

**CONSIDERENTE TEORETICE ȘI ASPECTE PRACTICE PRIVIND IFRS 1
„APLICAREA PENTRU PRIMA DATĂ A IFRS”**

**THEORETICAL CONSIDERATIONS AND PRACTICAL ASPECTS REGARDING
IFRS 1 "FIRST APPLICATION OF IFRS"**

CZU: 657:006.44

MELEGA Anatol¹, MATEȘ Dorel², MIHAILA Svetlana³

¹Universitatea Ștefan cel Mare, Suceava, România

²Universitatea de Vest din Timișoara

³Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

E-mail: ¹melega.anatol@gmail.com, ²mates.doloro60@yahoo.com, ³svmihaila@gmail.com

Abstract. *The purpose of this study is to provide a rigorous analysis of the initial withdrawals related to the first financial reporting of an economic entity that wishes to apply the International Financial Reporting Standards. The established objectives are to analyze the content of the Balance Sheet and the Profit and Loss Account applying IFRS and national GAAP.*

The essential foundation in the elaboration of the International Financial Reporting Standards is the promotion of a homogeneous economic-financial language for all users of financial accounting information. The importance of the treated subject is relevant for the professional accountants, auditors but also for the other parties interested in the accounting practices used by the IFRS reporting companies.

Cuvinte cheie: globalizare, internaționalizarea, IFRS, GAAP, armonizare financiar contabilă.

Jel Classification: M41- Accounting.

Introducere

Globalizarea economiei mondiale a avut ca efect și în același timp a declanșat apariția și funcționarea companiilor multinaționale. Filialele și sucursalele acestor multinaționale își desfășoară activitatea în medii contabile diferite ceea ce îngreunează obținerea unor date comparabile la nivel global. Astfel, apare nevoia armonizării sistemelor contabile ale țărilor lumii sau mai bine spus internaționalizarea contabilității, crescând posibilitatea luării unor decizii investiționale bine fundamentate.

Un rol important în cadrul procesului de armonizare a sistemelor contabile îl are International Accounting Standards Boards prin elaborarea unui set unic de standarde globale de contabilitate de înaltă calitate, cunoscute sub numele de IFRS. Standardele IFRS aduc transparență prin creșterea comparabilității și a calității informațiilor financiare. Totodată, aceste standarde consolidează responsabilitatea prin diminuarea decalajului de informații dintre furnizorii de capital și cei cărora le-au încredințat banii. Adoptarea IFRS-urilor reprezintă unica sursă actuală de a avea informații comparabile la nivel global, de asemenea, ele au o importanță vitală pentru organismele de reglementare din întregul mapamond. Standardele Internaționale de Raportare Financiară contribuie la eficiența economică, fiindule de un real folos investitorilor în identificarea riscurilor și oportunităților în investițiile viitoare, îmbunătățind astfel alocarea potențialului uman. Utilizarea unui limbaj unic de contabilitate are drept efect reducerea costului capitalului și totodată micșorarea costurilor internaționale de raportare pentru întreprinderi.

Actualmente Standardele Internaționale de Raportare Financiară sunt impuse în peste 140 de jurisdicții, multe altele permițând utilizarea lor.

Scopul cercetării îl reprezintă analiza principalelor retratări aferente adoptării Standardelor Internaționale de Raportare Financiară a unei entități economice din Japonia. În acest context ne-am propus următoarele *obiective*: Clarificarea aspectelor conceptuale privind IFRS, armonizare și convergență contabilă; Analiza de conținut a Bilanțului contabil și a Contului de Profit și Pierdere aplicând IFRS și GAAP-urile naționale. Lucrarea se încheie cu o serie de concluzii menite a reliefa principalele caracteristici ale mediului contabil internațional, precum și direcțiile viitoare de cercetare.

Stadiul cercetării. Adoptarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) în întreaga lume a fost adesea determinată de beneficiile potențiale ale acestor standarde în facilitarea comparabilității situațiilor financiare, protecția investitorilor, creșterea lichidității pieței de capital și implicațiile pozitive concomitente pentru creștere și dezvoltare economică globală (De George, Xi, & Shivakumar, 2016; Soderstrom & Sun, 2007).

Deși obiectivul de îmbunătățire a calității raportării financiare ar trebui să fie binevenit, deoarece promovează afacerile prin eliminarea problemelor de asimetrie informațională, în practică acesta este puțin probabil să fie un proces lin sau simplu. Dechow, Ge și Schrand (2010) observă că calitatea informațiilor contabile este condiționată de relevanța decizională a informațiilor financiare și deci este mai bine definită în contextul unui model de decizie specific. De exemplu, deși valorile activelor sunt contribuții importante în luarea deciziilor de către deținătorii de datorii pe termen lung, acestea sunt mai puțin utile pentru deciziile de investiții în capitaluri proprii. Dechow și colab. (2010) concluzionează că „nu există o măsură a calității veniturilor care să fie superioară tuturor modelelor de decizie”, ceea ce implică faptul că un obiectiv de pregătire a unui set unic de standarde de înaltă calitate pentru toți utilizatorii identificați nu poate fi în mod necesar realizabil. În concordanță cu această preocupare, unele studii recente subliniază faptul că accentul pe rolul IFRS în evaluare a făcut ca datele contabile să fie mai puțin utile pentru includerea în contracte (de exemplu, Ball, Li și Shivakumar 2015). Dând deoparte realizabilitatea standardizării globale, Dye și Sunder (2001) și Sunder (2011) se întreabă dacă este chiar de dorit să existe un singur set global de standarde contabile. Ei indică o varietate de beneficii pentru o lume care le permite firmelor să urmeze IFRS sau US GAAP, inclusiv oportunitatea de a evalua empiric efectele noilor standarde contabile și de a studia avantajele și dezavantajele adoptării. Aceștia susțin că mai multe state ar încuraja inovații pozitive în calitatea raportării financiare prin efectele concurenței.

Importanța armonizării, standardizării și convergenței standardelor contabile a fost recent recunoscută și acceptată datorită dezvoltării rapide a piețelor internaționale de capital, precum și a importanței sporite a acestor piețe atât la nivel național, cât și la nivel global. Dat fiind faptul că multe corporații multinaționale sunt listate pe mai multe burse, acest lucru creează necesitatea dezvoltării unui set de standarde contabile acceptate internațional (Ding, Jeanjean & Stolowy, 2005). Prin urmare, IFRS a fost introdus ca un set unificat de standarde concepute pentru a spori principalele obiective ale raportării financiare; și anume, reducerea asimetriei informaționale și creșterea comparabilității situațiilor financiare de pe glob (Soderstorm & Sun, 2007). Autoritățile de reglementare susțin că utilizarea IFRS poate fi benefică pentru investitori, deoarece îmbunătățește comparabilitatea situațiilor financiare, îmbunătățește transparența corporativă și crește calitatea raportării financiare (Regulamentul CE nr. 1606/2002).

Problema implementării IFRS este una destul de complexă și trebuie luate în considerare numeroase aspecte atunci când se evaluează implementarea IFRS (Albu, Albu, Bunea, Calu & Gîrbină, 2011):

- Caracteristicile sistemului contabil;
- Persepectiva istorică;
- Caracteristicile și atitudinile companiilor;

- Utilizatorii situațiilor financiare și așteptările lor;
- Specificul profesiei contabile.

