

# RAPORTAREA SITUAȚIEI POZIȚIEI FINANCIARE CONFORM IFRS LA SOCIETATEA ALS ROMANIA SRL

## REPORTING THE STATEMENT OF FINANCIAL POSITION AS PER IFRS AT ALS ROMANIA SRL ENTITY

Autor: **Radu ISACHE**

e-mail: [isache.radu.sicadm@uab.ro](mailto:isache.radu.sicadm@uab.ro)

Coordonator științific: **Ionela Cornelia CIOCA, lect. univ. dr.**

e-mail: [cioca.ionela@uab.ro](mailto:cioca.ionela@uab.ro)

Universitatea „1 Decembrie 1918” Alba Iulia, Romania

”Răul poate să-l facă oricine, cât de nevoielnic ar fi. Binele însă e numai pentru sufletele tari și firile călite”. Nicolae Steinhardt

**Abstract.** *Modern society has entered an era of globalization of trade, operations and economic processes, an era of computerization and digitalization of areas of activity, especially financial. Economic information is used today in all sectors of activity, being an indispensable element in the path of progress, for this it is necessary that it reaches unaltered to end users and in a “global format and common language”.*

*Therefore, in order for the information presented in the financial statements of a company to be understood by different users (such as country, language), it is necessary to respect an internationally accepted framework and to be presented in a language of international circulation, thus, it was set up a financial reporting system that complies with “International Financial Reporting Standards”.*

*The presentation of the financials using this world wide accepted format helps the company to be more reliable on the market, inspire trust to possible investors, where is the case, and why not, embracing the future by adopting everything that is new in this domain.*

**Cuvinte cheie:** raportare financiară, IFRS, standarde, retratare, poziție financiară

**Coduri JEL:** M41; Q40; Q56

### Introducere

Această lucrare științifică a fost elaborată cu scopul de a prezenta conceptul IFRS - Standardele Internaționale de Raportare Financiară și aplicarea acestora în statele membre UE, prin adoptarea directivelor emise la nivel european, care reglementează fiecare standard în parte precum și aplicabilitatea acestora. Dacă pentru unele entități raportarea conform IFRS este opțională, pentru altele aceasta a devenit obligatorie ( instituții de credit, societățile listate la bursă, etc.).

IASB este organismul independent de normalizare a standardelor din cadrul Fundației IFRS. Membrii săi sunt responsabili cu elaborarea și publicarea IFRS-urilor, inclusiv a IFRS pentru IMM-uri și pentru aprobarea Interpretărilor la IFRS-uri elaborate de către Comitetul pentru Interpretarea IFRS-urilor (denumit anterior IFRIC).[1]

Fundația este compusă din 4 elemente [2]:

- adunarea administratorilor (trustees);
- organismul de normalizare propriu-zis, IASB, care preia activitățile de armonizare de la vechiul organism internațional (International Accounting Standards Committee: IASC);
- un comitet de interpretare, Comitetul internațional de interpretări privind raportările financiare (International Financial Reporting Interpretations Committee: IFRIC);
- un consiliu consultativ de normalizare (International Accounting Standards Advisory Council: IASAC).

Normele privind transparența - Reuniunile Consiliului de monitorizare și ale Comitetului de interpretare sunt deschise publicului, agendele sunt publicate, iar reuniunile sunt transmise pe internet. Atunci când membrii Fundației IFRS participă la reuniuni cu părțile interesate în afara cadrului prevăzut de Manualul privind procedura corespunzătoare, nu se păstrează înregistrări formale.[3]

Din momentul începerii activității IASB în aprilie 2001, numărul țărilor care utilizează IFRS-uri a crescut substanțial, ajungându-se mai aproape de atingerea obiectivului IASB de a avea un set comun de standarde de contabilitate, utilizat la nivel global. IASB va continua eforturile de a încuraja cea mai extinsă adoptare a IFRS-urilor, de sprijini aplicarea consecventă la nivel mondial și de a realiza convergența cu standardele contabile utilizate în marile economii ale lumii.[4]

EFRAG consiliază Comisia Europeană cu privire la faptul dacă standardele IFRS noi sau revizuite respectă interesele europene în procesul internațional de stabilire a standardelor. Aceste interese ar trebui să includă noțiunea de „prudență”, menținerea cerinței de „imagine fidelă” și de interes public european. Evaluarea impactului constituie în prezent o parte semnificativă din activitatea de aprobare a EFRAG atunci când se evaluează dacă un standard este favorabil pentru interesul public european.[5]

În baza legislației europene, toate companiile din UE cotate la bursă trebuie să întocmească conturi consolidate respectând un set unic de standarde: Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Majoritatea statelor membre permit utilizarea IFRS și pentru conturile consolidate ale societăților necotate la bursă. În plus, unele state membre au decis să permită sau să impună aplicarea IFRS în cazul situațiilor financiare individuale ale anumitor societăți. Din motive de transparență, întreprinderile care își desfășoară activitatea în UE trebuie să includă în rapoartele lor anumite informații financiare.[6]

Cadrul legal privind aplicarea IFRS în România – în baza Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 881/2012 societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată au obligația de a aplica Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) la întocmirea situațiilor financiare anuale individuale începând cu anul 2012. În baza OMFP 1.121/2006 aceste entități aveau opțiunea (fără a fi obligate) de a întocmi un set distinct de situații financiare în conformitate cu IFRS pentru alți utilizatori decât entitățile statului. Se realizează astfel o trecere de la aplicarea voluntară a IFRS la aplicarea obligatorie.[7]

Conform site-ului oficial [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) [8], la ora actuală există 17 standarde IFRS elaborate, care au înlocuit unele din cele 41 de standarde IAS, fiecare set având interpretările aferente, un număr de 23 de interpretări IFRIC și 33 de interpretări SIC (unele din ele fiind reedite și incorporate în IFRS, respectiv IAS).

**Tabel 2. Standardele internaționale de raportare financiară**

<b>IFRS - Standardele Internaționale de Raportare Financiară</b>	<b>Data emiterii</b>	<b>Data intrării în vigoare</b>
IFRS 1 — Aplicarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară	24 Noi 2008	01 Iul 2009
IFRS 2 — Plata pe bază de acțiuni	19 Feb 2004	01 Ian 2005
IFRS 3 — Grupările de întreprinderi	10 Ian 2008	01 Iul 2009
IFRS 4 — Contracte de asigurare	31 Mar 2004	01 Ian 2005
IFRS 5 — Active imobilizate deținute pentru vânzare și activități întrerupte	31 Mar 2004	01 Ian 2005
IFRS 6 — Explorarea și evaluarea resurselor minerale	09 Dec 2004	01 Ian 2006
IFRS 7 — Instrumente financiare: informații de furnizat	18 Aug 2005	01 Ian 2007
IFRS 8 — Segmente operaționale	30 Nov 2006	01 Ian 2009
IFRS 9 — Instrumente financiare	24 Iul 2014	01 Ian 2018

IFRS 10 — Situații financiare consolidate	12 Mai 2011	01 Ian 2013
IFRS 11 — Acorduri comune	12 Mai 2011	01 Ian 2013
IFRS 12 — Prezentarea intereselor existente în alte entități	12 Mai 2011	01 Ian 2013
IFRS 13 — Evaluarea la valoarea justă	12 Mai 2011	01 Ian 2013
IFRS 14 — Conturi de amânare aferente activităților reglementate	30 Ian 2014	01 Ian 2016
IFRS 15 — Venituri din contractele cu clienții	28 Mai 2014	01 Ian 2018
IFRS 16 — Contracte de leasing	13 Ian 2016	01 Ian 2019
IFRS 17 — Contracte de asigurare	18 Mai 2017	01 Ian 2021

Sursa: prelucrare după <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs>

### Revizuirea literaturii de specialitate

Nevoia de a avea situații financiare cu informații comparabile la nivel internațional a crescut în timp în România, în special la anumite categorii de entități de interes public, dar și în vederea evaluării performanțelor, în mediul de business. Cadrul de raportare cel mai des folosit care asigură această comparabilitate îl reprezintă Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). În afara companiilor listate pe o piață reglementată, care folosesc obligatoriu IFRS în scop de raportare statutară, majoritatea companiilor folosesc standardele Românești (RAS). Unele companii, în special cele deținute de acționari străini, utilizează ambele standarde, în special în cadrul raportărilor către firma mamă.[9]

Implementarea IFRS la nivelul pieței de capital din România (...) are rolul de a asigura creșterea încrederii în piețele reglementate și în investițiile în instrumente financiare, precum și de a promova funcționarea corectă și transparentă a piețelor reglementate.

