

## **TEMA 1**

### **LOGICA ȘI ÎNȚELESUL DATELOR CONTABILE ȘI RAPORTAREA LOR**

INTRODUCERE	2
TERMENI CHEIE	6
IAS 1 – PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE	9
Principiile prezentării situațiilor financiare	9
Componente ale situațiilor financiare	11
Bilanțul contabil	14
Evaluarea elementelor	15
Clasificarea elementelor bilanțului contabil	16
Contul de profit și pierdere	18
Situația schimbărilor în capitalul acționarilor	19
Note la situațiile financiare	20
IAS 7 –SITUAȚII ALE FLUXULUI MONETAR (CASH FLOW)	22
Prezentarea situației fluxului monetar (cash flow)	22
Fluxul monetar (Cash Flow) al activității operaționale	24
Fluxul monetar (Cash Flow) al activității investiționale	25
Fluxul monetar (Cash Flow) al activității financiare	26
IAS 8 – POLITICI CONTABILE, SCHIMBĂRI ÎN ESTIMĂRILE CONTABILE ȘI ERORI	28
Schimbări în estimările contabile	28
Erori fundamentale	28
Schimbări în politicile contabile	29
IAS 10 –EVENIMENTE DUPĂ DATA BILANȚULUI CONTABIL	31
Evenimente de ajustare	31
Evenimente de neajustare	32
IAS 12 – IMPOZITE PE VENIT, CONTABILITATEA IMPOZITELOR PE VENIT	34
Particularități ale IAS 12	34
Diferențe temporare	35
Pierderi din impozite și credite de impozitare	37
Pierderi care impozitează direct capitalul acționarilor	38
Prezentare	38
IAS 18 –VENITURI	40
Scopuri și definiții	40
Măsurare	41
Vânzarea mărfurilor	41
Prestări servicii	42
Dobândă, redevențe și dividende	42
IAS 24 – INFORMAȚII PENTRU PĂRȚILE ASOCIATE	43
ÎNTREBĂRI PENTRU STUDIU INDIVIDUAL	46
RĂSPUNSURI LA ÎNTREBĂRI	49

## INTRODUCERE

În declarația sa din 13 iunie 2000 *strategia Uniunii Europene în probleme de informație financiară– drumul în perspectivă* Comisia Europeană a propus ca cel târziu până în 2005, toate companiile listate în Uniunea Europeană la bursele reglementate în Uniunea Europeană, instituțiile financiare și companiile de asigurări realizeze declarații financiare consolidate cu reguli clare, fără ambiguități, pentru a le face compatibile și să continue planurile pentru armonizarea informațiilor financiare și integrarea piețelor financiare. Scopul este de a proteja investitorii și de a ușura negocierile internaționale privind valorile de proprietate, fuziunile, și achizițiile transfrontaliere ca adaos la operațiunile financiare. Proiectul de armonizare a început cu aprobarea de către Consiliul Uniunii Europene a reglementării comunitare 1602/2002 care a intrat în vigoare la 14/09/2002. Aceasta permite aplicarea principiilor internaționale de contabilitate cu scopul de “garantare a unui înalt nivel de transparență și capacitate de comparare a declarațiilor financiare și astfel a funcționării eficiente a piețelor de capital și a piețelor interne” (art. 1), dar evidențiază că standardele internaționale de contabilitate pot fi adoptate doar dacă:

- ele nu contravin standardului comunitar care stabilește că declarațiile financiare trebuie să furnizeze o imagine fidelă a poziției financiare ca și a rezultatelor economice;
- ele se conformează criteriilor de claritate, relevanță, încredere și capacitate de comparare cerute de declarațiile financiare, care sunt necesare pentru luarea deciziilor economice și evaluarea eficienței conducerii.

Reglementările comunitare solicită tuturor companiilor listate în Uniunea Europeană la bursele reglementate în Uniunea Europeană să pregătească toate conturile consolidate referitoare la “fiecare perioadă începând cu 1 ianuarie 2005 sau după” în conformitate cu Standardele Internaționale de Contabilitate (art. 4) până cel târziu în 2005, chiar dacă termenul limită ar putea întârzia până în 2007 pentru companiile care pregătesc în mod curent declarații financiare în conformitate cu standardele din Statele Unite și pentru companiile cu valori mobiliare altele decât acțiunile, listate numai în piețele reglementate ale oricărui stat membru.

Standardele de contabilitate au devenit astfel norme legale și nu mai sunt dispoziții tehnice integrative deschise la interpretări legale. Utilizarea Reglementării, aleasă de Comisia Europeană, face standardele obligatorii și direct aplicabile în fiecare stat membru fără a fi necesară legislația despre recepționare la nivel național.

În realitate, companiile obligate să utilizeze Standardele Internaționale de Contabilitate trebuie să-și adapteze declarațiile financiare începând cu anul 2003 pentru a pregăti declarațiile financiare pe 2005, deoarece datele comparative ale companiilor trebuie să fie definite în declarațiile financiare pe 2004 în conformitate cu Standardele Internaționale de Contabilitate și pentru a face aceasta va fi necesară pregătirea datelor adaptate pentru închiderea pe 2003. În plus față de aceasta, **Comitetul Reglementatorilor Valorilor Mobiliare Europene** a propus ca toate companiile listate să furnizeze o descriere a strategiilor lor pentru tranziția la Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS).

Reglementarea 1606/2002 dă șansa companiilor nelistate care prezintă declarații financiare complete să utilizeze Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS) și lasă sarcina de a decide dacă să-și extindă domeniul de obligații la legislația din țară.

Prin aprobarea reglementării CE 1725/2003 Standardele Internaționale de Contabilitate au devenit *standardizate oficial*, legi și nu mai sunt pur și simplu dispoziții tehnice integrative deschise la interpretări legale.

Reglementarea 1725 din 29 Septembrie 2003, publicată în GUUE n. L. 261 adoptă 32 din cele 34 de standarde internaționale.

În câțiva ani toate companiile vor adopta standardele internaționale de contabilitate, fie în mod direct sau indirect. În fapt, companiile care nu sunt obligate să se adapteze la standardele internaționale de contabilitate (IAS) vor trebui să respecte conținutul directivelor Uniunii Europene care sunt adaptate la standardele internaționale.

Directiva comunitară 2001/65/CE a fost elaborată pentru a permite evaluarea activului și pasivului cu referire la **acelea ținute pentru negociere și la acelea ținute pentru vânzare** și nu mai sunt la **costul istoric** ci la “valoarea de piață” sau la “valoarea curentă” în baza principiului valorii echitabile – principiu fundamental al standardelor internaționale de contabilitate (IAS).

Standardul nr. 39 definește *valoarea echitabilă* ca pe un preț de vânzare la care un activ se poate schimba sau la care pasivul poate fi stins între părțile cunoscătoare și cele doritoare în tranzacția dintre terți.

Pentru a păstra funcția de garanții către terțele părți privitor la declarațiile financiare legiuitorul național trebuie să facă distincția dintre noțiunea de venit brut și cea de venit distribuibil.

Prima include în fapt elementele nerealizate (chiar pe cele derivate din aplicarea valorii echitabile) în timp ce cea de-a doua include numai elementele realizate.

Nu există reguli definite pentru calcularea valorii echitabile, deși DCF (fluxul de numerar discontinuu) și metodele multiple de pe piață vor fi cel mai des utilizate. În momentul achiziției este necesară analiza tuturor elementelor activului și pasivului achiziționat, inclusiv imobilizările corporale și supra beneficiul (goodwill). Aceste active vor fi votate la data bilanțului contabil sub testul de deteriorare.

Totuși evaluarea valorii echitabile pentru *tot* activul și pasivul din bilanțul contabil este imposibil, mai ales atunci când nu este posibilă cuantificarea într-un mod direct (în absența unei piețe active) sau când nu sunt disponibile tehnici acceptabile de evaluare și documentare. Pentru unele active și pasive metoda valorii echitabile le permite evaluarea la o valoare curentă, care este derivată din cotațiile care reflectă valoarea efectivă de piață. Pertinența informației și evaluarea cu această metodă este remarcabilă, dar soliditatea datelor furnizate nu este perfectă.

Datorită acestui fapt standardele permit numai evaluarea la valoarea echitabilă pentru unele elemente din bilanțul contabil, unde soliditatea este certă: pentru imobilizările corporale de tip mijloace fixe sau bunuri de capital. Pentru toate derivatele, active financiare și pasiv și active agricole evaluarea este obligatorie.

Evaluarea utilizând valoarea echitabilă este realizată în cazurile în care “valoarea echitabilă” se poate măsura într-o manieră demnă de încredere, astfel încât să dea o informație realistă.

### ***Valoare echitabilă - un exemplu***

Un stoc ținut pentru negociere este evaluat la valoarea curentă la 31 decembrie a anului financiar X, valoarea sa crescută reprezentând venitul în același an financiar.

Dacă totuși stocul este evaluat la cost, venitul său este înregistrat în declarațiile fiscale ale următorului an financiar X+1 la momentul vânzării.

#### **De exemplu:**

Stoc: cost 100

Valoare echitabilă la 31/12 anul X: 120

În ipoteza evaluării la valoarea echitabilă a stocului în bilanțul contabil pe 31/12 a anului X se înserează ca 120: 20 constituind venit din anul X.

În contabilitatea în partidă dublă:

Alte valori mobiliare comercializabile (CIII 6 debit)

Reevaluarea activelor listate în capitalul circulant (Contul de profit și pierdere (D18 C credit)

Cu toate acestea, dacă valoarea echitabilă la 31 decembrie a fost 95, pierderea de 5 trebuie înregistrată în contul de profit și pierdere.

Contabilitate în partidă dublă

Amortizare (D19 C debit)

Stocuri (CIII 6 credit)

Pe baza costului, stocul este înregistrat în contabilitate la 31 decembrie a anului X ca 100:20 constituind venit în anul următor X+1, pentru a fi înregistrat la momentul vânzării.

Dacă stocul a fost “disponibil pentru vânzare” profitul trebuie să fie înregistrat direct în capitalul acționarilor la rezerva adecvată (art. 2424 c.c. /articolul AVII) până la momentul vânzării. Este cel mai bine să se utilizeze articolul specific: Directiva 2001/65/CE stabilește că trebuie să se refere la „rezerva numită la preț echitabil” .

Tot cu scopul de a garanta *par condicio* toate companiile fie că adoptă sau nu standardele internaționale de contabilitate IAS, Uniunea Europeană a aprobat directiva 2003/51/CE care introduce o altă serie de modificări operaționale deja (directiva IV și Directiva VII).

În particular, a introdus o serie de schimbări în structura declarațiilor financiare (pe care fiecare legislație națională trebuie să o implementeze). Astfel a devenit posibilă aplicarea opțiunilor standardelor de contabilitate internațională IAS companiilor care mențin directivele de contabilitate ca legislație de bază.

Schimbările se referă la:

Prezentarea bilanțului contabil și a contului de profit și pierdere și a documentelor suplimentare.

Directiva include un nou articol 10B din Directiva IV care introduce un alt cadru pentru bilanțul contabil în baza distincției dintre elementele curente și cele care nu sunt curente, care sunt pertinente pentru aplicarea valorii echitabile la elementele financiare curente.

În directivă s-a modificat structura contului de profit și pierdere în vederea unei posibile utilizări a metodei valorii echitabile. Adoptarea ei va însemna că se înregistrează profiturile nerealizate, legate de schimbările de pe piață.

Directiva autorizează statele membre să permită sau să prescrie includerea altor documente în declarațiile financiare față de fluxul de numerar și de schimbările în elementele de capital.

În final directiva ridică un alt principiu fundamental al standardelor internaționale de contabilitate IAS aceea despre prevalența substanței asupra formei. Ea stabilește că statele membre pot autoriza sau prescrie ca prezentarea sumelor declarate în bilanțul contabil și în contul de profit și pierdere țină cont de substanța operațiunii sau de contractul înregistrat.

Aceasta înseamnă că forma legală ca și efectele economice ale tranzacției sau ale contractului trebuie să furnizeze “o imagine fidelă” a situației companiei.

Principiul prevalenței substanței asupra formei înseamnă nu numai a selecta caracteristicile unui eveniment izolat dar și pe acelea care sunt pertinente pentru un eveniment și pentru tranzacțiile referitoare la el. Combinate ele definesc principiul caracteristicilor substanțiale ale tranzacției.

Luați ca exemplu o companie care cedează în mod fals un bun, astfel ca proprietatea să apară ca fiind transferată, dar se pune de acord cu cesionarul să continue să se bucure de beneficiile economice viitoare derivate din bun.

Aplicând principiul prevalenței substanței față de formă, vânzarea trebuie înregistrată.

#### Scopurile standardelor internaționale de contabilitate IAS

Utilizarea informației contabile în luarea deciziei este centrul tuturor declarațiilor financiare care sunt pregătite utilizând standardele internaționale de contabilitate IAS. Cadrul stabilește că scopul declarațiilor financiare este de a furniza informații despre starea economică a întreprinderii, despre rezultatele sale și despre schimbările în structura sa financiară care să permită unui grup de utilizatori luarea deciziei în domeniul economic.

Astfel, informația este utilă pentru:

Investitori, analiști financiari, angajați, finanțiști, furnizori și alți creditori, clienți, guverne și alte organisme publice.

Furnizorii capitalului de risc sunt interesați în riscul inerent al investiției lor și a beneficiilor rezultate în urma lui.

Consultanții și specialiștii care sunt interesați în cotarea societăților (evaluare prin rating) găsesc informația de care au nevoie în informări și previziuni.

Clienții au nevoie de informații despre cum funcționează compania, în special dacă este vorba de o implicare pe termen lung.

Utilizarea standardelor internaționale de contabilitate IAS ar putea deveni un fel de „certificare de calitate” – o carte de vizită cu o valoare mai mare decât declarațiile financiare.

Adoptând standardele internaționale de contabilitate IAS se va îmbunătăți imaginea companiei. Totuși, există mai multe probleme implicate în special datorită subiectivității procedurilor de deteriorare, deși s-a făcut mult în acest sens pentru a standardiza procesul.

