; stocurile; imobilizările corporale; și provizioanele care urmează a fi decontate prin furnizarea unui activ nemonetar.

Potrivit OMFP nr. 3.055/2009, avansurile acordate și avansurile încasate pentru bunuri și servicii sunt tratate ca elemente monetare. În aceste condiții, avansurile în valută și avansurile în lei cu decontare în funcție de cursul unei valute se evaluează la sfârșitul lunii și al exercițiului financiar la cursul de schimb comunicat de BNR pentru acea dată.

Pentru aplicarea IAS 21, este necesară eliminarea diferențelor de curs valutar înregistrate la evaluarea avansurilor încasate și plătite în valută.

În funcție de situație, înregistrările contabile ce pot fi efectuate, sunt:

Anularea operațiunilor de evaluare la cursul valutar, a avansurilor acordate în valută

a) – pentru evaluări efectuate la cursul valutar până la 31 dec. 2011

- înregistrări inițiale

409	=	5124
Furnizori - debitori		Conturi la bănci în valută

- evaluare avans

665	=	409
Cheltuieli din diferențe de curs valutar		Furnizori - debitori

- anulare evaluări la retratare

409	=	1177	/ ani anteriori anului 2012
Furnizori - debitori		Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea IFRS, mai puțin IAS 29	

b) – pentru evaluări efectuate lunar în cursul anului 2012

- evaluare avans

665	=	409
Cheltuieli din diferențe de curs valutar		Furnizori - debitori

- anulare la retratare

665	=	409	- operațiune în roșu
Cheltuieli din diferențe de curs valutar		Furnizori - debitori	

sau

409	=	665
Furnizori - debitori		Cheltuieli din diferențe de curs valutar

Cu ocazia evaluării avansurilor s-au înregistrat și diferențe favorabile de curs valutar, situație în care se efectuează operațiunile corespunzătoare.

În mod similar se procedează și pentru avansurile în valută încasate de societățile comerciale.

Pentru comparabilitate, se analizează și avansurile care s-au decontat în anul 2011 și care nu mai sunt în sold în 2012.

În Planul de conturi aprobat prin OMFP nr. 1286/2012, cu modificările și completările ulterioare, soldurile conturilor 232 și 234 au fost preluate în contul 409, respectiv:

- Contul 4093 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale” a preluat contul 232 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”, și
- Contul 4094 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale” a preluat contul 234 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale”.

I) IAS 18 “Venituri” - dobândă

...în momentul în care intrarea de numerar sau de echivalente de numerar este amânată, valoarea justă a contraprestației poate fi mai mică decât valoarea nominală a numerarului primit sau de primit. De exemplu, o entitate poate oferi cumpărătorului un credit fără dobândă sau poate accepta de la acesta efecte comerciale cu o rată a dobânzii mai mică decât cea de pe piață drept contraprestație pentru vânzarea bunurilor. Atunci când acest acord constituie efectiv o tranzacție financiară, valoarea justă a contraprestației este determinată prin actualizarea tuturor sumelor de primit în viitor, utilizând o rată a dobânzii implicită. Rata dobânzii implicită este rata care poate fi determinată în modul cel mai clar dintre:

- rata predominantă pentru un instrument similar al unui emitent cu un rating de credit similar; sau
- o rată a dobânzii care actualizează valoarea nominală a instrumentului la prețul curent de vânzare în numerar a bunurilor sau serviciilor.

(IAS 18.11)

4.3 Prezentarea unor informații în situațiile financiare anuale individuale

Cerințe privind prezentările de informații sunt cuprinse atât în reglementările contabile, cât și în Standardele Internaționale de Contabilitate. De exemplu:

a) Valoarea capitalului social (ct. 101 „Capital”) se prezintă distinct în situația poziției financiare și situația modificărilor capitalurilor proprii.”.

(pct. 2 din OMFP nr. 213/2013 privind completarea OMFP nr. 1.286/2012)

b) Cu ocazia întocmirii contului de profit și pierderi, entitățile care, potrivit IAS 1, au ales să prezinte analiza cheltuielilor utilizând o clasificare bazată pe natura acestora, nu prezintă nici valoarea acestor cheltuieli și nici valoarea veniturilor corespunzătoare, reflectate în conturile 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”, 721 „Venituri din producția de imobilizări necorporale”, 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale” și 725 „Venituri din producția de investiții imobiliare”.

