

Cristiana - Luminița BOGDĂNOIU

Cristiana - Luminița BOGDĂNOIU

CONTABILITATE FINANCIARĂ DE RAPORTARE



Editura UNIVERSITARIA

Craiova, 2017

Referenți științifici:
Prof.univ.dr. Ionescu Cicilia
Conf. univ.dr. Bogdan Anca Mădălina

Copyright © 2017 Editura Universitaria
Toate drepturile sunt rezervate Editurii Universitaria

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
BOGDĂNOIU, CRISTIANA-LUMINIȚA

Contabilitate financiară de raportare / Cristiana Luminița Bogdănoiu. - Craiova : Universitaria, 2017

Conține bibliografie

ISBN 978-606-14-1191-7

657(075.8)

CUVÂNT ÎNAINTE

Lucrarea *Contabilitate financiară de raportare* se adresează celor care vor să se inițieze în contabilitate, în special studenților și masteranzilor la disciplinele de *Contabilitate financiară aprofundată* și *Contabilitate conformă cu standardele internaționale de raportare financiară IAS/IFRS*.

Contabilitate financiară de raportare, este o disciplină predată în cel de-al doilea semestru al anului universitar și tratează noțiunile teoretice imperios necesare înțelegerii mecanismelor înregistrării în contabilitate a tranzacțiilor economice care au loc într-o unitate patrimonială conform standardelor internaționale de contabilitate.

Cursul asigură deprinderea operațiunilor de prelucrare, grupare, sintetizare și prezentare a informațiilor financiar-contabile în situațiile financiare anuale; inițierea studenților în fundamentarea principalelor decizii economice pe baza informațiilor contabile și pe concluziile desprinse în urma analizei și interpretării lor; familiarizarea cu elementele Cadrului contabil general, elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și cu Reglementările contabile din România, conforme cu directivele europene, privind întocmirea, auditarea și publicarea situațiilor financiare anuale.

Numeroasele exemple au drept obiectiv încurajarea studenților și a cititorilor acestei lucrări, spre studiul individual și formarea deprinderilor de lucru.

Lucrarea de față este un curs universitar, care este de un real folos și specialiștilor care lucrează în compartimentele financiar-contabile din unitățile economice, indiferent de ramura sau domeniul unde își desfășoară activitatea.

Cursul se bazează pe actualizările legislative în domeniu: Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802 /2014, pentru aprobarea reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, precum și noțiuni și concepte specifice Standardelor Internaționale de Contabilitate și Standardelor Internaționale de Raportare Financiară IAS/IFRS, etc.

Toate acestea converg spre ideea că, această lucrare conține un material actualizat și deci util, fiind o contribuție modestă la cunoașterea acestei științe cu vechi tradiții și mari perspective, care este în continuă perfecționare cu cerințele și evoluția contabilității pe plan internațional.

Asist.univ.dr. Bogdănoiu Cristiana – Luminița

CAPITOLUL I

Necesitatea și obiectivele unui referențial contabil internațional de raportare financiară (Standarde Internaționale de Contabilitate (IAS)/Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS): apariție, evoluție, organism de reglementare (IASB/IASB) - organizare și obiective)

1.1. Apariția și evoluția Standardelor Internaționale de Raportare Financiară

Standardele Internaționale de Raportare Financiară (cunoscute sub acronimul **IFRS** provenit de la denumirea în limba engleză **I**nternational **F**inancial **R**eporting **S**tandards) reprezintă un set de *standarde contabile*. În prezent, ele sunt emise de International Accounting Standards Board (IASB). Multe dintre standardele care fac parte din IFRS sunt cunoscute sub vechea denumire de **Standarde Internaționale de Contabilitate (IAS)**.

IAS au fost emise între 1973 și 2001 de către consiliul International Accounting Standards Committee (IASC). În aprilie 2001, IASB a adoptat toate standardele IAS, ulterior continuând dezvoltarea lor. Noile standarde poartă însă denumirea de IFRS.

Deși în prezent nu se mai emit standarde IAS, cele deja existente sunt în continuare în vigoare până la înlocuirea sau modificarea lor prin emiterea de noi standarde IFRS.