## TERMENI CHEIE

**Întreprindere afiliată** – o companie în care investiția are o influență semnificativă, dar care nu este nici subsidiară și nici societate mixtă pentru investitor.

**Bilanț contabil** – o situație care arată poziția financiară a companiei la o anumită dată, în mod obișnuit la sfârșitul unui an financiar - fundamental pentru standardele internaționale de contabilitate IAS/standardele internaționale de raportare financiară (IFRS).

**Grupul Basle** – Organizația internațională care supraveghează băncile.

**Costul împrumutului** – În standardele internaționale de contabilitate IAS acestea se pot consuma sau capitaliza

**Situația fluxului monetar** – o situație care arată capacitatea unei companii de a realiza numerar și este un mijloc de măsurare a puterii financiare.

**Factor de decizie** – puterea care determină deciziile administrative și financiare într-o companie și obține beneficiile aferente. Poate fi legal sau în vigoare în baza unui contract sau unei alte situații care conferă factorului de decizie putere administrativă fără a avea în mod necesar o majoritate de voturi.

**Active circulante** – Activul care satisface următoarele criterii:

- a) este realizat și este în posesie pentru vânzare sau va fi consumat în cursul normal al afacerii
- b) este în posesie în principal pentru negociere
- c) este consumat în mod obișnuit în 12 luni de la data bilanțului contabil
- d) are reprezentare monetară sau echivalentul acesteia

**Pasiv impozit amânat** – este clasificat în bilanțul contabil prin separare curentă/necurentă

**EFRAG (GRUP DE CONSULTANȚĂ EUROPEAN PENTRU RAPORTARE FINANCIARĂ)** – Constituit în iunie 2001, acest organism ajută la aducerea schimbărilor în directivele de contabilitate ale Uniunii Europene, prin evaluarea documentelor internaționale și a interpretărilor aferente, precum și prin contribuție la munca Consiliului Director al Standardelor Internaționale de Contabilitate (IASB).

**VALOARE CORECTĂ** – suma pentru care un activ poate fi schimbat sau un pasiv poate fi stins într-un schimb liber între două părți.

**FASB (STANDARD DE CONTABILITATE FINANCIARĂ)** – organism american care propune discuțiile și aprobă standardele de contabilitate din Statele Unite ale Americii (US GAAP).

**IAS (STANDARD INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE)** – sunt standardele elaborate de IASB care se vor numi în viitor IFRS.

**IFRS (STANDARDE INTERNAȚIONALE DE RAPORTARE FINANCIARĂ)** – este acronimul care identifică standardele elaborate de IASB.

**IASB (CONSILIUL DIRECTOR AL STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE)** – este un organism format din 14 experți în contabilitate internațională. Ei propun spre discutare și aprobare standardele internaționale de contabilitate și interpretările aferente pregătite de SIC.

**IASC (COMITETUL PENTRU STANDARDE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE)** – Înființat în 1973 de IFAC cu scopul de a promova armonizarea regulilor care guvernează conturile unei companii.

**IFAC (FEDERAȚIA INTERNAȚIONALĂ A CONTABILILOR)** – organismul care reprezintă profesiunea de contabilitate internațională cu scopul de a promova armonizarea regulilor pentru pregătirea situațiilor financiare

**IFRIC (COMITETUL INTERNAȚIONAL PENTRU INTERPRETAREA RAPORTĂRIILOR FINANCIARE)** – un organism constituit din 132 membrii care pregătesc interpretările standardelor existente

**Test de deteriorare** – un test care stabilește dacă un activ a pierdut din valoarea sa la data bilanțului contabil.

**IOSCO (ORGANIZAȚIA INTERNAȚIONALĂ PENTRU COMISIOANELE VALORILOR MOBILIARE)** – este organismul care reunește împreună cu organele de supraveghere principalele piețe de valori mobiliare din lume.

**Control mixt** – Control care este exercitat în activitatea economică, pe bază de contract, de două sau mai multe entități

**Societate mixtă** – se bazează pe controlul asociat, convenit contractual, a unei entități economice.

**Bilanț de deschidere** - la data trecerii la standardele internaționale de contabilitate IAS trebuie realizat un bilanț contabil de deschidere cu activ și pasiv care să fie conform cu IAS/IFRS.

**Parte asociată** – un subiect sau o parte este asociată la o întreprindere care elaborează o situație financiară dacă:

- a) Controlează sau este controlat direct sau indirect prin intermediari
- b) Este afiliată
- c) Dacă este un asociat la societatea mixtă
- d) Dacă este un personaj cheie din conducerea unei companii sau a unei societăți rude ale acesteia

**Situații financiare refăcute** – în cazurile în care au loc schimbări în politicile contabile sau erorile sunt îndreptate, datele comparative sunt modificate pentru a ține cont de schimbări.

**SAC (CONSILIUL CONSULTATIV PENTRU STANDARDE)** – este format din 45 de profesioniști proveniți din diferite regiuni geografice și având pregătiri tehnice diferite. Funcția sa este de a asista IASB în alegerea temelor prioritare în procesul de elaborare și revizuire a standardelor internaționale de contabilitate.

**SIC (COMITETUL PERMANENT PENTRU INTERPRETARE)** – documente de interpretare privitoare la standardele internaționale de contabilitate (IAS).

**Influență semnificativă** – este puterea care ia parte la deciziile administrative și ale conducerii fără a avea un factor de decizie. În baza standardelor internaționale posesiunea directă sau indirectă a 20% din capital într-o altă companie constituie influență semnificativă.

**CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE** – document obligatoriu care arată profitul și pierderea realizată de o companie în perioada contabilă.

**Tranzacții ulterioare** – Evenimentele după data bilanțului contabil sunt evenimentele care apar în perioada dintre data închiderii bilanțului contabil și data la care este autorizată publicarea situațiilor financiare

**Companie subsidiară** – o companie asupra căreia își exercită controlul o alta (una rudă)



## IAS 1 – PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE

### ***PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE***

IAS 1 stabilesc criteriile de bază pentru prezentarea situațiilor financiare cu scop general, a instrucțiunilor privitoare la structura cerințelor minime pentru conținut. Celelalte IAS se referă la raportarea și estimarea transferurilor contabile specifice.

Standardul se împarte în două secțiuni:

În prima parte sunt date instrucțiunile pentru *prezentarea* situațiilor, iar cea de-a doua conține instrucțiunile referitoare la *format și conținut*.

Situațiile financiare reprezintă poziția financiară și activul și tranzacțiile care le constituie.

Obiectivul situațiilor financiare cu scop general este acela de a furniza informații despre poziția financiară, performanță și flux monetar ale unei entități, care sunt utilizate de o gamă largă de utilizatori ce iau decizii economice<sup>1</sup>.

Situațiile trebuie să "prezinte corect"<sup>2</sup> poziția financiară, performanța financiară și fluxul monetar al entității și pot fi calificate ca fiind conforme cu IAS, dacă sunt prezentate în conformitate cu *toate* cerințele pentru fiecare standard specific și interpretarea aplicată de Comitetul de Interpretare a Standardelor (SIC).

În situațiile extrem de rare în care conducerea poate concluziona că conformarea la cerințele standardului poate induce în eroare, compania trebuie să facă o notificare indicând că bilanțul contabil a fost prezentat în conformitate cu toate aspectele importante ale standardelor internaționale cu excepția cazului unde s-a simțit nevoia abaterii de la cerință pentru a obține o reprezentare fidelă, indicând standardul specific; tratarea cerută de standard și tratarea adoptată, impactul financiar al devierii asupra rezultatelor nete, a activului, a capitalului net al asociaților și asupra fluxului monetar pentru fiecare perioadă prezentată.

Standardul analizează următoarele:

- 1) Funcționarea entității;
- 2) Baza creșterii contabile;
- 3) Consistența prezentării;
- 4) Realizările și sumele totale;
- 5) Compensările;
- 6) Informațiile comparative.

---

<sup>1</sup> Intenția este de a servi utilizatorii care nu au autoritatea de a solicita rapoarte financiare elaborate pentru necesitățile lor.

<sup>2</sup> Prezentarea corectă solicită o reprezentare fidelă a rezultatelor și a situației financiare și a performanței financiare a entității, reflectând substanța economică a evenimentelor și tranzacțiilor și nu numai forma legală. Ele trebuie să fie neutre, lipsite de prejudecată, prudente și complete cu referire la toate aspectele importante.

## ***Funcționarea entității***

Situațiile financiare trebuie întocmite presupunând că entitatea este o companie funcțională<sup>3</sup> atât timp cât conducerea ei nu intenționează să o lichideze și să înceteze activitatea comercială. Dacă conducerea ajunge la concluzia că entitatea nu este funcțională *nu* trebuie elaborate situații financiare pe baza conceptului de entitate funcțională și trebuie dezvăluit acest fapt. Trebuie explicat cum au fost întocmite situațiile și motivul pentru care compania nu se mai poate considera funcțională.

## ***Baza creșterii contabile***

IAS 1 cere ca o entitate să întocmească situațiile sale financiare cu excepția informațiilor despre fluxul monetar în baza creșterii contabile. Recunoașterea costurilor în contul de profit și pierdere ar trebui să se bazeze pe criteriile de corelare adică în baza relației directe dintre susținerea lor și atingerea veniturilor specifice legate de ele.

## ***Consistența prezentării***

Prezentarea și clasificarea elementelor din bilanțul contabil trebuie reținute de la o perioadă sau alta. Modificările la structură sunt permise numai dacă ele aduc o înțelegere mai clară a evenimentelor sau a tranzacțiilor, sau dacă schimbările sunt cerute de un nou IFRS sau de o nouă interpretare a Comitetul de Interpretare a Standardelor (SIC).

## ***Realizările și sumele totale***

Fiecare element important trebuie prezentat separat în situațiile financiare. Pentru elementele neimportante<sup>4</sup> nu este cerută o prezentare separată, dar trebuie să fie între elementele de același fel sau în alocări similare.

Mai mult, se stabilește că prezentarea separată în bilanțul contabil al anumitor elemente ar putea să fie neimportantă, dar într-o prezentare separată ar putea fi relevantă la note.

## ***Compensare***

Activul și pasivul pot să nu fie compensate cu excepția faptului când se cere sau este permisă de un alt standard sau de o altă interpretare<sup>5</sup>.

Veniturile și cheltuielile pot fi compensate când:

- compensarea este permisă de un standard;
- veniturile, cheltuielile și costurile aferente provenire din aceeași tranzacție sau evenimente similare nu sunt importante.

<sup>3</sup> Pentru a determina dacă compania este o entitate funcțională este necesar ca managementul să ia în considerare toate informațiile pe care le are pentru viitorul predictibil pentru cel puțin 12 luni după data de referință.

<sup>4</sup> orice dezvăluire este considerată importantă, dacă omisiunea ei ar putea influența utilizatorii situațiilor financiare. Importanța depinde de natura și mărimea elementului examinat și trebuie evaluat după caz în contextul sumei și a naturii sale.

<sup>5</sup> indicarea unui activ net cu preț scăzut nu se consideră compensare.

Standardul permite compensarea veniturilor și a activităților auxiliare, când prezentarea reflectă substanța tranzacției (de exemplu veniturile și cheltuielile derivate dintr-un grup de tranzacții similare, cum ar fi profitul sau pierderea în tranzacțiile de schimb valutar care trebuie prezentate ca nete).

### ***Informațiile comparative***

Dacă vreun alt standard nu solicită altfel, trebuie furnizate pentru perioada anterioară informațiile comparative referitoare la toate sumele raportate, pentru a permite utilizatorilor să înțeleagă situațiile financiare ale perioadei.

### ***Componentele situațiilor financiare***

Documentele care constituie o situație financiară completă în conformitate cu IAS sunt:

- a) Bilanțul contabil;
- b) Contul de profit și pierdere;
- c) o situație care arată fie:
  - a. toate schimbările la nivel de capital al acționarilor;
  - b. schimbările în capitalul acționarilor altele decât cele provenind din tranzacții și din împărțirea pe acționari;
- d) o situație a fluxului monetar<sup>6</sup>;
- e) un rezumat al politicilor contabile;
- f) note explicative.

### ***Conținutul minim al bilanțului contabil***

IAS 1 nu prescrie un format obligatoriu pentru bilanțurile contabile, dar stabilește un conținut minim cu posibilitatea de adăugiri dacă este necesar pentru a prezenta corect poziția financiară a entității.

Elementele minime care trebuie indicate separat sunt:

- a) **Proprietate, fabrică și echipamente** – proprietate materială utilizată pentru producerea sau furnizarea bunurilor și serviciilor, pentru prestarea altora, în scopuri administrative, pentru utilizarea în mai mult de un an financiar. Ea cuprinde fabrica și echipamentele deținute de companie sau care sunt închiriate <sup>7</sup>.
- b) **Proprietatea investiției.**
- c) **Imobilizări necorporale** - active necorporale inclusiv supra beneficiul (goodwill).

<sup>6</sup>situațiile fluxului monetar sunt tratate în IAS 7.

<sup>7</sup> Vezi IAS n. 17

- d) **imobilizări financiare** - instrumente financiare care încredințează drepturi contractuale de a primi numerar sau alt tip de imobilizare financiară de la altă întreprindere; sau alte imobilizări financiare de la altă companie care încredințează drepturi contractuale de schimb al instrumentelor financiare cu o altă companie în condiții potențial favorabile; reprezentant al capitalului net al acționarilor într-o altă companie.  
Instrumente pentru reprezentarea capitalului net al acționarilor contabilizat cu metoda capitalului acționarilor, creanțe comerciale, numerar sau imobilizări financiare echivalente *nu* trebuie incluse pentru a fi indicate la acest punct.
- e) **Investiții contate pentru utilizarea metodei capitalului acționarilor.**
- f) **Active biologice.**
- g) **Stocuri:** stocuri de bunuri pentru vânzare sau utilizate în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.
- h) **Creanțe comerciale sau alte creanțe;** conturi provenind din tranzacții cu clienții, companii din cadrul grupului, părți asociate, pre-plăți și creșteri (și alte conturi care nu pot fi recunoscute în (c).
- i) **Numerar și echivalente de numerar**<sup>8</sup>.
- j) **Datorii comerciale și alte tipuri de datorii:** datorii provenind din tranzacții financiare cu furnizorii, cu companii din cadrul grupului, cu părți asociate venituri amânate și pasive mărite și alte datorii care nu pot fi recunoscute în (k) precum datorii pe termen scurt.
- k) **Provizioane.**
- l) **Imobilizări financiare în pasive.**
- m) **Pasiv și activ pentru impozite curente** așa cum au fost ele definite de IAS.
- n) **Impozit amânat pasiv și impozit amânat activ** așa cum au fost ele definite de IAS.
- o) **Interes de participare a acționarilor minoritari prezentat în cadrul capitalului acționarilor.**
- p) **Capital emis și rezerve atribuibile acționarilor companiei mamă.**

Ordinea elementelor nu trebuie să urmărească în mod necesar elementele listate, dar directorii trebuie să selecteze cu atenție din activul și pasivul ales (prezentarea se face *fie în baza ciclului de operare fie în baza lichidităților*).