Relația strânsă dintre raportarea financiară și factorii legali, culturali și instituționali indică faptul că compensarea dintre costuri și beneficii, care impune firmelor să producă rapoarte financiare de înaltă calitate, nu este aceeași în toate țările. Standardele de contabilitate care pot părea avantajoase în contextul unei economii deschise sau dezvoltate pot fi mai puțin benefice în altă parte. Un exemplu clarificator este accentul IFRS pe contabilitatea valorii juste, care oferă informații relevante pentru valoare atunci când valorile juste sunt obținute de pe piețele profunde și lichide, dar pot permite manipularea în țările în care piețele de capital sunt nelegale, opace, subregulate sau insuficient reprezentative pentru economie (Fiechter și Novotny-Farkas, 2015).

Mulți susținători consideră că raportarea conformă cu IFRS este de o calitate mai mare decât GAAP-urile naționale și că adoptarea lor îmbunătățește transparența financiară, scade asimetria informațională pe piețele de capital, promovează comparabilitatea transfrontalieră, atrage fluxuri de capital străin și, în consecință, scade costul capitalului (de exemplu, Levitt, 1998; IASB, 2002). Având în vedere aceste beneficii neprelucrate, este puțin surprinzător faptul că primele studii IFRS se concentrează, de regulă, pe evaluarea calității rapoartelor financiare conforme cu IFRS.

În literatura de specialitate, au fost publicate o serie studii, recenzii ale cercetării referitoare la IFRS. Soderstrom și Sun (2007) oferă o revizuire timpurie a studiilor axate în principal pe adoptarea voluntară a Standardelor internaționale de contabilitate (IAS) sau reconcilierii între IAS și principiile contabile general acceptate din SUA (GAAP). Hail, Leuz și Wysocki (2010) analizează studiile IFRS pentru a determina implicațiile firmelor americane care ar putea trece la IFRS. În special, studiază efectele adoptării IFRS de către SUA asupra raportării calității, costurilor și pieței de capital. Pope and McLeay (2011) examinează studiile empirice IFRS care apar din programul de cercetare INTACCT și discută despre implementarea IFRS în UE. Bruggemann, Hitz și Sellhorn (2013) oferă o imagine de ansamblu asupra diferitelor studii IFRS fără a ține cont de detaliile studiilor individuale. Ahmed, Chalmers și Khelif (2013) realizează o meta-analiză a literaturii IFRS, extrăgând dintr-o gamă largă de reviste și documente de lucru. Cu toate acestea, analiza lor se limitează la studii care examinează efectele adoptării IFRS asupra relevanței valorice, a acumulărilor discreționare și a previziunilor analistilor. Meta-analiza lor se concentrează în principal pe cuantificarea efectelor de adopție documentate în studiile anterioare. Mai recent, Leuz și Wysocki (2016) examinează literatura de reglementare a raportării financiare, bazându-se atât pe dovezi din SUA, cât și pe cele internaționale. Deși studiul lor nu se bazează pe IFRS în sine, ci mai pe larg asupra efectelor economice ale reglementării standardelor de raportare financiară, aceștea oferă o sinteză sumară a constatărilor empirice asociate cu adoptarea IFRS. În special, aceștea discută despre provocările empirice cu care se confruntă cercetătorii atunci când se angajează în cadrul IFRS și evidențiază mai mult limitările atragerii inferențelor cauzale în cercetarea privind reglementarea.

Întrucât analiza noastră este menită să ofere o imagine de ansamblu asupra tendințelor în alegerile de cercetare, mai degrabă, decât analiza exhaustivă a tuturor metodelor de cercetare adoptate în literatura de specialitate, ne limităm atenția la același set de documente identificate pentru această revizuire în revistele: *Contemporary Accounting Research*, *Journal of Accounting and Economics*, *Journal of Accounting Research*, *Review of Accounting Studies*, și *The Accounting Review* din anul 1999 până în 2019. Aplicând ca cuvinte cheie de căutare „Adoption of IFRS” obținem un număr de 64 articole publicate. Majoritatea acestor studii consideră adoptarea IFRS / IAS ca obiectiv principal de cercetare. Câteva studii folosesc stabilirea adopției IFRS nu ca parte a analizei lor principale, ci ca o parte a analizei lor secundare.

Pentru a analiza principalele direcții de cercetare în mediul științific legate de adoptarea IFRS și globalizarea contabilității, cu ajutorul VOSviewer au fost analizate cuvintele cheie din abstractele articolelor publicate în Web of Science (Figura 1). Au fost analizate 63 de articole publicate între anii 1999 și 2019, având drept subiecte globalizarea contabilității și IFRS.

În Figura 1, sunt prezentate 5 grupe interdependente, focusate pe globalizarea contabilității și adoptarea IFRS-iară. Cel mai mare grup abordează probleme legate de accounting standards, consequences, convergence, information, mandatory IFRS adoption, standards. Al doilea grup relevă teme legate de: disclosure, earnings management, financial reporting standards, international accounting, quality, value relevance. Cel de-al treilea grup se focusează pe aspecte legate de accounting law, costs, globalization, IAS/IFRS, owner's equity. Grupul al patrulea este format din 4 subiecte: adoption, financial statements, financial reporting, IFRS. Ultimul grup, al cincilea, este compus din 4 subiecte, și anume: accounting, balance sheet, fair value, fixed assets.

Astfel, putem deduce faptul că cercetările efectuate la nivel internațional în ceea ce privește adoptarea IFRS s-au focusat pe probleme similare, cu rezultate diferite. Totodată putem remarca faptul că nici o lucrare nu a abordat problematica ce ține de principalele retratări aferente primei raportări financiare conforme cu IFRS.

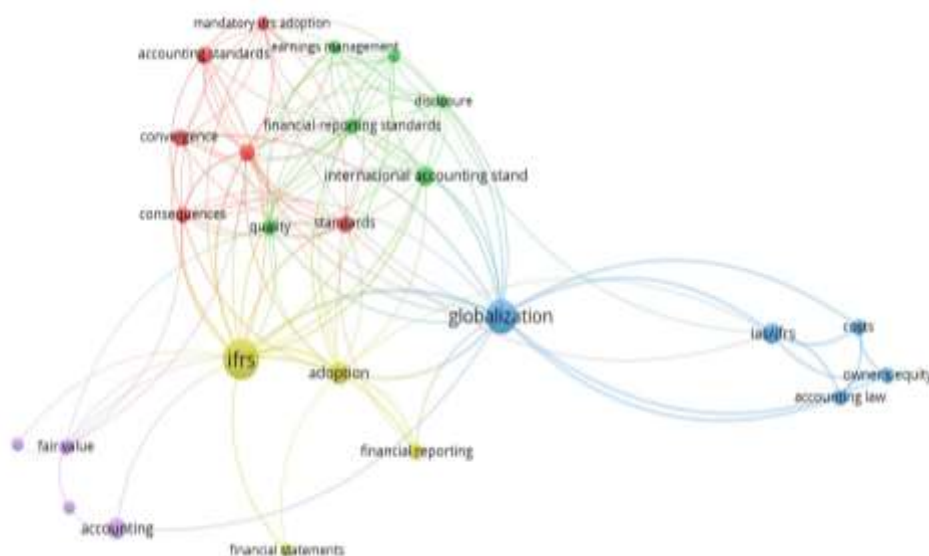


Figura 1. Direcții de cercetare privind IFRS

Sursa: elaborat de autor cu VOSviewer

Consecințele adoptării IFRS sunt vizibile chiar din prima raportare conformă cu acestea. În cadrul primei raportări conforme cu IFRS putem deduce și analiza principalele diferențe dintre principiile contabile naționale și IFRS.