IFRS încurajează utilizarea raționamentului profesional pentru raportarea evenimentelor și tranzacțiilor prin prescrierea unor principii generale.

Rezultatele așteptate ca urmare a implementării IFRS sunt creșterea credibilității informațiilor prezentate de entități și asigurarea unei comparabilități a rezultatelor financiare ale entităților din același domeniu de activitate, care contribuie la atragerea investițiilor străine și la promovarea creșterii transparente, sporind încrederea investitorilor pe piața de capital.[10]

Obiectivul situațiilor financiare este acela de a prezenta fidel informații despre poziția financiară, performanțele și modificările poziției financiare, utile pentru luarea deciziilor economice. (...) Există și situații speciale în care prezentarea fidelă este asigurată tocmai prin neaplicarea cerințelor unor standarde, caz în care trebuie precizate în notele explicative motivele și circumstanțele derogărilor. (...) întreprinderile pot dezvolta propriile politici contabile, în acord cu cerințele Standardelor Internaționale de Contabilitate și ale Cadrului general.

Pentru îndeplinirea obiectivelor, situațiile financiare se întocmesc pe baza contabilității de angajamente, conform căreia efectele tranzacțiilor și altor evenimente sunt recunoscute, când acestea se produc și nu când numerarul sau echivalentul său este decontat.[11]

Conform unui studiu efectuat de Adewale A.O. (2019) [12] asupra Portofoliului Extern de Investiții (FPI) și a structurii instituționale acesta concluzionează faptul că firmele: țările care au adoptat în întregime IFRS înregistrează un impact semnificativ asupra FPI-ului, efect avut și de prezenta unei structuri instituționale; motivul ar fi că investitorii externi sunt mai preocupați de structurile instituționale care vor pune la punct un mediu propice pentru IFRS, aspect care va influența portofoliul lor de investiții în mod pozitiv.

Ibrahim Mert (2014) [13] prezintă în articolul sau cazul companiilor din India și China în legătura cu adoptarea și aplicarea raportării conform IFRS de către acestea, concluzionând că percepția în cele două țări este asemănătoare cu privire la beneficiile și mai ales la costurile

implementării IFRS, însă prin adoptarea lor se poate ajunge la o reducere a costurilor și la o creștere a încrederii globale în aceste entități.

Un studiu efectuat asupra companiilor din Turcia de către Türel (2009) la câțiva ani de la implementarea raportării IFRS în această țară, începând cu anul 2005, punând în balanță raportarea efectuată conform organismului național numit (trad. aut., Capital Market Board of Turkey) Consiliul Pieței de Capital din Turcia, ne relevă o creștere a relevanței valorice a câștigurilor dar și a valorii incrementale, precum și a valorii contabile a capitalului propriu, iar coeficientul câștigurilor a devenit pozitiv și s-a mărit de la perioada înainte de IFRS și după IFRS; acest fapt îmbunătățește relevanța valorică, care este acceptată ca reprezentant al calității contabilității.[14]

Kaaya (2015) în urma studiului efectuat asupra relevanței valorice ca efect al adoptării IFRS în diferite economii naționale, concluzionează că raportarea calitativă a relevanței valorice este foarte apreciată, acest fapt datorându-se faptului că oferă o utilitate directă a informațiilor contabile utilizatorilor finali de pe piața de capital. [15]

Iar conform Clarkson et al. (2011), relevanța valorică a valorii contabile agregate și a câștigurilor este un loc natural pentru a căuta impactul adoptării IFRS asupra calității raportării financiare, având în vedere rolul primordial al evaluării capitalurilor proprii în cadrul conceptual al IFRS. [16]

Kao și Wei (2014), doi cercetători din Taiwan, întreprind un studiu asupra pieței de capital chineze care constată că adoptarea IFRS poate îmbunătăți, într-adevăr, predictibilitatea și actualitatea calității informațiilor contabile, dar nu are efecte semnificative asupra prezentării fidele. Poate că impozitele împiedică adoptarea IFRS, astfel încât informațiile contabile nu pot fi prezentate în mod fidel. Între timp, asimetria informațională subminează calitatea informațiilor contabile. Deși IFRS poate reduce efectele negative ale asimetriei informațiilor asupra calității informațiilor contabile, rezultatul nu este semnificativ. Proprietari precum guvernul chinez, directori seniori, acționari majori, directori și supervizori au efecte negative asupra calitatea informațiilor contabile. [17]

Adoptarea IFRS înseamnă mai mult decât o simplă modificare a vechilor reglementări și proceduri contabile. Este un nou sistem de evaluare a performanței - un nou sistem de proceduri - care trebuie implementat la nivelul întregii organizații. Acest lucru va schimba cu siguranță modul de funcționare a companiilor și este foarte probabil să apară noi modalități de abordare a strategiilor de gestiune și contabilitate a companiei.[18]

Jerman (2009) amintește că IFRS a introdus modificări radicale în contabilitatea raportării corporative. Principala diferență a fost introducerea unei abordări contabile mai dinamice, cu implicarea abordării valorii juste. (...) Ca bază de evaluare generală a fost utilizat costul istoric, deși organismele naționale de reglementare individuale ar putea permite, de asemenea, utilizarea costului de înlocuire sau a valorii juste. [19]

Conform Bontaș et. al (2011), standardele globale de raportare financiară, aplicate în mod constant, îmbunătățesc comparabilitatea informațiilor financiare. Diferențele de contabilitate pot ascunde comparațiile pe care le fac investitorii, creditorii și alții. Prin necesitatea prezentării de informații financiare utile (adică informații relevante, fiabile, comparabile etc.), standardele globale de raportare financiară de înaltă calitate îmbunătățesc eficiența alocării și valoarea capitalului. [20]

Politicele contabile reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice adoptate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare. Deși spațiul rezervat politicilor contabile în cadrul notelor explicative este unul din ce în ce mai cuprinzător, efectul

aplicării acestora se regăsește în cadrul bilanțului contabil, al contului de profit și pierdere și, ca o consecință, în determinarea indicatorilor ce se stabilesc pe baza situațiilor financiare.[21]

În art. 2 din OMFP 1802/2014 se prezintă mai multe exemple de politici contabile: alegerea metodei de amortizare a imobilizărilor; reevaluarea imobilizărilor corporale sau păstrarea costului istoric al acestora; înregistrarea, pe perioada în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, a unei cheltuieli cu amortizarea sau a unei cheltuieli corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată; alegerea metodei de evaluare a stocurilor; contabilitatea stocurilor prin inventarul permanent sau intermitent etc.[22]

Principiul de bază al IFRS 1 vizează aplicarea retrospectivă a standardelor internaționale în vigoare la data de raportare de la care sunt permise anumite excepții opționale și sunt impuse câteva excepții obligatorii, ca: *valoarea justă considerată drept cost prezumat (cost presupus)*, *contracte de leasing*, *beneficiile angajaților*. [23]

Făcând apel la prezența opțiunilor în contabilitate, echipa managerială poate fi tentată, în funcție de interesele urmărite, fie să ofere o imagine favorabilă a rezultatului, fie să îl „netezească”. Astfel, prin recurgerea la anumite tratamente și opțiuni contabile, managementul entității își poate fixa obiective cu privire la mărimea rezultatului, în sensul maximizării (dacă dorește să atragă investitorii sau să contracteze un credit de la bancă) sau minimizării (dacă urmărește achitarea unui impozit mai mic la bugetul de stat).[24]

Petre G. (2013) precizează că în scopul întocmirii situațiilor financiare anuale în baza IFRS, entitățile procedează la inventarierea (conform Omfp nr. 2861/2009) și evaluarea (potrivit IFRS) elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.(...).[25]

Iar după Deaconu (2017), obiectivul IFRS 1 este să asigure că primele situații financiare (...) conțin informații de înaltă calitate care:

- (a) sunt transparente pentru utilizatori și comparabile pentru toate perioadele prezentate;
- (b) asigură un punct de plecare adecvat pentru o contabilitate conformă cu IFRS; și
- (c) pot fi generate la un cost care nu depășește beneficiile.[26]

O entitate trebuie să prezinte cel puțin două din fiecare din situațiile financiare (IAS 1.38A):

- (a) o situație a poziției financiare la finalul perioadei;
- (b) o situație de profit/pierdere precum și alte elemente ale rezultatului global aferente perioadei;
- (c) o situație a modificărilor capitalurilor proprii aferentă perioadei;
- (d) o situație a fluxurilor de trezorerie aferentă perioadei;
- (e) note cuprinzând un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative;

(f) o situație a poziției financiare de la începutul primei perioade comparative, atunci când entitatea aplică retroactiv o politică contabilă sau face o retratare retroactivă a elementelor din situațiile sale financiare, sau atunci când reclasifică elementele din situațiile sale financiare.[27]

### **Metodologia cercetării**

În această lucrare cercetarea s-a efectuat consultând diferite surse disponibile online: de la fragmente din cărți, la articole publicate în analele universităților – departamentul economico-financiar, articole disponibile pe diferite site-uri de specialitate economice. Astfel, așa cum afirma și Stanciu et. all (2011), metodologia cercetării se referă la teorie și metode practice, o activitate care studiază esența, natura, statutul, definiția, clasificarea, construcția modelelor explicative [28].