IAS stabilește dacă se poate alege liber între separarea curentă/necurentă sau viceversa sau abordarea activului net (activ minus pasiv).

---

<sup>8</sup> Vezi definiția din IAS 7.

Standardul cere ca elementele adiționale, titlurile, rezultate parțiale să fie inserate când:

- 1) le cere un alt standard;
- 2) este necesară prezentarea fidelă - poziția financiară a companiei<sup>9</sup>.

Standardul cere de asemenea o serie de informații care se pot divulga fie în bilanțul contabil, fie în contul de profit și pierdere.

Când este necesar<sup>10</sup>, elementele din bilanțul contabil trebuie subclasificate după natură și după sumele de plătit sau de încasat către/de la companiile mamă, subsidiare, companii asociate și terți.

Valorile brute pentru fiecare tip de proprietate, fabrică și echipament și fondul lor de amortizare trebuie recunoscute la începutul și la sfârșitul perioadei<sup>11</sup>, alocația pentru creanțe nerecuperabile (suma plăților parțiale către furnizori pentru construcția proprietății, fabricii și echipamentului.) Referitor la bunurile achiziționate prin închiriere este necesară înregistrarea activului în situațiile financiare ale chiriașului și includerea de informații (fie în bilanțul contabil fie în note) despre valoarea netă recunoscută la data închiderii pentru fiecare categorie de bunuri.

IAS stabilește că *stocurile* trebuie să facă distincție între bunuri, materiale de consum, materii prime, produse aflate în curs de fabricație și produse finite și dintre valoarea totală contabilă a stocurilor și valoarea contabilă separată pentru fiecare clasă care este semnificativă pentru companie.

Creanțele și alte creanțe și alte datorii necesită o subclasificare în creanțe de la terți; creanțele de la alte companii din grup (mamă, subsidiare, părți asociate); creanțe de la părți asociate; plăți în avans și alte creanțe.

Provizionul pentru pensii trebuie să fie separat față de alte fonduri.

Trebuie date următoarele informații cu privire la *capitalul emis și rezerve* fie în bilanț, fie în note:

- a) pentru fiecare categorie a capitalului companiei:
  - numărul de acțiuni autorizate, emise și complet plătite; nr. de acțiuni emise dar neplătite complet;
  - valoarea nominală pe acțiune;
  - o verificare prin comparație a acțiunilor este importantă la începutul și la sfârșitul perioadei;
  - drepturile, privilegiile (preferințele) și restricțiile inclusiv restricțiile în repartizarea dividendelor și rambursare;
  - acțiunile companiei sau acțiunile deținute de o companie subsidiară sau de asociați;

<sup>9</sup> Pentru activ directorii trebuie să ia în considerare natura, nivelul de lichidități, importanța și funcția în cadrul companiei - pentru pasiv - valoarea, natura, data scadență, pentru ambele criterii de evaluare.

<sup>10</sup> decizia de detaliere a elementelor în bilanțul contabil ar trebui luată utilizând aceleași criterii ca cele utilizate la adăugarea sau modificarea elementelor în bilanțul contabil.

<sup>11</sup> Așa cum este notat în anexa la IAS imobilizările corporale de tip mijloc fix trebuie recunoscute la valoarea netă: fondul de amortizare și provizionul pentru amortizare trebuie înregistrate în note.

- acțiuni rezervate pentru emisiuni în baza opțiunilor și contractelor, inclusiv condiții și sume;
- b) o descriere a naturii și scopului pentru fiecare rezervă în cadrul capitalului acționarilor;
- c) suma dividendelor propuse și declarate după data bilanțului contabil, dar înainte de autorizarea publicării acestuia;
- d) suma totală a unui dividend referitor la acțiunile preferențiale neînregistrate.

IAS cere ca informațiile să fie prezentate și de companiile care nu sunt pe acțiuni sau nu sunt constituite prin asociere.

### ***Bilanțul contabil***

**Formatul/cadrul** pentru prezentarea capitalului acționarilor conține indicații precise privitoare la elementele care trebuie să fie incluse în bilanțul contabil. El subliniază faptul că pentru a decide dacă un element satisface definiția de activ sau de pasiv este necesar să se considere substanța și realitatea economică a tranzacției particulare și nu numai simpla formă legală (principiul prevalenței substanței asupra formei<sup>12</sup>).

*Activul este definit ca resursă controlată de întreprindere, rezultat al operațiunilor realizate în trecut, de la care se așteaptă un beneficiu viitor.*

Activul include și elemente necorporale cum ar fi redevențele, brevetele de invenții și licențele atât timp cât ele sunt capabile să genereze bunăstare economică viitoare.

Prezența drepturilor legale cum ar fi dreptul la proprietate nu este o condiție esențială ca un element să fie considerat ca un activ: este insuficient dacă întreprinderea este capabilă să controleze resursa presupunând riscurile și beneficiile.

**Pasivul** reprezintă sumele care trebuie reglate și care au provenit în urma unor tranzacții trecute, ale căror utilizare dă entității resursele economice ce vor duce la beneficiu economic. IAS definește obligațiile ca o datorie sau o responsabilitate de comportare și reacție într-o anumită manieră.

*În conformitate cu Cadrul, capitalul acționarilor este valoarea reziduală a activului companiei după deducerea întregului pasiv.*

Cum este calculat ca diferență dintre activ și pasiv, valoarea sa depinde de evaluarea elementelor listate mai sus, el coincide rareori cu valoarea totală de piață a entității.

IAS cere recunoașterea capitalului fixat dar nu a capitalului subscris.

### **Exemplu:**

- capital subscris: 1 000
- capital fixat: 700
- cheltuieli de investiție: 300

*situația capitalului în conformitate cu IAS*

Bilanț contabil

A) bilanț net

I) Capital 700

---

<sup>12</sup>Exemplul se referă la leasing.

Standardele cer de asemenea ca profiturile acumulate să fie indicate cu o singură cifră chiar și cele din perioadele anterioare, inclusiv profitul sau pierderea perioadei și orice profit din perioada precedentă care nu este pus încă deoparte ca rezervă sau repartizat asociaților sau orice pierdere dintr-o perioadă precedentă care nu a fost încă acoperită.

Pentru a recunoaște un element în bilanțul contabil, el trebuie să îndeplinească anumite cerințe:

- a) trebuie să fie sigur că fiecare beneficiu economic asociat cu el va intra și va ieși din companie;
- b) elementul trebuie să aibă un cost și o valoare care să fie fidel reprezentate. În multe cazuri valoarea trebuie estimată și utilizarea unor estimări rezonabile este o parte esențială a întocmirii bilanțului și nu prejudiciază soliditatea sa.

### ***Evaluarea elementelor***

Evaluarea este procesul de calculare a valorilor în baza căreia sunt recunoscute elementele și incluse în bilanțul contabil și în contul de profit și pierdere (Cadrul, 99)

Activul poate fi evaluat prin unul din următoarele criterii.

- ***cost istoric***; cost de achiziție sau de producție (pentru stocuri de produse finite și produse care sunt în curs de producție), pentru produse comercializate, se consideră cheltuielile sau valoarea corectă a produsului;
- ***cost curent și cost de înlocuire***; suma care trebuie plătită la un moment dat pentru achiziția unui bun similar sau echivalent (*Cadrul, 100*) sau pentru înlocuirea stocului, fabricii sau echipamentului. În multe cazuri costul curent este valoarea de piață înregistrată;
- ***valoare de piață***; suma care se poate obține pentru un activ dacă este vândut pe piață într-un anumit timp;
- ***valoare netă realizabilă***; este reprezentată de suma resurselor financiare care se pot obține prin vânzarea activului în condiții normale.  
Valoarea netă realizabilă în cazul stocurilor este prețul de vânzare estimat în condiții normale mai puțin costul total estimat și costurile implicate de vânzare.;
- ***sumă recuperabilă***: este valoarea care este cea mai mare dintre prețul net de vânzare și valoarea de utilizare a activului;
- ***valoare prezentă***: valoarea curentă a intrărilor de numerar pe care le poate genera bunul în condiții normale;
- ***valoare corectă***<sup>13</sup>.

---

<sup>13 16</sup> Vezi introducerea.

Pasivul se poate evalua în conformitate cu cadrul și alte IFRS după unul din următoarele criterii:

- **cost istoric:** suma în numerar primită în schimbul obligațiunii luate;
- **cost curent:** este costul de înlocuire a unui activ la prețul curent al pieții;
- **cost amortizat;**
- **valoare de decontare:** reprezintă costul pasivului care se poate obține prin decontare în condiții normale;
- **valoare prezentă:** este valoarea curentă a cheltuielii de flux monetar necesar pentru decontarea unei datorii în condiții normale;
- **valoare corectă**<sup>14</sup>.

### ***Clasificarea elementelor din bilanțul contabil***

IAS permite companiilor să aleagă între două criterii pentru a realiza clasificarea în activ și pasiv:

- criteriul ciclului de fabricație;
- criteriul lichidității.

Criteriul ciclului de fabricare se bazează pe distincția dintre activele circulante și cele imobilizate și pasiv.

IAS definește ciclul de fabricație ca  *timpul dintre achiziția materialelor care intră în procesul de producție și transformarea lor în bani sau alte instrumente care se transformă rapid în bani.*

Activele circulante și pasivul sunt în principal cele consumate sau decontate în ciclul normal de fabricație al întreprinderii.

Mai precis IAS stabilește că un activ este circulant dacă:

- a) este deținut pentru vânzare și consum în cadrul ciclului normal de fabricație al întreprinderii (de exemplu stocurile și creditele comerciale care sunt vândute, utilizate sau realizate ca parte a ciclului de fabricație. Pentru clasificarea ca active circulante data lor scadentă nu este importantă);
- b) sunt ținute pentru comercializare în următoarele doisprezece luni de la data de referință (de exemplu hârtii de valoare comercializabile. În acest caz data scadentă și destinația sunt elementul fundamental pentru clasificarea lor);
- c) reprezintă numerar sau echivalentul acestuia fără folosire restrictivă (lichiditățile cum ar fi numerar în casă și conturile bancare și alte depozite la cerere și alte instrumente financiare care sunt considerate echivalent de numerar).



În sinteză activele circulante includ:

- stocurile;
- creanțele;
- imobilizările financiare realizate în cadrul următoarelor douăsprezece luni;
- numerar și echivalent de numerar.

Activele imobilizate se recunosc prin excludere și cuprind:

- imobilizări corporale de tip mijloace fixe (proprietate, fabrică și echipament);
- imobilizări necorporale;
- alte activități de fabricație și financiare în cadrul următoarelor douăsprezece luni.

În conformitate cu IAS, pasivul trebuie considerat circulant când:

- a) este tranzacționat în cadrul ciclului normal de fabricație al întreprinderii (datorii comerciale și provizioane pentru personal și alte costuri operaționale cum ar fi provizionul pentru garantarea produselor. Nu dezvăluie data scadență;
- b) se va tranzacționa în 12 luni de la data bilanțului contabil (pasivul care deși nu este legal în ciclul de fabricație, va reprezenta originea cheltuielilor în perioada următoare cum ar fi soldurile debitoare sau porțiunile din împrumuturile pe termen mediu sau lung (de exemplu ipoteci și cheltuieli cu împrumutul) care se vor deconta în perioada ulterioară și dividendele se vor plăti la acționari .

Rezumând, pasivul circulant include:

- datorii comerciale;
- provizioane de fabricație (pentru personal, garanția produselor, etc.);
- toate datoriile de orice natură (financiare, fiscale, etc.) care ar trebui decontate în perioada următoare;
- pasivul se recunoaște prin excludere – el reprezintă tot ce nu poate fi clasificat drept circulant<sup>15</sup>.

La cealaltă extremă pasivul imobilizat include:

- datorii necomerciale care se vor deconta după douăsprezece luni;
- alt pasiv non operațional care trebuie reglementat după doisprezece luni.

---

<sup>15</sup> Standardul analizează problema pasivului pe termen lung producător de dobânzi cum ar fi ipotecile etc. - consultați IAS paragraful 64.

În prezentarea bazată pe **criteriul de lichiditate**, activul se clasifică în conformitate cu soliditatea sa – sau cu predilecția de a fi transformat în numerar sau alte instrumente care sunt rapid transformate în numerar, în timp ce pasivul se clasifică în funcție de eligibilitatea sa – predilecția de a provoca cheltuieli în numerar.

IAS stabilește de asemenea că indiferent de criteriul de clasificare adoptat pentru întocmirea bilanțului contabil – pentru fiecare element al activului și pasivului a cărui sumă se poate realiza /reglementa în parte în perioada următoare este necesar să se indice separat suma de realizat/reglementat în cadrul a douăsprezece luni de la data bilanțului contabil și partea din sumă care se va realiza/regla după douăsprezece luni de la data bilanțului contabil. Acest lucru este util pentru utilizatorii bilanțului contabil privitor la evaluarea lichidităților și a solvabilității companiei.

