

## C U P R I N S

<b>INTRODUCERE .....</b>	<b>13</b>
<b>CAPITOLUL 1. CADRUL GENERAL PENTRU ÎNTOCMIREA ȘI PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE .....</b>	<b>15</b>
1.1. Scopul și statutul cadrului general .....	15
1.2. Aria de aplicare .....	25
1.3. Utilizatorii și necesitățile lor de informare .....	26
1.4. Obiectivul situațiilor financiare .....	27
1.4.1. Poziția financiară, performanța și modificări în poziția financiară.....	27
1.5. Concepte de bază .....	28
1.5.1. Contabilitatea de angajamente .....	28
1.5.2. Continuitatea activității .....	28
1.6. Caracteristici calitative ale situațiilor financiare.....	29
1.6.1. Inteligibilitatea .....	29
1.6.2. Relevanța și pragul de semnificație .....	29
1.6.3. Credibilitatea .....	30
1.6.4. Comparabilitatea .....	31
1.6.5. Condiții pentru ca informația să fie relevantă și credibilă .....	32
1.6.6. Imaginea fidelă și justă; prezentarea justă .....	32
1.7. Structuri ale situațiilor financiare.....	32
1.7.1. Poziția financiară .....	32
1.7.2. Activele și datoriile .....	33
1.7.3. Capitalurile proprii și performanța.....	34
1.7.4. Veniturile și cheltuielile.....	34
1.7.5. Ajustările pentru menținerea capitalului .....	35
1.8. Recunoașterea structurilor din situațiile financiare.....	35
1.8.1. Probabilitatea realizării unor beneficii economice viitoare .....	35
1.8.2. Credibilitatea evaluării.....	36
1.8.3. Recunoașterea activelor .....	36
1.8.4. Recunoașterea datoriilor .....	36
1.8.5. Recunoașterea veniturilor și cheltuielilor .....	36
1.9. Evaluarea structurilor situațiilor financiare. ....	37
1.10. Concepte de capital și de menținere a capitalului.....	38
1.10.1. Concepte de capital .....	38
1.10.2. Concepte de menținere a capitalului și de determinare a profitului...38	
1.11. Concluzii. Bază pentru discuții. Concepte-cheie abordate sintetic. ....	42

**CAPITOLUL 2. REGLEMENTĂRI CONTABILE CONFORME CU  
DIRECTIVA A IV-A A COMUNITĂȚII ECONOMICE EUROPENE.....43**

2.1. Aria de aplicabilitate și moneda de raportare .....	43
2.2. Formatul și conținutul situațiilor financiare anuale .....	44
2.2.1. Dispoziții generale privind situațiile financiare anuale .....	44
2.2.3. Prevederi referitoare la elementele de bilanț .....	48
2.2.4. Formatul contului de profit și pierdere .....	49
2.2.5. Prevederi referitoare la elementele din contul de profit și pierdere.....	50
2.2.6. Principii contabile generale.....	50
2.2.7. Reguli de evaluare .....	52
2.2.8. Conținutul notelor explicative la situațiile financiare anuale .....	57
2.2.9. Conținutul raportului administratorilor.....	59
2.2.10. Auditarea sau verificarea situațiilor financiare anuale.....	61
2.2.11. Aprobarea, semnarea și publicarea situațiilor financiare anuale .....	62
2.3. Concluzii. Bază pentru discuții.....	62

**CAPITOLUL 3. REGLEMENTĂRI CONTABILE CONFORME CU  
DIRECTIVA a VII-a A COMUNITĂȚII ECONOMICE EUROPENE.....81**

3.1. Aria de aplicabilitate .....	81
3.2. Condiții pentru întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate .....	81
3.3. Întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate .....	83
3.4. Conținutul notelor explicative la situațiile financiare anuale consolidate .....	87
3.5. Raportul consolidat al administratorilor .....	90
3.6. Auditarea situațiilor financiare anuale consolidate.....	90
3.7. Aprobarea, semnarea și publicarea situațiilor financiare anuale consolidate.....	91
3.8. Formatul bilanțului consolidat și al contului de profit și pierdere consolidat .....	92
3.9. Concluzii. Situații financiare consolidate și individuale.....	95

