

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

## TEMA 6

### **REDACTAREA DECLARAȚIILOR DE POLITICA CONTABILĂ ȘI FINANCIARĂ CONFORM FMIAȘ**

INTRODUCERE	2
IFRS 1 – PRIMA CERERE	3
Scopul și câmpul de aplicare	3
Bilanțul de deschidere conform IFRS	3
Informații comparative	4
Excepții de la aplicarea retrospectivă a unor IFRS	4
Asumarea unor bunuri financiare și răspunderi	5
Contabilitate corectă	5
Estimări	5
ÎNTREBĂRI PENTRU STUDIU INDIVIDUAL	6
RĂSPUNSURI LA ÎNTREBĂRI	7

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

## INTRODUCERE

La redactarea declarației financiare IAS, aceasta va conține o serie de informații privitoare la “cifrele” și evaluarea<sup>1</sup> politicii de contabilitate aplicată în declarație, are o importanță deosebită. Declarațiile trebuie să includă ilustrări ale criteriilor de evaluare și metodele de contabilitate. Compania care prezintă declarația este liberă să aleagă dintre mai multe opțiuni permise de IAS pentru a furniza o imagine clară a situației reale a companiei. Declarațiile sunt importante atunci când o companie folosește IAS pentru prima dată. De fapt, prima declarație pentru perioade anterioare trebuie relatată prin aplicarea IAS retrospectiv. În acest caz este necesar să se definească politica contabilă și procedurile folosite la adoptarea IAS.

La data de 19 iunie 2003 Comitetul Internațional de Standard Contabil (IASB)<sup>2</sup> a schimbat SIC-8, documentul interpretativ privitor la prima prezentare a IAS cu IFRS1.

Pentru a facilita adoptarea IAS, IFRS1 introduce o simplificare importantă comparativ cu SIC-8. Aceasta furnizează derogări de la aplicarea retrospectivă a IAS și astfel evită reconstruirile complexe, costisitoare și chiar periculoase ale informațiilor contabile. De fapt, SIC-8 obliga la redactarea primei declarații financiare ca și cum aceasta ar fi fost întotdeauna conformă cu standardele și interpretările efective din perioada primei aplicări. În plus, în majoritatea cazurilor aceste standarde și interpretări trebuiau aplicate retrospectiv.

IFRS 1 oferă derogare de la aceste obligații în cazuri specifice unde costurile de conformare ar fi mai mari decât beneficiile derivate pentru beneficiarii de declarații financiare și de asemenea interzice aplicarea retroactivă IFRS dacă ar necesita o evaluare subiectivă din partea conducerii (managementului).

Atunci când o companie adoptă IFRS pentru prima dată trebuie să facă o declarație explicită și fără rezerve de respectare a IFRS.

IFRS solicită ca toate valorile și obligațiile cerute de standarde să fie admise și reclasificate conform celorlalte politici contabile și ca declarațiile să nu admită bunuri sau obligații nerecunoscute de standarde. IFRS solicită de asemenea o declarație care să arate impactul tranziției de la anterioarele politici la IFRS asupra poziției financiare, performanțelor financiare și încasările de lichidități, precum și un tabel de echilibrare a echității raportate conform politicilor anterioare la echitatea raportată conform IFRS.

<sup>1</sup> Cadrul stipulează că la redactarea declarației financiare evaluarea este procesul de determinare al valorii monetare cu care diversele elemente ale declarației trebuiesc prezentate.

<sup>2</sup> Comitetul Internațional de Standard Contabil

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

## IFRS 1 – PRIMA CERERE

### Scopul si domeniul de aplicație

IFRS intenționează să garanteze că informațiile de calitate pentru declarație financiară și pentru cele intermediare, eliberate conform IFRS furnizează :

- transparența pentru beneficiari și comparație cu perioadele prezentate;
- constituie un punct de plecare potrivit pentru adoptarea IFRS;
- pot fi produse la costuri care nu sunt mai mari decât beneficiul pentru declaranți.

IFRS 1 este aplicat atunci când IFRS/IAS sunt adoptate pentru prima dată dar nu atunci când o entitate care folosește deja IFRS face modificări ale principiilor sale contabile.