### ***Contul de profit și pierdere***

IAS nu impune un cadru rigid nici pentru întocmirea contului de profit și pierdere. Totuși identifică un conținut minim și permite adăugarea unor informații obligatorii (unde este necesar). Trebuie să includă următoarele elemente:

- a) venituri;
- b) costuri financiare;
- c) împărțirea profitului sau pierderii pe asociați și societăți mixte justificate pentru utilizarea metodei capitalului acționarilor;
- d) beneficiul sau pierderea înaintea impozitării recunoscute la vânzarea activelor sau la decontarea pasivului atribuibil operațiunilor discontinue;
- e) impozite pe venit;
- f) profit sau pierdere.

Cheltuielile pot fi analizate fie “după natura” și “după funcția” costurilor și trebuie dezvăluite în rezultatele companiei.

IAS stabilește că întreprinderile pot alege de a face categorisirea după **natură** sau după **funcție**<sup>16</sup> față de contul de profit și pierdere. Prima metodă este ușor de aplicat la companiile mici:

Venituri

Alte venituri operaționale

A) Total

variația stocului de produse finite sau a produselor în curs de fabricație  
materii prime consumate

---

<sup>16</sup> Alegerea se decide fie din motive istorice fie după tipul organizației.

cost cu personalul  
alte costuri operaționale

B) Total costuri operaționale

Profit = A-B

A doua metodă, se bazează pe analiza costurilor după funcție clasificând costurile ca parte a costurilor cu distribuția vânzărilor și administrative. Furnizează mai multă informație, dar separarea costurilor după funcție necesită o mai mare discreție.

### **Un exemplu:**

A) Venituri

B) Costuri cu vânzarea

Profit brut A-B

+ alte venituri operaționale

- costuri cu distribuția

- costuri cu regia

- alte costuri operaționale

Profit operațional

Companiile care categorisesc costul după funcție trebuie să divulge informații suplimentare despre natura cheltuielilor cum ar fi amortizarea mijloacelor fixe și amortizarea financiară.

Indiferent de metoda utilizată de companie ea trebuie să indice sumele dividendelor pe acțiune, aprobate sau propuse pentru perioada contului de profit și pierdere și notele.

IAS stabilește că numai cazuri foarte rare pot provoca evenimente care ar putea fi considerate extraordinare (exproprietărirea pământului, cutremure), astfel că toate celelalte componente ale veniturilor incluse în contul de profit și pierdere sunt considerate obișnuite.

### ***Situația schimbărilor din capitalul acționarilor***

IAS cere unei entități să prezinte ca pe o componentă separată a situației financiare, o situație a schimbărilor în capitalul acționarilor. Situația trebuie să cuprindă după cum urmează:

- a) profit sau pierderea perioadei;
- b) fiecare element al venitului și cheltuielilor care este recunoscut direct în capitalul acționarilor și totalul acestor elemente;
- c) efectele schimbărilor în politicile contabile și erorile fundamentale pentru fiecare componentă a capitalului acționarilor<sup>17</sup>.

Standardul cere de asemenea introducerea următoarelor informații în situație și note:

- a) tranzacțiile de capital cu proprietarii;

---

<sup>17</sup> Vezi: IAS nr. 8.

- b) bilanțul profiturilor acumulate la începutul și la sfârșitul perioadei și mișcările pentru perioada următoare;
- c) reconcilierea dintre sumele purtătoare pentru fiecare tip de capital al acționarilor și premiul în acțiuni și fiecare rezervă la începutul și la sfârșitul perioadei, informând despre fiecare mișcare.

Prezentarea poate fi analitică sau sintetică.

Prezentarea analitică trebuie să conțină reconcilierea dintre elementele de deschidere și de închidere pentru toate elementele de capital.

Prezentarea sintetică este arătată mai jos:

	Anul n+1	Anul n
Reevaluarea/devalorizarea proprietății		
Reevaluarea/devalorizarea investițiilor		
Diferențele de curs valutar		
Profit și pierdere neincluse în contul de profit și pierdere		
Profit net		
Total venituri și cheltuieli aferente		
Efectele schimbărilor în politicile contabile		

Dacă se utilizează acest cadru simplificat pentru verificarea pentru comparație dintre bilanțurile de deschidere și de închidere ale capitalului acționarilor, acesta nu trebuie să fie listat în notele explicative ale situațiilor financiare.

Întreprinderea trebuie să includă de asemenea următoarele în bilanțul contabil și în note:

- a) categoriile de acțiuni reprezentate în capital companiei;
- b) natura și scopul pentru fiecare rezervă inclusă în capital;
- c) suma dividendelor propuse sau declarate după data bilanțului contabil dar înainte de autorizarea de a fi publicat;
- d) suma oricărui dividend din acțiunile preferențiale neînregistrate.

### ***Note la situațiile financiare***

Notele trebuie:

- a) să prezinte informații despre baza întocmirii situațiilor financiare și a politicilor contabile specifice utilizate pentru tranzacțiile și evenimentele mai importante;
- b) să furnizeze orice informație cerută de IFRS care nu este prezentată în alte părți ale situațiilor financiare;

- c) să furnizeze informații suplimentare care nu sunt prezentate în alte documente ale situațiilor financiare care se consideră necesare pentru o înțelegere sigură a oricăreia din ele.

Notele trebuie să furnizeze mai multe informații pentru fiecare din valorile prezentate în bilanțul contabil, contul de profit și pierdere, situația fluxului monetar și schimbările în capitalul acționarilor.

Pentru a ajuta utilizatorii ele trebuie să fie prezentate în următoarea ordine:

- a) o situație a conformității cu IFRS;
- b) o situație a bazei și a politicilor contabile aplicate;
- c) susținerea informațiilor elementelor prezentate în situațiile financiare în ordinea de prezentare a fiecărei situații și a fiecărei linii de elemente;
- d) alte informații privitoare la implicarea în situații incerte și alte informații financiare și nefinanciare.

## IAS 7 – SITUAȚII ALE FLUXULUI MONETAR (CASH FLOW)

IAS 7 evidențiază importanța informației despre fluxul monetar pentru utilizatorii de situații financiare care trebuie să știe despre capacitatea companiei de a genera și utiliza numerar și echivalenți de numerar, indiferent de tipul de activitate al întreprinderii<sup>18</sup>.

Toate întreprinderile care întocmesc situații financiare în conformitate cu IAS sunt solicitate să prezinte o situație a fluxului de numerar. IAS indică criteriile de aplicare în întocmirea situației și producerea informației privitoare “starea dinamică”.

Aceste informații *îmbunătățesc capacitatea de comparare a rezultatelor operaționale dintre diferite companii deoarece elimină efectele diferenței de politici contabile pentru aceleași evenimente și tranzacții*.

Situația ilustrează performanța financiară a conducerii prin schimbările în fluxul monetar, variațiile fondurilor<sup>19</sup>, și prin indicarea surselor și a utilizărilor<sup>20</sup>.

Standardul analizează de asemenea anumite probleme și furnizează soluții pentru următoarele: numerar în valută străină, dobândă și dividende, impozit pe venit și tranzacții fără numerar.

Fluxul monetar provenind din tranzacții în valute străine trebuie recunoscut în valuta utilizată de entitate, considerând cursul de schimb în vigoare la data fluxului monetar. Dacă la momentul întocmirii bilanțului contabil, a contului de profit și pierdere, schimbul valutar nu a avut încă loc, trebuie utilizat cursul de schimb de la data fluxului de numerar sau la momentul calculării. (alegerea depinde de criteriul de evaluare adoptat). Orice profit nerealizat sau orice pierdere la schimbul realizat prin modificările cursului de schimb valutar nu reprezintă flux monetar și ca atare nu trebuie inclus în situația fluxului monetar.

Standardul cere o clasificare separată pentru fluxul monetar generat de plata dobânzii<sup>21</sup> și dividendelor<sup>22</sup> și ale celor legate de impozitul pe venit<sup>23</sup>.

Standardul cere ca tranzacțiile fără numerar – tranzacții care realizează schimbări în poziția financiară dar nu generează mișcări ale numerarului (cum ar fi contribuțiile la fabrică a asociaților la mărire capitalului social, conversia obligațiunilor în acțiuni, schimbul patrimonial al imobilizărilor necorporale cu cele corporale de tip mijloc fix) sunt excluse din foaia de flux monetar, dar trebuie incluse în notele explicative.

### ***Prezentarea situației fluxului monetar (cash flow)***

Situația financiară trebuie să clasifice fluxurile monetare<sup>24</sup> în conformitate cu activitățile de fabricație, financiare sau investiționale de-a lungul unui an financiar. Ea necesită o situație a fluxului monetar în baza unui concept bine definit de lichiditate și în care fluxurile monetare trebuie clasificate în conformitate cu originea lor (de fabricație, de investiție și financiare).

Pentru IAS lichiditățile constau din

<sup>18</sup> Privitor la aceasta standardul stabilește situațiile fluxului monetar ca obligatorii pentru organismele financiare.

<sup>19</sup> Fondurile sunt valori instantanee; fluxurile monetare sunt valori periodice care mișcă fondurile.

<sup>20</sup> Sursele sunt resurse financiare, utilizările sunt aplicații ale acestor resurse.

<sup>21</sup> Toate dobânzile plătite în decursul unei perioade trebuie trecute atât în contul de profit și pierdere cât și în veniturile capitalizate.

<sup>22</sup> Parte a profitului din perioadele anterioare trecute la acționari ca remunerație..

<sup>23</sup> Acestea trebuie clasificate în activități operaționale dacă ele nu pot fi identificate în activitatea financiară sau investițională.

<sup>24</sup> Fluxurile monetare sunt venituri și ieșiri de numerar și echivalenți de numerar.

## Numerar Echivalenți de numerar

**Numerar:** se referă la numerar în casă și la depozite la cerere (bănci și poștă): adică sumele de bani depozitate în bănci sau la alte organisme financiare care sunt imediat disponibile pentru companie.

Împrumuturile bancare vin în baza activităților financiare dar soldurile de cont curent care variază în cursul perioadei sunt în numerar sau echivalenți de numerar ca instrumente de elasticitate a numerarului.

Echivalenții de numerar sunt investiții pe termen scurt care implică lichidități mari și care sunt rapid convertibile într-o sumă cunoscută de numerar și care sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

Standardul arată că o investiție de obicei este conformă cu definiția de echivalent de numerar atunci când are o scadență de trei luni sau mai puțin de la data achiziției. Totuși investițiile în capitalul acționarilor cum ar fi acțiunile sau investițiile cu scadență după trei luni sunt excluse. Orice investiție de surplus de numerar și mișcările aferente nu trebuie inclus în fluxul financiar deoarece sunt parte a managementului lichidităților.

IAS 7 cere verificarea prin comparare dintre valorile numerarului indicate în situațiile financiare și elementele prezentate în bilanțul contabil.

Fluxurile monetare trebuie analizate între activitățile de fabricație, investiție și financiare<sup>25</sup>.

**Fluxurile monetare generate de activitățile de fabricație (operaționale)** reprezintă sursele primare de venituri din exploatare a companiei prin tranzacții și alte evenimente care produc venituri și cheltuieli și sunt incluse în calcularea rezultatelor (profit sau pierdere). Fluxul monetar generat de activitatea companiei măsoară capacitatea ei de a se autofinanța. Ar trebui să fie suficient să ramburseze împrumuturi, să plătească dividende și să facă noi investiții. Dacă fluxul monetar este insuficient pentru a acoperi cheltuielile făcute, compania trebuie să fie forțată să scoată numerar din rezervele de numerar sau să caute finanțare externă (noi împrumuturi sau capital plătit de asociați).

IAS 7 listează unele exemple de tranzacții provenite din activitățile operaționale:

- Venituri din vânzarea produselor sau furnizarea de servicii.
- Venituri din redevențe, comisioane, și alte venituri.
- Plata furnizorilor.
- Plăți către și în numele angajaților.
- Venituri și plăți ale unei companii de asigurare din premii, reparații, alocații anuale și alte compensații reflectate de factură.
- Plăți și rambursări din impozitul pe venit.
- Venituri și plăți din contracte.
- Achiziționarea și vânzarea de hârtii de valoare ținute pentru negocieri.

---

<sup>25</sup> O tranzacție poate genera fluxuri de numerar care se pot clasifica în diverse moduri. De exemplu rambursarea unui împrumut include atât dobândă cât și capital. Dobânda provine din activitățile operaționale în timp ce capitalul provine din activitățile de finanțare.

Unele tranzacții precum vânzarea unei mașini produc costuri sau beneficiu care fac parte din calculația din care reies rezultatele anuale; fluxurile monetare generate astfel sunt parte a activității investiționale și nu se iau în calcul la calcularea fluxului monetar în activitatea operațională. În prezentarea fluxului monetar provenit din activitățile operaționale de la sfârșitul anului rezultatele trebuie purificate de creșteri sau scăderi mici ca valoare.

### ***Fluxul monetar (Cash Flow) al activității operaționale***

Fluxul monetar provenit din activitatea operațională se poate prezenta utilizând fie **metoda directă**, fie **metoda indirectă**<sup>26</sup>.

Metoda directă permite 2 formate diferite prezentate mai jos:

<b>METODA DIRECTĂ 1</b>		
	<b>Exercițiul X+1</b>	<b>Exercițiu X</b>
+ numerar primit de la clienți		
- plăți către furnizori și angajați		
- dobânda plătită		
- Impozit pe venit plătit		
+/- fluxuri monetare legate de evenimente extraordinare		
<b>Suma netă în numerar din activitatea operațională sau fluxul monetar din activitatea operațională (numerar curent net)</b>		

Dacă este necesară o analiză mai profundă entitatea poate opta pentru adoptarea unei alte versiuni a metodei directe care evidențiază aspectele economice și face posibilă compararea situației fluxului monetar cu contul de profit și pierdere:

<b>METODA DIRECTĂ 1</b>		
	<b>Exercițiul X+1</b>	<b>Exercițiu X</b>
Venituri din vânzări +/- ajustări <b>= + numerar primit de la clienți</b>		
Costul vânzării +/- ajustări <b>= - plăți către furnizori și angajați</b>		
Alte costuri administrative și costuri de vânzare +/- ajustări <b>= - plăți către furnizori și angajați</b>		

<sup>26</sup> Entitatea poate opta liber între cele două dar metoda directă este mai analitică și dă mai multe informații.



