

OMFM69/2009

ID intern unic: 332381

[Версия на русском](#)



Republica Moldova

MINISTERUL FINANTELOR

ORDIN Nr. 69

din 17.09.2009

**cu privire la aprobarea Recomandărilor metodice privind
tranziția de la Standardele Naționale de Contabilitate la
Standardele Internaționale de Raportare Financiară**

Publicat : 09.10.2009 în Monitorul Oficial Nr. 153-154 art Nr : 693

MODIFICAT

[OMF101 din 04.08.10, MO145-147/13.08.10 art.521](#)

Întru realizarea prevederilor Legii contabilității nr.113-XVI din 27 aprilie 2007 (Monitorul Oficial, nr.90-93/399 din 29.06.2007) și Hotărârilor Guvernului Republicii Moldova nr.238 din 29 februarie 2008 „Privind aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară pe teritoriul Republicii Moldova” (Monitorul Oficial, nr.47-48/302 din 07.03.2008), nr. 1507 din 31 decembrie 2008 „Cu privire la aprobarea Planului de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2011” (Monitorul Oficial, nr.10-11/31 din 23.01.2009),

ORDON:

1. Se aprobă Recomandările metodice privind tranziția de la Standardele Naționale de Contabilitate la Standardele Internaționale de Raportare Financiară.
2. Prezentele Recomandări sînt elaborate întru acordarea suportului practico-metodic entităților în aplicarea S.I.R.F. 1 „Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară” și poartă un caracter de recomandare.

VICEMINISTRUL FINANTELOR

Viorel DANDARA

Nr. 69. Chișinău, 17 septembrie 2009.

Aprobate
prin Ordinul ministrului finanțelor
nr. 69 din 17.09.2009

**RECOMANDĂRI METODICE
privind tranziția de la Standardele Naționale de Contabilitate
la Standardele Internaționale de Raportare Financiară**

Introducere

1. Recomandările metodice privind tranziția de la Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) la Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) (în continuare – Recomandări) sunt elaborate în baza prevederilor Legii contabilității nr.113-XVI din 27 aprilie 2007, Planului de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2011 aprobat prin Hotărârea Guvernului RM nr.1507 din 31 decembrie 2008 cu modificările și completările ulterioare și IFRS 1 „Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară”.

[Pct.1 modificat prin OMF101 din 04.08.10, MO145-147/13.08.10 art.521]

2. Prezentele Recomandări nu substituie IFRS și nu prevalează asupra prevederilor acestora, ci sunt destinate pentru a acorda un suport practico-metodic entităților din Republica Moldova în aplicarea IFRS 1.

Prezentele Recomandări reglementează modul de ajustare a diferențelor dintre prevederile SNC și IFRS în contabilitate. Ajustările diferențelor în scopuri fiscale se efectuează în conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Obiectivul

3. Obiectivul prezentelor Recomandări constă în explicarea modului de tranziție la IFRS și de dezvăluire a informațiilor aferente la întocmirea și prezentarea primelor situații financiare IFRS.

Domeniul de aplicare

4. Prezentele Recomandări se aplică tuturor entităților care adoptă pentru prima dată IFRS, adică întocmesc și prezintă primele situații financiare IFRS. Acestea, de regulă, cuprind entitățile care:

- nu au întocmit situații financiare IFRS până la perioada de tranziție;
- în ultimele situații financiare au declarat corespunderea acestora doar cu unele, însă nu cu toate IFRS;
- au prezentat situații financiare IFRS, fără a include o declarație explicită despre conformitatea acestora cu IFRS;
- au întocmit situații financiare IFRS care au fost utilizate doar în scopuri interne, fără a fi prezentate proprietarilor sau altor utilizatori externi;
- au întocmit un pachet de raportare în conformitate cu IFRS, cu scopuri de consolidare, fără a întocmi un set complet de situații financiare așa cum sunt definite în Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 1.

5. Prezentele Recomandări se aplică la întocmirea și prezentarea atât a situațiilor financiare anuale, cât și a situațiilor financiare interimare (semianuale) pentru acea parte a perioadei care se include în primele situații financiare anuale IFRS.

6. Prezentele Recomandări nu se extind asupra entităților care aplică deja IFRS, adică care până la perioada de tranziție au întocmit situații financiare în care în mod explicit și fără rezerve s-a declarat că situațiile respective corespund cerințelor IFRS.

Definiții

7. În prezentele Recomandări noțiunile utilizate semnifică:

Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) - standarde și interpretări adoptate de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Ele cuprind:

- (a) Standarde Internaționale de Raportare Financiară;
- (b) Standarde Internaționale de Contabilitate; și
- (c) Interpretări elaborate de către Comitetul pentru Interpretări Internaționale de Raportare Financiară (IFRIC) sau fostul Comitet Permanent pentru Interpretarea Standardelor (SIC). *Data trecerii la IFRS* - începutul celei mai timpurii perioade pentru care o entitate prezintă informații comparative complete conform cerințelor IFRS în primele sale situații financiare IFRS.

Entitate care adoptă pentru prima dată IFRS - entitatea care prezintă primele sale situații financiare IFRS.

Bilanț de deschidere IFRS - bilanțul unei entități (publicat sau nepublicat) întocmit la data trecerii la IFRS.

Prima dată de raportare - sfârșitul celei mai recente perioade acoperite de primele situații financiare IFRS anuale sau interimare.

Primele situații financiare IFRS - primele situații financiare anuale întocmite conform cerințelor IFRS, în care o entitate declară în mod explicit și fără rezerve despre conformitatea cu IFRS.

Cost presupus - o valoare convențională folosită în calitate de substituent al costului sau costului amortizat la o anumită dată. Amortizarea ulterioară presupune că entitatea a recunoscut inițial activul sau datoria la o anumită dată și că atunci costul acestuia (acesteia) a fost egal cu costul său presupus.

Valoare justă – valoarea pentru care un activ poate fi schimbat sau o datorie poate fi decontată între părți interesate și în cunoștință de cauză în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.

8. În prezentele Recomandări este utilizată terminologia din IFRS și din alte reglementări contabile internaționale. Divergențele dintre noțiunile conținute în reglementările contabile naționale și internaționale sunt prezentate în *Anexa 1*.

Etapele de tranziție de la SNC la IFRS

9. Tranziția de la SNC la IFRS trebuie să cuprindă următoarele etape principale:

- stabilirea datei trecerii la IFRS și a primei date de raportare;
- identificarea diferențelor dintre politicile contabile existente și cele prevăzute de IFRS la selectarea politicilor contabile și elaborarea planului de conturi în conformitate cu cerințele IFRS;
- întocmirea bilanțului de deschidere IFRS, inclusiv:
 - identificarea diferențelor aferente recunoașterii activelor și datoriilor;
 - identificarea diferențelor aferente evaluării activelor și datoriilor prin (1) luarea deciziei privind aplicarea/neaplicarea uneia sau a mai multora dintre excepțiile facultative și (2) aplicarea excepțiilor obligatorii aferente aplicării retroactive a cerințelor unor IFRS;
 - ajustarea diferențelor dintre SNC și IFRS aferente recunoașterii și evaluării activelor și datoriilor;
- reconcilierea elementelor din primele situații financiare IFRS;
- prezentarea informațiilor în primele situații financiare IFRS.

Data trecerii la IFRS și prima dată de raportare

10. Data trecerii obligatorii la IFRS și prima dată de raportare se stabilesc de către fiecare entitate în conformitate cu legislația în vigoare și IFRS 1. De exemplu, pentru entitățile de interes public data trecerii la IFRS este 1 ianuarie 2011, iar prima dată de raportare a setului complet de situații financiare - 31 decembrie 2012.

[Pct.10 modificat prin OMF101 din 04.08.10, MO145-147/13.08.10 art.521]

11. Data trecerii la IFRS reprezintă începutul perioadei comparative incluse în primul set de situații financiare IFRS. În conformitate cu IAS 1 cerința minimă față de perioada comparativă constituie 1 an.

12. Ținând cont de prevederile paragrafelor 10 și 11 din prezentele Recomandări, pentru entitățile care efectuează tranziția la IFRS începând cu 1 ianuarie 2009, perioada comparativă se consideră 1 ianuarie 2009 – 31 decembrie 2009. Ca urmare, primele situații financiare IFRS ale acestor entități vor fi situațiile financiare pentru anul 2010.

Pentru entitățile care vor efectua tranziția la IFRS la 1 ianuarie 2011, perioada comparativă se consideră 1 ianuarie 2011 – 31 decembrie 2011, iar primele situații financiare IFRS vor fi prezentate pentru anul 2012.