(pct. 131¹ alin. (2) din OMFP nr. 1.286/2012, modificat și completat prin OMFP nr. 1.690/2012)

c) În cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări necorporale sau corporale, sunt evidențiate distinct veniturile generate de această operațiune (contul 7583 "Venituri din vânzarea imobilizărilor necorporale și corporale și alte operațiuni de capital"), cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării (contul 6583 "Cheltuieli privind imobilizările necorporale și corporale cedate și alte operațiuni de capital") și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia.

În această situație, eventualele ajustări pentru depreciere constituite anterior se reiau corespunzător la venituri (contul 7813 "Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice evaluate la cost").

În scopul prezentării în contul de profit și pierdere, câștigurile sau pierderile care apar odată cu încetarea utilizării sau ieșirea unei imobilizări necorporale sau corporale se determină ca diferență între veniturile generate de ieșirea activului și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de scoaterea acestuia din evidență, și trebuie prezentate ca valoare netă în contul de profit și pierdere, potrivit IAS 38, respectiv IAS 16.

Prevederile prezentului punct se aplică și în cazul cedării activelor biologice. În acest caz, pentru evidențierea în contabilitate se folosesc conturile 7573 "Venituri din cedarea activelor biologice" și 6573 "Cheltuieli cu cedarea activelor biologice".

(pct. 40 din OMFP nr. 1.286/2012, cu modificările și completările ulterioare)

Prevederile pct. 40 din prezentele reglementări se aplică și în cazul scoaterii din evidență a unei investiții imobiliare. În acest caz, pentru evidențierea în contabilitate se folosesc conturile 7562 "Venituri din cedarea investițiilor imobiliare" și 6562 "Cheltuieli cu cedarea investițiilor imobiliare".

(pct. 47 alin. (3) din OMFP nr. 1.286/2012, cu modificările și completările ulterioare)

Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unui element de imobilizări corporale trebuie inclus(ă) în profit sau pierdere când elementul este derecunoscut (dacă IAS 17 nu prevede altceva în cazul unei vânzări și unui leaseback). Câștigurile nu trebuie clasificate drept venituri.

(IAS 16.68)

Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unui element de imobilizări corporale trebuie determinat(ă) ca fiind diferența dintre încasările nete la cedare, dacă există, și valoarea contabilă a elementului.
(IAS 16.71)

5. TRECEREA DE LA APLICAREA REGLEMENTĂRILOR CONTABILE CONFORME CU DIRECTIVELE EUROPENE APROBATE PRIN OMFP nr. 3055/2009 LA IFRS

5.1 Identificarea situației în care se află societatea comercială care trebuie să aplice IFRS

În funcție de informațiile existente pot fi identificate următoarele situații:

a) Societăți comerciale care au întocmit și publicat situații financiare anuale IFRS

→ Aceste societăți nu aplică prevederile IFRS 1 întrucât au publicat situații financiare anuale în conformitate cu IFRS.

→ Există două seturi de situații financiare anuale pentru perioade precedente (de exemplu pentru 2011, 2010), respectiv:

- situații financiare anuale IFRS întocmite pe baza datelor determinate extracontabil
 - situații financiare anuale întocmite conform cu Omfp nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare
- Trecerea la aplicarea IFRS presupune, printre altele:
- determinarea informațiilor în baza IFRS pentru exercițiul de raportare;
 - preluarea în conturi contabile a informațiilor raportate pentru perioada de comparație (informații determinate extracontabil);
 - alocarea eventualelor ajustări sau retratări, efectuate extracontabil, pe fiecare element individual în contabilitatea IFRS

b) Societăți comerciale care au întocmit situații financiare anuale IFRS pentru scopuri de consolidare, pentru acționari sau instituții finanțatoare

Societățile comerciale care sunt în această situație trebuie să aplice IFRS 1 „Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară” la întocmirea și prezentarea primului set de situații financiare anuale conforme cu IFRS.