Pentru atingerea acestui scop am efectuat un studiu de caz în care am preluat informațiile prezentate în balanța analitică a unei societăți pe doi ani consecutivi, 2018 și 2019, unde am aplicat,

acolo unde este cazul anumite retratări contabile cerute de standardele internaționale, date pe care le-am transpus în situația poziției financiare la finalul perioadei, dar și notele explicative aferente

### Studiu de caz

Societatea ALS ROMANIA SRL a luat ființă în data de 28.04.2005, fiind înregistrată ca plătitoare de TVA<sup>1</sup>, aceasta este persoană juridică română constituită ca o societate comercială cu răspundere limitată cu administrator unic (angajat cu contract de muncă), având acționariat străin în proporție de 100%, format din 2 (doi) asociați persoane juridice:

1. Australian Laboratory Services PTY LTD, deține un aport total de 190 lei, respectiv număr acțiuni 19. Cota de participare la beneficii și pierderi: 95%.

2. ALS Limited, deține un aport total de 10 lei, respectiv număr acțiuni 1. Cota de participare la beneficii și pierderi: 5 %.

Sediul societății este în Gura Roșiei, comuna Roșia Montana, jud Alba și are ca obiect principal de activitate: „Activități de testări și analize tehnice” – cod CAEN<sup>2</sup> 7120, entitatea este un laborator de analize fizico-chimice specializat în prepararea și analiza probelor geologice pentru industria minieră; dispune de un potențial tehnic și științific optim pentru a asigura obținerea unor rezultate valide: aparate și echipamente de înaltă performanță, reactivi de calitate, metode de asigurare a calității rezultatelor, personal calificat.

Întrucât IAS 1 necesită prezentarea a cel puțin un an de informații financiare din perioada anterioară comparativă, situația de deschidere a poziției financiare va fi 1 ianuarie 2013, dacă nu mai devreme. Prima cerință a raportării IFRS 1 [32] — Aplicarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, subliniază imperativ ca o entitate ale cărei situații financiare sunt conforme cu IFRS trebuie să prezinte în note o declarație explicită și fără rezerve privind această conformitate.

### SITUAȚIA POZIȚIEI FINANCIARE la 01/01/N-1 // 31/12/N-1 // 31/12/N

Notă: Se vor prezenta cele 3 situații ale poziției financiare, aferente începutului primei perioade comparative, sfârșitului acesteia, care corespunde cu începutul perioade pentru care se dorește raportare conform IFRS, respectiv sfârșitul perioadei de raportare. Pentru ușurarea identificării s-a ales codarea anilor necesari raportării, respectiv:

- N-2 = 2017, N-1 = 2018, N = 2019, N+1 = 2020

**Tabel 2. Situația poziției financiare conform OMFP 1802/2014, diferențe retratări, IFRS**

	Sold inițial la 01/01/N-1			
	Nota	Ordin 1802/2014	Efect tranzitie	IFRS
<b>ACTIVE</b>				
<b>Active imobilizate</b>				
Imobilizări necorporale	3.1	6,941	0	6,941
Imobilizări corporale	3.2	1,432,966	0	1,432,966
Avansuri pentru imobilizări	4.1	0	0	0
Imobilizări financiare	3.3	27,000	0	27,000
<b>Active imobilizate - total</b>		<b>1,466,907</b>	<b>0</b>	<b>1,466,907</b>
<b>Active curente</b>				
Stocuri	4	2,186,607	(325)	2,186,282
Avansuri plătite	4.1	0	121,868	121,868

<sup>1</sup>Cf. art.316- înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA din Legea nr. 227/2015-Codul fiscal actualizat

<sup>2</sup> Ordinul Nr. 337 din 20 aprilie 2007, cu modificările și completările ulterioare

Creanțe comerciale	5	5,924,469	(226,572)	5,697,897
Clienți incerti**	5.1	719,611	0	719,611
Alte creanțe	5.3	0	105,029	105,029
Casa și conturi la bănci	5.2	5,855,193	0	5,855,193
Alte valori*	2	1,109	0	1,109
Cheltuieli înregistrate în avans	5.4	95,314	0	95,314
<b>Active curente - total</b>		<b>14,062,692</b>	<b>0</b>	<b>14,062,692</b>
<b>TOTAL ACTIVE</b>		<b>15,529,599</b>	<b>0</b>	<b>15,529,599</b>
<b>CAPITALURI PROPRII SI DATORII</b>				
<b>Datorii curente</b>				
Datorii comerciale	6.1	3,134,485	(963,686)	2,170,799
Avansuri acordate	6.2	0	350,110	350,110
Provizioane clienți incerti**	5.1	719,611	0	719,611
Alte datorii curente	6.3	0	613,576	613,576
<b>Datorii curente - total</b>		<b>3,134,485</b>	<b>0</b>	<b>3,134,485</b>
<b>PROVIZIOANE</b>				
Provizioane pentru beneficiile angajaților	6.4	-	-	-
<b>Capital și rezerve</b>				
Capital social	7.1	200	0	200
Alte rezerve	7.2	383,525	0	383,525
Rezultatul reportat	7.4	7,249,849	0	7,249,849
Profit și pierdere	7.3	4,874,201	0	4,874,201
Repartizarea profitului	7.3	(112,661)	0	(112,661)
<b>Capitaluri proprii – total</b>		<b>12,395,114</b>	<b>0</b>	<b>12,395,114</b>
<b>TOTAL CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII</b>		<b>15,529,599</b>	<b>0</b>	<b>15,529,599</b>

**Tabel 3. Situația poziției financiare conform OMFP 1802/2014, diferențe retratări, IFRS**

*Sumele sunt exprimate în lei*

Sold final la 31/12/N-1=01/01/N

	Nota	Ordin 1802/2014	Efect tranzitie	IFRS
<b>ACTIVE</b>				
<b>Active imobilizate</b>				
Imobilizări necorporale	3.1	8,531	0	8,531
Imobilizări corporale	3.2	1,463,521	(48,130)	1,415,391
Avansuri pentru imobilizări	4.1	0	48,130	48,130
Imobilizări financiare	3.3	27,000	0	27,000
<b>Active imobilizate - total</b>		<b>1,499,052</b>	<b>0</b>	<b>1,499,052</b>
<b>Active curente</b>				
Stocuri	4	2,800,751	(119,230)	2,681,521
Avansuri plătite	4.1	0	119,230	119,230
Creanțe comerciale	5	4,752,968	(77,963)	4,675,005
Clienți incerti**	5.1	882,017	0	882,017
Alte creanțe	5.3	0	77,963	77,963
Casa și conturi la bănci	5.2	7,299,311	0	7,299,311