[Pct.12 alineat introdus prin OMF101 din 04.08.10, MO145-147/13.08.10 art.521]

13. Cerința de a întocmi și prezenta situații financiare în conformitate cu IFRS pentru

exercițiul financiar ce expiră la data de 31 decembrie 2010 trebuie respectată atât de entitățile pentru care data de trecere la IFRS este 1 ianuarie 2009, cât și de entitățile ce aplică deja IFRS. La prima dată de raportare aceste entități vor întocmi și prezenta doar un singur set de situații financiare, și anume situațiile financiare conform IFRS, renunțând la setul de situații financiare conform SNC. Totodată în decursul perioadei 1 ianuarie 2009 – 31 decembrie 2009 entitățile respective vor întocmi și prezenta situații financiare conform SNC.

Entitățile care vor efectua tranziția la IFRS începând cu 1 ianuarie 2011 vor întocmi și vor prezenta pentru perioada 1 ianuarie 2011 – 31 decembrie 2011 doar situații financiare conform SNC.

[Pct.13 alineat introdus prin OMF101 din 04.08.10, MO145-147/13.08.10 art.521]

14. Adicional situațiilor financiare anuale legislația în vigoare cere entităților de interes public prezentarea situațiilor financiare interimare. Aceste entități vor întocmi și prezenta primele situații financiare interimare conform situației din 30 iunie 2012 în baza prevederilor IAS 34.

[Pct.14 modificat prin OMF101 din 04.08.10, MO145-147/13.08.10 art.521]

Politicele contabile și planul de conturi

15. În cazul tranziției la IFRS entitatea trebuie să elaboreze și să aplice politici contabile și un plan de conturi proprii.

16. Politicile contabile se elaborează în baza IFRS care sunt valabile pe teritoriul Republicii Moldova la data raportării. Entitatea nu trebuie să aplice diferite versiuni ale IFRS care au fost în vigoare la date anterioare. Nomenclatorul IFRS acceptate prin ordinul Ministerului Finanțelor nr. 109 din 19 decembrie 2008 și valabile pe teritoriul Republicii Moldova la 1 ianuarie 2009 este prezentat în Anexa 2.

17. Entitatea trebuie să folosească aceleași politici contabile pentru calcularea indicatorilor din bilanțul de deschidere și a informațiilor comparative aferente perioadelor prezentate în primele situații financiare IFRS.

18. În cazul întocmirii primelor situații financiare IFRS politicile contabile trebuie aplicate astfel încât să se considere că situațiile financiare întotdeauna au fost pregătite în conformitate cu standardele și interpretările ce au fost în vigoare pentru perioada în care acestea au fost aplicate pentru prima dată. Din acest motiv, când IFRS se adoptă pentru prima dată, entitatea aplică în mod retrospectiv prevederile standardelor și interpretărilor ce sunt în vigoare la data de raportare, pentru toate perioadele incluse în primele situații financiare. Ca urmare, entitățile care adoptă pentru prima dată IFRS trebuie să aplice aceleași politici contabile atât la întocmirea bilanțului de deschidere IFRS cât și în decursul perioadelor incluse în primele situații financiare IFRS. În scopul respectării cerinței de mai sus, entitățile respective pot aplica prevederile IFRS care deja au fost elaborate, însă intră în vigoare la data de raportare, cu condiția că standardele respective prevăd aplicarea anticipată.

Recomandările de tranziție conținute în anumite IFRS (recomandări ce se referă la aplicarea standardului pentru prima dată) și recomandările IAS 8 aferente modificărilor politicilor contabile pot fi utilizate doar de entitățile care aplică deja IFRS și nu se aplică de entitățile care adoptă pentru prima dată IFRS. Efectul modificărilor politicilor contabile pentru entitățile care adoptă pentru prima dată IFRS se recunoaște în bilanțul de deschidere IFRS direct în componența capitalului propriu.

19. Planul de conturi se elaborează de către fiecare entitate de sine stătător și trebuie să asigure colectarea informațiilor necesare pentru calcularea indicatorilor din situațiile financiare IFRS.

20. Politicile contabile și planul de conturi trebuie aprobate de către organul (persoana) responsabil (ă) de ținerea contabilității și raportarea financiară în conformitate cu legislația în vigoare.

21. În perioada comparativă entitatea aplică două politici contabile și două planuri de conturi contabile, care sunt bazate respectiv pe prevederile SNC și IFRS.

Bilanțul de deschidere IFRS

22. Entitățile care adoptă pentru prima dată IFRS trebuie să aplice IFRS 1 doar pentru:

- primul set de situații financiare anuale întocmite conform cerințelor IFRS și
- situațiile financiare interimare întocmite conform cerințelor IAS 34 care sunt parte a perioadei acoperite de primul set de situații financiare anuale IFRS.

23. Entitatea la întocmirea primelor situații financiare IFRS trebuie să pregătească bilanțul de deschidere la data trecerii la IFRS, de exemplu, pentru entitățile de interes public care adoptă pentru prima dată IFRS”, iar cuvintele „la 1 ianuarie 2009” se substituie cu cuvintele „în mod obligatoriu la 1 ianuarie 2011- bilanțul de deschidere urmează să fie întocmit la 1 ianuarie 2009.
[Pct.23 modificat prin OMF101 din 04.08.10, MO145-147/13.08.10 art.521]

24. Bilanțul de deschidere trebuie întocmit conform prevederilor IFRS 1, cu aplicarea retrospectivă a informațiilor, ținând cont de anumite excepții care sunt descrise în paragrafele 31-67 din prezentele Recomandări. Bilanțul de deschidere nu trebuie inclus în primul set complet de situații financiare IFRS.

25. Întocmirea bilanțului de deschidere IFRS trebuie să cuprindă următoarele etape:

- identificarea diferențelor aferente recunoașterii activelor și datoriilor dintre politicile contabile utilizate conform SNC și politicile contabile conform IFRS;
- identificarea diferențelor aferente evaluării activelor și datoriilor dintre politicile contabile utilizate conform SNC și politicile contabile conform IFRS;
- ajustarea diferențelor dintre SNC și IFRS aferente recunoașterii și evaluării activelor și datoriilor.

26. Entitatea care adoptă pentru prima dată IFRS va compara politicile contabile elaborate în baza SNC cu cerințele IFRS și va identifica diferențele dintre acestea. Principalele diferențe vor ține de recunoașterea și evaluarea activelor și datoriilor.

Identificarea diferențelor aferente recunoașterii activelor și datoriilor

27. Pentru depistarea diferențelor aferente recunoașterii activelor și datoriilor, entitățile trebuie să examineze toate activele și datoriile lor la data trecerii la IFRS, indiferent de faptul dacă acestea trebuie sau nu reflectate în bilanț conform cerințelor SNC, și să:

- recunoască toate activele și datoriile care corespund criteriilor de recunoaștere conform cerințelor IFRS;
- elimine elementele de active și datorii a căror recunoaștere nu este permisă de IFRS;
- reclasifice elementele recunoscute în SNC ca fiind un tip de activ, datorie sau component al capitalului propriu, iar în IFRS acestea sunt considerate ca fiind alt tip de activ, datorie sau component al capitalului propriu.

28. Activele și datoriile înregistrate în ultimul bilanț întocmit în baza cerințelor SNC până la data trecerii la IFRS și care corespund cerințelor IFRS, precum și activele și datoriile care nu au fost incluse în bilanțul respectiv, însă care trebuie recunoscute conform IFRS - vor fi incluse în bilanțul de deschidere IFRS prin utilizarea tabelului de transformare.

Exemple de active și datorii ce pot fi recunoscute conform cerințelor IFRS adițional cerințelor SNC:

- *diferența dintre valoarea justă și valoarea nominală a împrumuturilor obținute de la entitatea—mama (acționar) la o rată a dobânzii mai mică decât cea de piață*
- *costuri aferente emisiunii de capital*
- *instrumente financiare derivate*

[Pct.28 modificat prin OMF101 din 04.08.10, MO145-147/13.08.10 art.521]

29. Activele și datoriile care au fost înregistrate în ultimul bilanț întocmit în baza cerințelor SNC până la data trecerii la IFRS, însă care nu corespund cerințelor de recunoaștere IFRS – nu vor fi incluse în bilanțul de deschidere IFRS.