În măsura în care informațiile disponibile pentru perioada anterioară determinate în conformitate cu IFRS sunt în concordanță cu politicile contabile IFRS, aceste informații pot fi utilizate la retratarea ce se efectuează pentru trecerea de la Omfp nr. 3.055/2009 la IFRS.

c) Societățile comerciale care nu au întocmit situații financiare anuale IFRS sau raportări contabile IFRS

Aceste societăți trebuie să aplice IFRS 1 la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale IFRS.

Pentru obținerea informațiilor potrivit IFRS, aceste entități pot face uz de derogările prevăzute de IFRS 1.

Identificarea legislației specifice care reglementează domeniul de activitate al societății comerciale.

Existența unei legislații specifice poate influența modul de aplicare a IFRS (vezi derogări IFRS 1)

5.2 Identificarea legislației care reglementează domeniul de activitate al entității

Reglementările prevăzute la art. 1 alin. (1) se aplică împreună cu Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu Standardele internaționale de raportare financiară, precum și cu alte prevederi legale aplicabile, în scopul asigurării unui grad ridicat de transparență și comparabilitate a situațiilor financiare anuale.

(art. 2 din OMFP nr. 1.286/2012)

a) Prevederi legale relevante referitoare la elementele de capitaluri proprii

• Art. 153²⁴ din Legea societăților:

(1) Dacă consiliul de administrație, respectiv directoratul, constată că, în urma unor pierderi, stabilite prin situațiile financiare anuale aprobate conform legii, activul net al societății, determinat ca diferență între totalul activelor și totalul datoriilor acesteia, s-a diminuat la mai puțin de jumătate din valoarea capitalului social subscris, va convoca de îndată adunarea generală extraordinară pentru a decide dacă societatea trebuie să fie dizolvată.

(2) Prin actul constitutiv se poate stabili ca adunarea generală extraordinară să fie convocată chiar și în cazul unei diminuări a activului net mai puțin semnificativă decât cea prevăzută la alin. (1), stabilindu-se acest nivel minim al activului net prin raportare la capitalul social subscris...

• Pct. 129 din OMPF nr. 1.286/2012

Pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar și cel reportat, din rezerve, prime de capital și capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor, cu respectarea prevederilor legale. În lipsa unor prevederi legale exprese, ordinea surselor din care se acoperă pierderea contabilă este de competența adunării generale a acționarilor, respectiv a consiliului de administrație.

• Pct. 129¹ din OMPF nr. 1.286/2012

Pierderea contabilă reportată provenită din trecerea la aplicarea IFRS, din adoptarea pentru prima dată a IAS 29, precum și cea rezultată din utilizarea, la data trecerii la aplicarea IFRS, a valorii juste drept cost presupus se acoperă din capitalurile proprii, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor, cu respectarea prevederilor legale.

117. Rezultatul reportat, cu excepția rezultatului reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS 29

- 1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită
- 1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29[1]
- 1173. Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile
- 1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile

[1] Acest cont apare numai la entitățile care au aplicat Reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 94/2001 și până la închiderea soldului acestui cont.

- **1175.** Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare
- **1176.** Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene
- **1177.** Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea IFRS, mai puțin IAS 29
- **1178.** Rezultatul reportat provenit din utilizarea, la data trecerii la aplicarea IFRS, a valorii juste drept cost presupus
- **118.** Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS 29.

b) Legislația contabilă care reglementează regimul bunurilor din domeniul public al statului

b1) *Legea nr. 213/1998 privind bunurile proprietate publică, cu modificările și completările ulterioare*

b2) *Art. 5 din H.G. nr. 1705/2006 pentru aprobarea inventarului centralizat al bunurilor din domeniul public al statului*

(1) Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă investiții neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză și se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.

(2) În cazul bunurilor reprezentând imobilizări finalizate, efectuate din surse bugetare și care, potrivit legii, aparțin domeniului public al statului, acestea vor fi cuprinse în inventar cu valoarea corespunzătoare surselor bugetare utilizate, în baza unui act normativ adoptat în acest sens.