- dobândă plătită		
- impozit pe venit plătit		
+/- fluxuri monetare legate de evenimente extraordinare		
<b>Suma netă în numerar din activitatea operațională sau fluxul monetar din activitatea operațională (numerar curent net)</b>		

Prin metoda indirectă fluxurile monetare provenite din activitățile operaționale sunt calculate prin eliminarea/purificarea rezultatelor (înainte de impozitare și evenimente extraordinare) de la sfârșitul anului de elementele fără numerar (amortizare financiară, provizioane, amortizarea mijloacelor fixe/reduceri și variații ale fondului de rulment (stoc, datorii și creanțe), și elemente de beneficiu și costuri legate de fluxurile monetare provenite din activitatea investițională și financiară (profituri sau pierderi din investiții).

<b>METODA INDIRECTĂ</b>		
	<b>AN X+1</b>	<b>AN X</b>
Profit înainte de impozitul de venit și elementele extraordinare		
- beneficii fără numerar + costuri fără numerar - beneficiu din activitățile financiară și investițională + costuri ale activităților financiară și investițională		
+/- variația fondului de rulment <sup>27</sup>		
- dobândă plătită		
- impozit pe venit plătit		
+/- fluxuri monetare legate de evenimente extraordinare		
<b>Suma netă în numerar din activitatea operațională sau fluxul monetar din activitatea operațională (numerar curent net)</b>		

### ***Fluxul monetar (Cash Flow) al activității investiționale***

Fluxul monetar generat de activitatea investițională provenită din achiziții sau vânzări ale activelor pe termen lung. Vorbim despre resursele financiare utilizate pentru achiziționări care vor produce venituri și astfel flux monetar în perioade ulterioare.

Exemple de flux monetar provenite din activitatea investițională sunt:

- plăți pentru proprietăți, fabrici, utilaje, imobilizări corporale-bunuri vânzarea proprietății, instalațiilor, utilajelor și a imobilizărilor corporale;
- plăți pentru achiziționarea și venituri din vânzarea instrumentelor de capital și datorii de la alte companii sau investiții în societăți mixte;
- avansuri în numerar și împrumuturi la terți ;
- plăți în numerar din rambursarea avansurilor în numerar și a împrumuturilor la terți.

<sup>27</sup> Schimbările în fondul de rulment sunt reprezentate în activul și pasivul curent.

Fluxurile monetare provenind din activitatea investițională trebuie raportate brut prin clasa importantă de rambursări și plăți în numerar. Raportarea fluxurilor nete monetare nu este permisă.

	Exercițiul X+1	Exercițiul X
- plăți pentru achiziția proprietății, instalației și a altor imobilizări corporale de tip mijloace fixe		
+ încasări din vânzarea proprietății, instalației și a altor imobilizări corporale de tip mijloace fixe		
- plăți pentru achiziția de imobilizări corporale și costuri de capitalizare		
+ încasări din vânzarea imobilizărilor corporale tip mijloace fixe		
- plăți pentru avansuri și împrumuturi la terți		
+ încasări pentru rambursarea avansurilor și împrumuturilor la terți		
- plăți pentru derivate		
+ încasări pentru derivate		
- plăți pentru investiții în subsidiare, companii colaboratoare și societăți mixte		
+ încasări din vânzarea investițiilor în subsidiare, companii colaboratoare și societăți mixte		
<b>Suma netă în numerar din activitatea investițională sau fluxul monetar din activitatea investițională</b>		

### ***Fluxul monetar (Cash Flow) al activității financiare***

Fluxurile monetare derivate din activitățile financiare care provin din tranzacțiile legate de achiziționarea sau vânzarea resurselor financiare fie de către o terță parte finanțatoare, fie de din resursele proprii companiei.

IAS 7 dă următoarele exemple de fluxuri derivate din activități financiare:

- venituri din emisiunea de acțiuni sau de alte instrumente reprezentând capital;
- plăți către acționari pentru achiziția și vânzarea acțiunilor companiei;
- venituri din emisiunea de obligațiuni) împrumuturi, facturi, hârtii de valoare cu dobândă fixă, ipoteci și alte finanțări pe termen scurt sau lung;
- rambursări de împrumuturi;
- plăți de către cesionar pentru a reduce pasivul existent privitor la leasingul financiar

Activitățile financiare trebuie raportate brut fără compensarea dintre venituri și plăți.

<sup>28</sup> Vezi IAS 17 privitor la leasing.

	<b>Exercițiul X+1</b>	<b>Exercițiul X</b>
+ venituri din emisiuni de acțiuni		
- plăți pentru achiziționarea acțiunilor companiei		
+ venituri din împrumuturi		
- rambursări de împrumuturi		
- plăți din reducerea datoriilor de leasing		
<b>Suma netă în numerar din activitatea financiară sau fluxul monetar din activitatea financiară</b>		

**Situația fluxului monetar în baza IAS 7**

	<b>Exercițiul X+1</b>	<b>Exercițiul X</b>
A – Numerar și echivalenți de numerar inițial		
B – fluxuri de numerar din activități operaționale (numerar curent net )		
C – fluxuri de numerar din activități investiționale		
D – fluxuri de numerar din activități financiare		
E – repartizarea dividendelor		
F = B+/-C+/-D-E fluxuri nete generate prin administrare		
G = A+/-F Numerar și echivalenți de numerar la sfârșitul perioadei		

## IAS 8 – POLITICI CONTABILE, SCHIMBĂRI ÎN ESTIMĂRILE CONTABILE ȘI ERORI

Standardul definește criteriile pentru schimbările în estimările contabile, variații ale politicilor contabile și pentru corectarea erorilor fundamentale<sup>29</sup> din perioadele anterioare și informațiile necesare în aceste cazuri.

Obiectivul este compatibilitatea cu situațiile financiare anterior elaborate și cu acelea ale altor companii.

### Schimbări în estimările contabile

IAS 8 tratează despre principiul că efectul unei schimbări în estimarea contabilă ar trebui reflectat în calcul rezultatelor perioadei în care a apărut schimbarea sau în a perioadei următoare dacă aceasta este și ea efectuată. Efectul schimbării trebuie informat ca beneficiu sau costuri în perioada curentă sau în perioadele ulterioare.

Efectul unei schimbări în estimarea contabilă trebuie explicată în contul de profit și pierdere cu aceeași clasificare sau ca cea utilizată anterior pentru aceeași estimare .

### Exemplu

O companie a cumpărat o instalație la un preț de E. 5000 în ianuarie 2002 și a estimat durata de viață a acesteia la zece ani. Aceasta se va amortiza cu o cotă de E. 500 pe an.

La începutul lui 2004 compania și-a modificat estimarea deoarece a realizat că bunul are tot 10 ani de durată de viață (adică o durată totală de viață de 12 ani).

Valoarea contabilă a bunului la începutul anului 2004 este E: 4 000 (costul inițial 5000-2 ani amortizare de  $500 \times 2 = 1\,000$ ) în anul financiar care începe la acela care se încheie la 31/12/2004 compania trebuie să reducă cota de amortizare la E 400. Dacă schimbarea în estimare privitoare la durata de viață are un impact mare asupra anului financiar, trebuie date detalii în notele explicative despre schimbare și efectele sale.

### Erori fundamentale

“Eroarea” se referă la omisiuni și greșeli în situațiile contabile al uneia sau mai multor perioade anterioare, provenite din lipsa utilizării sau utilizări neadecvate a informațiilor demne de încredere care au fost disponibile la momentul întocmirii acestor situații.

Dacă se descoperă erori în orice moment<sup>30</sup> în situațiile financiare din anii anteriori erorile trebuie corectate *retrospectiv* în primele situații financiare succesive care sunt aprobate ca urmare a descoperirii erorii. Informațiile comparative pentru perioada sau perioadele anterioare în care a apărut eroarea trebuie rectificate ca și cum eroarea ar fi corectată în perioada în care a apărut.

Standardul a propus inițial 2 metode alternative dar ulterior, după 2003, a acceptat numai tratarea normată financiară pentru corectarea erorilor.

În conformitate cu tratarea normată financiară situațiile financiare trebuie prezentate ca și cum eroarea fundamentală a fost corectată în anul în care a apărut. Suma care trebuie corectată trebuie înregistrată prin refixare în balanța de deschidere.

<sup>29</sup> Privește erorile descoperite în perioada curentă ca având așa o importanță că situațiile a una sau mai multe perioade precedente *nu pot fi considerate demne de încredere la data publicării lor*.

<sup>30</sup> Erorile pot include greșeli matematice, fraudă, erori intenționate și lipsa înțelegerii informației disponibile.

Informațiile comparative trebuie de asemenea revizuite, aceasta nu atrage după sine în mod necesar schimbări în situațiile financiare care au fost aprobate de acționari sau depuse, doar dacă legile naționale nu au cerut și autorizat schimbările.

Compania trebuie să indice natura erorii fundamentale, suma care trebuie corectată pentru fiecare perioadă la care se face referire, faptul că informațiile comparative au fost modificate sau că nu a fost posibil să se facă astfel.

### **Exemplu**

În timp ce s-au calculat impozitele amânate pentru 2004 compania XY descoperă că a făcut o greșală prin aplicarea unui procent de 45% în loc de 35%, la calcularea impozitelor amânate pentru 2003.

În situațiile financiare din 2004 compania trebuie să corecteze informațiile comparative pentru 2003 și în notele însoțitoare trebuie să furnizeze detalii despre natura erorii, sau pentru corectat și să specifice dacă informațiile comparative au fost ajustate.

În mod ipotetic este posibil să se scrie: o corecție a sumelor comparative a fost necesară cu privire la impozitele amânate din contul de profit și pierdere și total active ca eroare fundamentală produsă la calcularea impozitelor amânate înregistrate în situațiile financiare pe 2003 care conduc la aplicarea unei rate de impozitare incorecte. Rezultatul corecției este reducerea impozitelor amânate din pasiv în contul de profit și pierdere și pierderea pentru impozitele amânate în total active de ..... Euro.

### ***Schimbări în politicile contabile***

Pentru a permite compararea situațiilor financiare a diferitelor companii, din punct de vedere economic, financiar și al tendințelor activului, este necesară adoptarea aceluiași practici contabile.

Totuși practicile trebuie modificate numai dacă schimbarea este cerută prin lege sau dacă ea permite o reprezentare mai adecvată a faptelor din situațiile financiare .

Aplicarea acestor schimbări poate fi **retrospectivă** sau **prospectivă**.

Prin aplicarea retrospectivă noul standard se poate aplica de la data evenimentului sau tranzacției care a fost înregistrată.

Prin aplicarea prospectivă noul standard se poate aplica la evenimente sau tranzacții care vor avea loc după data schimbării. Unele ajustări trebuie făcute la deschiderea bilanțurilor și rezultatele perioadei curente deoarece bilanțurile existente nu trebuie recalculate.

Dacă de exemplu o companie decide să-și schimbe politica de înregistrare contabilă și ea decide să folosească prospectiv, noul criteriu se va aplica numai taxei financiare susținută după data schimbării politicii contabile.

### **Exemplu**

Compania A a intentat proces mare contra companiei B și conducerea companiei A simte că rezultatul acțiunii va fi negativ și în consecință pune deoparte un fond de 31500 Euro urmând politicile contabile din țară. Suma fondului s-a bazat pe estimarea cea mai bună posibilă pe care conducerea a fost capabilă să o facă la data aceea privitor la rezultatul procesului. Acțiunea se sfârșește la sfârșitul lui 2003 cu o tranzacție pentru suma de 50 000 Euro. În conformitate cu IFRS nu s-au făcut schimbări la fond la deschiderea bilanțului

IFRS chiar dacă rezultatul este cunoscut și utilizarea sumei originale din fond va provoca o nouă greutate financiară pentru același caz de litigiu în 2003.

### **Exemplu**

Compania A deține o proprietate pentru utilizarea angajaților lucrând în administrație; În consecință proprietatea se clasifică la titlul proprietate, fabrică, echipamente și este justificată la un cost istoric mai mic decât amortizarea.

În cursul perioadei administrația se transferă într-o altă clădire și vechea clădire este închiriată unor terți și reclasificată la titlul investiție de proprietate și este prezentată în situațiile financiare la valoarea corectă.

În acest caz companie trebuie să înregistreze schimbările prospectiv, deoarece nici o politică contabilă nu a fost schimbată doar pentru utilizarea proprietății. Totuși nu este necesară modificarea materialului comparativ, tratarea contabilă diferită se aplică aceleiași proprietăți care este utilizată în scopuri diferite.

## IAS 10 – EVENIMENTE DUPĂ DATA BILANȚULUI CONTABIL

Acest standard implică ipoteza că o companie trebuie să corecteze bilanțul său contabil în cazurile în care evenimentele după data bilanțului contabil și informațiile pe care a trebuit să le furnizeze într-un astfel de eveniment.

Prin evenimente după data bilanțului contabil standardul se referă la evenimentele favorabile și nefavorabile care apar între data bilanțului contabil și data când situațiile financiare sunt autorizate a fi publicate.<sup>31</sup>

Această perioadă de timp variază în conformitate cu structura conducerii companiei și regulile sale statutare.

Standardul stabilește că evenimentele care apar după data bilanțului contabil includ toate evenimentele din perioada de până la publicarea autorizată chiar dacă ele se întâmplă după comunicarea către acționari a rezultatelor companiei.

În exemplul în care o companie prezintă pentru aprobare acționarilor săi bilanțul contabil după publicarea anunțului profitului, data “autorizării pentru publicare” este aceea a aprobării de către consiliul director și nu aceea a aprobării acționarilor.

### Exemplu:

20 Martie: consiliul director examinează bilanțul contabil și autorizează publicarea lui;

21 Martie: compania anunță profit realizat;

5 Aprilie: bilanțul contabil devine disponibil acționarilor și publicului;

16 Mai: bilanțul contabil este aprobat de acționari;

18 Mai: bilanțul contabil este aprobat de autoritatea de control și este depus;

Data autorizăției de publicare este 20 Martie.