Exemple de active și datorii ce nu sunt recunoscute conform cerințelor IFRS:

- *cheltuieli de constituire*
- *provizioane pentru acoperirea cheltuielilor de reparații*
- *investiții în companii-fiice (acestea se consolidează conform IAS 27 cu excepția cazului când se îndeplinesc condițiile prevăzute de paragraful 10 din IAS 27)*
- *obiecte de mică valoare și scurtă durată (în dependență de durata de funcționare și de semnificația valorii individuale)*

30. Activele și datoriile înregistrate în ultimul bilanț întocmit în baza cerințelor SNC până la data trecerii la IFRS, care nu corespund criteriilor de clasificare stipulate de IFRS – vor fi reclasificate și incluse în bilanțul de deschidere IFRS prin utilizarea tabelului de transformare.

Exemple de active și datorii care trebuie reclasificate:

- *imobilizări corporale destinate transmiterii în leasing operațional (arendă operațională)*
- *avansuri acordate aferente imobilizărilor corporale*
- *imobilizări corporale destinate vânzării*

Identificarea diferențelor aferente evaluării activelor și datoriilor

31. IFRS 1 prevede aplicarea standardelor și interpretărilor în mod retroactiv. Totodată, IFRS 1 stabilește unele excepții facultative (opționale) și obligatorii de la aplicarea retroactivă a standardelor și interpretărilor. Aceste excepții sunt condiționate de evitarea costurilor ridicate a aplicării retroactive a standardelor și interpretărilor, precum și de imposibilitatea obținerii informației aferente perioadelor anterioare tranziției la IFRS.

Excepții facultative

32. Excepțiile facultative pot fi aplicate integral sau parțial în conformitate cu decizia conducerii entității. Aceste excepții se referă la:

- (a) combinările de întreprinderi;
- (b) utilizarea valorii juste sau reevaluate drept cost presupus;
- (c) beneficiile angajaților;
- (d) diferențele de conversie cumulate;
- (e) instrumentele financiare compuse;
- (f) activele și datoriile filialelor, entităților asociate și asocierilor în participație;
- (g) desemnarea instrumentelor financiare recunoscute anterior;
- (h) tranzacțiile cu plată pe bază de acțiuni;
- (i) contractele de asigurări;
- (j) datoriile din lichidare incluse în costul imobilizărilor corporale;
- (k) contractele de leasing;
- (l) evaluarea la valoarea justă a activelor financiare sau datoriilor financiare la recunoașterea inițială;
- (m) contabilizarea unui activ financiar sau unei imobilizări necorporale în conformitate cu cerințele IFRIC 12.

Combinări de întreprinderi

33. Toate filialele (entitățile fiice) care sunt controlate de entitatea-mamă trebuie să fie consolidate în bilanțul de deschidere IFRS al entității-mamă. Cerințele IAS 27 și SIC 12 trebuie

să fie aplicate pentru a determina dacă entitățile-fiice se vor trata ca filiale sau ca alt tip de combinații de întreprinderi. Nu există excepții la aplicarea IAS 27 și SIC 12. Filialele care au fost excluse din consolidare conform SNC trebuie să fie consolidate după principiul că filiala trece la IFRS la aceeași dată cu entitatea-mamă.

34. Entitatea nu este obligată să retrateze (recalcule) combinațiile de întreprinderi, care au fost recunoscute în conformitate cu SNC până la data trecerii la IFRS. În acest caz:

- clasificarea combinației ca o achiziție sau o unitate de interese nu se schimbă;
- activele și datoriile achiziționate în cadrul combinației de întreprinderi sunt recunoscute în bilanțul de deschidere IFRS al entității-mamă la data trecerii la IFRS, cu excepția cazurilor când IFRS nu permite recunoașterea acestora;
- activele și datoriile care sunt evaluate ulterior la valoarea justă conform IFRS sunt recalculate la valoarea justă la data trecerii la IFRS;
- toate ajustările care derivă din cele de mai sus sunt recunoscute ca element al capitalului propriu, cu excepția cazurilor când o imobilizare necorporală este derecunoscută și ajustările aferente acesteia sunt reflectate în fondul comercial.

35. În cazul în care entitatea-mamă nu a consolidat filiala conform SNC, va trebui să o consolideze la data trecerii la IFRS. În acest caz activele și datoriile care nu au fost consolidate sunt recunoscute în bilanțul consolidat de deschidere IFRS al entității-mamă numai dacă acestea ar fi recunoscute în bilanțul individual al filialei conform IFRS. În acest scop entitatea-mamă trebuie să aplice următoarele reguli de evaluare a activelor și datoriilor filialei:

(1) există active și datorii care sunt evaluate la valoarea justă conform IFRS. Toate aceste active și datorii trebuie să fie evaluate la valoarea justă, inclusiv la data trecerii la IFRS. Ajustările care apar în urma evaluării la valoarea justă și valoarea conform SNC trebuie să fie incluse ca parte componentă a capitalului propriu;

(2) alte active și datorii sunt evaluate la cost conform IFRS. După combinarea de întreprinderi, valoarea contabilă a acestor active și datorii conform SNC va fi costul lor presupus la data trecerii la IFRS. În acest scop:

(a) reevaluările la valoarea justă conform SNC nu vor fi anulate sau retratate. Valoarea justă a unui activ sau a unei datorii recunoscută conform SNC la achiziție devine drept cost presupus conform IFRS;

(b) în cazul în care metoda de unitate de interes a fost aplicată la data de achiziție, drept cost presupus se va considera valoarea contabilă din registrele filialei la data de achiziție;

(c) valoarea contabilă a altor imobilizări corporale și necorporale nu va fi ajustată cu excepția cazurilor când acestea trebuie să fie depreciate conform IAS 36 sau când amortizarea calculată conform SNC și IFRS diferă semnificativ.

36. Valoarea contabilă a fondului comercial recunoscută conform SNC, la data trecerii la IFRS, se ajustează în felul următor:

(a) se majorează cu valoarea imobilizărilor necorporale care sunt recunoscute pentru prima dată conform IFRS;

(b) se diminuează cu valoarea imobilizărilor necorporale care au fost recunoscute conform SNC, dar care nu se recunosc conform IFRS;

(c) se majorează (diminuează) cu sumele contingente care afectează valoarea de achiziție a filialei.

37. Entitățile sunt obligate să aplice IAS 36 pentru testarea fondului comercial pentru depreciere la data trecerii la IFRS, indiferent dacă există orice indicație că fondul comercial poate fi depreciat. Toate pierderile din depreciere rezultate din testul de depreciere se vor reflecta în componența capitalului propriu.

38. În cazul în care entitățile au recunoscut fondul comercial conform SNC, amortizarea fondului comercial reflectată după SNC nu este stornată la data trecerii la IFRS.

39. Fondul comercial negativ recunoscut conform SNC este ajustat în bilanțul de deschidere

IFRS prin diminuarea capitalului propriu.

40. Conducerea entității poate să retrateze o combinație de întreprinderi anterior recunoscută, dar în acest caz va trebui să retrateze toate celelalte combinații ulterioare.

41. În cazul în care entitatea-mamă a achiziționat o filială cu scopul de a o vinde la data trecerii la IFRS, atunci filiala se va consolida conform cerințelor IFRS 5. Aceasta se tratează ca activitate întreruptă și bilanțul se prezintă ca o separare a activelor (inclusiv fondul comercial) și a datoriilor.

Utilizarea valorii juste sau reevaluate drept cost presupus

42. IAS 16 cere ca imobilizările corporale să fie recunoscute inițial la cost. Excepția IFRS 1 permite entităților să folosească o valoare care nu este costul amortizat în conformitate cu IAS 16, ca drept cost presupus la data trecerii la IFRS. Sunt trei valori posibile care pot fi folosite ca fiind cost presupus la data trecerii la IFRS. Oricare din aceste valori poate fi folosită pentru orice activ luat individual și nu este strict necesar ca excepția să fie aplicată pentru toate imobilizările corporale sau pentru o clasă a acestora. Entitatea poate utiliza drept cost presupus:

- valoarea justă stabilită la data trecerii la IFRS, prin evaluarea imobilizărilor corporale la data respectivă;
- valoarea imobilizărilor corporale reevaluate conform SNC, la data trecerii la IFRS sau la o dată recentă acesteia, care este comparabilă cu valoarea justă sau costul lor (costul amortizat) ajustate să reflecte schimbările în indexarea prețurilor. Valoarea reevaluată devine drept cost presupus la data de reevaluare. Dacă reevaluarea a fost efectuată înainte de data trecerii la IFRS, atunci amortizarea trebuie să fie aplicată de la data de reevaluare până la data trecerii la IFRS;
- valoarea justă utilizată drept cost presupus care a fost stabilită cu ocazia listării la bursă, privatizării sau altui eveniment specific, anterior datei trecerii la IFRS.