(3) În cazul bunurilor reprezentând imobilizări finalizate, efectuate din surse proprii de finanțare, acestea vor fi cuprinse în inventarul bunurilor din domeniul public al statului după recuperarea amortizării investiției, respectiv la expirarea duratei normale de utilizare, a contractului de concesiune sau de închiriere, potrivit prevederilor legale în vigoare, în baza unui act normativ adoptat în acest sens.

b3) OuG nr. 34/2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publică, a contractelor de concesiune de lucrări publice și a contractelor de concesiune de servicii

Art. 3 OuG 34/2006

„În sensul prezentei ordonanțe de urgență, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

h) contract de concesiune de servicii - contractul care are aceleași caracteristici ca și contractul de servicii, cu deosebirea că în contrapartida serviciilor prestate contractantul, în calitate de concesionar, primește din partea autorității contractante, în calitate de concedent, dreptul de a exploata serviciile pe o perioadă determinată sau acest drept însoțit de plata unei sume de bani prestabilite;

m) întreprindere publică - persoana juridică ce desfășoară activități economice și asupra căreia se exercită direct sau indirect, ca urmare a unor drepturi de proprietate, a participațiilor financiare sau a regulilor specifice prevăzute în actul de înființare a întreprinderii respective, influența dominantă a unei autorități contractante, astfel cum este definită aceasta la art. 8 lit. a), b) sau c);

s[^]1) parteneriat public-public - derularea în comun a unui proiect de către două ori mai multe entități publice naționale și/sau internaționale; ”

Art. 8 OuG 34/2006

„Este autoritate contractantă în sensul prezentei ordonanțe de urgență:

a) oricare organism al statului - autoritate publică sau instituție publică - care acționează la nivel central ori la nivel regional sau local;

b) oricare organism, altul decât unul dintre cele prevăzute la lit. a), cu personalitate juridică, care a fost înființat pentru a satisface nevoi de interes general fără caracter comercial sau industrial și care se află cel puțin în una dintre următoarele situații:

- este finanțat, în majoritate, de către o autoritate contractantă, astfel cum este definită la lit. a), sau de către un alt organism de drept public;

- se află în subordinea sau este supusă controlului unei autorități contractante, astfel cum este definită la lit. a), sau unui alt organism de drept public;

- în componența consiliului de administrație/organului de conducere sau de supervizare mai mult de jumătate din numărul membrilor acestuia sunt numiți de către o autoritate contractantă, astfel cum este definită la lit. a), sau de către un alt organism de drept public;

b[^]1) orice regie autonomă sau companie națională/societate comercială cu capital integral ori majoritar deținut de o autoritate contractantă, astfel cum este definită la lit. a), sau de către un alt organism de drept public;

c) oricare asocierie formată de una sau mai multe autorități contractante dintre cele prevăzute la lit. a), b), d) sau e);

d) oricare întreprindere publică ce desfășoară una sau mai multe dintre activitățile prevăzute la cap. VIII secțiunea 1, atunci când aceasta atribuie contracte de achiziție publică sau încheie acorduri-cadru destinate efectuării respectivelor activități;

e) oricare subiect de drept, altul decât cele prevăzute la lit. a) - d), care desfășoară una sau mai multe dintre activitățile prevăzute la cap. VIII secțiunea 1, în baza unui drept special sau exclusiv, astfel cum este acesta definit la art. 3 lit. k), acordat de o autoritate competentă, atunci când acesta atribuie contracte de achiziție publică sau încheie acorduri-cadru destinate efectuării respectivelor activități.

Art. 8¹ OuG 34/2006

Derularea unui proiect în cadrul unui parteneriat public-public se supune regulilor din domeniul achizițiilor publice.”

c) Legislația specifică domeniilor reglementate de anumite autorități (de exemplu domeniul energiei electrice și gazelor naturale, legislația privind protecția mediului)

5.3 Aplicarea unor IFRS/IFRIC în cazul entităților care desfășoară activități în domenii reglementate

Probleme sensibile în cazul acestor societăți:

În cazul aplicării IFRIC 18 „Transferul de active de la clienți”:

- identificarea serviciilor prestate în schimbul activelor primite de la clienți;
- stabilirea momentului recunoașterii veniturilor.