**CAPITOLUL 4. APLICAREA STANDARDELOR  
INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE ÎN ROMÂNIA.....103**

4.1. Istoric legislativ cu privire la aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate în România.....	103
4.2. Noutăți aduse în formatul de prezentare a situațiilor financiare în România .....	107
4.3. Pro și contra convergenței contabile internaționale.....	110
4.4. Viziunea internațională asupra bilanțului contabil .....	113
4.5. C.C.F.R. (consiliul contabilității și raportărilor financiare).....	116

4.6. Concluzii. Principalele diferențieri și controverse dintre prevederile standardelor internaționale de contabilitate și legislația românească în vigoare. Bază pentru discuții. ....	118
--	-----

<b>CAPITOLUL 5. IFRS – O PROVOCARE PENTRU ÎNCEPUT DE MILENIU .....</b>	<b>126</b>
5.1. Conceptul de convergență în contabilitate .....	126
5.2. Principii contabile sau reguli contabile detaliate .....	127
5.3. Cine trebuie să aplice IFRS? .....	127
5.4. Accesul la standardele internaționale.....	128
5.5. Factorii care influențează implementarea IFRS.....	129
5.6. Aplicarea IFRS în România .....	129
5.7. IFRS – o provocare pentru profesia contabilă din România.....	130
5.8. Aplicarea normelor IAS / IFRS în sectorul bancar .....	130
5.9. Concluzii. Bază pentru discuții. Evaluarea la valoarea justă a bilanțului băncilor .....	133

<b>CAPITOLUL 6. ORIGINILE ȘI ÎNCEPUTUL APLICĂRII STAN- DARDELOR INTERNAȚIONALE DE RAPORTARE FINANCIARĂ.....</b>	<b>140</b>
6.1. Originile și începuturile IASB .....	140
6.2. Noua structură a I.A.S.C. ....	143
6.3. Procesul normalizării IASB .....	144
6.4. Cadrul conceptual pentru raportarea financiară .....	145
6.5. Impactul adoptării IFRS de către companiile din Uniunea Europeană.....	146
6.6. Concluzii. Ierarhia standardelor. Bază pentru discuții. Aplicații practice.....	147

<b>CAPITOLUL 7. CREAREA MECANISMULUI EUROPEAN DE ADOPTARE A STAN- DARDELOR IFRS .....</b>	<b>151</b>
7.1. Criteriile de adoptare a standardelor IFRS.....	151
7.2. Organizarea mecanismului european de adoptare .....	152
7.3. Procesul mecanismului de adoptare.....	153
7.4. Concluzii. Rolul și importanța IFRS-urilor. Bază pentru discuții. ....	154

<b>CAPITOLUL 8. INTRODUCEREA STAN- DARDELOR IFRS ÎN 2005 ÎN EUROPA.....</b>	<b>157</b>
8.1. Mijloacele de introducere a standardelor IFRS în Europa în anul 2005 .....	157
8.2. Opțiunea statelor membre în cadrul reglementărilor europene privind introducerea IFRS .....	158

8.3. Adaptarea directivelor contabile europene pentru a le face compatibile cu standardele IFRS .....	159
8.4. IFRS – o viitoare bază fiscală europeană comună .....	160
8.5. Câmpul de acțiune IAS / IFRS .....	161
8.6. Concluzii. Contabilitatea românească – multiple semne ale hibridizării.....	162

## **CAPITOLUL 9. STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 1. (IFRS 1). ADOPTAREA PENTRU PRIMA DATĂ A STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE RAPORTARE FINANCIARĂ .....**

<b>.....169</b>	<b>169</b>
9.1. Obiective .....	169
9.2. Aria de aplicabilitate .....	169
9.3. Recunoaștere și evaluare.....	169
9.3.1. Bilanț IFRS de deschidere .....	169
9.3.2. Politici contabile .....	170
9.3.3. Excepții de la aplicarea altor IFRS-uri .....	170
9.3.4. Excepții de la aplicarea retroactivă a altor IFRS-uri.....	172
9.4. Prezentare și descriere.....	173
9.4.1. Informații comparative.....	173
9.4.2. Explicarea trecerii la IFRS-uri .....	173
9.5. Data intrării în vigoare .....	173
9.6. Termeni definiți .....	174
9.7. Concluzii. Bază pentru discuții. Ghid de implementare IFRS 1. Prezentarea situațiilor financiare. Cazuri practice .....	175