43. Cerințele privind utilizarea valorii juste sau reevaluate drept cost presupus se aplică și pentru investițiile imobiliare și imobilizările necorporale.

44. Costul presupus se reflectă în bilanțul de deschidere IFRS și servește drept bază de calcul a amortizării și deprecierei conform cerințelor IFRS corespunzătoare.

45. În cazul imobilizărilor corporale achiziționate după 1997 (anul ultimei reevaluări conform hotărârii Guvernului) entitatea poate să folosească sumele determinate conform cerințelor SNC la data trecerii la IFRS, cu condiția efectuării ajustărilor corespunzătoare, după caz, când recunoașterea și amortizarea acestora nu corespunde cu IAS 16. De exemplu, aceste imobilizări corporale au fost conservate și amortizarea nu s-a calculat. Imobilizările corporale achiziționate/construite până la reevaluarea acestora din anul 1997 trebuie evaluate conform cerințelor IAS 16 la data trecerii la IFRS.

46. IAS 16 permite evaluarea imobilizărilor corporale după recunoașterea lor inițială conform metodei costului sau a metodei reevaluării. Entitatea trebuie să folosească aceleași politici contabile pentru toate perioadele prezentate în primele situații financiare IFRS. Pentru imobilizări corporale aceasta înseamnă că la data trecerii la IFRS entitatea trebuie să-și aleagă metoda de evaluare ulterioară și să o aplice pentru toate perioadele incluse în primele situații financiare IFRS. Utilizarea valorii juste drept cost presupus nu impune entitatea să folosească în continuare metoda reevaluării.

Beneficiile angajaților

47. IAS 19 permite entităților să folosească metoda „coridorului” la recunoașterea câștigurilor și pierderilor actuariale. Această metodă cere să fie recunoscută doar o proporție a câștigurilor și pierderilor actuariale nete care depășește limita de 10% din activele sau datoriile planului de pensii recunoscute în contul de profit și pierdere și un sold amânat în bilanț. Excepția din IFRS 1 aferentă beneficiilor angajaților permite entităților să recunoască toate câștigurile și pierderile actuariale cumulate la data trecerii la IFRS.

Diferențele de conversie cumulate

48. Diferențele de conversie cumulate reprezintă diferențele care apar de la o investiție netă

din străinătate. Conform IAS 21 aceste diferențe se clasifică ca o componentă separată a capitalului propriu și ulterior se recunosc drept venituri sau cheltuieli la cedarea investiției din străinătate. Excepția prevăzută de IFRS 1 nu obligă entitățile de a se conforma cu cerințele IAS 21 de a clasifica diferențele menționate ca element separat al capitalului propriu până la data trecerii la IFRS și de a înregistra diferențele de conversie în contul de profit și pierdere la cedarea investiției. Această scutire este valabilă doar pentru diferențele de conversie cumulate apărute până la data trecerii la IFRS. Ulterior diferențele respective trebuie să fie reflectate în conformitate cu IAS 21.

Instrumentele financiare compuse

49. Conform IAS 32 entitățile trebuie să delimiteze instrumentele financiare compuse în componente separate de capitalul propriu și de datoriile financiare. IFRS 1 permite să nu se separe componenta de datorie financiară de la cea de capital propriu, dacă la data trecerii la IFRS componenta de datorie nu mai este valabilă.

Activele și datoriile filialelor, entităților asociate și asocierilor în participație

50. Filiala care adoptă IFRS mai târziu decât entitatea-mamă poate să evalueze activele și datoriile sale la valorile contabile care ar fi fost incluse în situațiile financiare consolidate ale entității-mamă sau aplicând IFRS 1 la data trecerii la IFRS. Valorile contabile din situațiile financiare consolidate ale entității-mamă sunt ajustate pentru a exclude ajustările de consolidare și ajustările apărute din achiziția filialei.

51. Entitatea-mamă care adoptă IFRS mai târziu decât filialele sale trebuie să evalueze activele și datoriile filialei care deja aplică IFRS, utilizând datele filialei înregistrate în situațiile financiare individuale ale sale. Entitatea-mamă poate ajusta sumele înregistrate de filiale pentru consolidare și ajustările apărute de la achiziția filialelor de către entitatea-mamă.

Desemnarea instrumentelor financiare recunoscute anterior

52. IAS 39 permite ca un instrument financiar recunoscut anterior să fie desemnat drept activ financiar sau datorie financiară la valoarea justă, prin intermediul contului de profit și pierdere, sau un activ financiar să fie desemnat drept disponibil pentru vânzare. IFRS 1 permite ca entitățile să clasifice activele și datoriile financiare existente în cazul când IAS 32 și IAS 39 sunt aplicate pentru prima dată.

Tranzacțiile cu plată pe bază de acțiuni

53. Entitatea este încurajată, dar nu obligată să aplice IFRS 2 privind tranzacțiile cu plată pe bază de acțiuni.

Contractele de asigurări

54. IFRS 1 permite entităților să aplice prevederile tranzitorii ale IFRS 4.

Datoriile din lichidare incluse în costul imobilizărilor corporale

55. IFRIC 1 cere o abordare prospectivă la reflectarea datoriilor din lichidare. Modificarea datoriilor se raportează la majorarea (diminuarea) valorii contabile a activului aferent (cu excepția în care nu se creează un activ negativ) și rezultatul este amortizat pe parcursul duratei de viață utilă rămasă. Entitățile au putut contabiliza în mod diferit aceste datorii conform prevederilor SNC, care pot să difere de IFRIC 1. Excepția opțională de la aplicarea deplină a IFRS permite entităților să simplifice această procedură prin efectuarea următoarelor acțiuni:

- să evalueze datoria în conformitate cu IAS 37 la data trecerii la IFRS;
- în măsura în care datoria intră în aria de acoperire a IFRIC 1, să estimeze valoarea care ar fi fost inclusă în costul activului aferent, atunci când datoria a apărut pentru prima dată. Aceasta se calculează prin actualizarea datoriei, la acea dată utilizând cele mai bune estimări ale ratei de actualizare istorică ajustate în funcție de risc, care ar fi fost aplicată acelei datorii pe durata perioadei intervenite;
- să calculeze amortizarea acumulată pentru suma actualizată de la data trecerii la IFRS pe baza estimării curente a duratei de viață utilă a activului și utilizând metoda de amortizare adoptată de entitate conform IFRS.

Contractele de leasing

56. Entitățile pot aplica prevederile tranzitorii ale IFRIC 4.

Evaluarea la valoarea justă a activelor financiare sau datoriilor financiare la recunoașterea inițială

57. IFRS 1 permite entităților să aplice următoarea excepție pentru cerințele IAS 39 care țin de evaluarea la valoarea justă a activelor financiare sau datoriilor financiare la recunoașterea lor inițială.

Contabilizarea unui activ financiar sau unei imobilizări necorporale în conformitate cu cerințele IFRIC 12

58. Entitățile pot aplica prevederile tranzitorii ale IFRIC 12.

Excepții obligatorii

59. În conformitate cu IFRS 1 excepțiile obligatorii interzic aplicarea retroactivă a unor prevederi din alte standarde și interpretări privind:

- (a) derecunoașterea (eliminarea) activelor financiare și datoriilor financiare;
- (b) contabilitatea de acoperire a riscurilor;
- (c) estimările aplicate până la data trecerii la IFRS;
- (d) activele clasificate ca deținute pentru vânzare și pentru activități întrerupte.

Derecunoașterea activelor financiare și datoriilor financiare

60. Conform IFRS 1 cerințele de derecunoaștere după IAS 39 trebuie să fie aplicate prospectiv pentru tranzacțiile care au avut loc după 1 ianuarie 2004. Dacă entitatea derecunoaște activele sau datoriile financiare nederivate conform SNC, ca urmare a tranzacțiilor care au avut loc înainte de 1 ianuarie 2004, ea nu va recunoaște acele active și datorii la data trecerii la IFRS, decât dacă acestea se califică pentru recunoaștere ca rezultat al unei tranzacții sau al unui eveniment ulterior.

61. Entitatea poate să aleagă aplicarea cerințelor de derecunoaștere din IAS 39 retroactiv, de la o dată la alegerea entității, cu condiția că informațiile necesare pentru aplicarea cerințelor IAS 39 aferente activelor financiare și datoriilor financiare derecunoscute ca rezultat al ultimelor tranzacții să fi fost obținute în timpul contabilizării inițiale ale acelor tranzacții.