Alte valori*	2	1,109	0	1,109
Cheltuieli înregistrate în avans	5.4	232,400	0	232,400
<b>Active curente - total</b>		<b>15,086,539</b>	<b>0</b>	<b>15,086,539</b>
<b>TOTAL ACTIVE</b>		<b>16,585,591</b>	<b>0</b>	<b>16,585,591</b>
<b>CAPITALURI PROPRII SI DATORII</b>				
<b>Datorii curente</b>				
Datorii comerciale	6.1	3,792,899	(614,454)	3,178,445
Avansuri acordate	6.2	0	3,318	3,318
Provizioane clienți incerti**	5.1	882,017	0	882,017
Alte datorii curente	6.3	0	611,136	611,136
<b>Datorii curente - total</b>		<b>3,792,899</b>	<b>0</b>	<b>3,792,899</b>
<b>PROVIZIOANE</b>				
Provizioane pentru beneficiile angajaților	6.4	-	-	-
		-	-	-
<b>Capital si rezerve</b>				
Capital social	7.1	200	0	200
Alte rezerve	7.2	383,525	0	383,525
Rezultatul reportat	7.4	6,959,600	0	6,959,600
Profit si pierdere	7.3	5,449,367	0	5,449,367
Repartizarea profitului	7.3	0	0	0
<b>Capitaluri proprii – total</b>		<b>12,792,692</b>	<b>0</b>	<b>12,792,692</b>
<b>TOTAL CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII</b>		<b>16,585,591</b>	<b>0</b>	<b>16,585,591</b>

**Tabel 4. Situația poziției financiare conform OMFP 1802/2014, diferențe retratări, IFRS**

*Sumele sunt exprimate în lei*

Sold final la 31/12/N

	Nota	Ordin 1802/2014	Efect tranziție	IFRS
<b>ACTIVE</b>				
<b>Active imobilizate</b>				
Imobilizări necorporale	3.1	7,806	0	7,806
Imobilizări corporale	3.2	1,400,353	0	1,400,353
Avansuri pentru imobilizări	4.1	0	0	0
Imobilizări financiare	3.3	27,000	0	27,000
<b>Active imobilizate - total</b>		<b>1,435,159</b>	<b>0</b>	<b>1,435,159</b>
<b>Active curente</b>				
Stocuri	4	2,237,620	(2,055)	2,235,565
Avansuri plătite	4.1	0	2,055	2,055
Creanțe comerciale	5	5,586,234	(453,060)	5,133,174
Clienți incerti**	5.1	914,067	0	914,067
Alte creanțe	5.3	0	453,060	453,060
Casa și conturi la bănci	5.2	5,913,546	0	5,913,546
Alte valori*	2	1,109	0	1,109
Cheltuieli înregistrate în avans	5.4	167,101	0	167,101
<b>Active curente - total</b>		<b>13,905,610</b>	<b>0</b>	<b>13,905,610</b>
<b>TOTAL ACTIVE</b>		<b>15,340,769</b>	<b>0</b>	<b>15,340,769</b>



## CAPITALURI PROPRII SI DATORII

### Datorii curente

Datorii comerciale	6.1	3,024,352	(613,317)	2,411,035
Avansuri acordate	6.2	0	5,481	5,481
Provizioane clienți incerti**	5.1	914,067	0	914,067
Alte datorii curente	6.3	0	543,040	543,040
<b>Datorii curente - total</b>		<b>3,024,352</b>	<b>(64,796)</b>	<b>2,959,556</b>

### PROVIZIOANE

Provizioane pentru beneficiile angajaților	6.4	0	404,969	404,969
		<b>0</b>	<b>404,969</b>	<b>404,969</b>

### Capital si rezerve

Capital social	7.1	200	0	200
Alte rezerve	7.2	445,080	0	445,080
Rezultatul reportat	7.4	7,908,967	0	7,908,967
Profit si pierdere	7.3	4,023,726	(340,173)	3,683,553
Repartizarea profitului	7.3	(61,556)	0	(61,556)
<b>Capitaluri proprii – total</b>		<b>12,316,417</b>	<b>(340,173)</b>	<b>11,976,244</b>

### TOTAL CAPITALURI PROPRII ȘI

### DATORII

		<b>15,340,769</b>	<b>0</b>	<b>15,340,769</b>
--	--	-------------------	----------	-------------------

*Note explicative<sup>3</sup>*

Nota 1 Declarație de conformitate și principii contabile

Administratorul (...) declar: Setul de situații financiare au fost întocmite în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) adoptate și reglementate de Uniunea Europeană prin Regulamentul (CE) NR. 1126/2008 și prin prevederile OMFP 2844/2016 și OMFP 3781/2019 cu modificările și completările ulterioare. Setul de situații financiare individuale întocmite în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) oferă o imagine fidelă a poziției și performanței financiare precum și a celorlalte informații, prezentate prin fluxurile de trezorerie și prin situația modificărilor capitalurilor proprii, făcând referire la activitatea desfășurată. Evidențele contabile ale entității sunt menținute în moneda națională: lei, în conformitate cu standardele de raportare IFRS.

De precizat faptul că, la data întocmirii acestor situații, societatea își va continua activitatea într-un viitor previzibil, fără a intra în imposibilitatea continuării activității sau reducerea semnificativă a acesteia și nu are cunoștință, despre evenimente sau împrejurări, care să altereze în mod semnificativ declarațiile de mai sus.

Politicile contabile pe care societate le utilizează la întocmirea situațiilor financiare individuale sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicate și anume: principiul permanentei metodei, principiul prudentei, principiul independentei exercițiului, principiul evaluării separate a elementelor de activ și de pasiv, principiul intangibilității, principiul necompensării, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, principiul pragului de semnificație. Societatea nu a făcut abateri de la aceste principii contabile și nici nu a modificat metodele de evaluare.

Nota 2\* Pragul de semnificație și retratări (reevaluări)

Conform Art. 24 din Regulamentul (CE) NR. 1126/2008, IAS 1 și IAS 8 Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori definesc un element drept semnificativ dacă omiterea

<sup>3</sup>Precizare: în redactarea notelor explicative, atât pentru raportare conform normelor naționale cât și conform standardelor IFRS, profesionistul contabil nu va face referire la literatura de specialitate, însă deoarece acesta este un material educativ, formularea acestora se face și cu ajutorul informațiilor din literatura de specialitate

sau declararea sa eronată ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor situațiilor financiare.

Așa cum se observă pe studiul de caz prezentat societatea are un element de activ, din categoria de stocuri (care nu se încadrează în evaluarea conform standardului IFRS 6 - Explorarea și evaluarea resurselor minerale), pentru care o evaluare ar fi indicată, pentru a vedea dacă e necesară trecerea de la cost și valoarea realizabilă netă, iar eventualele creșteri sau descreșteri evidențiate pe seama rezultatului reportat (pentru anul N-2), menținerea la cost ( $C > VRN$ ) sau la valoarea realizabilă netă ( $C < VRN$ ) – pentru anul N-1, însă diferența din reevaluare nu are o valoare semnificată pentru a influența utilizatorii, altfel se păstrează costul înregistrat.

**Tabel 5. Elementul de active “Alte valori”**

Element	Cost	Valoare Realizabilă Netă (cost g aur BNR 01.01.2018)	Valoare Realizabilă Netă (cost g aur BNR 31.12.2019)
5g sârmă aur (cu certificat de conformitate)	1109 lei	815 lei	1069 lei

*\*Valoarea acestui element este prezentată în situațiile financiare ca parte din disponibilul de numerar, însă a fost separată doar pentru acest studiu de caz.*

### Nota 3 Imobilizări

#### Nota 3.1 Imobilizările necorporale

Conform IAS 38 [34], imobilizările necorporale sunt active intangibile, identificabile și nemonetare. Criteriul de identificare apare în momentul când imobilizarea: poate fi separată de entitate (pentru a fi vândută, închiriată, individual sau împreună cu un activ) și decurge din drepturi contractuale sau din alte drepturi de natură legală, transferabile sau nu. Imobilizările necorporale sunt măsurate inițial la costul de achiziție, iar după recunoaștere, ele sunt contabilizate la cost minus amortizarea aferentă.

#### Nota 3.2 Imobilizările corporale

Conform IAS 16 [35], imobilizările corporale sunt active tangibile care sunt aducătoare de beneficii economice viitoare, de regulă acestea sunt folosite pe o perioadă mai mare de un an de zile, iar costul lor poate fi măsurat în mod credibil. Costul la care sunt recunoscute imobilizările cuprinde pe lângă prețul de achiziție și orice alt cost legat de aducerea echipamentului la parametri funcționali și anume: pregătirea locului, transportul, importul, instalarea acestuia. Ulterior acestea sunt contabilizate la cost minus amortizarea cumulată. Precizare: entitatea nu deține imobile sau terenuri, care ar trebui supuse tratamentului de reevaluare.