## **CAPITOLUL 10. STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 2. IFRS 2. PLATA PE BAZĂ DE ACȚIUNI .....**

<b>.....186</b>	<b>186</b>
10.1. Obiective. Considerații generale privind elaborarea IFRS 2 .....	186
10.2. Arie de aplicabilitate .....	186
10.3. Recunoaștere. Elemente introductive privind plățile asimilate în acțiuni .....	186
10.4. Tranzacții cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în instrumente de capitaluri proprii ale entității.....	187
10.4.1. Prezentare generală .....	187
10.4.2. Tranzacții în care sunt primite servicii.....	188
10.4.3. Tranzacții evaluate prin raportarea la valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate .....	188
10.5. Tranzacții cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar .....	189
10.6. Tranzacții cu plata pe bază de acțiuni cu alternativă de decontare în numerar .....	190

10.7. Prezentarea informațiilor .....	190
10.8. Termeni definiți .....	191
10.9. Concluzii. Bază pentru discuții. Ghid de implementare IFRS 2.....	192

**CAPITOLUL 11. STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 3. IFRS 3. COMBINĂRI DE ÎNTEPRINDERI .....**

<b>ÎNTEPRINDERI .....</b>	<b>201</b>
11.1. Obiective .....	201
11.2. Arie de aplicabilitate .....	201
11.2.1. Identificarea unei combinări de întreprinderi .....	201
11.2.2. Combinări de întreprinderi între entități aflate sub control comun .....	202
11.3. Metoda de contabilizare .....	202
11.4. Aplicarea metodei achiziției .....	203
11.4.1. Identificarea dobânditorului .....	203
11.4.2. Costul unei combinări de întreprinderi .....	204
11.4.3. Alocarea costului aferent unei combinări de întreprinderi activelor dobândite, datoriilor și datoriilor contingente asumate....	205
11.5. Prezentarea informațiilor .....	207
11.6. Prevederi tranzitorii și data intrării în vigoare .....	208
11.7. Termeni definiți .....	209
11.8. Concluzii. Combinări de întreprinderi. IFRS 3. Concepte cheie. Bază pentru discuții. Cazuri practice aplicabile.....	211

**CAPITOLUL 12. STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 4. IFRS 4. CONTRACTE DE ASIGURĂRI.....**

<b>ASIGURĂRI.....</b>	<b>222</b>
12.1. Obiective .....	222
12.2. Arie de aplicabilitate .....	222
12.2.1. Instrumente derivate încorporate .....	223
12.2.2. Separarea componentelor de depozit .....	223
12.3. Recunoaștere și evaluare.....	224
12.3.1. Scutirea temporară de la alte IFRS-uri.....	224
12.3.2. Modificări ale politicilor contabile .....	224
12.3.3. Contracte de asigurări dobândite în urma unei combinări de întreprinderi sau în urma unui transfer de portofoliu.....	226
12.4. Prezentarea informațiilor .....	227
12.5. Termeni definiți .....	228
12.6. Concluzii. IFRS 4. Contracte de asigurare. Bază pentru discuții.....	233

<b>CAPITOLUL 13. STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 5. IFRS 5. ACTIVE IMOBILIZATE DEȚINUTE PENTRU VÂNZARE ȘI ACTIVITĂȚI ÎNTRERUPTE .....</b>	<b>240</b>
13.1. Obiective .....	240
13.2. Aria de aplicabilitate .....	240
13.3. Clasificarea activelor imobilizate (sau a grupurilor destinate cedării) ca deținute pentru vânzare .....	240
13.4. Evaluarea activelor imobilizate (sau a grupurilor destinate cedării) .....	241
13.5. Prezentare și descriere.....	241
13.5.1. Prezentarea activităților întrerupte .....	241
13.5.2. Câștiguri sau pierderi din activități continue .....	243
13.5.3. Prezentarea unui activ imobilizat sau grup destinat cedării clasificat ca deținut pentru vânzare .....	243
13.6. Termeni definiți .....	244
13.7. Concluzii. IFRS 5. Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte. Bază pentru discuții. Cazuri practice aplicabile. Concepte cheie. ....	245

<b>CAPITOLUL 14. STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 6. IFRS 6. EXPLORAREA ȘI EVALUAREA RESURSELOR MINERALE .....</b>	<b>258</b>
14.1. Obiective .....	258
14.2. Aria de aplicabilitate .....	258
14.3. Recunoașterea activelor de explorare și evaluare .....	258
14.4. Evaluarea activelor de explorare și evaluare .....	259
14.4.1. Evaluarea la recunoaștere .....	259
14.4.2. Elemente de cost ale activelor de explorare și evaluare .....	259
14.4.3. Evaluarea după recunoaștere.....	259
14.4.4. Modificări ale politicilor contabile .....	259
14.5. Prezentare.....	260
14.5.1. Clasificarea activelor de explorare și evaluare .....	260
14.5.2. Reclasificarea activelor de explorare și evaluare.....	260
14.6. Depreciere .....	260
14.7. Prezentarea informațiilor .....	261
14.8. Termeni definiți .....	261
14.9. Concluzii. Explorarea și evaluarea resurselor minerale. IFRS 6. ....	262