Contabilitatea de acoperire a riscurilor

62. La data trecerii la IFRS entitățile trebuie să evalueze toate instrumentele derivate la valoarea justă și să elimine toate pierderile și câștigurile amânate ce rezultă din instrumente derivate care au fost raportate după SNC ca și cum ar fi fost active și datorii. Entitățile nu trebuie să reflecte în bilanțul de deschidere IFRS o relație de acoperire împotriva riscurilor care nu a fost calificată pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor conform IAS 39. Dacă totuși entitatea a desemnat o poziție netă drept element acoperit împotriva riscurilor conform SNC, ea poate desemna un element individual în cadrul acelei poziții nete ca element acoperit împotriva riscurilor conform IFRS.

63. Tranzacțiile care au avut loc până la data trecerii la IFRS nu trebuie să fie evaluate retroactiv ca operațiuni de acoperire împotriva riscurilor.

Estimări aplicate până la data trecerii la IFRS

64. Estimările care sunt efectuate conform IFRS la data trecerii la IFRS trebuie să fie compatibile cu estimările conform SNC la aceeași dată, numai dacă acestea nu trebuie să fie corectate pentru a reflecta diferențele dintre politicile contabile sau când există o dovadă obiectivă că aceste estimări au fost greșite.

65. Informația despre estimările efectuate în conformitate cu SNC obținute după data trecerii la IFRS se tratează similar cu evenimentele care generează ajustări după data bilanțului conform cerințelor IAS 10.

66. Entitățile pot fi nevoite să facă estimări la data trecerii la IFRS care nu au fost prevăzute de SNC la data respectivă.

Paragrafele 64-66 din prezentele Recomandări se aplică atât bilanțului de deschidere IFRS, cât

și perioadei comparative prezentate în primele situații financiare IFRS.

Activele clasificate ca deținute pentru vânzare și pentru activități întrerupte

67. Entitatea, care posedă active imobilizate, ce întrunesc criteriile de a fi clasificate ca deținute pentru vânzare și pentru activități care întrunesc criteriile de a fi clasificate drept întrerupte, va aplica prevederile IFRS 5.

Ajustarea diferențelor dintre SNC și IFRS aferente recunoașterii și evaluării activelor și datoriilor

68. Diferențele apărute dintre cerințele SNC și IFRS aferente recunoașterii și evaluării activelor și datoriilor rezultă în ajustări ce se contabilizează la capitalul propriu (bilanțul contabil) sau la veniturile și cheltuielile curente (contul de profit și pierdere).

69. Orice ajustare care rezultă din diferențele dintre SNC și IFRS la data trecerii la IFRS, se consideră ca ajustare a capitalului propriu. Asemenea ajustări apar în urma tranzacțiilor și evenimentelor ce s-au petrecut până la data trecerii la IFRS. Ca urmare, entitățile care adoptă pentru prima dată IFRS vor contabiliza asemenea ajustări, la data trecerii la IFRS, prin majorarea (diminuarea) capitalului propriu.

Exemplu.

La data trecerii la IFRS entitatea decide să reflecte în bilanțul de deschidere IFRS imobilizările corporale la valoarea reevaluată considerată drept cost presupus. Diferența dintre valoarea imobilizărilor corporale determinată conform SNC și IFRS ce apare ca urmare a deciziei respective se contabilizează la data trecerii la IFRS prin intermediul capitalului propriu și se reflectă în bilanț.

70. Ajustările care rezultă din diferențele dintre SNC și IFRS ce apar în decursul perioadei comparative, se înregistrează ca venituri sau cheltuieli curente și se reflectă în contul de profit și pierdere.

Exemplu.

Utilizând datele din exemplul prezentat în paragraful 69 să presupunem că în decursul perioadei comparative entitatea va amortiza imobilizările corporale. Diferența aferentă amortizării determinate conform SNC (adică suma calculată în baza valorii nereevaluate) și amortizării determinate conform IFRS (adică suma calculată din valoarea reevaluată considerată drept cost presupus) se reflectă după caz ca venituri sau cheltuieli ale perioadei de gestiune curente în contul de profit și pierdere.

[Pct.70 modificat prin OMF101 din 04.08.10, MO145-147/13.08.10 art.521]

Reconcilierea elementelor din primele situații financiare IFRS

71. Entitățile care adoptă pentru prima dată IFRS trebuie să ofere informații despre impactul procesului de tranziție de la SNC la IFRS asupra poziției financiare (bilanțul contabil), rezultatelor financiare (contul de profit și pierdere) și, după caz, asupra fluxurilor de trezorerie. Informațiile respective permit utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă ajustările efectuate de entitate în procesul de tranziție la IFRS.

72. Impactul menționat în paragraful 71 din prezentele Recomandări este contabilizat în mod diferit în funcție de perioada care a fost supusă impactului:

- ajustările dintre SNC și IFRS apărute la data întocmirii bilanțului de deschidere IFRS (de exemplu, la 1 ianuarie 2009 sau 1 ianuarie 2011 în funcție de data tranziției la IFRS) se contabilizează prin corectarea capitalului propriu și se reflectă în bilanțul contabil;

[Pct.72 subpct.1) modificat prin OMF101 din 04.08.10, MO145-147/13.08.10 art.521]

- ajustările dintre SNC și IFRS apărute în decursul perioadei comparative se contabilizează prin corectarea veniturilor și cheltuielilor și se reflectă în contul de profit și pierdere.

[Pct.72 subpct.2) modificat prin OMF101 din 04.08.10, MO145-147/13.08.10 art.521]

73. Impactul tranziției de la SNC la IFRS trebuie prezentat în primele situații financiare IFRS sub formă de reconcilieri, care includ:

- reconcilieri ale capitalului propriu raportat conform SNC cu capitalul propriu conform IFRS atât la data de tranziție, cât și la sfârșitul perioadei comparative (de exemplu, 31 decembrie 2009);

[Pct.73 subpct.1) modificat prin OMF101 din 04.08.10, MO145-147/13.08.10 art.521]

- reconcilieri ale profitului și pierderii raportate conform SNC pentru perioada comparativă cu profitul și pierderea conform IFRS pentru aceeași perioadă; și

- reconcilieri ale fluxurilor de trezorerie raportate conform SNC cu fluxurile raportate conform IFRS la sfârșitul perioadei comparative.

74. Informațiile ce trebuie incluse în reconcilierile menționate în paragraful 73 din prezentele Recomandări pot fi obținute prin intermediul elaborării tabelului de transformare. Nu există o metodă unică de transformare a situațiilor financiare SNC în situații financiare IFRS. Pentru fiecare entitate în mod separat procesul de transformare depinde de o serie de factori cum ar fi:

- politicile contabile aplicate;
- particularitățile organizării contabilității;
- nivelul necesar de detaliere a situațiilor financiare (depinde în mare măsură de utilizatorii situațiilor financiare care pot solicita prezentări suplimentare în notele explicative);
- specificul activității entității etc.

75. Procesul de transformare a situațiilor financiare poate fi divizat în trei proceduri principale:

- 1) elaborarea formatelor (formularelor) bilanțului contabil și a contului de profit și pierdere în baza cerințelor IAS 1;

- 2) transferarea datelor din bilanțul contabil și contul de profit și pierdere întocmite conform SNC în formatele bilanțului contabil și contului de profit și pierdere conform IFRS;

- 3) elaborarea formatelor situației fluxurilor de trezorerie și a situației modificărilor capitalurilor proprii.

Procedura 1.

Elaborarea formatelor bilanțului contabil și contului de profit și pierdere în baza cerințelor IAS 1

76. În cadrul acestei proceduri se stabilesc indicatorii minimi de raportare ce urmează să fie reflectați în situațiile financiare. IAS 1 nu prevede un format unic al bilanțului contabil și al contului de profit și pierdere. Fiecare entitate își elaborează formatul său de raportare, ținând cont de următoarele prevederi ale IAS 1:

- pentru bilanțul contabil elementele pot fi grupate în funcție de perioadă (adică pe termen lung și pe termen scurt) sau în funcție de lichiditate;
- pentru contul de profit și pierdere elementele pot fi grupate după natura sau după destinația cheltuielilor.

Modele privind formatele bilanțului și contului de profit și pierdere elaborate în baza IAS 1 sunt prezentate în Anexa 3.

Procedura 2.