Metodologia cercetării

Ideea acestei cercetări este de a identifica și de a evidenția principalele aspecte ale tranziției de la sistemele contabile naționale la Standardele Internaționale de Raportare Financiară, precum și de a evidenția principalele diferențe dintre principiile contabile naționale și IFRS. Pentru atingerea acestui obiectiv vom apela la metodele transversale care se vor aplica cu precădere asupra aspectelor teoretice și se vor materializa prin procedee de investigație, observare, comparație și testare a conceptelor, ideilor și teoriilor existente în domeniu. După tipul demersului investigativ, vom utiliza metoda calitativă, deoarece ne vom folosi de observație și analiză, aplicate asupra datelor și informațiilor regăsite în cadrul literaturii de specialitate și în rapoartele unor organisme internaționale interesate de tematică adoptării

IFRS-urilor în țări precum Japonia, totodată ca instrument al acestei metode vom folosi studiul de caz, prin analizarea de conținut al bilanțului și contului de profit și pierdere al unei entități din Japonia, care a adoptat în anul 2016 IFRS-urile.

IFRS 1 „Adoptarea pentru prima dată a IFRS” a fost elaborat cu scopul de a ajuta companiile care intenționează să adopte IFRS și să asigure că primele situații financiare întocmite în conformitate cu IFRS conțin informații de calitate înaltă, sunt transparente pentru utilizatori și comparabile pentru toate perioadele prezentate. IFRS 1, vine să asigure un punct de plecare potrivit pentru o contabilitate în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Practic, IFRS 1 reprezintă un ghid de tranziție de la principiile contabile naționale (GAAP-Generally Accepted Accounting Principles) la IFRS.

Entitățile care doresc să adopte IFRS trebuie să aplice IFRS 1 în primele situații financiare anuale în care entitatea adoptă IFRS-urile.

Punctul de plecare a raportării financiare conforme cu IFRS-urile îl reprezintă bilanțul de deschidere la data trecerii la IFRS, în care entitatea recunoaște toate elementele patrimoniale conform recunoașterii cerute de IFRS. În primele situații financiare sunt folosite aceleași politici contabile ca cele utilizate în bilanțul de deschidere, tot astfel cum și în toate perioadele prezentate în respectivele situații financiare.

IFRS 1 solicită entităților care adoptă IFRS pentru prima dată să aplice retroactiv standardele impuse de IFRS. Cu toate acestea, IFRS 1 permite scutiri de la aplicarea retroactivă a unor cerințe privind adoptarea pentru prima dată a IFRS:

1. Combinări de întreprinderi: Entitatea care adoptă IFRS poate alege să nu aplice IFRS 3 „Combinări de întreprinderi”, retroactiv pentru combinările care au avut loc înainte de data trecerii la IFRS.

Dacă entitatea decide să aplice IFRS 3, ea este obligată să retrateze toate combinările de întreprinderi aplicând IAS 36 „Deprecierea activelor” și IAS 38 „Imobilizări necorporale”.

2. Valoarea justă sau reevaluarea drept cost presupus: La data trecerii la IFRS, entitatea care adoptă IFRS poate opta pentru evaluarea elementelor de imobilizări corporale la valoarea justă și să folosească această valoare drept cost presupus la acea dată sau să facă o reevaluare conform principiilor contabile general acceptate anterioare a unui element de imobilizări corporale drept cost presupus la data reevaluării comparabilă cu valoarea justă sau costul amortizat conform IFRS.

3. Beneficiile angajaților: Entitatea care adoptă IFRS, conform IAS 19 „Beneficiile angajaților”, poate să lase unele câștiguri sau pierderi salariale nerecunoscute.

4. Diferențe de conversie cumulate: Conform IAS 21 „Efectele variației cursurilor de schimb valutar”, entitatea care adoptă IFRS trebuie să calculeze diferențele de conversie cumulate ca pe o componentă separată a capitalurilor proprii sau să transfere, pentru operațiunile din străinătate, diferența de conversie la contul de profit și pierdere, recunoscând-o drept câștig sau pierdere la cedare.

5. Instrumente financiare compuse: Conform IAS 32 „Instrumente financiare compuse”, dacă entitatea care adoptă IFRS deține instrumente financiare compuse, acestea trebuie împărțite în componente distinse de datorii și capitaluri proprii. Dacă componenta de datorii nu mai este valabilă, capitalurile proprii se vor împărți în rezultat reportat și respectiv componenta de capitaluri proprii.

6. Activele și datoriile filialelor, ale entităților asociate și ale asocierilor în participație: Atunci când entitatea adoptă mai târziu IFRS decât societatea mamă, aceasta trebuie să evalueze activele și datoriile la valoarea contabilă care sunt incluse în situațiile financiare ale societății mamă sau la valorile contabile conform IFRS.

7. Desemnarea instrumentelor financiare recunoscute anterior: IFRS 9 „Instrumente financiare” permite ca o datorie financiară să fie desemnată ca datorie financiară la valoarea justă prin profit sau pierdere.

8. Tranzacții cu plată pe baza de acțiuni: IFRS încurajează dar nu obligă entitățile care adoptă IFRS pentru prima dată să aplice IFRS 2 Plata pe bază de acțiuni pentru instrumentele care au fost acordate cu titlu gratuit înainte de data trecerii la IFRS.

9. Contracte de leasing: Entitatea care adoptă IFRS poate aplica prevederile IFRIC 4 Determinarea dacă un angajament conține un contract de leasing pe baza circumstanțelor existente la acea dată.

10. Contracte de asigurari: IFRS 4 Contracte de asigurări limitează modificările din politicile contabile pentru contractele de asigurări.

Conform IFRS 1, o entitate trebuie să explice modul în care trecerea de la principiile contabile anterioare la IFRS-uri i-a afectat poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie raportate. Primele situații financiare întocmite în conformitate cu IFRS ale unei entități trebuie să includă:

- ✓ Reconcilieri ale capitalurilor proprii raportate conform principiilor contabile naționale anterioare cu capitalurile sale proprii raportate în conformitate cu IFRS-urile pentru data trecerii la IFRS-uri și sfârșitul celei mai recente perioade prezentate în cele mai recente situații financiare anuale ale entității conforme cu principiile contabile naționale anterioare.

- ✓ O reconciliere a rezultatului global total conform IFRS-urilor pentru cea mai recentă perioadă în cele mai recente situații financiare anuale ale entității.

- ✓ Dacă entitatea a recunoscut sau a reluat orice pierdere din depreciere pentru prima

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

Rolul reconcilierilor este de a oferi detalii suficiente pentru a permite utilizatorilor să înțeleagă ajustările importante din situația poziției financiare și situația rezultatului global.

Înainte de a trece la studiul de caz, ne propunem să trecem în revistă principalele aspecte legate de gradul de implementare a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară în Japonia.

Rezultatele cercetării

Studiul de caz privind raportarea financiară la OUTSUKA HOLDINGS COMPANY: abordare națională și internațională

În cele ce urmează, ne propunem să abordăm, prin studiul de caz, procesul de tranziție de la principiile contabile japoneze (JGAAP) la IFRS a Societății Outsuka Holdings Company.

A. Prezentare generală a companiei

Otsuka Holdings Co., Ltd. (TYO: 4578), abreviată OPC, este o companie farmaceutică cu sediul în Tokyo, Osaka și Naruto, Japonia.

În 2008, grupul Otsuka s-a reorganizat prin crearea Otsuka Holdings. Această companie holding, care este umbrela principalelor companii de operare ale Otsuka Pharmaceutical Factory, Otsuka Chemical, Otsuka Warehouse, Taiho Pharmaceutical, Otsuka Pharmaceutical, Otsuka Foods și Otsuka Medical Devices, facilitează o mai bună cooperare și promovează dezvoltarea de noi afaceri inovatoare. În plus față de domeniile sale tradiționale de afaceri, Grupul pune accentul pe afacerea cu dispozitive medicale și pe afacerea sa Soyolution în alimente și băuturi derivate din soia, care urmărește să promoveze beneficiile soiei la scară globală.