<b>CAPITOLUL 15. STANDARDUL INTERNATIONAL DE RAPORTARE FINANCIARA 7. INSTRUMENTE FINANCIARE: INFORMATII DE FURNIZAT .....</b>	<b>268</b>
15.1. Aria de aplicabilitate .....	268
15.2. Definiții:.....	269

15.3. Importanța instrumentelor financiare pentru poziția și performanța financiară.....	270
15.4. Tratamente contabile aplicabile creditelor acordate de către bănci. ....	279
15.5. Concluzii.....	281

## **CAPITOLUL 16. STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ NR. 8 - IFRS 8 SEGMENTE**

<b>Operaționale (sau segmente de activitate).....</b>	<b>283</b>
16.1. Obiective.....	283
16.2. Aria de aplicabilitate a standardului .....	283
16.3. Concepte cheie.....	283
16.4. Tratamente contabile.....	284

## **SECȚIUNEA a II-a.....300**

## **CAPITOLUL 17. STANDARDE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE (IAS). ....**

<b>CONTABILITATE (IAS). ....</b>	<b>300</b>
17.1. Principalele categorii de standarde de contabilitate.....	301
17.2. Începerea aplicării standardelor internaționale de contabilitate.....	305
17.3. Prezentarea situațiilor financiare (IAS 1) .....	313
17.4. Contabilitatea stocurilor (IAS 2).....	317
17.5. Situația fluxurilor de numerar (IAS 7).....	364
17.6. Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile (IAS 8).....	369
17.7. Evenimente ulterioare datei bilanțului (IAS 10).....	372
17.8. Contractele de construcții (IAS 11) .....	374
17.9. Contabilitatea impozitului pe profit (IAS 12).....	378
17.10 Contabilitatea imobilizărilor corporale (IAS 16).....	404
17.10.1. Studiu de caz: operațiuni referitoare la imobilizările corporale în concordanță cu prevederile IAS 16 ȘI O.M.F.P. NR. 1752/2005 .....	409
17.10.2. Studiu de caz: metode de calcul privind amortizarea imobilizărilor corporale (IAS 16) .....	410
17.11. Leasing (IAS 17).....	434
17.11.1. Contracte de leasing (leasing financiar / leasing operațional) IAS 17.....	438
17.11.2. Aplicații IAS 17 – leasing.....	472
17.12. Venituri din activități curente (IAS 18);.....	486
17.13. Beneficiile salariaților (IAS 19).....	487
17.14. Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală (IAS 20) .....	513
17.15. Efectele variației cursului de schimb valutar (IAS 21).....	515

17.16. Costul îndatorării (IAS 23) .....	520
17.17. Situații financiare consolidate și individuale (IAS 27) .....	522
17.18. Raportarea financiară în economii hiperinflaționiste (IAS 29).....	531
17.19. Rezultatul pe acțiune (IAS 33).....	533
17.20. Deprecierea activelor (IAS 36) .....	549
17.21. Provizioane, datorii și active contingente (IAS 37).....	575
17.22. Contabilitatea activelor necorporale (IAS 38).....	618
17.23. Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare (IAS 39).....	622

**CAPITOLUL 18. CONCLUZII. BAZĂ PENTRU STUDIILE DE CAZ  
(STANDARDE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE).....625**

**BIBLIOGRAFIE.....697**



## INTRODUCERE

În practica și teoria economică se acceptă tot mai mult ideea că cel care stăpânește și controlează informațiile are posibilitățile cele mai mari de a învinge în competiția mondială pentru supremație. Bătălia contemporană între sisteme sau „culturi” nu se mai dă cu arme de foc. Astăzi vorbim despre standarde internaționale, despre armonizare, despre convergență.

Lumea contabilă este, în prezent, confruntată cu aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară. În acest sens, există în principal trei „culturi” care se confruntă: cultura americană cu standardele respective (US-GAAP), Standardele Internaționale de Raportare Financiară (I.F.R.S.) și Directivele contabile europene.