Entitatea în cauză trebuie să adopte criteriile conforme cu IFRS/IAS la pregătirea primei declarații financiare. La pregătirea declarației financiare interim pentru prima dată conform IFRS/IAS, înafara cerințelor IAS34 există de asemenea anumite cerințe pentru IFRS1. In particular, se solicită reconcilierea profitului net și pierderii pentru ultima perioadă anuală conform politicii contabile anterioare cu profitul net și pierderile conform IFRS pentru aceeași perioadă atât pentru data tranziției cât și pentru prima dată a închiderii.

Standardele stipulează că o entitate poate fi considerată că adoptă pentru prima dată acest model dacă :

- a prezentat declarația financiară anterioară conform reglementărilor naționale dar care nu sunt conforme în totalitate cu IFRS.
- A prezentat doar declarații financiare conform IFRS pentru uz intern de management, fără a le furniza proprietarilor și terților.
- A pregătit un pachet de raportare conform IFRS pentru scopuri de centralizare fără a prezenta un set complet de declarații financiare conform IAS1.
- Nu a prezentat declarații financiare pentru perioadele anterioare.

### Bilanțul de deschidere conform IFRS

La data tranziției către IFRS entitatea trebuie să pregătească un bilanț de deschidere folosind criterii conforme fiecărei IFRS efectivă la data de referință a primei declarații financiare conform IFRS<sup>3</sup>. Este posibil să se aplice IFRS înainte de a deveni obligatoriu, dacă este permis. Prima prezentare a IFRS poate necesita ajustări care sunt înregistrate direct în bilanțul de deschidere.

### Exemplu

Entitatea A și-a prezentat declarația financiară la data de 31 decembrie din fiecare an conform standardelor contabile anterioare, inclusiv 31 decembrie 2004. Data de referință pentru prima declarație financiară a companiei conform IFRS este 31 decembrie 2005. Se decide prezentarea

<sup>3</sup> Entitatea nu trebuie să publice bilanțul de deschidere conform IFRS odată cu prima declarație financiară conform IFRS.

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

informațiilor comparative în acea declarație numai pentru un an; tranziția la IFRS are loc la deschiderea anului financiar deci 01 ianuarie 2004.

TAU trebuie în consecință să aplice IFRS pentru anul ce se încheie la data de 31 decembrie 2005 pentru :

- pregătirea bilanțului de deschidere pentru 01 ianuarie 2004.
- Pregătirea și prezentarea bilanțului la data de 31 decembrie 2005, declarația de venit, prospectul de variații din bilanțul net și declarație de încasări lichide împreună cu note explicative pentru perioada ce se termină la data de 31 decembrie 2005.

### Informații comparative

În prima declarație financiară pregătită conform IFRS este necesar să se includă cel puțin un an de informații comparative bazate pe IFRS.

Este obligatoriu să se ilustreze impactul tranziției de la politicile contabile anterioare la IFRS în ceea ce privește poziția financiară, performanțele financiare și încasările lichide.

Prima declarație financiară trebuie să includă o serie de “ reconcilierii”.

- a) reconcilierea echității nete raportată conform principiilor contabile anterioare cu echitatea raportată conform IFRS pentru următoarele informații :*
  - *data trecerii la IFRS*
  - *data ultimului raport anual conform practicilor contabile anterioare*
- b) O reconciliere a profitului și pierderilor pentru perioada anterioară anuală raportată conform practicilor contabile anterioare cu profiturile și pierderile raportate conform IFRS pentru aceeași perioadă.*
- c) În cazul unei companii ce raportează orice pierdere per termen lung a valorii unui bun sau dacă a restaurat valoarea originală pentru prima pregătire a unui bilanț de deschidere conform IFRS de la informația solicitată de IAS 36.*

În cazul în care entitatea a prezentat o declarație de încasări lichide conform politicilor contabile anterioare, trebuie de asemenea să demonstreze ajustările efectuate declarației de încasări lichide.

În cazul în care compania folosește valoarea medie pentru costul unui obiect sau proprietate, uzină sau echipament în bilanțul de deschidere conform IFRS, trebuie de asemenea să indice suma totală a valorii medii și valoarea pentru fiecare element la valorile contabile bazate pe politicile anterioare contabile în prima declarație financiară conform IFRS.

În cazul în care compania adoptă valoarea medie pentru costuri în bilanțul de deschidere conform IFRS fiecare element din bilanțul de deschidere trebuie să includă :

- suma valorii medii
- suma ajustărilor efectuate asupra valorilor contabile declarate folosind politicile contabile anterioare.