Transferarea datelor din bilanțul și contul de profit și pierdere întocmite conform SNC în formatele bilanțului și contului de profit și pierdere conform IFRS

77. Transferarea fiecărui indicator din formatul de raportare SNC în formatul IFRS prevede efectuarea unui șir de ajustări, aferente recunoașterii și evaluării activelor și datoriilor ce au fost descrise în paragrafele 68-70. Sub aspect practic, transferarea respectivă este mai eficientă în cazul când se efectuează în următoarea consecutivitate:

- inițial, se determină diferențele de recunoaștere (reclasificarea și eliminarea activelor și datoriilor), se stabilesc ajustările aferente acestor diferențe și în baza acestor ajustări se transferă

indicatorii din formatul SNC în formatul IFRS;

- ulterior, se determină diferențele de evaluare a indicatorilor respectivi, se stabilesc și se introduc ajustările aferente acestor diferențe.

78. Transferarea datelor se efectuează prin intermediul întocmirii tabelelor de transformare, care asigură legătura dintre situațiile financiare SNC și situațiile financiare IFRS. Tabelele de transformare servesc drept bază pentru elaborarea reconcilierilor și nu urmează a fi prezentate în primele situații financiare IFRS.

79. Tabelele de transformare trebuie întocmite pentru bilanțul contabil și contul de profit și pierdere, deoarece indicatorii acestora se supun transformării. Indicatorii situației fluxurilor de trezorerie și situației modificărilor capitalurilor proprii se determină în baza indicatorilor bilanțului și contului de profit și pierdere deja transformați.

80. Tabelele de transformare se întocmesc în baza informațiilor din balanța de verificare, registrele contabile și/sau documentele primare.

81. De regulă, se efectuează o transformare directă prin transferarea soldului contului din planul de conturi contabile conform SNC (aplicat până la tranziția la IFRS) în soldul contului conform planului de conturi contabile IFRS. În cazul când în procesul transformării are loc divizarea sumei reflectate într-un cont în mai multe sume, această divizare trebuie însoțită de explicații-comentarii. În cazurile în care ajustările de recunoaștere sau evaluare necesită introducerea unor noi conturi, entitatea poate adăuga după caz conturi proprii.

Exemplu.

Pentru transferarea indicatorului „Mijloace fixe” din bilanțul întocmit conform SNC, care includea și mijloacele fixe transmise în arendă operațională, în bilanțul întocmit conform IFRS trebuie de prevăzut un cont nou pentru investițiile imobiliare care conform IFRS se contabilizează separat de mijloacele fixe și se reflectă separat în situațiile financiare.

Procedura 3.

Elaborarea formatelor situației fluxurilor de trezorerie și a situației modificărilor capitalurilor proprii

82. Formatele situației fluxului de trezorerie și situației modificărilor capitalurilor proprii pot fi întocmite în baza bilanțului contabil și contului de profit și pierdere transformate sau prin transformarea directă de la SNC la IFRS.

83. Întocmirea situației fluxului de trezorerie prin aplicarea metodei de transformare directă este o procedură dificilă din punct de vedere practic din cauza existenței unui număr mare de diferențe aferente clasificării fluxurilor de trezorerie. Din aceleași considerente este mai eficient de întocmit și situația modificărilor capitalurilor proprii în baza bilanțului deja transformat.

84. Modul de reconciliere a elementelor ce trebuie prezentate în primele situații financiare IFRS este prezentat sub aspect general în *Anexa 4*.

Prezentarea informațiilor

85. Entitatea care prezintă primul set de situații financiare IFRS trebuie să facă o declarație explicită în acest sens. Adicional prezentărilor prevăzute de alte IFRS entitatea trebuie să prezinte un șir de informații relevante IFRS 1 și expuse în paragrafele 86-89 din prezentele Recomandări.

86. Informațiile privind impactul trecerii la IFRS asupra poziției financiare, rezultatelor financiare și asupra fluxurilor de trezorerie se prezintă sub formă de reconcilieri aferente:

- capitalului propriu la data trecerii la IFRS și la sfârșitul perioadei comparative;
- profitului și pierderii pentru perioada comparativă;
- fluxurilor de trezorerie la sfârșitul perioadei comparative.

87. Informațiile privind pierderile din depreciere recunoscute sau reluate la data întocmirii bilanțului de deschidere IFRS trebuie prezentate conform prevederilor IAS 36.

88. Informațiile privind utilizarea valorii juste drept cost presupus trebuie prezentate pentru

fiecare element-rând din bilanțul de deschidere IFRS, inclusiv valoarea totală și ajustarea față de cerințele SNC pentru fiecare element.

89. La prezentarea informațiilor trebuie ținut cont de faptul că cerințele IAS 8 aferente modificărilor politicilor contabile nu se aplică primului set de situații financiare IFRS.

Data intrării în vigoare

90. Prezentele Recomandări intră în vigoare la data publicării în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.

Anexa 1

Divergențele dintre noțiunile utilizate în reglementările contabile naționale și internaționale

Denumirea noțiunii conform reglementărilor contabile	
internaționale	naționale
Activ cu ciclul lung de producție	Activ calificat
Activ circulant	Activ curent
Activ imobilizat	Activ pe termen lung
Activități controlate în comun	Activități de întreprinzător sub control mixt
Amortizarea imobilizărilor corporale	Uzura mijloacelor fixe
Beneficii ale angajaților	Venituri ale angajaților
Bilanț	Bilanț contabil
Cost amortizat	Valoarea de bilanț
Costurile îndatorării	Cheltuieli privind împrumuturile
Contul de profit și pierdere	Raportul de profit și pierdere
Control mixt	Control în comun
Consumabile	Alte materiale
Costuri	Consumuri și cheltuieli
Cost de achiziție	Valoare de intrare
Datorii curente	Datorii pe termen scurt
Durată de viață utilă	Durată de funcționare (utilizare)
Echivalent de numerar	Echivalent de mijloace bănești
Estimare	Evaluare
Filială	Întreprindere (entitate) fiică
Flux de trezorerie	Flux de mijloace bănești
Imobilizare corporală	Activ material pe termen lung
Imobilizare necorporală	Activ nematerial
Influență semnificativă	Influența notabilă
Investiție imobiliară	Proprietate investițională
Leasing	Leasing, arendă, locațiune
Manopera	Cheltuieli cu retribuirea muncii
Metoda costului	Metoda valorii
Metoda punerii în echivalență	Metoda repartizării proporționale
Numerar	Mijloace bănești
Perioadă de raportare	Perioadă de gestiune
Politici contabile	Politica de contabilitate
Marja brută	Profit (pierdere) globală
Recunoaștere	Constatare
Resurse minerale	Resurse naturale
Retroactiv	Retrospectiv
Situația fluxurilor de trezorerie	Raportul privind fluxul mijloacelor bănești
Situația modificărilor capitalurilor proprii	Raportul privind fluxul capitalului propriu
Situații financiare	Rapoarte financiare

Surplus de reevaluare	Ecart de reevaluare
Valoare amortizabilă	Valoare uzurabilă
Valoare contabilă	Valoare de bilanț
Valoare reziduală	Valoare probabilă rămasă
Valoare justă	Valoare venală

Anexa 2

**Nomenclatorul Standardelor Internaționale de Raportare
Financiară valabile pe teritoriul Republicii Moldova la 1 ianuarie 2009
Standarde Internaționale de Raportare Financiară**

IFRS 1 Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară
IFRS 2 Plata pe bază de acțiuni
IFRS 3 Combinări de întreprinderi
IFRS 4 Contracte de asigurări
IFRS 5 Active imobilizate deținute pentru vânzare și activități întrerupte
IFRS 6 Explorarea și evaluarea resurselor minerale
IFRS 7 Instrumente financiare: informații de furnizat
IFRS 8 Segmente de activitate

Standarde Internaționale de Contabilitate

IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare
IAS 2 Stocuri
IAS 7 Situațiile fluxurilor de trezorerie
IAS 8 Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori
IAS 10 Evenimente ulterioare datei bilanțului
IAS 11 Contracte de construcții
IAS 12 Impozitul pe profit
IAS 16 Imobilizări corporale
IAS 17 Contracte de leasing
IAS 18 Venituri
IAS 19 Beneficiile angajaților
IAS 20 Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală
IAS 21 Efectele variației cursurilor de schimb valutar
IAS 23 Costurile îndatorării
IAS 24 Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate
IAS 26 Contabilitatea și raportarea planurilor de pensii
IAS 27 Situații financiare consolidate și individuale
IAS 28 Investiții în entitățile asociate
IAS 29 Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste
IAS 31 Interese în asocierile în participație
IAS 32 Instrumente financiare: prezentare
IAS 33 Rezultatul pe acțiune
IAS 34 Raportarea financiară interimară
IAS 36 Deprecierea activelor
IAS 37 Provizioane, datorii contingente și active contingente