Politica contabilă formulată în acest sens se articulează la politica europeană, dar, față de aceasta, România este deja cu un pas înapoi. Țările din Uniunea Europeană au trecut efectiv la aplicarea IFRS-urilor începând cu 1 ianuarie 2005. Deci, la 31 decembrie 2005, țările din Uniunea Europeană au întocmit primele raportări financiare care sunt conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Prima condiție a fost traducerea oficială a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). De aceea, ne aplecăm cu recunoștință asupra efortului financiar și intelectual depus de CECCAR pentru a pune în circulație – prin traducere și editare – această carte pe care o putem numi „Biblia” profesionistului contabil.

Cu modestie încercăm să ne aducem contribuția la explicarea, înțelegerea și aplicarea acestor standarde. Ideea publicării acestei cărți a pornit de la necesitatea practică de implementare a Standardelor Internaționale de Contabilitate și de la notele de curs intitulate „Teorii și sisteme de conducere a contabilității pe plan mondial” – 1975, dar cu un alt conținut decât prezenta carte, ale marelui profesor univ. dr. docent Dumitru Rusu de la Facultatea de Științe Economice – Iași, Secția Contabilitate, a cărei memorie este vie și căruia îi sunt recunoscător pentru întreaga mea carieră practică și didactică. De asemenea aducem mulțumiri: Prof. univ. dr. N. Feleagă, Prof. univ. dr. M. Ristea, Prof. univ. dr. Liliana Feleagă, Prof. univ. dr. GrațIELA Corina Dumitru.

Drumul este greoi și nebătătorit. Indiferent de forma pe care o îmbracă, interpretările pornesc de la experiența teoretică și practică a autorului, ghidonat de „slovele” excelentului tratat apărut sub egida CECCAR – „Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS<sup>TM</sup>) (Ediția 2011).

**Scopul** acestui curs este familiarizarea studenților și a masteranzilor cu noțiunile de bază al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară.

**Obiectivele** vizate sunt:

- cunoașterea noțiunilor teoretice de bază necesare interpretării și aplicării Sistemului Internațional de Raportare Financiară;

- aprofundarea aspectelor teoretice privind principiile de bază ale contabilității;
- înțelegerea cadrului normativ și legislativ privind SIC (Standardul Intern de Contabilitate) și Sistemul Internațional de Raportare Financiară;
- stăpânirea procedurilor de aplicare a acestora;
- formarea deprinderilor de sintetizare a informațiilor contabile necesare utilizatorilor finali;
- dezvoltarea unui model de gândire și de abordare din punctul de vedere al armonizării contabile și aplicare a Sistemului Internațional de Raportare Financiară.

**Concepte – cheie** tratate: Standarde Internaționale de Contabilitate; Standarde Internaționale de Raportare Financiară; cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare; contabilitatea de angajamente; continuitatea activității; tratament contabil; situații financiare; bilanț și cont de profit și pierdere; situația modificării capitalului propriu; flux de trezorerie; active circulante, datoriile curente; estimări contabile și erori din perioadele anterioare; politici și opțiuni contabile; combinații de întreprinderi; datoriile contingente; situații financiare consolidate; GAAP (US-GAAP); prag de semnificație; prevalența economicului asupra juridicului; prima perioadă de raportare IFRS; primele situații financiare IFRS; situații financiare separate; situații financiare consolidate; societate-mamă; caracteristicile calitative ale situațiilor financiare; raportul administratorilor; auditarea sau verificarea situațiilor financiare anuale; raportul consolidat al administratorilor; Consiliul Contabilității și Raportărilor Financiare.

Pentru parcurgerea cursului sunt necesare cunoștințe universitare de economie politică, bazele contabilității, contabilitate financiară, contabilitate aprofundată, contabilitate națională, reglementări contabile armonizate cu Directivele europene, legislație, Standarde Internaționale de Raportare Financiară.

După studierea cursului, studenții/masteranzii vor avea fixate conceptele teoretice legate de Standardele Internaționale de Raportare Financiară; vor stăpâni conceptele teoretice și își vor putea aduce contribuția la perfecționarea sistemului contabil din România.