Amortizarea pentru mijloacelor fixe intrate în patrimoniu până la data de 31.12.2019 este calculată utilizând metoda liniară, conform cu Legea 15/1994 și respectând duratele de viață normale prevăzute de Catalogul mijloacelor fixe aprobat prin HG 2139/2004, și anume:

- echipamente tehnologice: 4 – 20 ani
- aparate și instalații de măsurare și control: 3 – 5 ani
- mijloace de transport: 5 – 6 ani
- mobilier și echipament de lucru: 4 – 12 ani
- programe de calculator: 1-3 ani
- amenajare împrejmuire teren: 25 ani

#### Nota 3.3 Alte imobilizări financiare

Ordinul ANRE nr. 181/ 2018<sup>4</sup> reglementează procedura privind regimul garanțiilor financiare constituite de clienții finali la dispoziția furnizorilor de energie electrică. Valoarea

<sup>4</sup><https://www.electrifurnizare.ro/asistenta/knowledge-base/in-ce-situatie-se-constituie-garantia-financiara/>

garanției se stabilește astfel încât să acopere: n cazul prevăzut la pct.1 lit. b) și c) și pct. 2 lit. b) se stabilește astfel încât să acopere contravaloarea consumului de energie electrică estimat a se realiza de către clientul final pe o perioadă de maximum 90 de zile, la prețul de contract. Această prevedere cade și sub incidența standardului IFRS 4 (Appendix A) [36]: Un contract de asigurare este un „contract în temeiul căruia o parte (asigurătorul) acceptă un risc semnificativ de asigurare de la o altă parte (asiguratul), acceptând să despăgubească asiguratul dacă un eveniment viitor incert (specificul asigurat) afectează în mod negativ asiguratul.

#### Nota 4 Stocuri

Standardul IAS 2 [37], precizează ca stocurile sunt active curente care, printre altele, sunt: a) deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității; b) sub formă de materii prime, materiale auxiliare, combustibili, alte materiale consumabile care urmează să fie folosite pentru prestarea unor servicii (sau cea mai cunoscută caracteristică, în procesul de producție pentru obținerea de bunuri).

Materialele auxiliare, combustibilii, piesele de schimb, respectiv alte materiale consumabile, componentele stocului la entitatea studiată sunt înregistrate la prețul de achiziție plus orice alt cost direct atribuibil acestora, ca: transport, taxe de import, alte taxe.

Principiul fundamental al standardului, stocurile trebuie recunoscute la valoarea minimă dintre cost și valoarea realizabilă netă, este respectat de către entitate, dat fiind faptul că entitatea nu menține stocuri (mărfuri) spre vânzare, ele sunt doar spre consum intern.

Entitatea folosește, la ieșirea din gestiune, ca urmare a consumul intern sau în urma vânzării metoda FIFO (primul intrat, primul ieșit), una din cele 2 metode agreeate de standardul internațional, pe lângă cea a costului mediu ponderat (CMP).

#### Nota 4.1 Avansuri plătite

Conform standardelor internaționale o societate este obligată să se țină evidența avansurilor acordate furnizorilor pentru cumpărări de bunuri de natura imobilizărilor corporale și necorporale, stocurilor sau pentru prestări de servicii, astfel entitatea a efectuat în perioada analizată anumite plăți către diverși furnizori: costul de 48.130 lei, la data 31.12.N-1 din contul 4093 Furnizori - debitori pt imobilizări, reprezintă un avans pentru achiziția unui utilaj - motostivuitor, iar conform IAS 16 [38]: Acest principiu de recunoaștere se aplică tuturor costurilor în momentul în care sunt suportate, atât suportate inițial pentru achiziționarea sau construirea unui element de imobilizări corporale, cât și ulterior efectuate după recunoaștere pentru adăugarea, înlocuirea unei părți sau a serviciului; atât costul de 121.869 lei cât și costul de 119.230 lei (de la începutul, respectiv sfârșitul anului N-1 din contul 40910 Furnizori-debitori pt stocuri) sunt reprezentate de plăți către furnizori externi de materiale consumabile, a căror perioadă de livrare, calculată de la transmiterea comenzii și până la recepția fizică a produselor, este de aproximativ 8-10-12 săptămâni.

#### Nota 5 Creanțe comerciale

Aplicând prevederile standardului IFRS 15 [39]: „obiectivul prezentului standard este de a stabili principiile pe care o entitate trebuie să le aplice pentru a raporta informații utile pentru utilizatorii situațiilor financiare cu privire la natura, valoarea, plasarea în timp și incertitudinea veniturilor și fluxurilor de trezorerie generate de un contract cu un client.

Pentru a îndeplini obiectivul de la punctul 1, principiul esențial al prezentului standard este că o entitate trebuie să recunoască venituri pentru a ilustra transferul de bunuri sau servicii promise către clienți la o valoare care reflectă contraprestația la care entitatea se așteaptă să aibă dreptul în schimbul acelor bunuri sau servicii.

O entitate trebuie să ia în considerare termenii contractului, precum și toate faptele și circumstanțele relevante atunci când aplică prezentul standard. O entitate trebuie să aplice în mod

consecvent prezentul standard, inclusiv utilizarea oricăror soluții practice, pentru contractele cu caracteristici similare și în circumstanțe similare.

Nota 5.1\*\* Clienți incerti - depreciere

*\*\*Precizare: la fel ca și în cazul Alte valori\* și acest element a fost prezentat separat doar pentru a evidenția faptul că o entitate trebuie să pună accent pe reevaluarea soldului clienților și a necesității constituirii a unui provizion pentru depreciere. Altfel, în ambele raportări, suma nu este luată în calcul datorită faptului că soldul apare ca (+)debit și (-)credit.*

Atât regulamentul CE 1126/2008 cât și normele interne fac referire la constituirea de ajustări pentru deprecierea creanțelor. Normele interne dau și anumite condiții ca timp de neîncasare[40]: >270 zile și deductibilitate de 30% inițial, nerecomandată și desigur nedeductibilă deprecierea constituită în proporție de 100%. Normele CE și internaționale evită să impună anumite reguli de calculație pentru deprecierea creanțelor, lăsând la raționamentul profesionistului contabil acest fapt; se dă, pentru cine dorește, un mod de calcul pentru pierderile din credit numit matrice de determinare a provizioanelor. Mai simplu spus [41], este un calcul al pierderii din depreciere bazat pe procentul de rată implicit aplicat grupului de active financiare. IFRS 9 afirmă că ar trebui să: Obțineți ratele implicite din istoricul dvs. de pierdere a creditului comercial; ajustați-le pentru informații privind viitorul acestor creanțe.

<b>Matrice minimă de determinare a provizioanelor</b>	<b>Bazat pe regiunea EMENA</b>
curente	0.71%
30 zile	0.71%
60 zile	0.71%
90 zile	0.71%

*Sursa, internă - grup ALS: Mod de calcul depreciere creanțe clienți*

Astfel societatea are constituite deprecieri pentru creanțe clienți, care sunt reevaluate lunar, atât din punct de vedere al probabilității de încasare cât și prin înregistrarea diferențelor de curs valutar.

**Tabel 6. Situație clienți incerti**

Sold la	01.01.N-1	31.12.N-1=01.01.N	31.12.N
Clienți			
Interni	134,770.31 lei	134,770.31 lei	134,770.31 lei
Externi	584,841.12 lei	747,246.49 lei	779,296.70 lei

Nota 5.2 Disponibilități de numerar

Numerarul cuprinde disponibilul în lei și în valuta existent atât în casierie cât și în conturile bancare curente, acesta va fi folosit la întocmirea “Situației fluxurilor de trezorerie”. Numerarul și echivalentele de numerar sunt raportate astfel:

- numerarul și echivalentele de numerar în lei din casierie și în conturile de la bănci, se evidențiază la valoarea nominală;

- numerarul și echivalentele de numerar în valută din casierie și în conturile de la bănci, se revaluează la rata de schimb afișată de BNR pentru ultima zi a perioadei de raportare. Diferențele de curs rezultate din reevaluarea valutei sunt înregistrate pe venituri sau cheltuieli financiare.

Nota 5.3 Alte creanțe

În această categorie proporția cea mai cuprinzătoare este reprezentată în special de TVA-ul de recuperat, pe lângă mici sume reprezentate sume de recuperat pentru concedii medicale de la

FNUASS; aceste creanțe în legătură cu bugetul statului pot fi scăzute din evidență și prin compensarea între creanțelor și datoriilor, cu respectarea prevederilor legale.