În cazul aplicării IFRIC 12 „Angajamente de concesiune a serviciilor”:

- clarificarea situației dacă contractele de concesiune încheiate cu autorități publice intră sub incidența IFRIC 12;
- clarificarea privind parteneriatul public-privat în condițiile legislației naționale;
- legislația națională definește parteneriatul public-public.

IFRIC 18 „Transferul de active de la clienți”

- Prezenta Interpretare se aplică în contabilizarea elementelor de imobilizări corporale de către entitățile care primesc astfel de transferuri de la clienții lor.
- Acordurile care intră sub incidența prezentei Interpretări sunt acordurile în care o entitate primește de la un client un element de imobilizări corporale pe care entitatea trebuie să-l utilizeze ulterior fie pentru a conecta clientul la o rețea (electricitate, gaze sau apă), fie pentru a-i furniza clientului accesul continuu la anumite bunuri sau servicii, fie pentru ambele.
- Prezenta interpretare se aplică, de asemenea, acordurilor în care o entitate primește numerar de la un client, iar acea sumă în numerar trebuie utilizată numai pentru a construi sau a dobândi un element de imobilizări corporale pe care entitatea trebuie să-l utilizeze ulterior fie pentru a conecta clientul la o rețea, fie pentru a-i furniza clientului accesul continuu la anumite bunuri sau servicii, fie pentru ambele.

(IFRIC 18.4 - 6)

- Atunci când un client transferă unei entități un element de imobilizări corporale, aceasta va evalua măsura în care elementul respectiv corespunde definiției unui activ stabilită în *Cadrul general*. Punctul 49 litera (a) din *Cadrul general* stipulează că „un activ este o resursă controlată de entitate ca rezultat a unor evenimente trecute și din care se preconizează că vor decurge beneficii economice viitoare pentru entitate”. În majoritatea cazurilor, entitatea obține dreptul de proprietate asupra elementului de imobilizări corporale transferat. Totuși, dreptul de proprietate nu este esențial pentru determinarea existenței unui activ. Prin urmare, în cazul în care clientul continuă să controleze

elementul transferat, nu este îndeplinită definiția unui activ în ciuda transferului dreptului de proprietate.

(IFRIC 18.9)

- IFRIC a observat că atât punctul 24 din IAS 16 *Imobilizări corporale*, cât și punctul 12 din IAS 18 *Venituri* conduc la același atribut de evaluare pentru astfel de tranzacții de schimb, adică elementul primit trebuie evaluat la valoarea justă la recunoașterea inițială. Prin urmare, dacă entitatea ajunge la concluzia că este îndeplinită definiția unui activ, ea trebuie să recunoască activul transferat drept un element de imobilizări corporale în conformitate cu punctul 7 din IAS 16 și să-l evalueze la recunoașterea inițială la valoarea justă în conformitate cu punctul 24 din acel standard.

(IFRIC 18.BC15)

- Contabilizarea acordurilor în care o entitate primește un transfer de numerar de la un client în locul unui element de imobilizări corporale:
 - atunci când suma în numerar trebuie utilizată numai pentru construirea sau dobândirea unui element de imobilizări corporale și entitatea trebuie să utilizeze apoi elementul de imobilizări corporale pentru a furniza bunuri sau servicii clientului, efectul economic al transferului de numerar este similar celui generat de transferul unui element de imobilizări corporale.

(IFRIC 18.BC24)

- O entitate poate fi de acord să presteze unul sau mai multe servicii în schimbul elementului de imobilizări corporale transferat, cum ar fi conectarea clientului la o rețea, furnizarea accesului continuu al clientului la anumite bunuri sau servicii, sau ambele. În conformitate cu punctul 13 din IAS 18, entitatea trebuie să identifice serviciile identificabile în mod distinct incluse în acord.

(IFRIC 18.14)

- Se presupune că serviciile care trebuie furnizate în schimbul elementului transferat fac parte din activitățile obișnuite ale entității.