**Prof. univ. dr. Gheorghe Lepădatu**

# CAPITOLUL 1

## CADRUL GENERAL PENTRU ÎNTOCMIREA ȘI PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE

### 1.1. Scopul și statutul cadrului general

IFRS-urile stabilesc cerințele de recunoaștere, evaluare, prezentare și descriere în legătură cu tranzacțiile și evenimentele importante cuprinse în situațiile financiare. IFRS-urile sunt proiectate pentru situațiile financiare cu scop general și alte raportări financiare ale entităților producătoare de profit (industriale, comerciale, financiare), indiferent dacă forma de organizare a acestora este corporatistă sau de alt gen (societate comercială independentă).

Un set complet de situații financiare include: bilanțul, contul de profit și pierdere, situația modificării capitalului propriu, situația fluxului de trezorerie, precum și politicile contabile și notele explicative.

Formatul și conținutul situațiilor financiare sunt reglementate în România prin acte normative conforme cu Directivele a IV-a și a VII-a a CEE, așa cum vor fi prezentate în capitolul 2 și 3 ale prezentului curs.

Obiectivul situațiilor financiare este acela de a furniza informații despre poziția financiară, despre performanțele și fluxul de trezorerie ale entității economice, informații utile acelor utilizatori care trebuie să ia decizii economice de mare randament.

Utilizatorii<sup>1</sup> informațiilor sunt: acționarii societății, creditorii societății, angajații și publicul – după caz.

Consiliul IASB<sup>2</sup> consideră că situațiile financiare întocmite în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară răspund necesităților comune majorității utilizatorilor. Utilizatorii iau decizii economice, analizând situațiile financiare astfel:

1. hotărăsc când să cumpere, să păstreze sau să vândă părți din capitalul social;
2. evaluează capacitatea de gestionare sau responsabilitatea conducerii executive;

---

<sup>1</sup> Nota bene: Academia Română, Institutul de Lingvistică “Iorgu Iordan”, DEX, Dicționar explicativ al limbii române:

- (a) *utiliza* = a întrebuința (cu folos), a folosi; *utilizabil* = de care te poți folosi (din fr. “utilisable”) (DEX, pag. 1142);

- *beneficiar* (din fr. beneficiare, lat. beneficiarius) = persoană, colectivitate sau instituție care are un folos din ceva (DEX, pag. 94) ediția a II-a, editura Univers Enciclopedic, București, 1996.

<sup>2</sup> IASB (International Accounting Standard Board) este un organism constituit în anul 2001 pentru elaborarea IFRS-urilor. IASB a înlocuit IASC (International Accounting Standard Committee) care a elaborat IAS (International Accounting Standard)

3. evaluează capacitatea entității de a-și plăti personalul și de a oferi alte beneficii angajaților săi;
4. evaluează garanția pe care entitatea o poate oferi pentru creditele ce i-au fost acordate;
5. determină politicile fiscale proprii ale entităților economice;
6. determină profitul și dividendele ce pot fi distribuite acționarilor societății;
7. elaborează și utilizează date statistice privind venitul național sau
8. reglementează activitățile entităților economice din subordine (în cazul societăților de tip corporatist).

Consiliul IASC (IASB) recunoaște, totuși, că guvernele pot stabili – în particular – cerințe diferite sau suplimentare pentru scopurile proprii. Aceste cerințe nu ar trebui, să influențeze situațiile financiare publicate pentru a satisface interesele altor utilizatori, decât în măsura în care răspund și nevoilor acestora.

#### Ce sunt Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-urile)?

Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-urile) sunt Standardele contabile și Interpretările emise de Comitetul (Bordul) pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB), organizație independentă înființată pentru a emite standarde contabile aplicabile la nivel global.

IASB-ul este angajat în elaborarea în interesul public a unui singur set de standarde contabile globale, de înaltă calitate, care cer informații transparente și comparabile în situațiile financiare. IASB cooperează cu organismele naționale de contabilitate (din fiecare țară) pentru a atinge convergența standardelor de contabilitate în întreaga lume. Din momentul începerii activității sale în aprilie 2001 și până în ianuarie 2005, IASB a revizuit standardele de contabilitate internațională și a emis șase IFRS-uri complet noi (capitolele IX - XIV) din prezenta lucrare.

Circa 99 de țări cer și permit utilizarea IFRS-urilor pentru companiile cotate, începând cu anul 2005. Alte țări (Australia, Noua Zeelandă, Filipine, Singapore) își bazează raportările naționale pe standardele internaționale de raportare financiară.

În România aplicarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară s-a făcut începând cu data de 1 ianuarie 2006 pentru aproximativ 100 de întreprinderi și instituții considerate mari.