#### Nota 5.4 Cheltuieli înregistrate în avans

Cheltuielile în avans existente în sold, cuprind: impozite și asigurări auto, roviniete, asigurări pentru stocuri și utilaje emise de societatea mamă, alte lucrări de întreținere a spațiului închiriat și folosit.

#### Nota 6 Datorii

O datorie [42] reprezintă o obligație actuală a entității ce decurge din evenimente trecute și prin decontarea căreia se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice. O datorie este recunoscută în contabilitate și prezentată în bilanț atunci când este probabil că o ieșire de resurse încorporând beneficii economice va rezulta din decontarea unei obligații prezente și când valoarea la care se va realiza această decontare poate fi evaluată în mod credibil.

Datorii curente [43], o entitate trebuie să clasifice o datorie drept datorie curentă atunci când:

- (a) se preconizează decontarea datoriei în cursul ciclului său normal de exploatare;
- (b) datoria este deținută, în principal, în scopul tranzacționării;
- (c) datoria trebuie decontată în termen de douăsprezece luni după perioada de raportare;

sau

(d) entitatea nu are un drept necondiționat de a amâna decontarea datoriei pentru cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare (a se vedea punctul 73). Condițiile unei datorii care ar putea avea drept rezultat, la latitudinea partenerului, decontarea sa prin emiterea instrumentelor de capitaluri proprii nu îi afectează clasificarea.

O entitate trebuie să clasifice toate celelalte datorii ca datorii pe termen lung. Derecunoașterea datoriei se efectuează atunci când obligațiile contractuale sunt achitate, anulate sau expiră.

#### Nota 6.1 Datorii comerciale

Datoriile comerciale reprezintă obligații de plată pentru bunurile sau serviciile care au fost achiziționate de entitate de la furnizori în și pentru ciclul normal al activității de exploatare. În situația în care livrarea bunurilor și serviciilor necesare activității curente nu au fost însoțite de factură, iar valoarea acestora este disponibilă, obligația ce a luat naștere din respectivul eveniment este înregistrată și recunoscută ca datorie. Datoriile care apar ca urmare a unei operațiuni în valută se contabilizează în moneda națională, pe baza cursului de schimb oficial de la data efectuării operațiunii; lunar, soldul creditor al datoriilor în valută este convertit în lei prin utilizarea cursului de schimb valutar, valabil pentru ultima zi din lună, comunicat de BNR.

#### Nota 6.2 Avansuri facturate la clienți

Tot în această categorie, ca datorie comercială, intră și avansurile primite de la clienți pentru prestarea serviciului contractat, în cazul studiat este vorba de emiterea buletinului de analiză pentru mostrele geologice trimise de acesta la laborator (entitate); politica grupului din care face parte societatea impune plata în avans, înainte de a începe orice fel de procesare fizică a probelor, în cazul anumitor clienți, din țări cu un anumit risc, dar nu numai, și pentru anumiți noi clienți apăruți în acest domeniu de activitate, clienți despre care se găsesc puține informații.

#### Nota 6.3 Alte datorii curente

Din această categorie fac parte salariile angajaților precum și impozitul și taxele aferente, reținute de entitate la sursă și plătite în numele angajaților și sunt recunoscute ca și cheltuieli atunci când serviciile sunt prestate.

Societatea înregistrează impozit pe profit (cota 16%) în conformitate cu codul fiscal național în vigoare la data întocmirii situațiilor financiare. Profitul fiscal diferă de profitul raportat în contul de profit și pierdere, deoarece exclude elemente de cheltuieli nedeductibile și include elemente de venit neimpozabile. Nu există facilități fiscale care să afecteze impozitul pe profit.

De asemenea aici sunt incluse și taxa de drepturi de autor (royalty fee) și de management, astfel societatea-mamă ALS emite la încheierea exercițiului financiar, cu data de 31.03.N-1, facturi cuprinzând valoarea acestor două taxe, ca procent din cifra de afaceri înregistrată în anul lor fiscal precedent (01.04.N-2 – 31.03.N-1). Prin urmare, datorită faptului că filiala din România nu și-a schimbat perioada de raportare (anul fiscal = anul calendaristic) a apărut o înregistrare a acestei datorii într-un cont distinct (40800 – Furnizori-facturi nesosite) și o împărțire a acesteia pe 4 trimestre, pentru calculul impozitului pe profit<sup>5</sup>:

**Tabel 7. Calcul și repartizare taxe de grup (drepturi de autor și management)**

<i>Data</i>	<i>Suma</i>	<i>Explicație</i>
	<i>129,304:4=32,326 AUD</i>	<i>Suma de control, aferentă facturii 317/31.03.2017</i>
30.06.N-2	99,127.68 lei	<b>32,326 AUD</b> , cheltuială aferentă trim. II
30.09.N-2	98,710.67 lei	<b>32,326 AUD</b> , cheltuială aferentă trim. III
31.12.N-2	98,364.79 lei	<b>32,326 AUD</b> , cheltuială aferentă trim. IV
		Reglare diferență: 49,666.25-32,326=17,340.25AUD
		17,340.25 x 3 trim. = 52,020.75 AUD
31.12.N-2	157,185.16 lei	<i>Surplus cheltuială aferentă trim. IV, final de an</i>
31.12.N-2	<b>453,388.30 lei</b>	Sold creditor la 01.01.N-1
31.03.N-1	-607,895.03 lei	Factura 318/31.03.2018 (198,665 AUD)
31.03.N-1	154,506.73 lei	<i>cheltuială aferentă trim. I</i>
	- lei	Sold la 01.04.N-1
	<i>198,665:4=49,665.25AUD</i>	<i>Suma de control, aferentă facturii 318/31.03.2018</i>
30.06.N-1	146,878.01 lei	<b>49,665.25 AUD</b> , cheltuială aferentă trim. II
30.09.N-1	141,283.90 lei	<b>49,665.25 AUD</b> , cheltuială aferentă trim. III
31.12.N-1	140,132.65 lei	<b>49,665.25 AUD</b> , cheltuială aferentă trim. IV
		Reglare diferență: 55,591-49,666.25=5,924.75 AUD
		5,924.75 x 3 trim. = 17,774.25 AUD
31.12.N-1	51,111.11 lei	<i>Surplus cheltuială aferentă trim. IV, final de an</i>
31.12.N-1	<b>479,405.67 lei</b>	Sold creditor la 01.01.N
31.03.N	-668,114.87 lei	Factura 319/31.03.2019 (222,364 AUD)
31.03.N	188,709.20 lei	<i>cheltuială aferentă trim. I</i>
	- lei	Sold la 01.04.N
	<i>222,364:4=55591 AUD</i>	<i>Suma de control, aferentă facturii 319/31.03.2019</i>
30.06.N	161,981.06 lei	<b>55,591 AUD</b> , cheltuială aferentă trim. II
30.09.N	164,482.64 lei	<b>55,591 AUD</b> , cheltuială aferentă trim. III
31.12.N	169,336.45 lei	<b>55,591 AUD</b> , cheltuială aferentă trim. IV
		Reglare diferență: 47,769.25-55,591=-7,821.75 AUD

<sup>5</sup>Notă: Pentru estimarea cheltuielii, societatea preia valoarea ultimei facturi recepționate și o redistribuie pe cele 4 trimestre, aferente anului fiscal străin, iar reglările și înregistrările aferente trim. IV –an fiscal românesc- sunt efectuate după primirea facturii în martie anul următor. În tabel sunt prezentate sumele corectate cu diferențele de curs valutar (cheltuială la curs crescător și venit la curs descrescător)

		-7,821.75 x 3 trim. = -23,461.25 AUD
31.12.N	-70,100.09 lei	<i>Surplus cheltuială aferentă trim. IV, final de an</i>
31.12.N	<b>425,700.06 lei</b>	Sold creditor la 01.01.N+1
31.03.N+1	-515,391.99 lei	Factura 320/31.03.2020 (191,077 AUD)
31.03.N+1	89,691.93 lei	<i>cheltuială aferentă trim. I</i>

#### Nota 6.4 Beneficii ale angajaților

Conform IAS 19 Beneficiile angajaților, entitatea este obligată: (art. 16) să evalueze costul estimat al absențelor remunerate cumulate ca fiind suma suplimentară pe care entitatea preconizează că o va plăti ca rezultat al dreptului nefolosit care s-a acumulat la încheierea perioadei de raportare. Astfel societate studiată va constitui un provizion pentru: concedii de odihnă neefectuate în perioada raportată (01.01.N – 31.12.N), tichete cadou pentru proprii salariați aferente anului N+1 și suma necesară pentru plata celui de al 13-lea salariu:

**Tabel 8. Beneficii ale angajaților**

Denumire beneficiu	Sumă
Concediu de odihnă neefectuat	158,085 lei
Tichete cadou	35,600 lei
Al 13-lea salariu	211,284 lei
<b>Total</b>	<b>404,969 lei</b>

Înregistrarea contabilă este (cu analitice dezvoltate pentru fiecare tip de beneficiu):

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	1517 Provizioane pentru beneficiile angajaților	404,969 lei
---	---	---	-------------

Sumele aferente au fost calculate doar pentru salariații permanenți (cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată) ai entității, datorită faptului că a) ponderea lor este de aprox. 92% din total angajați, respectiv din fond de salariu și că b) pentru aceștia entitatea va suporta toate cele 3 beneficii (datorită faptului că mișcările, intrări/ieșiri, de personal cu CIM pe perioadă nedeterminată au avut fluctuații extrem de mici pe perioada analizată N-1 – N); deci mărimea personalul de bază, profesionist, deja format este constantă. Normele IFRS obligă entitățile să raporteze acest tip de provizion.

#### Nota 7 Capitaluri proprii

##### Nota 7.1 Capital social subscris vărsat

Conform OMFP 2844/2016 (Anexa 1), capitalul social subscris și capitalul social vărsat se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a persoanei juridice și a documentelor justificative privind vărsămintele de capital, efectuate cu ocazia constituirii și majorării de capital[151. (1)], de asemenea capitalul social prezentat în situațiile financiare anuale trebuie să corespundă cu cel înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului. În cazul efectuării unor ajustări ale capitalului social, urmare aplicării IFRS, acestea nu afectează capitalul social vărsat al entității[art. 159 (2)].

##### Nota 7.2 Alte rezerve

Rezerve legale constituite potrivit art. 183 (1) din Legea 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din profitul societății se va prelua, în fiecare an, cel puțin 5% pentru formarea fondului de rezervă, până ce acesta va atinge minimum a cincea parte din capitalul social.. Nota contabilă care se efectuează la sfârșitul exercițiului financiar este:

129 Repartizarea profitului = 1061 Rezerve legale 40 lei

Tot conform OMFP 2844/2016 (Anexa 1):. – Alte rezerve neprevăzute de lege sau de statut pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau în alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale [art.164], înregistrare contabilă:

---

129 Repartizarea profitului = 1068 Alte rezerve	112.661 lei
---	-------------

---

#### Nota 7.3 Repartizarea profitului

Conform legislației în vigoare, entitate a repartizat din profitul de 4,874,201 lei aferent anului 2017, suma de 112,661 lei pe alte rezerve reprezentând investiția în utilaje în 2017 pentru care s-a calculat scutirea de impozit profit conform legislației în vigoare, iar suma de 4,761,540 lei să rămână nerepartizat în contul 1171 „Rezultat reportat” și să fie utilizat în anii următori la propunerea asociaților.

#### Nota 7.4 Rezultatul reportat

În același ordin național OMFP 2844/2016 (Anexa 1) avem precizările care acoperă rezultatul reportat:

- Art. 173(3) Închiderea conturilor 121 „Profit sau pierdere” și 129 „Repartizarea profitului” se efectuează la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale. Ca urmare, cele două conturi apar cu soldurile corespunzătoare, în situația poziției financiare întocmită pentru exercițiul financiar la care se referă situațiile financiare anuale.

- Art. 174. – În contul 117 „Rezultatul reportat, cu excepția rezultatului reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS 29” se evidențiază distinct: rezultatul reportat provenit din preluarea la începutul exercițiului financiar curent a rezultatului din contul de profit și pierdere al exercițiului financiar precedent, rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile, rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile, rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare, rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea IFRS, mai puțin IAS 29, precum și rezultatul reportat provenit din utilizarea, la data trecerii la aplicarea IFRS, a valorii juste drept cost presupus.

**Concluzii.** După cum se observă societatea respectă principiul permanenței metodelor, astfel politicile contabile și metodele de evaluare sunt aplicate în mod constant de la un exercițiu financiar la altul, prin urmare nu există diferențe între înregistrările de la un an la altul, dar și de la raportarea națională la raportare IFRS.

Briciu et all (2010) afirmă că pe baza informațiilor reflectate în conturi, sunt pregătite diferite situații financiare, care vor deveni suport informațional în procesul de documentare, analiză, prognoză și luarea deciziilor.[44]

Prin urmare așa cum afirmă și Deaconu (2017), realitatea social-economică și culturală a fiecărei țări determină o ierarhie de priorități în rândul utilizatorilor. Recunoașterea utilizatorului preferențial al unui sistem contabil ne arată stadiul în care se află progresul contabilității într-o țară sau alta (...).

Contabilitatea românească a reacționat în fața provocărilor europene, adaptându-se proceselor de normalizare, armonizare și convergență atât cu ajutorul unor instituții naționale cât și a unor organisme reprezentând profesia contabilă.

Adoptarea IFRS în România este o problemă complexă, care oferă informațiilor contabile credibilitate, iar performanța întreprinderii poate fi comparată la nivel mondial.[45]

Așa cum se observă, primul punct forte pentru societatea studiată este reprezentat de faptul că ea face parte dintr-un grup care activează la nivel mondial, cu sediile în Australia, listat la bursă,



astfel grupul își raportează situațiile conform standardelor IFRS. Un al doilea punct ajutător este reprezentat de faptul că România face parte din Uniunea Europeană, care a început și continuă procesul de adoptare și implementare a standardelor IFRS, astfel țărilor membre le este mai ușor integrarea în planurile naționale de conturi și în reglementările naționale a principiilor redade de către aceste standarde.

Din studiu reiese că societatea ar putea începe raportarea conform standardelor IFRS, cel puțin elementele componente ale bilanțului, situația care redă poziția financiară, și punctul de plecare în orice raportare, fiind prima care este întocmită și prezentată, nu are nevoie de retratări ample, prin simplul fapt că evidențierea sau plasarea în conturi a elementelor a fost făcută prin apel la raționamentul profesional, condiție esențială la întocmirea situațiilor conform IFRS.

### Referințe bibliografice:

- [1] IASB – International Accounting Standards Board, articol accesat la [http://ceccar.ro/ro/?page\\_id=1410](http://ceccar.ro/ro/?page_id=1410), in data de 17 martie 2020
- [2] Feleagă L., Feleagă N., Convergențe contabile internaționale prin prisma aderării la Uniunea Europeană, *Economie teoretică și aplicată* Nr. 3 / 2006 (498)
- [3] [5] Raport al Comisiei către Parlamentul European și Consiliu privind activitățile Fundației IFRS, ale EFRAG și ale PIOB în 2017, Bruxelles, 19.10.2018 COM(2018) 705 final, pg. 4-5 ; p.7
- [4] Căruntu C, Lăpăduși M. L., *Standardele Internaționale de Raportare Financiară - viziune de ansamblu asupra adoptării și aplicării acestora la nivelul firmei*, *Analele Universității "Constantin Brâncuși"* din Târgu Jiu, *Seria Economie*, Nr.2/2011, pp. 86-99
- [6] *Normele și standardele de contabilitate*, [https://europa.eu/youreurope/business/finance-funding/accounting/accounting-rules-standards/index\\_ro.htm](https://europa.eu/youreurope/business/finance-funding/accounting/accounting-rules-standards/index_ro.htm), accesat la 17 martie 2020
- [7] *Cadrul legal privind aplicarea IFRS în România*, [http://ceccar.ro/ro/?page\\_id=3015](http://ceccar.ro/ro/?page_id=3015), accesat la 17.03.20
- [8] <https://www.iasplus.com/en/standards>, accesat la 22 martie 2020
- [9] Buhăescu O., *Creșterea utilizării IFRS în România*, articol accesat la <https://www2.deloitte.com/ro/ro/pages/tax/articles/schimbarile-propuse-in-impozitarea-veniturilor-care-ar-fi-impactul-pentru-salarii-si-activitati-independente.html>,
- [10] Ghid de aplicare a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, Autoritatea de Supraveghere Financiară, 2013, pg. 4, accesat la <https://asfromania.ro/supraveghere/supraveghere-capital/ifrs-piata-capital-supraveghere/1870-ghiduri-ifrs>
- [11] [26] [45] Deaconu S.C., *Contabilitate aplicată*, Universitatea "1 Decembrie", Seria Didactică, Alba Iulia, 2017, p.. 30 ; pp. 58-60
- [12] Adewale Atanda Oyerinde, *Institutional Structure, IFRS Adoption and Foreign Portfolio Investment in Africa*, *Acta Universitatis Danubius. Oeconomica*, edited by "Danubius" University from Galați, Faculty of Economic Science, Vol. 15, no. 4/2019, pp. 83-96
- [13] Mert I., *Perceived Costs and Benefits of IFRS Adoption of Cross-Border Mergers: A Statistical Analysis of Indian and Chinese Companies*, *Acta Universitatis Danubius. Oeconomica*, Vol 10, No 1 (2014), accesat la <http://journals.univ-danubius.ro/index.php/oeconomica/article/view/2160/2865#sdfnote1sym>
- [14] Türel, A. (2009): *The Value Relevance of IFRS: The Case of Turkey*, *Acta Universitatis Danubius Oeconomica, Banking and Finance*, 5(1), 119-128.
- [15] Indiel Daniel KAAYA. *The Intenational Financial Reporting Standards (IFRS) and Value Relevance: A Review of Empirical Evidence*. *Journal of Finance and Accounting*. Vol. 3, No. 3, 2015, pp 37-46, accesat la <http://pubs.sciepub.com/jfa/3/3/1>
- [16] Clarkson P., Hanna J. D., Richardson G., Thompson R., *The impact of IFRS adoption on the value relevance of book value and earnings*, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Vol. 7, 2011, pp. 1-17.