Standardul face distincție între evenimentele care necesită să fie recalificate și evenimentele care nu necesită aceasta.

*Evenimentele ajustabile* sunt acelea care arată semne ale unor condiții la data bilanțului contabil.

*Evenimentele neajustabile* se referă la condițiile care au apărut după data închiderii bilanțului.

### *Evenimentele ajustabile*

Exemple de evenimentele ajustabile sunt după cum urmează:

- La încheierea unui proces, după data bilanțului contabil dar înaintea aprobării consiliului director, și cazul era cunoscut aproximativ când bilanțul contabil s-a închis. A trebuit înregistrată o valoare estimativă în fondul de risc. Dacă rezultatul procesului produce o cifră diferită față de cifra estimată va fi necesară o ajustare a valorii provizionului care este cea înregistrată sau se înregistrează un provizion în loc de indicarea unui pasiv potențial.
- Descoperirea fraudei sau greșelii care arată că bilanțul contabil este incorect.
- Noi informații vin să lămurească după data de referință care indică la un activ a fost afectat de o reducere notabilă a valorii la data bilanțului contabil (de exemplu - un

<sup>31</sup> Companiile trebuie să indice data la care publicarea bilanțului contabil a fost autorizată și cine a autorizat aceasta - utilizatorii trebuie informați despre acest fapt pe măsură ce apar evenimente care nu sunt reflectate acolo.

client este declarat falit după data bilanțului contabil - în acest caz compania trebuie să încerce să ajusteze titlul de creanțe).

- Calcularea profiturilor și a premiilor ce urmează a se repartiza după data bilanțului contabil când compania are deja o obligație legală și implicită pentru ei la data de referință.

Se aplică regulile specifice referitoare la dividende. Standardul stabilește că dividendele sunt propuse sau aprobate pentru deținătorii de cote parte din acțiuni după data bilanțului, Compania nu trebuie să le înregistreze ca pe o pierdere la data bilanțului contabil. În fapt IAS 1 cere ca dividendele propuse sau agreeate după data bilanțului contabil, dar înainte de publicarea autorizată, să fie listate în prospectul total active— sub un titlu separat la activele nete sau în notele la bilanțul contabil.

Criteriile de companie funcțională nu se aplică dacă evenimentele care apar după data bilanțului contabil determină compania să nu mai fie o companie funcțională, în care caz standardul solicită schimbări în politica contabilă de bază, mai degrabă decât ajustarea sumelor înregistrate în legătură cu politica de contabilitate inițială.

În plus față de aceasta, criteriile pentru o companie funcțională nu se aplică dacă managementul companiei decide să pună compania în lichidare sau să o închidă complet.

IAS 1 stabilește faptul că este necesară includerea unor informații suplimentare când bilanțul contabil nu este definit în conformitate cu criteriile companiei funcționale sau când, după data bilanțului contabil, conducerea devine conștientă de fapte care afectează serios capacitatea companiei de a putea funcționa.

Compania trebuie de asemenea să furnizeze date la zi privitoare la situații dacă primește noi detalii după data bilanțului contabil, chiar dacă nu afectează valorile pe care compania le înregistrează în bilanțul contabil (de exemplu-pierderi potențiale existente deja la data bilanțului contabil care va deveni cunoscut ulterior).

Compania nu trebuie să rectifice sumele înregistrate în bilanțul său contabil pentru a lua în considerare **evenimentele neajustabile**, decât dacă omisiunea lor este de așa natură că ar compromite judecarea și deciziile utilizatorilor bilanțului contabil, ar trebui să arate natura evenimentului și să dea un estimat al efectelor financiare (sau se face o situație care nu se poate da într-un estimat).

### ***Evenimentele neajustabile***

Exemple de evenimente neajustabile de mare importanță:

- Distrugerea prin foc a unei importante instalații de producție după data bilanțului contabil
- Începutul unei dispute generate de evenimente care apar după data bilanțului contabil .
- Schimbări în ratele de impozit sau reglementări după data bilanțului contabil care au un efect semnificativ asupra activului și pasivului impozitelor curente și a impozitelor amânate<sup>32</sup>.
- Începutul unei importante restructurări<sup>33</sup>.

<sup>32</sup> IAS 12:Impozite pe venit.



- Achiziții sau vânzări active, lipsa de active și expropriere de activelor de autorități publice<sup>34</sup>.

#### Întrebare

Înainte de sfârșitul perioadei compania are unele costuri profesionale legate de cumpărarea unei companii rivale. La sfârșitul perioadei, dar înainte de autorizarea publicării situațiilor financiare proiectul de a cumpăra cealaltă companie este abandonat. Se pot amâna aceste cheltuieli sau trebuie să existe un cost la sfârșit?

#### Răspuns

Anularea proiectului după sfârșitul anului financiar dar înainte de aprobarea situațiilor financiare este un eveniment după data bilanțului contabil care cere ajustări în baza IAS 10 deoarece furnizează evidențe ulterioare de beneficii economice incluse în activele amânate. Dacă cumpărarea a fost definitiv anulată sau viitorul ei este incert cheltuielile trebuie să fie consumate cu atenție în perioada următoare. Nu există argumente care să poată justifica amânarea pentru o perioadă următoare sau capitalizarea și amortizarea într-o anumită perioadă.

---

<sup>33</sup> IAS 37: provizioane, active și pasive potențiale.

## IAS 12 – IMPOZITE PE VENIT, CONTABILITATEA IMPOZITELOR PE VENIT

IAS 12 prescrie tratarea contabilă a impozitelor pe venit (atât a celor interne cât și a celor externe) Se referă atât la impozitele curente cât și la cele amânate <sup>35</sup> (și la impozite pre-plătite).

În conformitate cu standardul, impozitele curente sunt impozitele care se așteaptă să rezulte din declarația fiscală. Estimatul trebuie să fie realizat utilizând toate informațiile disponibile la data situațiilor financiare aplicând legi curente.

Impozitele plătite în avans (pre-plătite) sunt impozitele colectate în perioada curentă chiar dacă ele sunt importante pentru o perioadă viitoare. Impozitele amânate se referă la perioada curentă dar sunt plătibile în perioadele viitoare.

Impozitele amânate sunt generate de diferența dintre valoarea purtată de un activ sau un pasiv și valoarea lor în cadrul situației activului și pasivului companiei și din divergențele dintre regulile pentru calcularea profitului impozabil și criteriile folosite la calcularea rezultatelor de sfârșit de an.

Diferențele între valoarea dată în situațiile companiei privitoare la activ și pasiv și la valoarea impozitului pot fi temporare sau definitive. Totuși numai diferențele temporare pot genera impozite amânate sau impozite pre-plătite. Diferențele temporare determină o întârziere în timp între perioada în care impozitul este colectat și data onorării care este destinată să fie eliminată într-o perioadă ulterioară.

IAS lucrează în baza conceptului unei “abordări a bilanțului contabil” adică aceea că realizarea tuturor activelor și decontarea tuturor pasivelor nu vor avea consecințe inevitabile. Calcularea efectului fiscal este arătat mai jos:

***Suma purtătoare pentru activ și pasiv – valoarea impozitului activului și pasivului = impozitare temporară sau diferențe deductibile.***

***Impozitare temporară sau diferențe deductibile x cotă de impozitare = impozite amânate pentru activ și pasiv.***

Activele cu impozite amânate se pot recunoaște deoarece duc în continuare la pierderea impozitului neutilizat. Calcularea se face după cum urmează:

***Pierdere impozitului neutilizat x cotă de impozitare = activ cu impozit amânat.***

### ***Particularități ale IAS 12***

În contrast cu unele politici naționale de contabilitate, **IAS 12** cere recunoașterea pasivului pentru impozitele amânate **pentru toate diferențele temporare impozabile.**

În conformitate cu IAS contabilitatea creditelor pentru impozitul pre-plătit, dacă există “probabilitatea” realizării (de exemplu plan de afaceri favorabil). Unele politici naționale cer “o asigurare rezonabilă” a realizării.

<sup>35</sup> **Impozitul pe venit** este de natura cheltuielilor suportate de o companie în producerea veniturilor și trebuie să respecte principiile de “reprezentare adevărată și corectă, a competenței și a principiilor generale ale situației.

Cota de impozitare ce se aplică în calcularea impozitelor amânate în baza IAS 12 este cota curentă la data bilanțului contabil chiar dacă normele referitoare la acestea nu au intrat încă în vigoare<sup>36</sup>.

Activul cu impozitul amânat ca și pasivul trebuie măsurate ca și cote de impozitare care se așteaptă să se aplice pentru perioada când activul se realizează sau pasivul este decontat în baza cotelor de impozitare/legilor care au intrat în vigoare la data bilanțului contabil.

Dar IAS stabilește că în unele jurisdicții *anunțul unei cote de impozitare de către guvern are efectul material al unei intrări în vigoare reale, care ar putea urma la câteva luni după anunț. În aceste cazuri valoarea impozitului unui activ sau pasiv se calculează anunțând /prezicând cota de impozitare (și reglementarea fiscală)).*

Standardul permite pentru o situație în care diferite nivele de profit impozabil corespund cu diferite cote de impozitare: în acest caz valoarea activului cu și pasivului cu impozite amânate se calculează utilizând cota medie care se așteaptă să fie aplicată pe profitul impozabil în perioadele în care se așteaptă ca diferențele temporare să fie anulate.

### ***Diferențele temporare***

Există două tipuri de diferențe temporare:

- **Diferențe temporare impozabile;**
- **Diferențe temporare deductibile.**
- 

**Diferențe temporare impozabile** sunt pozitive și produc sume impozabile în perioadele viitoare, generând pasiv pentru impozite amânate. Ele apar când suma purtătoare a unui activ este mai mare decât valoarea impozitului său sau când suma purtătoare a unui pasiv este mai mică decât valoarea impozitului său. Când compania recuperează sumele purtătoare sau reglează pasivul diferența temporară este eliminată și impozitul trebuie să fie plătit.

Câteva exemple<sup>37</sup>:

- Elementele pozitive ale profitului impozabil în perioadele succesive celei în care sunt recunoscute în contul de profit și pierdere (cum ar fi veniturile din vânzarea mărfii recunoscute în conturi la livrarea lor dar impozitate numai după plată).
- Elementele negative ale profitului impozabil în perioadele anterioare (amortizarea accelerată introdusă direct în variațiile reducerilor din contul de profit și pierdere).

**Diferențele temporare deductibile** sunt negative și produc sume impozabile în perioada în care ele sunt recunoscute ca generatoare de active pentru impozite pre-plătite. Ele apar când suma purtătoare a activității este mai mică decât valoarea impozitului său sau când suma purtătoare a pasivului este mai mare decât valoarea sa.

Diferența temporară va rezulta în sumele din care se deduce impozitul în viitor când activul este recuperat sau pasivul este decontat.

<sup>36</sup> Această politică diferă de asemenea de politicile naționale la care cota de impozitare de aplicat este cea intrată în vigoare la data bilanțului contabil.

<sup>37</sup> Pentru a identifica și evalua diferențele temporare este necesar să se ia în considerare legislația fiscală la care se supune și compania.

Cât privește diferențele impozabile, deductibile sunt în parte generate de timpul scurs dintre perioada în care activul și pasivul sunt justificate și perioada în care ele sunt recunoscute din punct de vedere al impozitării.

**Exemple** de diferențe deductibile sunt:

- elementele negative ale veniturilor deductibile pentru scopuri de impozitare în perioadele viitoare (ca în cazul reducerilor în conturile care sunt ignorate din punct de vedere al impozitului, sau costurile cu personalul justificate, dar nededuse în baza principiului profitului impozabil;
- elementele pozitive incluse în profitul impozabil al perioadei curente dar cu recunoașterea contabilă de amânare.

Diferențele temporare impozabile și deductibile pot genera la aplicarea criteriilor de evaluare a activului și pasivului care generează diferențele între valorile conturilor și cele care au semnificație fiscală, o situație care apare când se aplică principiul valorii corecte pentru evaluarea elementelor (ca în cazul în care instalația și echipamentul evaluate la valoarea corectă – o evaluare care nu este acceptabilă din punct de vedere fiscal.)

Nu se pot considera toate diferențele la calcularea impozitelor amânate. În fapt diferențele temporare următoare nu trebuie luate în considerare:

- din supra beneficiu (goodwill) pentru care amortizarea fiscală nu este deductibilă în scopul impozitării;
- din recunoașterea inițială a anumitor active/pasive altele decât cele provenite din achiziționarea unei alte entități care nu afectează contabilitatea sau profitul impozabil;
- din anumite investiții. Compania trebuie să recunoască impozitele amânate provenind de la investițiile în subsidiare, asociați sau societăți mixte. Activele și pasivele cu impozite amânate nu se vor mai recunoaște când este probabil ca diferența temporară să continue să existe într-un viitor previzionabil.

## **Exemplu**

### ***Impozite amânate***

O companie a cumpărat o mașină contra 4 000 euro pe 1 ianuarie a anului n. Este amortizată cota de impozitare de 25%, în timp ce contabilitatea propune amortizarea sa la o rată constantă de 20% pe an. La sfârșitul anului:

Valoarea impozitului este 3 000 euro (4 000-1 000; 25% of 4 000)

Valoarea purtătoare este 3 200 euro (4 000-800; 20% of 4 000)

Există o diferență temporară impozabilă de 200 euro (3 200-3 000) în legătură cu recunoașterea pasivului cu impozit amânat.

În cazul unei cote de impozitare de 30% și a profitului impozabil de 10 000 euro conturile se modifică după cum urmează:

Impozite curente (debit)	3 000 euro (30% of 10 000)
Impozite corporatiste (credit)	3 000 euro
Impozit amânat (debit)	60 euro (30% of 200)
Pasiv pentru impozite amânate (credit)	60 euro

Diferența temporară va continua pentru următoarele 3 perioade succesive și va fi anulată în perioada n+4.

În cazul unei cote neschimbate a impozitului pentru 4 perioade, în n+4 totalul pasivului pentru impozit anulat va fi de 240 euro și va fi anulată în vederea recunoașterea anulării diferenței temporare. În această perioadă impozitele se vor plăti la diferență.