Grupul Otsuka are o acoperire globală în creștere, incluzând acum 189 de companii din 30 de țări și regiuni din întreaga lume și are aproximativ 47.000 de angajați (la data de 31 decembrie 2018). Toate companiile din grup din întreaga lume împărtășesc aceeași filosofie corporativă. Diversitatea angajaților este încurajată și pe baza includerii diferitelor culturi regionale, a genurilor și a vârstelor, pentru a consolida cultura corporativă a grupului. Compania produce, importă și exportă diverse

medicamente, echipamente medicale, cosmetice, produse alimentare, efectuarea de studii clinice de droguri.

B. Adoptarea standardelor internaționale de raportare financiară. Procesul de tranziție JGAAP-IFRS

Societatea Otsuka Holdings Co, Ltd. a întocmit situațiile financiare consolidate în conformitate cu standardele contabile japoneze (JGAAP) până la 31 decembrie 2015. Începând cu anul 2016 societatea a început să întocmească situații financiare conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Astfel, situațiile financiare consolidate pentru anul fiscal încheiat la 31 decembrie 2016 sunt primele situații financiare întocmite de către societate în conformitate cu IFRS.

În tranziția la IFRS, societatea a aplicat IFRS 1 Adoptarea pentru prima dată a IFRS. Așa cum am menționat anterior, IFRS 1 solicită unei societăți care adoptă IFRS pentru prima dată să aplice retroactiv standardele impuse de IFRS. Cu toate acestea, IFRS 1 permite scutiri de la aplicarea retroactivă a unor cerințe privind adoptarea pentru prima dată a IFRS. Otsuka Holdings Co, Ltd. a aplicat următoarele scutiri:

1. **Combinări de întreprinderi:** Grupul nu a aplicat IFRS 3 pentru combinările de întreprinderi care au avut loc înainte de tranziția la IFRS.
2. **Tranzacții cu plata pe bază de acțiuni:** Grupul Otsuka nu a aplicat IFRS 2.
3. **Contracte de leasing,** Otsuka Holdings a determinat dacă un angajament existent la data trecerii la IFRS-uri conține un contract de leasing pe baza faptelor și circumstanțelor existente la acea dată.
4. **Diferențe de conversie cumulate:** Diferențele de conversie cumulate pentru toate operațiunile din străinătate sunt presupuse a fi zero la data trecerii la IFRS-uri. Astfel, grupul a considerat că toate diferențele de conversie cumulate să fie zero la data tranziției la IFRS.
5. **Desemnarea instrumentelor financiare recunoscute anterior:** Grupul a desemnat o investiție într-un instrument de capitaluri proprii ca fiind la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global, în conformitate cu punctul 5.7.5 din IFRS 9, pe baza faptelor și circumstanțelor care au existat la data trecerii la IFRS-uri.

2. Situația poziției financiare a întreprinderii: reconcilieri

Bilanțul reflectă situația financiară a întreprinderii la un moment dat, constituind principala sursă de apreciere a poziției financiare a întreprinderii. Bilanțul prezintă valoric relațiile dintre mijloacele economice gestionate de către titularul patrimoniului și sursele de finanțare a acestor mijloace. Totodată, prin bilanț este reflectat rezultatul anual generat de gestionarea mijloacelor economice antrenate în procesele economico-financiare derulate prin activitatea sa.

Bilanțul prezintă o imagine a întreprinderii ca deținătoare a unor resurse sau active a căror valoare este egală cu valoarea drepturilor asupra acestora sau a surselor lor de proveniență.

Așa cum am menționat anterior, o societate care adoptă pentru prima dată IFRS trebuie să întocmească și să prezinte o situație de deschidere a poziției financiare în conformitate cu IFRS la data trecerii la IFRS-uri. Grupul Otsuka a întocmit un bilanț la data de 31 decembrie 2015. Acest bilanț este punctul de plecare pentru contabilitatea conform IFRS-urilor.

Principalele reconcilieri care au afectat bilanțul grupului Otsuka sunt reconcilieri ale capitalurilor proprii raportate conform JGAAP-urilor anterioare cu capitalurile sale proprii raportate în conformitate cu IFRS-urile pentru 1 ianuarie 2015 (data trecerii la IFRS-uri) și 31 decembrie 2015 (sfârșitul celei mai recente perioade prezentate în cele mai recente situații financiare anuale ale entității conforme cu JGAAP-urile anterioare).

Impactul net al trecerii la IFRS asupra activelor nete ale Grupului la 31 decembrie 2015 reprezintă o reducere de aproximativ 46.770 milioane Yeni. Aceste majorări se datorează ajustărilor efectuate de grup: ajustări din diferențe de prezentare și ajustări din diferențe în recunoaștere și măsurare.

Tabelul 1. Ajustări privind activele grupului

Nume cont JGAAP	Japanese GAAP	Ajustări din diferențe în prezentare	Ajustări din diferențe în recunoaștere și măsurare	IFRS	Note	Nume cont IFRS
Active						Active
Active curente						Active curente
Numerar și depozite	439.377	21.231	10	460.619	J	Numerar și echivalente de numerar
Conturi de creanțe comerciale	379.459	8.270	113	387.842	J	Creanțe comerciale și alte creanțe
Valori mobiliare Tranzacționabile	127.601	127.601	-	-	J	
Mărfuri și produse finite	71.254	65.518	926	135.846		Materiale de natura obiectelor de inventar
Producție în curs de execuție	34.725	34.725	-	-		
Materii prime și materiale	38.908	38.908	-	-		
		2.603	27	2.603	J	Impozit pe profit
Creanțe privind impozitul Amânat	32.455	32.455	-	-	J	
	-	109.601	602	108.899	J	Alte active financiare
Alte (Active circulante)	53.833	9.527	408	44.668	J	Alte active curente
Alocații pentru conturi Îndoielnice	733	733	-	-		
Total active curente	1.176.882	35.278	1.023	1.140.580		Total active curente
Active non-curente						Active non-curente
Imobilizări corporale	356.422	-	3.138	359.561	A	Imobilizări corporale
Fondul comercial	233.971	-	10.771	244.743	B	Fond comercial
Investiții de cercetare și dezvoltare	238.301	238.301	-	-	J	
Alte (active necorporale)	170.219	238.301	-	-	J	Active necorporale
Titluri de valoare și Investiții	258.928	258.928	-	-	J	
Investiții de capital	42.917	42.917	-	-	J	
Credite de primit pe termen lung	5.600	5.600	-	-		
	-	175.560	202	175.762	J	Investiții în asociați
	-	140.670	14.966	155.637	D,J	Alte active financiare
Active nete cu beneficii Determinate	22.769	1.889	20.880	-	G	
Creanțe privind impozitul Amânat	7.397	14.105	11.942	9.560	J	Creanțe privind impozitul

						amânat
Alte investiții și active	15.833	15.833	-	-	J	
Alocații pentru pierderi din investiții	75	75	-	-		
Alocații pentru conturi Îndoielnice	707	707	-	-		
	-	8.223	1	8.224		Alte active non-curente
Total active non-curente	1.351.578	14.173	68.948	1.434.700		Total active non-curente
Active amânate	49	49	-	-		
Total active	2.528.510	21.154	67.924	2.575.280		Total active

Sursa: elaborat de autori după Annual Report 2016, Outsuka Holdings Co.