(IFRIC 18.BC16)

- Dacă este identificat un singur serviciu, entitatea trebuie să recunoască venituri atunci când este prestat serviciul, în conformitate cu punctul 20 din IAS 18.
- Dacă se identifică mai mult de un serviciu identificabil în mod distinct, punctul 13 din IAS 18 prevede ca valoarea justă a contravalorii totale primite sau a creanței aferente acordului respectiv să fie alocată fiecărui serviciu și criteriile de recunoaștere din IAS 18 sunt aplicate apoi fiecărui serviciu.
- Dacă un serviciu continuu este identificat ca parte a acordului, perioada pentru care vor fi recunoscute veniturile aferente aceluși serviciu este determinată, în general, de termenii conveniți cu clientul. În cazul în care acordul nu specifică o perioadă, veniturile vor fi recunoscute pentru o perioadă care nu poate depăși durata de viață utilă a activului transferat utilizat pentru furnizarea serviciului continuu.

(IFRIC 18.18 - 20)

Atunci când rezultatul unei tranzacții care implică prestarea de servicii poate fi estimat în mod fiabil, venitul asociat tranzacției trebuie să fie recunoscut în funcție de stadiul de

finalizare a tranzacției la finalul perioadei de raportare. Rezultatul unei tranzacții poate fi estimat în mod fiabil atunci când sunt îndeplinite toate condițiile următoare:

- valoarea veniturilor poate fi evaluată în mod fiabil;
- este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate pentru entitate;
- stadiul de finalizare a tranzacției la finalul perioadei de raportare poate fi evaluat în mod fiabil; și
- costurile suportate pentru tranzacție și costurile de finalizare a tranzacției pot fi evaluate în mod fiabil.

(IAS 18.20)

- IFRIC a clarificat faptul că perioada pentru care trebuie recunoscute veniturile pentru serviciul continuu este în general determinată de termenii acordului încheiat cu clientul. În cazul în care angajamentul nu specifică o perioadă, IFRIC și-a reafirmat poziția că veniturile trebuie recunoscute pentru o perioadă care nu poate depăși durata de viață utilă a activului transferat utilizat pentru furnizarea serviciului continuu. Motivul este faptul că entitatea poate utiliza activul transferat numai pentru a furniza accesul continuu la o sursă de bunuri sau servicii pe parcursul duratei de viață utile a acestuia. Orice obligație care există după înlocuirea activului nu este generată de transferul inițial, ci de termenii autorizației de exploatare a entității sau de alte reglementări.

(IFRIC 18.BC21)

- Cu ajutorul contului 478 „Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți” se ține evidența datoriei corespunzătoare valorii activelor primite de entitate de la clienții săi, sub formă de imobilizări corporale sau numerar, pentru a-i conecta, conform prevederilor legale, la o rețea de electricitate, gaze, apă sau pentru a le furniza accesul continuu la anumite bunuri sau servicii, potrivit prevederilor IFRIC 18 „Transferul de active de la clienți”.

IFRIC 12 „Angajamente de concesiune a serviciilor”

- În unele țări, guvernele au introdus angajamente contractuale de servicii pentru a atrage participarea sectorului privat la dezvoltarea, finanțarea, exploatarea și întreținerea unei astfel de infrastructuri. Infrastructura poate exista deja sau poate fi construită în decursul perioadei în care se desfășoară angajamentul de servicii. Un angajament care intră sub incidența prezentei interpretări implică, în mod normal, o entitate din sectorul privat (un operator) care construiește infrastructura utilizată pentru a oferi serviciul public sau care o îmbunătățește (de exemplu, prin mărirea capacității) și care exploatează și întreține infrastructura pentru o anumită perioadă de timp. Operatorul este remunerat pe perioada angajamentului pentru serviciile sale. Angajamentul este guvernat de un contract care stabilește standardele de performanță, mecanismele de ajustare a prețurilor și angajamentele de arbitraj a disputelor. Un astfel de angajament este deseori descris drept un angajament de concesiune a serviciilor de tip „construire-exploatare-transfer”, „reabilitare-exploataretransfer” sau un angajament de concesiune a serviciilor de tip „public-privat”.

(IFRIC 12.2)

4 Prezenta interpretare oferă îndrumări cu privire la contabilizarea de către operatori a angajamentelor de concesiune a serviciilor de tip public-privat.