Trecerea la IFRS-uri a avut, pentru unele întreprinderi și grupuri, incidențe semnificative asupra prezentării pozițiilor lor financiare și a performanțelor realizate.

Prima aplicare a IFRS-urilor se referea la situațiile financiare ale exercițiului încheiat la 31 decembrie 2006, fiind însă necesară prezentarea de informații comparative pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 2005.

IFRS 1 prevede procedurile necesare în momentul în care o societate adoptă pentru prima dată IFRS ca bază pentru întocmirea situațiilor financiare generale. Este necesară selectarea politicilor contabile pe baza IFRS în vigoare la 31 decembrie 2005 și pregătirea situațiilor financiare pe 2004 și 2005 și corecția retrospectivă a bilanțului contabil de deschidere pe baza IFRS în vigoare la 31 decembrie 2005.

Primele situații financiare IFRS conțin pentru prima dată o declarație explicită și fără rezervă de conformitate cu acest referențial contabil.

Publicat în iunie 2003, IFRS 1 este un standard ce oferă posibilitatea evitării problemelor ridicate de necesitatea reconstrucției unor înregistrări vechi care nu erau cerute de cadrul de raportare național aplicat anterior. Obiectivul avut în vedere este asigurarea comparabilității conturilor unei întreprinderi pentru exercițiile prezentate.

A aplicat IFRS 1 o societate care în exercițiul precedent:

- a publicat situații financiare conform reglementărilor locale care nu sunt compatibile sau sunt parțial compatibile cu IFRS-urile;
- a publicat situații financiare conform IFRS, dar acestea nu conțin o declarație de conformitate cu aceasta;
- a întocmit situații financiare conform IFRS doar pentru uz intern;
- a întocmit un pachet de informații conform cu IFRS pentru consolidare, fără a întocmi însă toate situațiile financiare prevăzute de IAS 1 (prezentarea situațiilor financiare);
- nu a întocmit situații financiare.

IFRS 1 prevede că ansamblul de standarde și interpretări trebuie să fie aplicate bilanțului de deschidere și perioadelor comparative aplicate în IFRS de o manieră retrospectivă, în versiunea lor cea mai recentă, adică versiunea lor de la data închiderii primelor situații financiare IFRS (31 decembrie 2005 în cazul dispozițiilor reglementării europene, respectiv 31 decembrie 2006 în cazul României).

Perioada de aplicare a IFRS a presupus două etape:

- ***perioada comparativă*** (*perioada de tranziție sau perioada retratării situațiilor financiare*) – 1.01.2005 – 31.12.2005, în care situațiile financiare erau întocmite conform referențialului anterior (OMF 94/2001 sau OMFP 306/2002) – acte normative în vigoare până la data de 01.I.2006;
- ***perioada de aplicare efectivă*** (perioada întocmirii primelor situații financiare conform IFRS) – 1 ianuarie 2006 – 31 decembrie 2006, definită prin: retratarea conform IFRS a informațiilor prezentate în situațiile financiare de la 31 decembrie 2005. Pentru a asigura informația comparativă, retratarea a vizat atât informațiile inițiale, corespunzătoare momentului 1 ianuarie 2005, cât și a informațiilor finale la 31 decembrie 2005. Altfel spus, este aplicarea retroactivă

integrală a tuturor IFRS-urilor, astfel încât la 31 decembrie 2006 s-au întocmit primele situații financiare conform IFRS.

În prima etapă s-a întocmit un bilanț de deschidere IFRS, care a cuprins data de trecere la IFRS. Această dată este reprezentată de începutul primei perioade pentru care se prezintă date comparative în conformitate cu standardele IFRS. Bilanțul IFRS nu se publică.

În vederea întocmirii bilanțului de deschidere IFRS trebuie respectate următoarele condiții:

1. *Se elimină din bilanț toate activele și datoriile care nu îndeplinesc condițiile de recunoaștere din referențialul internațional (adică din Standardele Internaționale de Contabilitate și Raportare Financiară);*

Spre exemplu, vor fi de recunoscut: provizioanele pentru riscuri și cheltuieli recunoscute în bilanț, conform referențialului național, dar care nu corespund condițiilor de recunoaștere conform IAS 37 („Provizioane, datorii contingente și active contingente”), imobilizări necorporale create de întreprindere care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere prevăzute de IAS 38 („Imobilizări necorporale”).