Principalele ajustări ale diferențelor sunt după cum urmează:

A. Imobilizări corporale: Pentru unele filiale care nu au fost consolidate sau cărora li s-a aplicat metoda punerii în echivalență în conformitate cu GAAP-urile japoneze, domeniul de consolidare a fost revizuit în conformitate cu IFRS. Prin umare, cheltuielile cu imobilizările corporale au fost capitalizate. Creșterea imobilizărilor corporale cu 3.138 milioane Yeni se datorează faptului că cheltuielile aferente, cum ar fi taxele de import, taxele de achiziție pentru achiziționare de imobilizări corporale, care au fost înregistrate ca cheltuieli conform JGAAP-urilor, au fost incluse în costul de achiziție a imobilizărilor corporale și a echipamentelor în conformitate cu IFRS.

B. Ajustări a fondului comercial: Fondul comercial a înregistrat o creștere de 10.771 Milioane Yeni. Conform GAAP-urilor japoneze, pentru anumite combinații de întreprinderi, alocarea costului de achiziție nu a fost calculat la data de tranziție, iar fondul comercial a fost recunoscut și măsurat cu suma calculată prin tratamentul contabil anticipativ, bazat pe informații rezonabile la acea dată. Cu toate acestea, în conformitate cu IFRS, finalizarea tratamentului contabil provizoriu se reflectă retroactiv de la data tranziției, iar ajustările se fac în principal la activele necorporale.

În plus, conform GAAP japoneze, fondul comercial al filialelor străine provenite din combinații de întreprinderi realizate înainte de 1 aprilie 2010 a fost contabilizat la cursul de schimb valabil la data tranzației. Fondul comercial, conform IFRS, este contabilizat la cursul de schimb din momentul închiderii conturilor, iar ajustările se fac la alte componente ale capitalurilor proprii. Astfel, diferențele recunoscute ca urmare a tranziției la IFRS au fost transferate în rezultatul reportat. În temeiul GAAP japoneze, fondul comercial a fost amortizat în perioada în care se aștepta să se producă beneficii economice, conform IFRS, fondul comercial nu a fost amortizat la data de tranziției.

C. Ajustările activelor necorporale: Investițiile pentru cercetare și dezvoltare (JGAAP) în sumă de 238.301 milioane Yeni au fost recunoscute drept active necorporale conform IFRS. În conformitate cu GAAP japoneze, pentru imobilizările necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată, cheltuielile de amortizare au fost recunoscute pe bază liniară (amortizare liniară), cu durata de viață utilă estimată la 20 de ani. Conform IFRS, aceste active nu sunt amortizate.

D. Ajustări la alte active circulante (imobilizate): Conform JGAAP, pentru valorile mobiliare a căror valoare de piață a scăzut în mod semnificativ, se înregistrează o depreciere iar costul de achiziție este redus. Cu toate acestea, în conformitate cu IFRS, nu se face reducerea costurilor de achiziție din cauza deprecierei.

În conformitate cu principiile GAAP japoneze, acțiunile necotate au fost evaluate în principal la cost prin metoda mediei mobile, iar în conformitate cu IFRS, aceste acțiuni sunt evaluate la valoarea justă. Ajustările pentru diferențele rezultate sunt efectuate la rezultatul reportat și la alte componente ale capitalurilor proprii.

Ajustări privind diferențele de curs valutar: Conform prevederilor IAS 21 „Efectele variației cursurilor de schimb valutar”, la finalul fiecărei perioade de raportare elementele nemonetare care sunt evaluate la cost istoric exprimat într-o monedă străină, trebuie raportate prin utilizarea cursului de schimb aferent datei tranzacției. Așadar, avansurile acordate în cadrul unor tranzacții efectuate în monedă străină ce privesc active curente și necurente sunt raportate la finalul anului folosind cursul de schimb de la data tranzacției. Prevederile reglementărilor japoneze de contabilitate, avansurile mai sus amintite sunt evaluate în bilanț „la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a Japoniei, valabil la data încheierii exercițiului financiar.” Orice diferență constatată se recunoaște în contul de profit și pierdere al perioadei.

Astfel, a fost înregistrată o ajustare privind trecerea la IFRS prin care se anulează diferențele cumulate de curs valutar, recunoscute în valoarea contabilă a avansurilor. Ajustarea contabilizată în contul de rezultat reportat reprezintă anularea pierderilor sau câștigurilor din diferențele de curs valutar aferente exercițiilor anterioare. Ajustarea contabilizată în contul de rezultat al exercițiului curent reprezintă anularea pierderilor sau câștigurilor din diferențele de curs valutar aferente exercițiului curent.

Pentru a se conforma cu prevederile IFRS, în plus față de ajustările de mai sus, Grupul Outsuka a făcut unele reclasificări. Principalele reclasificări sunt după cum urmează (J):

1. **Numerar și echivalente de numerar:** Depozitele cu termen de depozit de peste trei luni, incluse în numerar și depozite (21.231 milioane Yeni) conform JGAAP, au fost reclasificate în alte active financiare (curente) în conformitate cu IFRS. Echivalente de numerar incluse în titluri de valoare negociabile în conformitate cu JGAAP sunt prezentate sub formă de numerar și echivalente de numerar.
2. **Creanțe comerciale și alte creanțe:** Creanțele de încasat (379.459 milioane Yeni) incluse în alte active curente conform GAAP japoneze, sunt prezentate drept creanțe comerciale și alte creanțe în conformitate cu IFRS.
3. **Alte active financiare:** Titlurile tranzacționabile (127.601 milioane Yeni), prezentate separat, și creditele de încasat pe termen scurt etc. incluse în alte active curente în conformitate cu principiile generale de practică în vigoare sunt prezentate ca alte active financiare (curente) în conformitate cu IFRS.
4. **Alte active circulante:** Creditele pe termen scurt primite etc. incluse în alte active curente conform GAAP japoneze sunt prezentate ca alte active financiare (curente) în conformitate cu IFRS. În plus, impozitele pe profit încasate etc. incluse în alte active curente conform GAAP japoneze sunt prezentate separat ca impozite pe profit datorate în conformitate cu IFRS.
5. **Active necorporale:** Investițiile de cercetare și dezvoltare (238.301 mil. Yeni), care au fost prezentate separat în conformitate cu principiile GAAP japoneze, sunt prezentate ca imobilizări necorporale conform IFRS.
6. **Investițiile în entități asociate:** Investițiile în entități asociate incluse în titluri de valoare și investiții (258.928 mil. Yeni) și investiții de capital (42.917 mil. Yeni) în conformitate cu principiile generale de practică în vigoare sunt prezentate separat în conformitate cu IFRS.
7. **Alte active financiare:** Activele financiare, inclusiv acțiunile și obligațiunile prezentate ca titluri de investiții conform GAAP japoneze, sunt prezentate ca alte active financiare (pe termen lung) în conformitate cu IFRS. În plus, depozitele pe termen lung, creditele de primit pe termen lung (5.600 mil. Yeni), depozitele de garanții etc. prezentate ca altele investiții și alte active conform GAAP japoneze sunt prezentate ca alte active financiare (pe termen lung) în conformitate cu IFRS.
8. **Creanțe privind impozitul amânat:** Toate secțiunile actuale ale creanțelor privind impozitul amânat (32.455 mil. Yeni) sunt reclasificate la alte secțiuni.