IAS 38 Imobilizări necorporale
IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare
IAS 40 Investiții imobiliare
IAS 41 Agricultură

Interpretări ale Standardelor Internaționale de Raportare Financiară

IFRIC 1 Modificări ale datoriilor existente din lichidare, restaurare și de natură similară
IFRIC 2 Acțiunile membrilor în entități de tip cooperatist și instrumente similare
IFRIC 4 Determinarea dacă un angajament conține un contract de leasing
IFRIC 5 Drepturi la interese din fonduri de lichidare, de reconstituire și de reabilitare a mediului
IFRIC 6 Datorii care decurg din participarea pe o piață specifică – deșeuri ale echipamentelor electrice și electronice
IFRIC 7 Aplicarea metodei retratării conform IAS 29 „Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste”
IFRIC 8 Aria de aplicabilitate a IFRS 2
IFRIC 9 Reevaluarea instrumentelor derivate incorporate
IFRIC 10 Raportarea financiară interimară și deprecierea
IFRIC 11 IFRS 2: Tranzacții cu acțiunile grupului și cu acțiuni de trezorerie
IFRIC 12 Acorduri de concesiune a serviciilor

Interpretări ale Standardelor Internaționale de Contabilitate

SIC 7 Introducerea monedei Euro
SIC 10 Asistența guvernamentală – Absența corelațiilor specifice activităților de exploatare
SIC 12 Consolidare – Entități cu scop special
SIC 13 Entități controlate în comun – Contribuții nemonetare ale asociațiilor
SIC 15 Leasing operațional – Stimulente
SIC 21 Impozitul pe profit – Recuperarea activelor neamortizabile reevaluate
SIC 25 Impozitul pe profit – Modificări ale statutului fiscal al unei entități sau al acționarilor săi
SIC 27 Evaluarea fondului economic al tranzacțiilor care implică forma legală a unui contract de leasing
SIC 29 Acorduri de concesiune a serviciilor – Prezentări de informații
SIC 31 Venituri - Tranzacții barter care presupun servicii de publicitate
SIC 32 Imobilizări necorporale – Costuri asociate creării de website-uri

Anexa 3

Structura ilustrativă a situațiilor financiare (extras din Ghidul de implementare IAS 1)

IAS 1 stabilește componentele situațiilor financiare și cerințele minime de informații ce trebuie prezentate în bilanț și în contul de profit și pierdere. Această anexă oferă exemple simple privind modul în care cerințele IAS 1 aferente prezentării bilanțului și a contului de profit și pierdere pot fi respectate. Ordinea prezentării și descrierile folosite pentru elementele-rând trebuie modificate când este necesar pentru o prezentare fidelă în circumstanțele specifice fiecărei entități.

Bilanțul ilustrativ prezentat în această anexă este structurat în elemente curente și elemente pe termen lung. Entitățile pot folosi și alte forme ale bilanțului, cu condiția că acestea nu contravin cerințelor de bază ale IAS 1.

Sunt oferite, în scopuri ilustrative, două formate ale conturilor de profit și pierdere: unul prezintă clasificarea cheltuielilor după natura, iar altul – după destinația acestora.

Modelele prezentate în Anexă nu ilustrează toate aspectele prevăzute de IFRS. De asemenea, Anexa nu conține un set complet de situații financiare care ar include și o situație a fluxurilor de trezorerie, o situație a modificărilor capitalurilor proprii, un rezumat al politicilor contabile semnificative și note

explicative.

Bilanțul la 31 decembrie 20X2

	(în lei)	
	20X2	20X1
ACTIVE		
Active imobilizate		
Imobilizări corporale	X	X
Fond comercial	X	X
Alte imobilizări necorporale	X	X
Investiții în entități asociate	X	X
Alte investiții disponibile pentru vânzare	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
Active curente	X	X
Stocuri	X	X
Creanțe comerciale	X	X
Alte active curente	X	X
Numerar și echivalente în numerar	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
Total active	X	X
CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII		
Capitaluri proprii		
Capital social	X	X
Alte rezerve	X	X
Rezultatul reportat	X	X
Total capitaluri proprii	X	X
Datorii pe termen lung		
Împrumuturi pe termen lung	X	X
Impozit amânat	X	X
Provizioane pe termen lung	X	X
Total datorii pe termen lung	X	X
Datorii curente		
Furnizori și alte datorii asimilate	X	X
Împrumuturi pe termen scurt	X	X
Partea curentă din împrumuturile pe termen lung	X	X
Datorii privind impozitele curente	X	X
Provizioane pe termen scurt	X	X
Total datorii curente	X	X
Total datorii	X	X
Total capitaluri proprii și datorii	X	X

Contul de profit și pierdere pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X2

(ilustrează clasificarea cheltuielilor după natură)

(în lei)

	20X2	20X1
Venituri	X	X
Alte venituri	X	X
Variația stocurilor de produse finite și producție în curs de execuție	(X)	X
Producția realizată de către entitate și capitalizată	X	X
Materii prime și consumabile utilizate	(X)	(X)
Cheltuieli cu beneficiile angajaților	(X)	(X)
Cheltuieli cu amortizarea și deprecierea	(X)	(X)
Deprecierea imobilizărilor corporale ¹	(X)	(X)

¹ Într-un cont de profit și pierdere în care cheltuielile sunt clasificate după natură, deprecierea imobilizărilor corporale este reflectată ca element-rând separat. Dacă cheltuielile sunt clasificate după funcție, deprecierea este inclusă în cheltuielile aferente funcției (funcțiilor) la care se referă.

Alte cheltuieli	(X)	(X)
Costuri de finanțare	(X)	(X)
Profit înainte de impozitare	X	X
Cheltuieli cu impozitul pe profit	(X)	(X)
Profitul perioadei	X	X

Contul de profit și pierdere pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X2

(ilustrează clasificarea cheltuielilor după destinație)
(în lei)

	20X2	20X1
Venituri	X	X
Costul vânzărilor	(X)	(X)
Marja brută	X	X
Alte venituri	X	X
Costuri de distribuție	(X)	(X)
Cheltuieli administrative	(X)	(X)
Alte cheltuieli	(X)	(X)
Costuri de finanțare	(X)	(X)
Profit înainte de impozitare	X	X
Cheltuieli cu impozitul pe profit	(X)	(X)
Profitul perioadei	X	X

_ Anexa 4

Reconcilierea capitalurilor proprii și a contului de profit și pierdere – exemplu convențional

Declarația privind conformitatea cu IFRS

Situațiile financiare ale entității pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2010 au fost întocmite în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și cu interpretările aferente acestora, adoptate de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB).

Tranziția la IFRS

Entitatea în cazul în care data trecerii la IFRS este 1 ianuarie 2009 efectuează tranziția de la Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) la Standardele Internaționale de Raportare Financiară cu dată de raportare 31 decembrie 2010. Entitatea a întocmit bilanțul de deschidere IFRS la data de tranziție la IFRS care este 1 ianuarie 2009. Situațiile financiare pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2010 reprezintă primele situații financiare IFRS și au fost întocmite prin aplicarea IFRS 1.

[\[Al.2 modificat prin OMF101 din 04.08.10, MO145-147/13.08.10 art.521\]](#)

Entitățile care vor efectua tranziția la IFRS la 1 ianuarie 2011, reconcilierile elementelor contabile trebuie efectuate la 1 ianuarie 2011 și 31 decembrie 2011.

[\[Aineat introdus prin OMF101 din 04.08.10, MO145-147/13.08.10 art.521\]](#)

Explicații privind trecerea la IFRS

Pentru a efectua trecerea de la SNC la IFRS entitatea a aplicat o serie de ajustări. Explicații privind efectul pe care l-a avut trecerea de la SNC la IFRS asupra situațiilor financiare ale entității sunt redată în formă de reconcilieri și note explicative la acestea.

Tabelele prezentate în continuare reprezintă reconcilierile de la SNC la IFRS cerute de IFRS 1 pentru bilanțul contabil la data de 1 ianuarie 2009 și 31 decembrie 2009, pentru contul de profit și pierdere pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2009. Pentru raportul privind fluxul de mijloace bănești nu au fost depistate diferențe dintre cerințele SNC și IFRS.