5 Prezenta interpretare se aplică angajamentelor de concesiune a serviciilor de tip public privat dacă:

(a) concedentul controlează sau reglementează tipul de servicii pe care operatorul trebuie să le presteze în cadrul infrastructurii, cui trebuie să le presteze și la ce preț; și

(b) concedentul controlează – prin dreptul de proprietate, dreptul de beneficiu sau altfel

– orice interes rezidual semnificativ aferent infrastructurii la încheierea perioadei angajamentului.

(IFRIC 12. 4, 5)

6. EXEMPLE DE CONTABILIZARE A UNOR OPERAȚIUNI DETERMINATE DE APLICAREA IFRS

Notă

Ca regulă generală, retratarea operațiunilor efectuate înainte de 1 ian. 2012 se efectuează pe seama contului 1177 "Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea IFRS, mai puțin IAS 29", iar operațiunile aferente anului 2012 pe seama conturilor din clasa 6 și clasa 7. Efectele actualizării la inflație se evidențiază în contul 118 și în conturile corespunzătoare de active și capital propriu.

Corectarea erorilor aferente exercițiilor precedente se efectuează pe seama contului 1174, iar erorile aferente exercițiului 2012 se corectează pe seama conturilor de cheltuieli și venituri din clasa 6 și 7.

În toate cazurile, efectuarea înregistrărilor contabile trebuie precedată de o analiză în detaliu a situației existente la data retratării.

Operațiunea de retratare determinată de trecerea la IFRS presupune compararea tratamentelor contabile cuprinse în politicile contabile aprobate în baza IFRS și tratamentele contabile prevăzute de reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 3055/2009, cu modificările și completările ulterioare.

Operațiunile efectuate cu ocazia retratării trebuie înregistrate astfel încât să fie regăsite informațiile, atât pentru necesități de raportare contabilă, cât și pentru necesități fiscale sau ale altor utilizatori de informații.

Exemple de operațiuni ce pot fi efectuate la trecerea la aplicarea IFRS

1. Eliminarea elementelor care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere potrivit IFRS

1.1 Eliminarea cheltuielilor de constituire și a amortizării aferente calculate

2801	=	1177	– pentru amortizarea înregistrată înainte de 2012
Amortizarea cheltuielilor de constituire		Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea IFRS, mai puțin IAS 29	
2801	=	6811	– pentru amortizarea înregistrată în 2012
Amortizarea cheltuielilor de constituire		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	
sau			
6811	=	2801	în roșu
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea cheltuielilor de constituire	
1177	=	201	– cu valoarea cheltuielilor de constituire înregistrate în contabilitate
Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea IFRS, mai puțin IAS 29		Cheltuieli de constituire	

1.2 Trecerea pe cheltuieli a imobilizărilor în curs care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere potrivit IAS 38

1177	=	233	– pentru sume înregistrate înainte de 2012
Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea IFRS, mai puțin IAS 29		Imobilizări necorporale în curs de execuție	

6XX	=	233	– pentru sume înregistrate în 2012
Conturi de cheltuieli		Imobilizări necorporale în curs de execuție	

1.3 Anularea provizionului pentru impozite

1516	=	1177	– pentru sume înregistrate înainte de 2012
Provizioane pentru impozite		Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea IFRS, mai puțin IAS 29	

1.4 Anularea fondului comercial pozitiv care nu îndeplinește criteriile de recunoaștere și a amortizării aferente

2807	=	1177	– anularea amortizării înregistrate înainte de 2012
Amortizarea fondului comercial		Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea IFRS, mai puțin IAS 29	

2807	=	6811	- anularea amortizării înregistrate în 2012
Amortizarea fondului comercial		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	

sau

6811	=	2807	– în roșu pentru amortizarea înregistrărilor în anul 2012
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea fondului comercial	

1177	=	207	– anularea fondului comercial
Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea IFRS, mai puțin IAS 29		Fond comercial	

1.5 Anularea fondului comercial negativ

2075	=	1177	– pentru fondul comercial înregistrat înainte de 2012
Fond comercial negativ		Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea IFRS, mai puțin IAS 29	
sau			
2075	=	7587	– pentru fondul comercial negativ înregistrat în 2012
Fond comercial negativ		Câștiguri din cumpărări în condiții avantajoase	