Tabelul 2. Ajustări privind pasivul grupului

Nume cont JGAAP	Japanese GAAP	Ajustări din diferențe în prezentare	Ajustări din diferențe în recunoaștere și măsurare	IFRS	Note	Nume cont IFRS
Pasive						Pasive
Pasive curente						Pasive curente
Note și conturi de datorii Comerciale	82.690	66.458	945	150.093	J	Datorii comerciale și similare
Datorii pe termen scurt	79.679	20	838	80.538		Împrumuturi și obligațiuni
Leasing	2.106	2.106	-	-		
	-	2.616	157	2.774		Alte pasive financiare
Alte datorii	66.454	66.454	-	-	J	
Cheltuieli cumulate	169.960	169.960	-	-	J	
Datorii cu impozitul	19.336	-	374	18.961		Datorii cu impozitul
Provizion pentru prime	14.149	14.149	-	-	J	
Provizion pentru primele Angajaților	259	259	-	-		
Provizioane pentru returnarea Vânzărilor	11	11	-	-		
Alte datorii curente	32.428	32.428	-	-	J	
	-	2.082	25	2.056		Provizioane
	-	211.451	14.160	225.612	E, J	Alte datorii curente
Total pasive curente	467.075	2.740	15.701	480.036		Total pasive curente
Pasive non curente						Pasive non curente
Datorii pe termen lung	234.229	-	62	234.292		Împrumuturi și obligațiuni
Obligații de Leasing	5.299	5.299	-	-	J	
	-	5.427	3.669	9.097		Alte pasive financiare
Datorii cu impozitul amânat	99.941	18.349	1.899	83.491	J	Datorii cu impozitul amânat
Provizioane pentru îndemniz. de pensionare	2.495	2.495	-	-		
Datorii nete	9.753	2.495	18.902	31.151	G	Datorii nete
Fondul comercial negativ	17.227	-	17.227	-	B	
	-	487	-	487		Provizioane
Alte pasive non curente	9.051	680	982	9.353		Alte pasive non curente
Total pasive non curente	377.998	18.414	8.289	367.873		Total pasive non curente
Total pasive	845.073	21.154	23.990	847.910		Total pasive
Capitaluri proprii						Capitaluri proprii
Stocuri de capital	81.690	-	-	81.690		Capital social
Surplus de capital	512.702	-	9.317	503.384	F	Surplus de capital
Rezultat reportat	1.025.663	-	133.874	1.159.537	H	Rezultat reportat
Acțiuni de trezorerie	47.262	-	-	47.262		Acțiuni de trezorerie
Alte elemente ale rezultatului cumulat	81.952		80.839	1.113	D,G I	Alte componente de capital
Interese minoritare	28.689	-	216	28.906		Interese care nu controlează
Total capitaluri proprii	1.683.436	-	43.933	1.727.370		Total capitaluri propria
Total datorii și capitaluri Propii	2.528.510	21.154	67.924	2.575.280		Total datorii și capitaluri proprii

Sursa: elaborat de autor după Annual Report 2016, Outsuka Holdings Co.

Fondul comercial negativ (B), conform JGAAP, care rezultă din combinații de întreprinderi realizate înainte de 1 aprilie 2010 a fost recunoscut ca datorie și amortizat conform metodei liniare. Conform IFRS, fondul comercial negativ, a fost recunoscut ca un câștig. În situațiile IFRS acesta nu mai este recunoscut, efectuându-se ajustări pentru derecunoașterea acestuia precum și a amortizării cumulate. Conform standardelor internaționale de raportare financiară, fondul comercial nu se amortizează, ci se reevaluează periodic. Suma ajustată, ce apare în debitul contului de rezultat reportat reprezintă valoarea netă a fondului comercial, raportat la data de 31 decembrie 2015, care a fost anulată.

Capitalul social al Grupului Outsuka este menținut la valoarea sa nominală în raportările conforme cu standardele japoneze de contabilitate. Aplicând reglementările IAS 29, s-a procedat la retratarea valorii capitalului social. Ajustările efectuate pentru retratarea capitalului social au fost recunoscute în contabilitatea societății prin înregistrări în debitul contului de rezultat reportat. Pentru perioada supusă studiului, nu au fost recunoscute ajustări care să afecteze rezultatul curent.

Ajustări la alte datorii curente (E): Beneficiile pentru terminarea contractului de muncă, care nu trebuie să fie contabilizate în conformitate cu principiile generale din Japonia, sunt recunoscute ca datorii în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Ajustări la pensie (G): În conformitate cu principiile GAAP japoneze, toate câștigurile sau pierderile actuariale nerecunoscute sunt strict supuse amortizării pe o perioadă între 5-20 ani. Conform IFRS, aceste câștiguri sau pierderi actuariale sunt recunoscute în alte elemente ale rezultatului global la momentul producerii și sunt transferate imediat în rezultatul reportat.

În conformitate cu prevederile IAS 19, contabilizarea planurilor de pensii necesită ipoteze actuariale pentru evaluarea obligației și a cheltuielii, existând posibilitatea unor pierderi sau câștiguri actuariale. Având în vedere că plata obligațiilor se face pe parcursul mai multor ani, pentru a reflecta trecerea timpului, acestea sunt evaluate pe o bază actualizată.

Grupul Outsuka a recunoscut un provizion aferent planurilor de pensii. La finalul anului 2015, a fost înregistrată o datorie aferentă planurilor de pensii, ca urmare a raportării conform IFRS. În perspectiva aceleiași raportări, provizioanele contabilizate conform JGAAP au fost de asemenea retratate și reclasificate ca și cost al serviciilor curente și costuri cu dobânzile aferente planului de pensii.

Grupul Outsuka a recalculat îndemnizațiile pentru pensie în conformitate cu prevederile IFRS, iar ajustările au fost făcute în rezultatul reportat.

Datoriile pe termen scurt, prezentate ca datorii curente în conformitate cu JGAAP, sunt prezentate ca datorii comerciale în conformitate cu IFRS.

Cheltuielile înregistrate în avans, precum și avansurile primite, taxele de consum acumulate sunt prezentate ca alte datorii curente conform IFRS.

Obligațiile de leasing prezentate ca datorii pe termen lung în conform principiilor contabile japoneze sunt prezentate ca alte datorii financiare conform IFRS.

Tabelul 3. Ajustările rezultatului reportat

AJUSTĂRI	SUMA (mil. Yeni)
Ajustarea la imobilizări corporale- A	2.467
Ajustarea fondului comercial- B	30.350
Ajustarea activelor corporale- C	72.692
Ajustarea altor active financiare (non curente)- D	15.031
Ajustarea altor datorii curente- E	13.450
Ajustarea altor datorii financiare (non curente)- F	6.396
Ajustări la pensie-G	26.755
Ajustarea altor componente de capital propriu- I	57.161
Alte ajustări	1.447
Subtotal	142.443

Ajustarea efectelor fiscale	8.569
Total ajustări la rezultatul reportat	133.874

Sursa: elaborat de autori după Annual Report 2016, Outsuka Holdings Co.

Rezultatul reportat a fost ajustat cu o valoare totală de 133.874 milioane Yeni ca urmare a ajustările făcute la imobilizările corporale, fondul comercial, activele financiare, datoriile financiare, etc.

Situația performanței financiare a întreprinderii: reconcilieri

Conform IFRS 1 „Adoptarea pentru prima dată a IFRS”, o entitate trebuie să explice modul în care trecerea de la GAAP-urile anterioare la IFRS-uri i-a afectat performanța financiară.

Situația performanței financiare a întreprinderii este reflectată în Contul de profit și pierdere, care prin conținutul său, oferă informații asupra activității industriale, comerciale sau financiare a întreprinderii și despre modul cum aceasta își gestionează afacerile prin dimensionarea veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor pe care le generează.

Ca urmare a adoptării IFRS-urilor, grupul Outsuka a afectuat o serie de ajustări ale elementelor din Contul de profit și pierdere. Aceste ajustări sunt datorate ca urmare a diferențelor dintre principiile contabile din Japonia și IFRS.