Reconcilierea capitalurilor proprii de 1 ianuarie 2009 și 31 decembrie 2009

		SNC	Efectul	IFRS	SNC	Efectul	IFRS
	Notă	1.01.09	tranzicției la IFRS	1.01.09	31.12.09	tranzicției la IFRS	31.12.09
		MDL	MDL	MDL	MDL	MDL	MDL
Active							
Imobilizări corporale	1, 2	88.010.840	26.392.000	114.402.840	98.997.051	23.557.000	122.554.051
Imobilizări necorporale		1.540.560		1.540.560	1.273.320		1.273.320
Investiții imobiliare	2	-	5.108.000	5.108.000		4.852.600	4.852.600
Total active imobilizate		89.551.400		121.051.400	100.270.371		128.679.971
Stocuri		9.469.449		9.469.449	13.581.973		13.581.973
Creanțe comerciale și alte creanțe		21.190.488		21.190.488	28.159.834		28.159.834
Creanțe de la părți legate		1.881.381		1.881.381	943.688		943.688
Numerar și echivalente de numerar		1.419.767		1.419.767	2.566.937		2.566.937
Total active curente		33.961.085		33.961.085	45.252.432		45.252.432
Total active		123.512.485		155.012.485	145.522.803		173.932.403
Capital și datorii							
Capital emis		(63.579.778)		(63.579.778)	(63.579.778)		(63.579.778)
Surplus din reevaluare	3	(21.301.891)	21.301.891	-	(21.301.891)	21.301.891	-
Alte rezerve		(4.503.101)		(4.503.101)	(4.503.101)		(4.503.101)
Rezultat reportat		16.546.544	(46.651.891)	(30.105.347)	(680.518)	(43.561.491)	(44.242.009)
Total capital		(72.838.226)		(98.188.226)	(90.065.288)		(112.324.888)
Împrumuturi purtătoare de dobândă		(9.334.947)		(9.334.947)	(9.870.650)		(9.870.650)
Subvenții		(4.375.853)		(4.375.853)	(5.259.473)		(5.259.473)
Total datorii pe termen lung		(13.710.800)		(13.710.800)	(15.130.123)		(15.130.123)
Împrumuturi purtătoare de dobândă		(10.379.828)		(10.379.828)	(14.560.870)		(14.560.870)
Datorii comerciale și alte datorii		(16.034.435)		(16.034.435)	(12.274.587)		(12.274.587)
Datorii la părți legate		(6.527.900)		(6.527.900)	(6.394.318)		(6.394.318)
Provizioane	4	-	(6.150.000)	(6.150.000)	-	(6.150.000)	(6.150.000)
Alte datorii		(4.021.296)		(4.021.296)	(7.097.617)		(7.097.617)
Total datorii curente		(36.963.459)		(43.113.459)	(40.327.392)		(46.477.392)
Total capital și datorii		(123.512.485)		(155.012.485)	(145.522.803)		(173.932.403)

Note la reconcilierea capitalurilor proprii la 1 ianuarie 2009 și 31 decembrie 2009

Nota 1 Imobilizări corporale

Entitatea a decis să aplice excepția opțională permisă de IFRS 1 și să utilizeze valoarea justă a imobilizărilor corporale la data trecerii la IFRS drept cost presupus. În acest scop entitatea a reevaluat mijloacele sale fixe la data tranziției și ecartul din reevaluare constituie 31 500 000 lei.

Efectul acestei ajustări duce la majorarea valorii *Imobilizărilor corporale* la 1 ianuarie 2009 și 31 decembrie 2009 cu suma ecartului din reevaluare concomitent cu majorarea *Rezultatului reportat*. De asemenea, ajustarea respectivă duce la calcularea uzurii suplimentare în sumă de 2835 000 lei, care micșorează valoarea *Imobilizărilor corporale* și majorează cheltuielile pentru exercițiul financiar ce se încheie la data de 31 decembrie 2009.

Nota 2 Investiții imobiliare

În conformitate cu politica de contabilitate elaborată în baza SNC activele transmise în arendă operațională se includeau în componența mijloacelor fixe. În conformitate cu cerințele IFRS activele destinate predării în arendă operațională se recunosc în calitate de investiții imobiliare. Politicile contabile elaborate în baza IFRS prevede evaluarea investițiilor imobiliare la cost.

Efectul acestei ajustări conduce la micșorarea *Imobilizărilor corporale* cu 5 108 000 lei la 1 ianuarie 2009 și 31 decembrie 2009, și respectiv la majorarea *Investițiilor imobiliare*. De asemenea, ajustarea respectivă duce la calcularea uzurii în mărime de 255 400 lei, sumă care micșorează *Investițiile imobiliare* și majorează cheltuielile pentru exercițiul financiar ce se încheie la data de 31 decembrie 2009.

Nota 3 Surplus din reevaluare

La 1 ianuarie 2009 și respectiv la 31 decembrie 2009 suma de 21 301 891 lei a fost reclasificată din *Diferențe din reevaluarea activelor materiale pe termen lung* recunoscută conform SNC în *Rezultatul reportat*. Suma respectivă reprezintă soldul surplusului de reevaluare la data de 1 ianuarie 2009 și 31 decembrie 2009 care se referă la activele ce au fost recunoscute în contabilitate la data tranziției la IFRS la cost presupus.

Nota 4 Provizioane

În baza cerințelor SNC entitatea nu a creat provizion pentru litigiul în care a fost implicată. Litigiul nu a fost soluționat, însă conducerea consideră că există o mare probabilitate de a pierde procesul și suma pagubelor este evaluată la 6 150 000 lei. IAS 37 cere formarea provizionului atunci când există probabilitatea unui rezultat negativ (pierderii).

Efectul ajustării majorează *Provizioanele* cu 6 150 000 lei la data de 1 ianuarie 2009 și la 31 decembrie 2009, prin micșorarea concomitentă a *Rezultatului reportat*.

Nota 5 Rezultatul reportat

Efectul ajustărilor menționate mai sus asupra *Rezultatului reportat* este următorul:

	Note	1.01.09	31.12.09
Imobilizări corporale	1	(31,500,000)	(28,665,000)
Surplus din reevaluare	3	(21,301,891)	(21,301,891)
Provizioane	4	6,150,000	6,150,000
Investiții imobiliare	2		255,400
Ajustarea totala a rezultatelor reportate		(46,651,891)	(43,561,491)

Reconcilierea contului de profit și pierdere pentru anul 2009

	Note	SNC 2009 MDL	Efectul tranziției la IFRS MDL	IFRS 2009 MDL
Venituri		(107,615,530)	0	(107,615,530)
Costul vânzărilor	1	82,503,387	2,551,500	85,054,887
Profit brut		(25,112,143)	2,551,500	(22,560,643)
Cheltuieli administrative	1,2	7,661,306	538,900	8,200,206
Alte venituri operaționale		(2,093,670)	0	(2,093,670)
Alte cheltuieli operaționale		61,514	0	61,514
Profit din activitatea operațională		(19,482,993)	3,090,400	(16,392,593)
Venituri financiare		(96,327)	0	(96,327)
Costuri financiare		2,352,258	0	2,352,258
Rezultat financiar - profit/(pierdere)		2,255,931	0	2,255,931
Profit înainte de impozitare		(17,227,062)	3,090,400	(14,136,662)
Cheltuieli de impozitare		-		-
Profit (pierdere) al perioadei		(17,227,062)	3,090,400	(14,136,662)

Note la reconcilierea contului de profit și pierdere pentru anul 2009

Nota 1 Costul vânzărilor

Costurile vânzării sunt mai mari cu 2 551 500 lei conform IFRS și reprezintă diferența de amortizare a imobilizărilor corporale calculată de la valoarea reevaluată considerată drept cost presupus la 1 ianuarie 2009. Deoarece 90% din mijloacele fixe ale entității sunt implicate în activitatea de bază, suma amortizării acestora se reflectă la costul vânzărilor (2835000x90%:100%).

Nota 2 Cheltuieli administrative

Cheltuielile administrative sunt mai mari cu 538 900 lei conform IFRS și reprezintă 10% din diferența de amortizare a imobilizărilor corporale calculată de la valoarea reevaluată considerată drept cost presupus la 1 ianuarie 2009 în sumă de 283 500 lei și amortizarea calculată pentru investițiile imobiliare în sumă de 255 400 lei.

[Anexa nr.4 modificată prin OMF101 din 04.08.10, MO145-147/13.08.10 art.521]