Pasiv pentru impozite amânate (debit)	240 euro
Impozite amânate (credit)	240 euro

### ***Impozitul pre-plătit***

Se înregistrează o reducere la 500 în perioada X depășind suma deductibilă fiscal (400). Aceasta generează o ***diferență temporară deductibilă*** de 100 euro ceea ce înseamnă recunoașterea unui activ pentru impozit pre-plătit.

Dacă cota de impozit este 30% și profitul impozabil este 20 000 euro (calculat prin deducerea lui 400 din reducerea conturilor, pentru perioada X se modifică după cum urmează:

Impozite curente (debit)	6 000 (30% of 20 000)
Impozite corporatiste (credit)	6 000
Active pentru impozitul pe venit în avans (debit)	30 (30% of 100)
Impozit pre-plătit (credit)	30

În perioada în care condițiile permit deductibilitatea, suma pierderilor față de creditul deja înregistrat în conturi pentru anul X se va deduce pentru scopuri de impozitare și se va înregistra după cum urmează:

Impozite amânate (debit)	30 euro
Active pentru impozitul pe venit în avans (credit)	30 euro

### ***Pierderi din impozite și credite de impozitare***

În afară de faptul că provin din diferențe deductibile, activele pentru impozit pre-plătit derivă de asemenea din purtarea pierderilor prin impozit și a creditelor neutilizate pentru impozit.

Un pasiv pentru impozit amânat recunoscut pentru pierderile prin impozit sau credit neutilizat pentru impozit trebuie să fie purtat mai departe dacă se consideră posibil că va fi suficient profit pentru impozitare față de care se pot utiliza pierderile sau creditul care se poate purta în continuare.

Compania trebuie să evalueze dacă există suficient profit impozabil verificând dacă:

- compania are suficiente diferențe temporare impozabile pentru a le transfera în sume impozabile care pot absorbi pierderile și creditele pentru impozit neutilizate înainte de scadență;
- există posibilitatea ca entitatea să aibă profit impozabil înainte de data scadență a pierderilor prin impozitare și a creditelor neutilizate pentru impozitare;
- pierderile prin impozitare neutilizate inițiate din cauze precise care nu se vor repeta.

Dacă nu există probabilitatea ca profitul impozabil viitor să fie suficient activul pentru impozit amânat nu poate fi recunoscut.

### ***Pierderi care impozitează direct capitalul acționarilor***

IAS 12 stabilește că impozitele curente și amânate trebuie creditate sau trebuie să se impoziteze sau creditate direct din capitalul acționarilor.

### **Exemplu**

Echipamentul al cărui cost de 1 000 euro este reevaluat la 1 500 – o reevaluare care nu este importantă din punct de vedere al impozitelor astfel încât diferența de 500 euro se introduce în fondul de capital al acționarilor.

Dacă ne imaginăm ca suma purtătoare este 70 euro (amortizarea este de 30 euro) și că cota de impozitare este 30%. valoarea impozitului este 70 ceea ce generează o *diferență impozabilă temporară pentru care este necesară recunoașterea pasivului pentru impozit amânat de 24 euro (30% din 80)*

*Impozitul amânat provenind din reevaluare va impozita direct capitalul acționarilor.*

### **Prezentare**

IAS stabilește că impozitul pentru activ și pasiv trebuie listat separat față de alte active și pasive și că activele și pasivele amânate sunt listate separat față activul și pasivul cu impozite curente.

El mai cere ca impozitele curente și amânate să fie listate ca venituri sau cheltuieli extraordinare și să fie incluse în contul de profit și pierdere.

- Activele cu impozite curent și pasivul curent trebuie compensate în bilanțul contabil numai dacă compania are dreptul lega să o facă și intenția de a regla net sau de a realiza un activ și să regleze în același timp un pasiv.
- Impozitele amânate pentru active și impozitele amânate pentru pasive trebuie compensate în bilanțul contabil numai dacă compania are dreptul legal de a compensa impozitele curente pe activ cu impozitele curente pe pasiv, dacă impozitele amânate pentru active și pasive sunt referitoare la impozitele pe venit colectate pentru aceeași autoritate de impozitare, pentru aceeași entitate sau pentru entități diferite care intenționează să reglementeze net sau să realizeze activul și să deconteze pasivul în același timp, în fiecare perioadă în care sume semnificative ale impozitelor amânate pe activ și pe pasiv sunt rezervate sau recuperate.

Standardul solicită ca următoarea informație să fie dată dacă nu a fost inclusă în contul de profit și pierdere:

- costurile sau beneficiile pentru impozite curente;
- costurile și beneficiile din variația cotelor de impozitare sau din introducerea de noi impozite;
- suma din activitatea fiscală anterioară nejustificată care reduce costurile pentru impozitele curente și amânate;
- cheltuielile cu impozitul amânat provenite din scăderea unui impozit pe activ sau din anularea scăderilor anterioare ale unui impozit pe activ;
- costul sau venitul din impozite amânate referitoare la crearea sau anularea unor diferențe temporare;
- ajustările din perioada curentă a impozitelor perioadelor precedente.

Explicațiile furnizate trebuie să conțină următoarele informații:

- valorile totale ale impozitelor curente sau amânate privitoare la elementele creditate sau impozitate din capitalul acționarilor;
- impozit referitor la elementele extraordinare;
- o explicație a relației dintre cheltuielile cu impozitul și profitul contabil;
- sumele care reprezintă diferențele temporare deductibile, pierderile cu impozitul neutilizat și creditele neutilizate pentru impozit;
- sumele care reprezintă diferențele temporare asociate cu investițiile în companiile unde pasivul pentru impozite amânate nu a fost contat;
- o explicație a schimbărilor în cotele de impozitare;
- sumele reprezentând impozitele amânate și natura elementelor care justifică includerea lor în conturi când compania susține pierderi în perioadele curentă și anterioară.

Verificarea prin compensație între costul pentru plata impozitului și profitul contabil poate fi indicat fie prin valori absolute, fie în procente și trebuie să arate diferența dintre cheltuielile cu impozitul din conturi și cheltuielile teoretice provenite din cotele de impozitare curente.

## IAS 18 – VENITURI

Scopul IAS 18 este de a prescrie tratarea contabilă a veniturilor provenite din activitatea operațională ordinară a companiei.

Problema principală privește determinarea momentului exact pentru identificarea venitului. Standardul stabilește că venitul trebuie să fie indicat când este probabil că viitoarele beneficii economice de care se va bucura compania și evaluarea lor este solidă și identifică cazurile care îndeplinesc aceste criterii.

El stabilește că companiile trebuie să indice principiile contabile adoptate pentru recunoașterea venitului, valoarea fiecărei categorii semnificative recunoscută ca venit în anul financiar, sumele care se constituie venit provenite din vânzarea mărfurilor sau serviciilor pentru fiecare categorie.

El stabilește tratarea contabilă a fiecărui venit provenit din următoarele operații și evenimente:

- vânzarea mărfurilor;
- vânzarea serviciilor, inclusiv a celor furnizate mai mult de o perioadă față de listarea contractuală<sup>38</sup>;
- utilizarea de către terți a activelor întreprinderii care generează dobânzi, redevențe și dividende.

Standardul stabilește că mărfurile includ și pe cele ale companiei și pe cele cumpărate pentru revânzare (mărfuri, teren, proprietate etc.).

### ***Scopuri și definiții***

Venitul este reprezentat de intrările brute ale beneficiilor economice provenite din activități operaționale ale unei întreprinderi când ele cresc activele nete ca fiind opuse creșterilor derivate din contribuțiile și din remiterile de la parteneri

Ele includ numai intrările din profit, credite sau alte plăți primite sau creanțe în numele sau din partea unei companii<sup>39</sup>.

Următoarele elemente nu sunt incluse în definirea venitului din IAS 18:

- venitul din închirierea proprietății (IAS 17);
- contracte de asigurări pentru companii de asigurare;
- dividende evaluate în conformitate cu metoda activului net (capitalul acționarilor; IAS 28);
- venit din contractele de construcție;
- variațiile valorii corecte a imobilizărilor financiare și a pasivului provenite din înstrăinarea lor (IAS 39).

<sup>38</sup> Venit provenind din “comenzi de lucru pe termen lung ” nu sunt afectate de acest standard dar sunt tratate în IAS 11.

<sup>39</sup> Într-o relație dintre agenți numai comisionul reprezintă venit - considerațiunea principală este exclusă.



## **Măsurare**

**IAS 18 stabilește că venitul trebuie măsurat ca valoare corectă a plății creanței** ținând cont de eventualele rabaturi comerciale și reduceri legate de cantitățile admise de companie. Dacă la momentul vânzării sau furnizării serviciului devine clar că rambursarea creditului este nesigură recunoașterea venitului trebuie amânat.

IAS 18 introduce conceptul de aducere la zi a plății când plata este amânată și plata creanței este mai mică decât suma nominală a numerarului sau a echivalenților de numerar încasate sau care trebuie încasate. IAS 18 stabilește că atunci când are loc operațiunea valoarea curentă a plății se calculează scăzând viitoarele intrări utilizând o rată a dobânzii adecvată.

Rata dobânzii care se utilizează este:

1. rata curentă pentru un instrument financiar similar;
2. o rată a dobânzii care este valoarea nominală a prețului de vânzare în numerar.

Diferența dintre valoarea nominală și valoarea curentă se înregistrează ca dobândă.

## **Vânzarea mărfurilor**

Recunoașterea veniturilor provenite din vânzarea mărfurilor depinde de anumite condiții:

- compania trebuie să transfere cumpărătorului riscurile semnificative și recompensele proprietății bunului ;
- compania nu reține controlul eficient asupra mărfii vândute;
- suma prevenită din venituri poate fi măsurabilă în mod sigur ;
- este probabil ca compania să se bucure de beneficiile economice rezultate ca urmare a tranzacției;
- costurile suportate sau care se vor suporta în raport cu tranzacția se pot măsura cu certitudine.

În standardele internaționale momentul de recunoaștere a veniturilor și contra creditului este în fapt transferul riscurilor și beneficiilor către cumpărător care nu coincid în mod necesar cu transferul proprietății și posesiunilor bunurilor.

Dacă compania menține beneficii semnificative și riscuri operațiunea nu poate fi clasificată ca vânzare și nu poate fi recunoscută ca venit<sup>40</sup>.

---

<sup>40</sup> De exemplu când cumpărătorul are opțiunea de a revoca achiziția pentru o clauză din contractul de vânzare și compania nu este capabilă să prevadă cu vreo certitudine utilizarea clauzei. Alt exemplu este când o companie are obligații pentru defectele sau reclamațiile neacoperite de clauzele normale de garanție.

## ***Prestări servicii***

IAS 18 stabilește că atunci când rezultatul prestării serviciilor poate fi estimat în mod sigur veniturile trebuie recunoscute prin referință la starea de încheiere a tranzacției în bilanțul contabil. Rezultatul tranzacției poate fi estimat în mod cert când sunt îndeplinite anumite criterii:

- suma poate fi măsurată în mod sigur;
- este probabil ca beneficiile să se transfere la vânzător;
- stadiul terminării la data bilanțului contabil se poate măsura în mod sigur;
- costurile suportate sau care se vor suporta, în raport cu tranzacția se pot măsura cu certitudine.

Tratarea contabilă care se aplică se numește **metoda procentului de terminare** definit în IAS 11 în legătură cu contractele de construcție. IAS 18 stabilește că ce indică IAS 11 se poate aplica pentru recunoașterea veniturilor și costurile tranzacțiilor asociate cu prestarea de servicii. Aplicând această metodă veniturile se recunosc în perioada administrativă în care se prestează serviciile.

Stadiul terminării serviciilor se poate calcula utilizând metode variate în conformitate cu tipul tranzacției (evaluarea muncii prestate, serviciile furnizate ca procent din totalul serviciilor prestate, proporțiile dintre costurile de susținere și costurile totale ale tranzacției estimate).

Standardul stabilește, chiar dacă rezultatele serviciului nu pot fi estimate de o manieră sigură, veniturile sunt recunoscute numai în măsura în care cheltuielilor care sunt considerate recuperabile.

Dacă nu este chiar probabil ca cheltuielile să fie recuperate, venitul nu poate fi recunoscut iar cheltuielile trebuie să fie recunoscute ca și costuri. Când incertitudinile sunt mai puține veniturile trebuie recunoscute în conformitate cu criteriile stadiului de terminare la data bilanțului contabil.

## ***Dobândă, redevențe și dividende***

IAS prevede criterii pentru recunoașterea veniturilor generate de utilizarea de către terți a bunurilor companiei când suma reprezentând veniturile se poate măsura cu certitudine și beneficiile economice se transferă spre întreprindere.

Dobânda trebuie recunoscută ca valoarea prezentă a soldurilor de numerar așteptate considerând producția efectivă de marfă, adică rata dobânzii necesare pentru ca valoarea prezentă a fluxului monetar în solduri așteptată pe durata de viață a bunului să fie aceeași cu valoarea contabilă inițială.

Redevențele sunt recunoscute ca obligații financiare de onorat în conformitate cu substanța contractelor relevante.

Dividendele trebuie recunoscute când se stabilește dreptul acționarului de a primi o plată.

## IAS 24 – INFORMAȚII PENTRU PĂRȚILE ASOCIATE

Acest standard trebuie aplicat în legătură cu existența părților asociate<sup>41</sup> și a tranzacțiilor dintre compania care întocmește bilanțul contabil și aceste părți asociate<sup>42</sup>. El stabilește că atunci când au loc tranzacții între "părțile asociate" este necesar să se furnizeze informații în notele la bilanțul contabil despre natura relației, tipul tranzacției și orice elemente necesare pentru corectarea înțelegerii bilanțului contabil.

IAS 24 stabilește că notele la bilanțul contabil trebuie să indice relația de control dintre partea care controlează și partea care este controlată independent de faptul că sunt tranzacții dintre părți.

Compania care întocmește bilanțul contabil trebuie să furnizeze numele celui care o controlează și dacă este diferit, pe cel al conducătorului grupului la cel mai înalt nivel.