Tabelul 4. Ajustări ale contului de profit și pierdere

<i>Nume cont JGAAP</i>	Japanese GAAP	Ajustări din diferențe în prezentările	Ajustări din diferențe în recunoașterea și măsurarea	IFRS	Not e	Nume cont IFRS
<i>Venituri nete</i>	1.445.227	19.952	2.101	1.427.375	A,I	Venituri nete
<i>Cheltuieli (costul vânzărilor)</i>	449.270	592	3.788	452.466	B,I	Cheltuieli cu vânzările
<i>Profit brut</i>	995.956	19.360	1.687	974.909		Profit brut
<i>Cheltuieli generale și administrative</i>	844.118	203.848	3.869	636.400	C,I	Cheltuieli generale și administrative
	-	203.025	278	202.747	D,I	Cheltuieli de cercetare și dezvoltare
	-	8.032	4.338	12.370	E,I	Cota de profit din entitățile asociate
	-	9.803	4.495	5.307	F,I	Alte venituri
	-	5.683	1.131	4.552	I	Alte cheltuieli
<i>Profit operational</i>	151.837	6.386	3.435	148.886		Profit operational
<i>Venituri neoperaționale</i>	16.364	16.364	-	-	I	
<i>Cheltuieli neoperaționale</i>	8.301	8.301	-	-	I	
<i>Venituri extraordinare</i>	4.994	4.994	-	-	I	
<i>Pierderi extraordinare</i>	26.727	26.727	-	-	I	
	-	3.286	6.709	9.996	G,I	Venituri financiare
	-	10.012	2.176	7.836	I	Cheltuieli financiare
	-	557	189	746	I	Alte venituri/cheltuieli neoperaționale
<i>Venituri înainte de impozitare</i>	138.167	-	12.132	150.299		Pofit înainte de impozitare
<i>Total impozit pe venit</i>	56.446	-	5.526	50.919	H	
<i>Venituri înainte de interesele Minoritare</i>	81.721	-	17.658	99.380		Profitul exercițiului
<i>Alte venituri</i>						Alte venituri
<i>Diferențe din evaluarea</i>	13.999	-	422	13.577	K	

<i>valorilor mobiliare</i>						
<i>Reevaluarea planului de beneficii</i>	6.234	-	6.801	566	J	Reevaluarea planului de beneficii
<i>Încasări sau pierderi amânate</i>	262	-	-	262		Garanția fluxurilor de trezorerie
<i>Venituri din diferențe de curs Valutar</i>	9.322	-	2.731	12.053		Venituri din diferențe de curs valutar
<i>Cota din venitul global a asociaților</i>	7.581	-	3.773	11.355		Cota din venitul global a asociaților
Total alte venituri	9.401	-	125	9.526		Total alte venituri
Venit global	72.319	-	17.533	89.853		Venit global

Sursa: elaborat de autori după Annual Report 2016, Outsuka Holdings Co

Profitul brut al grupului Outsuka a înregistrat o scădere de 21.074 milioane Yeni ca urmare a micșorării veniturilor nete (-17.852 mil. Yeni) și a creșterii cheltuielilor cu 3.196 milioane Yeni.

Venitul global al grupului a înregistrat o creștere de 17.533 milioane Yeni în urma ajustările efectuate pentru adoptarea IFRS-urilor. Această majorare se datorează în principal diferențelor dintre principiile și normele contabile japoneze și IFRS-uri.

Profitul exercițiului a înregistrat o creștere cu 17.658 milioane Yeni datorită aplicării IFRS-urilor.

Ajustările vânzărilor nete (A): Pentru unele filiale la care metoda punerii în echivalență a fost aplicată în conformitate cu principiile contabile japoneze, domeniul de consolidare a fost revizuit în conformitate cu IFRS. Drept urmare vânzările nete ale grupului au scăzut cu 17.852 milioane Yeni.

Ajustări ale cheltuielilor cu vânzările (B): Conform JGAAP câștigurile sau pierderile actorilae sunt amortizate prin metoda liniară. Conform IFRS aceste câștiguri sau pierderi actoriale sunt recunoscute în alte elemente ale rezultatului global și sunt transferate în rezultatul reportat.

Ajustări ale cheltuielilor generale (C): În conformitate cu GAAP-urile japoneze a activelor necorporale cu durata de viață nedeterminată sunt amortizate conform metodei liniare pe o durată de 20 ani și se înregistrează astfel cheluieli cu amortizarea. În conformitate cu IFRS, astfel de active nu sunt amortizate.

Ajustările cheltuielilor de cercetare și dezvoltare (D): În conformitate cu GAAP japoneze, cheltuielile pentru contractele de investițiile pentru cercetare și dezvoltare (expenditures for technology introduction) au fost recunoscute drept cheltuieli de cercetare și dezvoltare. Conform IAS 38 *Imobilizări necorporale*, astfel de cheltuieli care corespund definiției imobilizărilor necorporale sunt capitalizate.

Ajustările cheltuielilor cu impozitul pe venit (H): În conformitate cu principiile contabile japoneze, creanțele privind impozitul amânat asociate câștigurilor sau pierderilor nerealizate au fost calculate utilizând rata efectivă de impozitare a vânzătorului; cu toate acestea, conform IFRS, astfel de creanțe privind impozitul amânat sunt calculate utilizând rata efectivă de impozitare a cumpărătorului. Au fost efectuateși alte ajustări ale sumei cheltuielilor cu impozitul pe venit datorate diferențelor dintre JGAAP și IFRS.

În conformitate cu principiile contabile din Japonia, câștigul vânzărilor din titluri de investiții a fost înregistrat ca venituri extraordinare. Cu toate acestea, conform IFRS

Profitul grupului Outsuka a fost influențat și de alte ajustări care au fost făcute în bilanțul grupului, și explicate în subcapitolul de mai sus.

Ajustări ale fluxurilor de numerar: Cheltuielile asociate cu cheltuielile de cercetare și dezvoltare au fost clasificate ca fluxuri de numerar din activități de exploatare conform JGAAP, deoarece acestea au fost recunoscute drept cheltuieli atunci când au fost efectuate, în timp ce în conformitate cu IFRS, cheltuielile de cercetare și dezvoltare au fost clasificate ca fluxuri de numerar din activități de investiții. Ca urmare, fluxurile de numerar din activități de investiții au crescut cu 2.726 milioane Yen și fluxurile de numerar din activitățile de exploatare au scăzut cu aceeași sumă.

Concluzii

Necesitatea realizării convergenței contabile internaționale este o consecință a globalizării rapide a pieței de capital, a nevoii ca situațiile financiare ale agenților economici ce acționează în diverse părți ale lumii să poată fi comparabile pentru a asigura accesul rapid și echitabil la capitalul internațional. O primă etapă în realizarea acestei comparabilități a sistemelor contabile o reprezintă identificarea și analiza diferențelor care există între aceste sisteme. Realizarea convergenței nu presupune adoptarea unui sistem contabil unic, deoarece rolul principal al contabilității este să răspundă cerințelor utilizatorilor săi, cerințe ce diferă de la un sistem economic la altul. Asigurarea comparabilității dintre diferitele sisteme de standarde nu presupune ca acestea să fie identice, ci numai ca reglementările lor să nu intre în conflict.