În ultimii ani, procesul de stabilire a standardelor internaționale de contabilitate a revendicat o serie de succese în ceea ce privește obținerea unei recunoașteri mai mari și utilizării a IFRS.

Un progres important a avut loc în anul 2002, când Uniunea Europeană (UE) a adoptat legislație care impune companiilor cotate la bursă din Europa să aplice IFRS în situațiile financiare consolidate. Legislația a intrat în vigoare în 2005 și se aplică în mai mult de 8.000 de companii din 30 de țări, inclusiv țări precum Franța, Germania, Italia, Spania și Regatul Unit. Adoptarea IFRS în Europa înseamnă că IFRS a înlocuit standardele și cerințele contabile naționale ca bază pentru pregătirea și prezentarea situațiilor financiare ale grupului pentru societățile cotate la bursă din Europa.

În afara Europei, multe alte țări au trecut la aplicarea IFRS. Până în 2005, IFRS devenise obligatoriu în multe țări din Africa, Asia și America Latină. În plus, țări precum Australia, Hong Kong, Noua Zeelandă, Filipine și Singapore au adoptat standarde naționale de contabilitate care reflectă IFRS.

Multe alte țări au permis companiilor să aplice IFRS.

Țările care au adoptat IFRS

Țările în care unele sau toate companiile sunt obligate să aplice standardele IFRS sunt enumerate mai jos:

Africa: Botswana, Egipt, Ghana, Kenya, Malawi, Mauritius, Mozambic, Namibia, Africa de Sud, Tanzania.

Americas: Bahamas, Barbados, Brazilia, Canada, Chile, Costa Rica, Republica Dominicană, Ecuador, Guatemala, Guyana, Haiti, Honduras, Jamaica, Nicaragua, Panama, Peru, Trinidad și Tobago, Uruguay, Venezuela.

Asia: Armenia, Bahrain, Bangladesh, Georgia, Hong Kong, India, Israel, Iordania, Kazahstan, Kuweit, Kârgâzstan, Liban, Nepal, Oman, Filipine, Qatar, Singapore, Coreea de Sud, Sri Lanka, Tadjikistan, Emiratele Arabe Unite.

Europa: Austria, Belarus, Belgia, Bosnia și Herțegovina, Bulgaria, Croația, Cipru, Republica Cehia, Danemarca, Estonia, Finlanda, Franța, Germania, Grecia, Ungaria, Islanda, Irlanda, Italia, Letonia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburg, Macedonia, Malta, Muntenegru, Olanda, Norvegia, Polonia, Portugalia, România, Rusia, Serbia, Slovacia, Slovenia, Spania, Suedia, Turcia, Ucraina, Regatul Unit.

Oceania: Australia, Fiji, Noua Zeelandă, Papua Noua Guinee.

Toate societățile comerciale cotate din UE sunt obligate în prezent să întocmească situații financiare consolidate în conformitate cu IFRS.

Pentru a fi aprobate pentru utilizarea în UE, standardele trebuie să fie avizate de către Comitetul de Reglementare Contabilă (ARC), care este format din reprezentanți ai guvernelor statelor membre și este consiliat de un grup de experți denumit Grupul Consultativ European pentru Raportarea Financiară (EFRAG).

Două secțiuni din standardul *IAS 39: Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* nu au fost aprobate de ARC și, în această privință, standardele IFRS aplicate în UE sunt diferite de cele emise de IASB. În prezent, IASB colaborează cu UE pentru a găsi o cale acceptabilă pentru eliminarea acestei anomalii.

Întrucât standardele IFRS fac, în prezent, parte din legislația europeană, toate standardele aprobate și modificările lor aprobate ulterior trebuie publicate în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene. Pe 13 octombrie 2003, prima publicare a standardelor a fost inclusă în Official Journal of the European Union, L 261, 13 October 2003. Modificările standardelor IAS și IFRS publicate în trecut pot fi monitorizate folosind pagina de web a Direcției Piața Internă a Uniunii Europene privind implementarea IAS în Uniunea Europeană.