### Excepții de la aplicarea retrospectivă a unor IFRS

Standardele permit excepții opționale și obligatorii de la aplicarea a IFRS. Standardele interzic aplicarea retroactivă pentru :

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

- nerezunoașterea valorilor financiare sau obligații
- contabilitate strictă
- estimări

### **Nerezunoașterea valorilor financiare și obligațiilor**

Dacă entitatea care adoptă pentru prima dată acest model nu a recunoscut valorile financiare și obligațiile conform politicilor financiare în perioada anterioară 01 ianuarie 2001 nu pot fi recunoscute ca atare conform IFRS.

*Trebuie să indice toate derivatele și alte drepturi și obligații restante după nerezunoaștere și care există încă la data tranziției IFRS și să centralizeze toate entitățile economice controlate la data tranziției chiar dacă entitatea a existat anterior sau dacă dețin bunuri și obligații care nu au fost recunoscute conform politicilor contabile anterioare.*

### **Contabilitate strictă**

Conform IAS 39 – instrumente financiare - declarantul inițial trebuie să :

- a) recunoască toate derivatele la valoare medie
- b) elimine orice câștiguri și pierderi restante la acele derivate anterior raportate drept bunuri sau obligații.

### **Estimări**

Estimarea conform IFRS la data tranziției trebuie să fie conformă estimării efectuate conform politicilor contabile anterioare ( după ajustările făcute pentru a reflecta orice diferență în procedurile de contabilitate) dacă nu există dovezi obiective că acele estimări au fost eronate la momentul respectiv.

În cazul în care entitatea primește noi informații după data tranziției schimbarea trebuie să fie raportată drept element în perioada curentă și nu ca ajustare la bilanțul datei de tranziție.<sup>4</sup>

### **Exemplu**

Dacă data tranziției la IFRS este 01 ianuarie 2004 și declarantul inițial primește noi informații ce necesită revizuirea estimării efectuate conform procedurilor contabile anterioare datei de 31 decembrie 2003, nu trebuie să modifice estimarea din bilanțul de deschidere conform IFRS dat trebuie să raporteze efectele noilor informații asupra declarației de venituri pentru perioada ce se încheie la 31 decembrie 2004.

---

<sup>4</sup> Vezi IAS n. 10.

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

### INTREBĂRI PENTRU STUDIU INDIVIDUAL

- 1) IFRS 1 este un document interpretativ care a înlocuit SIC8 și conține criterii pentru :
  - a) modificări ale politicilor contabile ale unei companii care a aplicat deja IFRS/IAS.
  - b) Pentru prezentarea primei aplicări a declarației financiare conform IAS și pregătirea declarațiilor interim.
  - c) Când o companie a prezentat declarația financiară conform reglementărilor locale, dar este conformă integral cu IFRS.
  
2. Obiectivul IFRS 1 este :
  - a) stabilirea regulilor contabile și definirea procedurilor pentru prima redactare a declarației financiare a unei companii noi constituite.
  - b) stabilirea regulilor contabile și definirea procedurilor pentru prima redactare a unei declarații financiare pentru companii constituite de minimum 3 ani.
  - c) stabilirea regulilor contabile și definirea procedurilor pentru prima redactare a unei declarații financiare pentru companii deja existente.
  
3. Aplicarea retrospectivă a IFRS:
  - a) este obligatorie.
  - b) există numai excepții obligatorii.
  - c) există excepții obligatorii și facultative.
  
- 4) În prima declarație conformă cu IFRS compania trebuie să descrie impactul tranziției la IFRS pentru :
  - a) poziția financiară a companiei.
  - b) poziția financiară și performanțele financiare ale companiei.
  - c) poziția financiară, performanțele financiare și încasările lichide ale companiei.

Proiect Pilot nr. BG/03/B/F/PP-166025		Modulul de pregătire II
Pregătire pentru standarde contabile internaționale și management financiar pentru IMM-uri		“IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii”

## RĂSPUNSURI

- 1) Pentru prezentarea primei aplicări a declarației financiare conform IAS și prepararea declarației interim.
- 2) Stabilirea regulilor contabile și definirea procedurilor pentru prima redactare a unei declarații financiare pentru companii deja existente.
- 3) Există excepții obligatorii și facultative.
- 4) Poziția financiară, performanțele financiare și încasările lichide ale companiei.