2. Recunoașterea unor elemente potrivit IFRS, elemente care nu erau evidențiate potrivit OMFP nr. 3055/2009

2.1 Impozit pe profit amânat aferent rezervelor din reevaluare

1034	=	4412
Impozit pe profit curent și impozit pe profit amânat recunoscute pe seama capitalurilor proprii		Impozitul pe profit amânat

2.2 Înregistrare impozit amânat pe seama contului de profit și pierdere:

- datorie

692	=	4412
Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat		Impozitul pe profit amânat

- creanță

4412	=	792
Impozitul pe profit amânat		Venituri din impozitul pe profit amânat

2.3 Înregistrarea provizionului pentru beneficiile angajaților

1177	=	1517
Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea IFRS, mai puțin IAS 29		Provizioane pentru beneficiile angajaților

3. Reclasificarea unor operațiuni ca urmare a trecerii la aplicarea IFRS

3.1 Transferul rezervei reprezentând surplus din reevaluare din contul 1065 în rezultat reportat

1065	=	1175
Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare		Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare

3.2 Anularea unor cheltuieli cu comisioane bancare aferente creditelor pe termen lung, înregistrate integral pe cheltuieli la acordarea creditului și eşalonarea acestora pe durata creditului.

627	=	168	- înregistrare inițială a comisioanelor
Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate		Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriiilor asimilate	
471	=	1177	- anularea cheltuielii cu comisioane pentru perioadele anterioare anului 2012
Cheltuieli înregistrate în avans		Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea IFRS, mai puțin IAS 29	
627	=	471	- înregistrarea cheltuielilor cu comisioane aferente anului 2012
Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate		Cheltuieli înregistrate în avans	

3.3 Reclasificarea imobilizărilor corporale în alte categorii de active imobilizate, la retratare

- evidențierea activelor biologice

241	=	2134
Active biologice		Animale și plantații

- evidențierea investițiilor imobiliare

215	=	212
Investiții imobiliare		Construcții

2812	=	212
Amortizarea construcțiilor		Construcții

- evidențierea activelor imobilizate deținute în vederea vânzării – IFRS 5

281	=	212, 213, 214
Amortizări privind imobilizările corporale și investițiile imobiliare evaluate la cost		Imobilizări corporale
311	=	212, 213, 214
Activelor imobilizate deținute în vederea vânzării		Imobilizări corporale

3.4 Reclasificarea imobilizărilor în curs de execuție în investiții imobiliare în curs de execuție, în funcție de situația existentă și îndeplinirea criteriilor de recunoaștere din IAS 40

235	=	231
Investiții imobiliare în curs de execuție		Imobilizări corporale în curs de execuție

4. Evaluarea elementelor bilanțiere potrivit IFRS

4.1 Ajustarea la inflație a capitalului social

118	=	1028
Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS 29		Ajustări ale capitalului social

4.2 Ajustarea la inflație a rezervelor și a primelor de capital

118	=	1068, 104 / analitice distincte
Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS 29		Alte rezerve, Prime de capital

4.3 Eliminarea rezervelor din reevaluare aferente mijloacelor fixe care se evaluează la cost inflatat

105	=	212
Rezerve din reevaluare		Construcții

4.4 Eliminarea amortizării înregistrate, aferente părții reevaluate a imobilizărilor corporale

281	=	1177	- pentru amortizare înregistrată înainte de 2012
Amortizări privind imobilizările corporale		Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea IFRS, mai puțin IAS 29	

4.5 Actualizarea la inflație a imobilizărilor corporale

212	=	118
Construcții		Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS 29

4.6 Actualizarea la inflație a amortizării imobilizărilor corporale evaluate la cost inflatat

118	=	281
Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS 29		Amortizări privind imobilizările corporale și investițiile imobiliare evaluate la cost

4.7 Înregistrare actualizare provizioane pe termen lung (ex. proviz. pentru beneficii postangajare).

6861	=	151
Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor		Provizioane

5. Corectarea unor erori

Înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor corporale aflate în conservare

1174	=	281
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile		Amortizări privind imobilizările corporale și investițiile imobiliare evaluate la cost