1.2. Organism de reglementare IASC

Evenimentele apărute în spațiul românesc după 1990, marcate de schimbarea sistemului politic, tranziția de la o economie centralizată spre o economie de piață, au condus și la o reformare a sistemului contabil. Instituțiile abilitate din țara noastră au pus bazele unui program de dezvoltare a sistemului contabil, de la unul care furniza informații în scopuri fiscale și statistice, spre unul care furnizează informațiile necesare investitorilor și altor categorii de utilizatori, capabili să susțină restructurările economice și financiare.

La început, opțiunea a fost pentru un sistem contabil de inspirație franceză, însă, ulterior, s-a considerat că unul de inspirație anglo-saxonă corespunde noilor tendințe economice, politice și sociale.

Procesele de mondializare a economiilor, de globalizare a piețelor financiare, integrarea în Uniunea Europeană și în alte structuri economice internaționale, sunt factorii care au demarat o nouă etapă în dezvoltarea sistemului contabil românesc; aceasta are ca obiectiv implementarea unui sistem contabil modelat pe baza filosofiei, reglementărilor și practicilor internaționale, regăsite într-un referențial contabil al cărui nucleu este reprezentat de *Standardele Internaționale de Contabilitate* și a elementelor de sorginte anglo-saxonă.

Standardul contabil reprezintă o regulă sau un ansamblu de reguli care reglementează înregistrarea și evaluarea în contabilitate, elaborarea și prezentarea informației contabile în situațiile financiare.

Standardele Internaționale de Contabilitate sunt elaborate de IASC (IASB) și sunt utilizate: ca fundament al reglementărilor contabile naționale în multe țări; ca tratament internațional de bază de către anumite țări care își îmbunătățesc propriile reglementări; de către Bursele de valori și autoritățile de reglementare care permit societăților externe și celor interne să prezinte situațiile financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Contabilitate; de organisme supra-naționale, cum ar fi Comisia Europeană.

IASC - Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, a fost înființat în 1973, pe baza unui acord încheiat între organisme profesionale ale contabililor din Australia, Canada, Franța, Germania, Japonia, Mexic, Olanda, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord și Statele Unite ale Americii. Din 1983, calitatea de membru IASC o au toate organismele profesionale ale contabililor care sunt membre ale Federației Internaționale a Experților Contabili (**IFAC**).

Din 1973 până în 2001, organismul însărcinat cu stabilirea standardelor internaționale a fost Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASC). Principala semnificație a IASC a fost aceea de a încuraja autoritățile naționale de standardizare contabile din întreaga lume să îmbunătățească și să armonizeze standardele naționale de contabilitate. Obiectivele sale, după cum se precizează în Constituția sa, au fost:

- Formularea și publicarea în standardele de contabilitate de interes public care trebuie respectate în prezentarea situațiilor financiare și promovarea acceptării și respectării lor la nivel mondial;
- Să lucreze, în general, pentru îmbunătățirea și armonizarea reglementărilor, a standardelor contabile și a procedurilor privind prezentarea situațiilor financiare.

IASC a avut întotdeauna o relație specială cu profesia contabilă internațională. IASC a fost creat în 1973 de comun acord între organismele profesionale de contabilitate din nouă țări și, din 1982, membrii săi au făcut parte din organismele profesionale de contabilitate din Federația Internațională a Contabililor (IFAC), adică organismele profesionale de contabilitate din mai mult de 100 de țări. Ca parte a calității de membru al IASC, organismele profesionale de contabilitate din întreaga lume s-au angajat să depună toate eforturile pentru a convinge guvernele, organismele de standardizare, autoritățile de reglementare a valorilor mobiliare și comunitatea de afaceri care a publicat situațiile financiare să respecte IAS.

Membrii IASC (adică, organismele profesionale de contabilitate din întreaga lume) au delegat responsabilitatea pentru toate activitățile IASC, inclusiv toate activitățile de stabilire a standardelor, Consiliului IASC. Consiliul de administrație a constat din 13 delegații de țări reprezentând membri ai IASC și până la patru alte organizații numite de consiliu. Consiliul, care de obicei se întâlnea de patru ori pe an, a fost susținut de un mic secretariat din Londra, Regatul Unit.