Obiectivul informației solicitate este de a garanta că situațiile financiare conțin informații care să atragă atenția asupra nivelului până la care poziția sa financiară poate fi afectată de părțile asociate și permite utilizatorilor să-și formeze o opinie despre efectele acestor relații asupra poziției companiei și a rezultatelor sale financiare și operaționale.

Examinarea fiecărei relații cu părțile asociate trebuie să se bazeze pe substanța relației nu numai pe forma juridică a acesteia. Standardul definește relațiile cu părțile asociate după cum urmează. O parte este asociată la o companie care întocmește bilanțul contabil dacă:

- controlează direct sau indirect, este controlată de, sau este sub controlul comun cu o companie (mamă, subsidiare și subsidiare colaboratoare) sau are drepturi care îi permit să exercite influență semnificativă<sup>43</sup> asupra entității ;
- este companie afiliată;
- este o societate mixtă la care participă entitatea;
- partea este o persoană care posedă puteri de vot cheie în compania care întocmește bilanțul contabil sau este capabilă să exercite influență semnificativă sau este un membru apropiat de familie cu această persoană;
- este director cu răspundere strategică.

Următoarele elemente nu se consideră ca fiind părți asociate:

- *două companii cu un director sau un manager cheie comun;*
- *furnizori financiari, syndicate, departamente guvernamentale de utilități publice în decursul negocierilor normale cu compania;*

<sup>41</sup> Părțile sunt considerate asociate dacă una din ele are capacitatea de a controla altă parte sau să exercite influență semnificativă asupra alteia în luarea deciziilor operaționale și financiare.

<sup>42</sup> tranzacții între părțile asociate sunt transferul de resurse, sau obligații între părțile asociate indiferent dacă prețul este impozitat.

<sup>43</sup> Influență semnificativă înseamnă participare la deciziile care afectează contabilitatea și funcționarea de zi cu zi a companiei dar nu control. Se poate exercita pe diverse căi – reprezentare în consiliu, deținerea de acțiuni, clauze statutare și contracte.

- *un singur client, furnizor, francize, distribuitor, sau agent general cu care compania tranzacționează un volum semnificativ de afaceri pur și simplu în virtutea dependenței economice rezultate.*

### Exemplu

Dl. Smith deține direct 35% din compania X a cărei conducere întocmește bilanțul contabil. Soția dl. Smith deține 15% în timp ce 30% este deținut prin reprezentare de dl. Smiths care este minor. Ei sunt beneficiarii (Mr Smith este de asemenea unul dintre mandatar). Compania este controlată de familia Smith care controlează 80% din acțiunile cu drept de vot. Numele de Smiths trebuie să apară în bilanțul contabil chiar dacă nu sunt tranzacții între companie și majoritatea acționarilor. Singura tranzacție care are loc între companie și acționari este plata dividendelor pentru care conducerea trebuie doar să furnizeze suma totală și nu o singură plată către fiecare acționar.

IAS 24 dă câteva exemple de tranzacții între părți asociate care trebuie indicate în note:

- cumpărarea sau vânzarea mărfurilor (produse finite sau semifabricate);
- cumpărarea sau vânzarea proprietății, a altor active;
- prestarea sau primirea de servicii;
- contracte de închiriere și leasing;
- transferuri de cercetare și dezvoltare;
- transferuri în baza contractelor de licență;
- transferuri în baza contractelor financiare (inclusiv împrumuturi și contribuții la capitalul acționarilor în numerar și în natură);
- provizion de garanții personale colaterale;
- decontarea pasivului din partea companiei sau de către companie din partea unei alte entități.

Dacă tranzacțiile părților asociate **au avut loc** compania care prezintă bilanțul contabil trebuie să indice:

1. suma tranzacționată;
2. suma soldurilor importante;
3. politicile de preț.

Aceste informații trebuie date separat pentru fiecare din următoarele categorii:

- Companie mamă.
- Companii cu control mixt sau cu influență semnificativă asupra companiei.

- Subsidiare.
- Asociați.
- Societate mixtă în care compania este o investiție.
- alte părți asociate.

Elemente de natură similară pot fi prezentate împreună (de exemplu suma pentru compensația de conducere) cu excepția faptului nu este necesară furnizarea separată pentru a înțelege efectele pe care le au tranzacțiile părților asociate asupra bilanțului contabil.

### **Exemplu**

O companie mamă împrumută una sau mai multe subsidiare cu 7% fără termen de scadență, împrumuturile sunt rambursabile la cerere. În bilanțul contabil al companiei mamă sumele deținute de subsidiare trebuie listate separat. Un împrumut care este rambursabil la cerere trebuie să fie recunoscut de partea care îl primește și trebuie trecut în pasivul său curent, dar dacă împrumutul este pe termen lung pasivul trebuie exclus din pasive<sup>44</sup>.

---

<sup>44</sup> adevărata natură a instrumentului este termenul lung (principiul prevalenței substanței asupra formei).

## ÎNTREBĂRI PENTRU STUDIU INDIVIDUAL

1. Impozitele curente de recunoscut sunt:
  - a) impozite curente în perioadă.
  - b) impozite rezultate din declarația fiscală în baza informațiilor disponibile la data de referință a situațiilor financiare și în baza legilor curente.
  - c) impozite care rezultă din declarația fiscală în baza informațiilor disponibile la data plății impozitelor și în baza legilor curente.
2. Impozite amânate și impozite din venituri în avans:
  - a) sunt generate de diferențele temporare dintre valoarea fiscală și valoarea soldurilor companiei de activ și de pasiv
  - b) sunt generate de diferențele temporare și permanente dintre valoarea fiscală și valoarea soldurilor companiei de activ și de pasiv
  - c) sunt generate de diferențele temporare dintre valoarea fiscală și valoarea soldurilor companiei de activ și de pasiv.
3. Active și pasive fiscale amânate:
  - a) trebuie compensate cu active și pasive curente amânate: în bilanțul contabil numai rezultatele compensării trebuie recunoscute.
  - b) trebuie recunoscute separat de activele și pasivele curente.
  - c) trebuie întotdeauna să fie creditate sau impozitate direct din capitalul acționarilor.
4. IAS 18 stabilește că veniturile trebuie recunoscute:
  - a) când există o certitudine rezonabilă că compania se va bucura de beneficiile economice viitoare și evaluarea lor este sigură.
  - b) numai când există transfer de proprietate a obiectului vânzării.
  - c) când este probabil ca viitoarele de beneficii economice să se bucure compania și riscurile și beneficiile economice ale tranzacției sunt transferate către cumpărător.
5. În conformitate cu principiul prevalenței substanței asupra formei pentru recunoașterea tranzacției sau evenimentului:
  - a) se ia în considerare numai forma legală.
  - b) sunt luate în considerare adevărata natură a tranzacției sau contractului și caracteristicile evenimentului în chestiune.
  - c) sunt luate în considerare substanța tranzacției sau contractului și caracteristicile fie ale evenimentului în chestiune fie cele ale evenimentelor corelate și ale tranzacțiilor
6. Valoarea corectă este un criteriu de evaluare a elementelor situațiilor financiare se materializează:
  - a) în suma corespunzătoare pentru care se poate schimba un activ sau se poate deconta un pasiv
  - b) în costul istoric al activului sau pasivului.
  - c) în valoarea curentă a fluxului monetar ca venit sau cheltuială

7. IFRS 1 este un document interpretativ care a substituit SIC 8 și conține criterii pentru:
- a) schimbări ale politicilor contabile de către o companie care a aplicat deja IFRS/IAS.
  - b) pentru prezentarea prima dată a aplicației situațiilor financiare în conformitate cu IAS și întocmirea situațiilor interimare.
  - c) când compania a prezentat situațiile sale financiare în baza reglementărilor interne, dar se conformează în totalitate cu IFRS.
8. IAS trebuie aplicat:
- a) de toate companiile din Uniunea Europeană pentru situațiile financiare pentru perioadele începând cu 1 ianuarie 2004 sau după.
  - b) numai și în exclusivitate de către companiile listate în Uniunea Europeană la bursele reglementate pentru situații financiare consolidate pentru fiecare perioadă după 1 ianuarie 2005 sau după.
  - c) de toate companiile din Uniunea Europeană listate la bursele reglementate pentru situații financiare relativ consolidate pentru fiecare perioadă după 1 ianuarie 2005 sau după și de companiile nelistate utilizând situații financiare complete în țări unde legiuitorii au permis alegerea adoptării IAS.
9. IAS 1 definește baza prezentării situațiilor financiare cu scop general:
- a) el prescrie formate rigide și obligatoriu individuale pentru bilanțul contabil și contul de profit și pierdere.
  - b) nu prescrie formate rigide și obligatoriu individuale pentru bilanțul contabil și contul de profit și pierdere dar prescrie conținutul minim și permite adăugiri dacă sunt necesare informații obligatorii.
  - c) el prescrie formate rigide și obligatoriu individuale pentru bilanțul contabil și contul de profit și pierdere și permite adăugiri dacă sunt necesare informații obligatorii.
10. În baza IAS 1 documentele care constituie setul complet de situații financiare sunt :
- d) bilanțul contabil, contul de profit și pierdere, o situație a schimbărilor efectuate în capitalul acționarilor.
  - a) bilanțul contabil, contul de profit și pierdere, o situație a schimbărilor efectuate în capitalul acționarilor, situația fluxului monetar și note.
  - b) bilanțul contabil, contul de profit și pierdere, o situație a schimbărilor efectuate în capitalul acționarilor și note
11. Activ și pasiv:
- c) trebuie clasificate după criteriul lichidității
  - a) se pot clasifica prin alegere fie după natură fie după funcție
  - b) se pot clasifica fie după criteriul ciclului de fabricație sau după criteriul lichidității.
12. Situația fluxului monetar:
- a) este parte integrantă din documentele financiare și conține informații despre fluxul monetar.
  - b) este un document opțional care furnizează informații despre fluxurile monetare .

- c) este un document obligatoriu care furnizează informații despre aspectele financiare și economice ale performanței conducerii.
13. IAS 7 descrie criteriile utilizabile la întocmirea situației fluxului monetar :
- a) nu prescrie un cadru rigid pentru fluxul monetar lasă libertate entității să includă ceea ce simte că descrie în mod adecvat situația sa financiară și performanța.
  - b) prescrie o situație a fluxului monetar bazată pe un concept clar definit de lichiditate în care fluxurile monetare sunt clasificate în conformitate cu activitățile operaționale, de investiții sau financiare.
  - c) prescrie o situație a fluxului monetar bazată pe un concept clar definit de lichiditate în care fluxurile monetare sunt clasificate exclusiv în conformitate cu activitatea operațională.
14. IAS 8, care fixează criteriile de clasificare și tratare a unor componente din contul de profit și pierdere, stabilește că:
- a) în contul de profit și pierdere componentele extraordinar și ordinar nu trebuie să fie recunoscute separat, dar ele se pot combina și compensa dacă ele sunt legate de tranzacții de aceeași natură.
  - b) în contul de profit și pierdere natura și suma fiecărui component extraordinar și rezultatul activității ordinare trebuie să fie recunoscute separat.
  - c) companiile pot decide să recunoască veniturile și cheltuielile separat dacă natura dimensiunea și frecvența lor sunt de așa natură încât recunoașterea lor este utilă în explicarea rezultatelor economice ale perioadei.
15. În baza IAS 10 situațiile financiare trebuie ajustate:
- a) ca urmare a unor evenimente favorabile sau nefavorabile care provin după data de referință dar înaintea autorizării de publicare
  - b) ca urmare a unor evenimente favorabile sau nefavorabile care provin după data de referință dar înaintea autorizării de acționari a publicării.
  - c) ca urmare a unor evenimente favorabile sau nefavorabile care provin după data de referință dar data raportului dacă este depus, chiar dacă evenimentele se referă la condițiile care apar după data închiderii



## RĂSPUNSURI LA ÎNTREBĂRI

1. Impozitele rezultate din declarația fiscală pe baza informațiilor disponibile la data de referință a situației financiare și în baza legilor curente
2. Sunt generate de diferențele temporare dintre valoarea fiscală și valoarea soldurilor companiei din activ și pasiv
3. Trebuie recunoscute separat față de activul și pasivul curent.
4. Când este probabil ca de viitoarele beneficii economice să se bucure compania și riscurile și beneficiile economice ale tranzacției sunt transferate către cumpărător.
5. Sunt luate în considerare substanța tranzacției sau contractului și caracteristicile fie ale evenimentului în chestiune fie cele ale evenimentelor corelate și ale tranzacțiilor
6. În suma corespunzătoare pentru care se poate schimba un activ sau se poate deconta un pasiv
7. Pentru prezentarea prima dată a aplicației situațiilor financiare în conformitate cu IAS și întocmirea situațiilor interimare.
8. De toate companiile din Uniunea Europeană listate la bursele reglementate pentru situații financiare relativ consolidate pentru fiecare perioadă după 1 ianuarie 2005 sau după și de companiile nelistate utilizând situații financiare complete în țări unde legiuitorii au permis alegerea adoptării IAS.
9. Nu prescrie formate rigide și obligatoriu individuale pentru bilanțul contabil și contul de profit și pierdere dar prescrie conținutul minim și permite adăugiri dacă sunt necesare informații obligatorii.
10. Bilanțul contabil, contul de profit și pierdere, o situație a schimbărilor efectuate în capitalul acționarilor fluxul monetar și note.
11. Se pot clasifica fie după criteriul ciclului de fabricație sau după criteriul lichidității.
12. Este parte integrantă din documentele financiare și conține informații despre fluxul monetar.
13. Prescrie o situație a fluxului monetar bazată pe un concept clar definit de lichiditate în care fluxurile monetare sunt clasificate în conformitate cu activitățile operaționale, de investiții sau financiare.
14. În contul de profit și pierdere natura și suma fiecărui component extraordinar și rezultatul activității ordinare trebuie să fie recunoscute separat.
15. Ca urmare a unor evenimente favorabile sau nefavorabile care provin după data de referință dar înaintea autorizării de publicare