- [17] Hui-Sung Kao, Tzu-Han Wei, *The Effect of IFRS, Information Asymmetry and Corporate Governance on the Quality of Accounting Information*, Asian Economic and Financial Review, 2014, 4, (2), pp. 226-256
- [18] Trif V., *Impactul IAS și IFRS asupra sistemului contabil românesc*, Anale. Seria Științe Economice, Vol. XIII/2007, pp. 407-413
- [19] Jerman Mateja, *Caracteristicile raportărilor financiare în conformitate cu IFRS*, Anale. Seria Științe Economice, Vol. XV/2009, pp. 783-790
- [20] Bunea-Bontaș C., Petre M. C., Petroianu O. G., *Consensual and controversial issues on IFRS for SMEs*, Vol. XVII/2011, pp.495-501
- [21] Manea C. L., *Politicile contabile și influența lor asupra poziției și performanței companiei*, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica 1 (8), 2006, pp. 81-84
- [22] Reglementările contabile din 29 decembrie 2014 (actualizate) privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate\*), aprobate de Ordinul nr. 1.802/2014, publicat în Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014
- [23] IFRS 1 Aplicarea pentru prima dată a IFRS, [http://ceccar.ro/ro/?page\\_id=3056](http://ceccar.ro/ro/?page_id=3056)
- [24] *Studiu empiric privind fenomenul contabilității creative în mediul contabil românesc (I)*, EXPERTIZA ȘI AUDITUL AFACERILOR, NR. 32-33, 27 AUG. - 9 SEPT. 2019, accesat la <http://www.ceccarbusinessmagazine.ro/studiu-empiric-privind-fenomenul-contabilitatii-creative-in-mediul-contabil-romanesc-i-a5224/>, la 25 martie 2020
- [25] Petre G., *Întocmirea Situațiilor Financiare IFRS*, CAFR - Program de pregătire profesională 2013, accesat la [http://www.conta-conta.ro/miscellaneous/598\\_miscellaneous\\_contabilitate\\_files%20598\\_.pdf](http://www.conta-conta.ro/miscellaneous/598_miscellaneous_contabilitate_files%20598_.pdf)
- [27] IAS 1-Presentation of Financial Statements, accesat la <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1>
- [28] Stanciu Ionela, Joldoș (UDREA) Ana-Maria, Stanciu Florina Georgeta, *Environmental Accounting, an Environmental Protection Instrument used by Entities*, Annals of the University of Petroșani, Economics, Vol. XI, partea 2, 2011, p. 267-282.
- [32] *IFRS 1 Aplicarea pentru prima dată a IFRS*, [http://ceccar.ro/ro/?page\\_id=3056](http://ceccar.ro/ro/?page_id=3056)
- [34] <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38>
- [35] <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>
- [36] <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs4>
- [37] <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias2>
- [38] <https://www.ifrsbox.com/ias-16-property-plant-and-equipment/>
- [39] ANEXĂ IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții, [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014\\_2019/plmrep/COMMITTEES/JURI/DV/2016/05-23/COM-AC\\_DRC\(2016\)D044460-01\(ANN1\)\\_RO.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/plmrep/COMMITTEES/JURI/DV/2016/05-23/COM-AC_DRC(2016)D044460-01(ANN1)_RO.pdf)
- [40] <https://contabilul.manager.ro/a/18963/ajustare-pentru-deprecierea-creantelor-cum-facem-monografia-contabila.html>
- [41] Silvia, *How to calculate bad debt provision under IFRS 9*, <https://www.ifrsbox.com/how-to-calculate-bad-debt-provision-under-ifrs-9/>
- [42] Art. 18 (b) din ORDIN Nr. 1802 din 29 decembrie 2014 - Partea I pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate
- [43] Art. 69 din Regulamentul (CE) NR. 1126/2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului
- [44] Briciu S., Pop I. A., Ivan O. R., *Participation As A Form Of Economic Activity*, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Faculty of Sciences, "1 Decembrie 1918" University, Alba Iulia, vol. 1(12), 2010, pp. 36-54.
- I. Legea nr. 227/2015-Codul fiscal actualizat
- II. Ordinul Nr. 337 din 20 aprilie 2007, cu modificările și completările ulterioare

- III. Curs valutar, accesat la <https://bnr.ro/Cursul-de-schimb--7372.aspx>
- IV. [http://www.turismfelix.eu/documente\\_aga\\_2017/RaportAnual2016/5%20TUF%20AGO%202017.03.30%20-%202.1.6.%20Declaratie%20de%20conformitate%20IFRS%202016.pdf](http://www.turismfelix.eu/documente_aga_2017/RaportAnual2016/5%20TUF%20AGO%202017.03.30%20-%202.1.6.%20Declaratie%20de%20conformitate%20IFRS%202016.pdf)
- V. [https://www.bcr.ro/content/dam/ro/bcr/www\\_bcr\\_ro/Investitori/Rapoarte-financiare/2017/Situatii\\_financiare\\_consolidate\\_si\\_individuale\\_2017\\_IFRS.pdf](https://www.bcr.ro/content/dam/ro/bcr/www_bcr_ro/Investitori/Rapoarte-financiare/2017/Situatii_financiare_consolidate_si_individuale_2017_IFRS.pdf)
- VI. Conceptul de prag de semnificație aplicat în contabilitate și audit, nr. 23, accesat la <http://www.ceccar.businessmagazine.ro/conceptul-de-prag-de-semnificatie-aplicat-in-contabilitate-si-audit-a5049/>
- VII. First-time adoption of International Financial Reporting Standards A guide to IFRS 1 November 2009, Deloitte, [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)
- VIII. HOTARAREA nr. 2139/2004 din 30 noiembrie 2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe
- IX. LEGE nr. 15 din 24 martie 1994 (\*\*republicată\*\*)(\*actualizată\*) privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale
- X. Ordinul nr. 2844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară
- XI. Ordinul nr. 3189/2017 privind modificarea și completarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016
- XII. Regulamentul (CE) nr . 1126/2008 al Comisiei din 3 noiembrie 2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului, actualizat 2017
- XIII. Situații Financiare Individuale pentru semestrul încheiat la 30 Iunie 2016 întocmite în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară adoptate de Uniunea Europeană, accesat la [https://static1.squarespace.com/static/5a8e700664b05f7044b11202/t/5ab8fe8a1ae6cf31587afde3/1522073227156/Situatii\\_financiare\\_individuale\\_conform\\_IFRS\\_30\\_06\\_2016.pdf](https://static1.squarespace.com/static/5a8e700664b05f7044b11202/t/5ab8fe8a1ae6cf31587afde3/1522073227156/Situatii_financiare_individuale_conform_IFRS_30_06_2016.pdf)