În primii ani, IASC și-a concentrat eforturile asupra elaborării unui set de standarde de bază de contabilitate. Aceste standarde erau, de obicei, formulate pe larg și conțineau mai multe tratamente alternative pentru a se potrivi existenței diferitelor practici contabile în întreaga lume. Ulterior, aceste standarde au ajuns să fie criticate pentru că sunt prea largi și au prea multe opțiuni.

Începând cu 1987, IASC a inițiat eforturi pentru a-și îmbunătăți standardele, a reduce numărul de opțiuni și a specifica tratamente contabile preferate pentru a permite o mai mare comparabilitate

în situațiile financiare. Această activitate a avut o importanță suplimentară, deoarece autoritățile de reglementare a valorilor mobiliare din întreaga lume au început să se intereseze activ în procesul de stabilire a standardelor internaționale de contabilitate.

În anii '90, IASC a lucrat din ce în ce mai îndeaproape cu Organizația Internațională a Comisiilor de Valori Mobiliare (IOSCO) în definirea agendei sale. În 1993, Comitetul Tehnic al IOSCO a susținut posibilitatea aprobării de către IOSCO a Standardelor IASC pentru listarea transfrontalieră și a valorilor de capital în întreaga lume și a identificat o listă a standardelor de bază pe care IASC ar trebui să le completeze în scopul unei astfel de aprobări. Ca răspuns, în 1995, IASC a anunțat că a convenit asupra unui plan de lucru pentru a dezvolta setul cuprinzător de standarde de bază solicitate de IOSCO. Acest efort a devenit cunoscut sub numele de Programul de lucru privind standardele de bază.

După trei ani de activitate intensă pentru elaborarea și publicarea standardelor care îndeplinesc criteriile IOSCO, IASC a finalizat Programul de lucru privind standardele de bază în 1998. În 2000, Comitetul Tehnic al IOSCO a recomandat autorităților de reglementare a valorilor mobiliare din întreaga lume să permită emitenților străini să utilizeze standardele IASC prin oferirea și listarea acestora, sub rezerva anumitor tratamente suplimentare.

Pe durata existenței sale, IASC a emis 41 de standarde numerotate, cunoscute sub denumirea de IAS, precum și un cadru pentru pregătirea și prezentarea situațiilor financiare. În timp ce unele dintre standardele emise de IASC au fost retrase, multe sunt încă în vigoare. În plus, unele dintre Interpretările emise de organul interpretativ al IASC, așa-numitul Comitet Interpretărilor Permanente (SIC), sunt încă în vigoare.

Standardele internaționale de contabilitate (IAS) au fost emise de Consiliul Internațional pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASC) anterioare și aprobate și modificate de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). De asemenea, IASB va reimpune standardele din această serie în cazul în care consideră că este adecvat.¹

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB) este un organism independent, care dezvoltă și aprobă Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). IASB operează sub supravegherea Fundației IFRS. IASB a fost înființată în 2001 pentru a înlocui Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate.

În conformitate cu Constituția IFRS, IASB are responsabilitatea deplină pentru toate aspectele tehnice ale Fundației IFRS, inclusiv²:

- libertate deplină în elaborarea și urmărirea agendei sale tehnice, sub rezerva anumitor cerințe de consultare cu administratorii și cu publicul;
- pregătirea și emiterea IFRS-urilor (altele decât Interpretările) și a proiectelor de expunere, în urma procesului prevăzut în Constituție;
- aprobarea și emiterea interpretărilor elaborate de Comitetul de interpretare IFRS.

Membrii IASB (în prezent sunt 15 membri deplin) 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). Toate ședințele IASB sunt publice și transmise pe internet. Îndeplinindu-și obligațiile privind normalizarea standardelor,

¹ <https://www.iasplus.com/en/standards/ias>

² <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrs/ifrs-ic/iasb>