De exemplu, convergența dintre sistemul internațional de standarde și referențialul american nu poate presupune adoptarea de către Statele Unite ale Americii a modelului internațional, deoarece US GAAP reprezintă un set de norme mult mai complexe și mai detaliate și cu legături bine stabilite cu reglementările altor domenii cum ar fi auditul financiar. Pe de altă parte, ca urmare a dezvoltării economice a Japoniei, această țară va fi nevoită să stabilească un set de standarde adaptate cerințelor economiei naționale, dar care să fie compatibile cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Armonizarea contabilității internaționale, stabilirea unui limbaj comun la nivel global, atrage după sine beneficii importante pentru întreaga lume economică.

Este important astfel ca sistemul de contabilitate să asigure informații contabile relevante, calitate ridicată și raportare comparabilă. Reformele realizate în plan internațional cu privire la satisfacerea nevoilor de informare ale companiilor multinaționale, validarea informației contabile în cadrul sistemului contabilității naționale, crearea unui sistem de indicatori financiari unitari la nivel internațional care să fie urmăriți de toate statele, au contribuit la perfecționarea sistemelor contabile. Standardele Internaționale de Raportare Financiară contribuie deja la generarea pe plan internațional a unor informații financiare mai bune și mai ușor comparabile, sprijinind în acest fel alocarea mai eficientă a resurselor pentru investiții în lume. În acest context, apare necesitatea aplicării consecvente a standardelor pe plan global. Realitatea economică contemporană, aflată într-o perpetuă transformare, are ca singură constantă schimbarea însăși. Într-o lume a modificărilor spectaculoase în timp relativ scurt, contabilitatea trebuie să se adapteze noilor cerințe ale peisajului internațional. Deciziile financiare sunt luate zilnic de indivizi care se bazează direct sau indirect pe acuratețea informațiilor contabile. Dacă aceste informații se dovedesc însă neconforme cu evenimentele economice pe baza cărora au fost generate sau sunt greșit înțelese, rezultatul deciziilor va fi departe de nivelul scontat.

Aplicarea IFRS reprezintă o relevanță deosebită pentru părțile interesate, în special pentru potențialii investitori, pentru acționari și creditorii.

Sistemul contabil japonez este un sistem bine structurat și se află într-o continuă schimbare. Guvernul japonez împreună cu membrii profesiei contabile din Japonia acordă o atenție deosebită cu privire la internaționalizarea contabilității. Aceștea încurajează firmele japoneze să adopte Standardele Internaționale de Raportare Financiară, punându-le la dispoziție ghiduri de tranziție de la JGAAP la IFRS.

Japonia a făcut un pas important în anul 2010, când a permis societăților cotate la bursă să aplice în mod voluntar IFRS-urile pentru situațiile financiare consolidate

Între normele și principiile contabile japoneze și IFRS-uri există o serie de diferențe. Aceste diferențe au început să se facă simțite în timpul procesului decizional al grupului Outsuka, precum și în procesul de evaluare a riscurilor. Chiar dacă normele IFRS sunt considerate standarde contabile de înaltă calitate, există și anumite limite care ar putea afecta calitatea informațiilor furnizate. Astfel, mai multe studii au arătat că principalii factori care ar genera dificultăți în implementare sunt: lipsa de pregătire a personalului și legătura dintre contabilitate și fiscalitate. Pentru grupul Outsuka implementarea IFRS-urilor a adus o serie de beneficii, printre care enumerăm: asigurarea comparabilității informațiilor, reducerea asimetriei informaționale, creșterea transparenței informațiilor financiare și scăderea costului capitalului. Ca o concluzie a întregului studiu, trebuie precizat faptul că procesul de internaționalizare a contabilității este un proces care va atinge apogeul când toate țările lumii se vor alinia la un singur set de standarde. Atunci vom putea vorbi de situații financiare comparabile în totalitate, precum și de creșterea transparenței informațiilor financiare.

Referințe bibliografice

1. Ahmed K., Chalmers K., & Khelif H. (2013). *A meta-analysis of IFRS adoption effects*. The International Journal of Accounting, 48, 173–217.
2. Albu C., Albu, N., Bunea Ș., Calu D., Gîrbină M. (2011). *A story about IAS/IFRS implementation in Romania - an institutional and structuration theory perspective*. In: Journal of Accounting in Emerging Economies, 2011(a), 1(1).
3. Ball, R., & Shivakumar, L. (2005). *Earnings quality in UK private firms: Comparative loss recognition timeliness*. Journal of Accounting and Economics, 39(1), 83–128.
4. Bruggemann U., Hitz J., & Sellhorn T. (2013). *Intended and unintended consequences of mandatory IFRS adoption*. European Accounting Review, 22, 1–37.
5. CECCAR. (2015). *Standardele Internaționale de Raportare Financiară, Partea A, Cadrul general conceptual și dispoziții*, Fundația IFRS, CECCAR, București.
6. George E.T., Xi, L., Shivakumar L. (2016). *A review of the IFRS adoption literature*, Review of Accounting Studies, 21, 898-10004.
7. Dechow P., Ge, W., & Schrand C. (2010). *Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences*. Journal of Accounting and Economics, 50, 344–401.
8. Ding Y., Jeanjean T., Stolowy H. (2005). *Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture*, The International Journal of Accounting, 40(4), 325-350.
9. Dye R.A., & Sunder S. (2001). *Why not allow the FASB and IASB standards to compete in the U.S.?* Accounting Horizons, 15(3), 257–271.
10. Fiechter P., & Novotny-Farkas Z. (2015). *Fair value categorization under-IFRS, institutional environment and the value relevance of fair values*. Working paper, Social Science Research Network.
11. Hail L., Leuz C., & Wysocki P. (2010). *Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the U.S. (Part I): Conceptual underpinnings and economics analysis*. Accounting Horizons, 24(3), 355–394.
12. Leuz C., & Wysocki P. (2016). *The economics of disclosure and financial reporting regulation: Evidence and suggestions for future research*. Journal of Accounting Research, forthcoming.
13. Levitt A. (1998). *The importance of high quality accounting standards*. Accounting Horizons, 12(2), 79–82.
14. Pope P.F., & McLeay S.J. (2011). *The European IFRS experiment: Objectives, research challenges and some early evidence*. Accounting and Business Research, 41, 233–266.
15. Soderstrom N.S., & K.J. Sun. (2007). *IFRS adoption and accounting quality: A review*. European Accounting Review, 16, 675–702.
16. Soderstrom N.S., Sun K.J. (2007). *IFRS Adoption and Accounting Quality: A review*, European Accounting Review, 16 (4), 675-702.

17. Tsunogaya M., Hellman A., Scagnelli, S.D. (2015). *Adoption of IFRS in Japan: challenges and consequences*. Pacific accounting review, 27(1), 3-27.
18. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară*.
19. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*.
20. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, IAS 19 *Beneficiile angajaților*.
21. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, IAS 12 *Impozitul pe profit*.
22. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, IAS 16 *Imobilizări corporale*.
23. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutare*.
24. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, IAS 23 *Costul îndatorării*.
25. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, IAS 32 *Instrumente financiare*.
26. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, IAS 36 *Deprecierea activelor*.
27. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, IAS 38 *Imobilizări necorporale*.
28. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*.
29. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, IFRIC 4 *Determinarea dacă un angajament conține un contract de leasing*.
30. Accounting and Disclosure System in Japan. Triangular System. Accesat în data de 20.02.2020 pe: <http://www.hp.jicpa.or.jp/english/accounting/standards/archive01.html>.
31. About FSAF: Objectives and Business. Accesat în data de 20.02.2020 pe: <https://www.asb.or.jp/en/fasf-asbj/overview.html>.
32. Report: Accounting and taxes (EU-Japan Centre for Industrial Cooperation Report), Rob Van Nylén. Accesat pe data de 25.02.2020 pe: <https://www.eu-japan.eu/publications/report-accounting-and-taxes>.