2. *Se recunosc în bilanț active și datorii care nu au fost recunoscute în conformitate cu referențialul contabil național, dar îndeplinesc condițiile din referențialul internațional.*

Spre exemplu, provizioanele referitoare la angajamentele de pensionare care nu au fost recunoscute în bilanț, ci numai prezentate în notele explicative, vor trebui contabilizate, deci recunoscute, conform vechiului IAS 19 („beneficiile angajaților”), active și pasive de impozit amânat se recunosc conform IAS 12 („impozitul pe profit”).

3. *Clasificarea activelor și a datoriilor se face conform referențialului contabil internațional IASB.*

Titlurile financiare trebuie clasificate conform IAS 39 „Instrumente financiare<sup>3</sup>: recunoaștere și evaluare”. IAS 10 („Evenimente ulterioare datei

---

<sup>3</sup> Nota bene:

- *instrument financiar*, expresie valorică generalizată a unor relații economice prin mijlocirea cărora au loc repartizarea și utilizarea eficientă a resurselor financiare publice și private. *Instrumentele financiare* exprimă laturi ale finanțelor, ca de exemplu: profitul, dividendele, acțiunile, obligațiunile, cambia, biletul la ordin, impozitele, taxele, cheltuielile bugetare, primele de asigurare, despăgubirile care se acordă de către societățile de asigurări și reasigurări, contribuțiile pentru asigurările sociale, pensiile, indemnizațiile etc. *Instrumentele financiare* sunt folosite de către autoritățile publice în scopul influențării proceselor economice, al corectării ciclului economic, al înlăturării dezechilibrelor economice și financiare. Cu ajutorul lor se pot lua măsuri financiare pentru temperarea inflației. În timpul recesiunii economice, reducerea impozitelor și alte înlesniri fiscale, precum și alocațiile bugetare stimulează investițiile și consumul.

- *instrument de plată*, numerar și substitute de numerar, document, înscris, titlu de credit exprimat într-o valută sau RON și utilizat în operațiunile de efectuare a plăților (lichidarea

bilanțului”) nu permite clasificarea dividendelor ca o datorie în bilanț. În bilanțul de deschidere IFRS ele vor fi reclasificate ca o componentă a rezultatului reportat.

4. *Evaluarea activelor și datoriilor trebuie făcută conform referențialului contabil internațional.* Toate contractele de construcții trebuie să fie evaluate având în vedere gradul de avansare a lucrărilor.

Toate diferențele rezultate din recunoaștere, de recunoaștere (adică de eliminare) și ajustare la evaluare vor afecta capitalurile proprii.

Standardul prezintă însă excepții facultative și excepții obligatorii de la aplicarea retroactivă.

**Excepțiile facultative** încearcă să faciliteze lucrările de elaborare a unui bilanț de deschidere și să limiteze contestările celui existent, în câteva cazuri bine definite.

a) *Utilizarea costului istoric prin convenție.* La data trecerii la standardele IFRS, reconstituirea costului amortizat al unor active sau datorii ar putea să prezinte unele dificultăți.

Din acest considerent IFRS 1 a acceptat evaluarea acestor elemente în bilanțul de deschidere, la o altă bază decât costul istoric, precum:

- *valoarea justă la data bilanțului de deschidere.* Excepție de la această bază fac, totuși, activele necorporale, pentru care valoarea justă nu poate fi reținută ca bază de evaluare decât în măsura în care acestea au o piață activă.
- *Valoarea reevaluată anterior datei de tranziție la standardele IFRS.*
- *Mărimea reevaluată la valoarea justă,* ca urmare a listării unei companii, a unei privatizări sau a altui eveniment specific, anterior datei de tranziție la standardele IFRS.

b) În cazul *grupărilor de întreprinderi*, societățile pot să nu retrateze operațiile de grupare anterioare trecerii la IFRS. Dacă se decide retratarea, se vor retrata toate grupările ulterioare.

---

creanțelor). Din grupa acestor mijloace fac parte cambiile, biletele la ordin, cecul, acreditivul, scrisoarea de credit, cărțile de credit, cărțile de debit etc.

- *instrument de decontare*, document utilizat în operațiunile de decontare fără numerar. Entitățile economice pot folosi pentru decontare următoarele *instrumente de decontare*: ordin de plată, biletul la ordin, cambia, mandatul poștal, rambursul poștal etc. Varietatea instrumentelor de decontare este determinată de diversitatea relațiilor economice existente între entitățile economice și de complexitatea activităților lor.