



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Standardul IFRS® 1 Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

Standardul IFRS 1 Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară

Domeniul de aplicare și definiții cheie

Standardul IFRS® 1 Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară a fost emis în 2003, cu dată de intrare în vigoare la 1 ianuarie 2004. Entitățile ar trebui să aplice acest standard atunci când adoptă pentru prima dată Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), confirmând în mod clar, explicit și fără rezerve că situațiile lor financiare sunt pe deplin conforme cu standardele IFRS.

IFRS 1 stabilește cerințele și scutirile de la cerințe pentru situația de deschidere a poziției financiare a entității pe care aceasta o întocmește prima dată când utilizează standardele IFRS. În plus, IFRS 1 explică modul în care entitățile trebuie să explice cum tranziția de la standardele naționale de contabilitate aplicate anterior, la standardele IFRS, a influențat raportarea financiară a entității.

IFRS 1 se asigură că informațiile financiare prezentate în conformitate cu standardele IFRS:

- sunt transparente și comparabile;
- asigură un punct de plecare adecvat pentru o contabilitate conformă cu standardele IFRS;
- sunt întocmite cu costuri care nu depășesc beneficiile obținute.

O entitate aplică standardul IFRS 1 la întocmirea primelor sale situații financiare în conformitate cu standardele IFRS. În plus, în cazul în care o entitate își întocmește rapoartele financiare intermediare în conformitate cu Standardul IAS® 34 Raportare financiară intermediară, prezentul standard se aplică, de asemenea, tuturor perioadelor intermediare care vor acoperi prima raportare financiară anuală în conformitate cu standardele IFRS.

Prezentul standard definește în ce cazuri entitățile sunt considerate entități care adoptă pentru prima dată standardele IFRS. Aceasta se întâmplă atunci când:

- a) cele mai recente situații financiare ale entității au fost întocmite:
 - în conformitate cu standardele naționale;
 - în conformitate cu Standardele IFRS, dar fără a se confirma că acestea au fost conforme cu Standardele IFRS;
 - în conformitate cu standardele naționale și parțial în conformitate cu standardele IFRS;
 - în conformitate cu standardele naționale, cu unele reconcilieri cu standardele IFRS.
- b) entitatea a întocmit cele mai recente situații financiare în conformitate cu standardele IFRS, dar numai pentru uz intern, fără a le pune la dispoziția altor utilizatori;
- c) entitatea a întocmit doar situațiile financiare consolidate în conformitate cu standardele IFRS, dar nu a întocmit setul complet de situații financiare care să respecte cerințele IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare;
- d) entitatea nu a întocmit deloc situații financiare.

Pot exista situații în care o entitate întocmește situațiile financiare în conformitate cu standardele IFRS și face o declarație explicită și fără rezerve care confirmă acest lucru. Cu toate acestea, din anumite motive, situațiile ulterioare nu mai sunt conforme cu standardele IFRS. Atunci când entitatea revine la întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu Standardele IFRS, aceasta nu este considerată ca fiind prima dată când aplică IFRS și deci IFRS 1 nu se aplică.

În cazul în care o entitate raportează deja în conformitate cu Standardele IFRS și implementează modificări ale politicilor sale contabile, atunci aceasta efectuează aceste modificări în conformitate cu

cerințele Standardului IAS 8 Politici contabile, schimbări de estimări contabile și erori și ale altor standarde IFRS legate de aceste modificări.

Definiții cheie (IFRS 1.Anexa A):

Data tranziției la standardele IFRS - este prima zi a primei perioade pentru care entitatea prezintă informații comparative complete în conformitate cu standardele IFRS în primele sale situații financiare întocmite în conformitate cu standardele IFRS.

Primele situații financiare IFRS - se referă la primele situații financiare anuale pentru care entitatea confirmă că au fost întocmite în conformitate cu standardele IFRS.

Prima perioadă de raportare IFRS - este prima perioadă de raportare pentru care entitatea întocmește situații financiare în conformitate cu standardele IFRS.

Entitatea care adoptă pentru prima dată - este o entitate care prezintă primele sale situații financiare în conformitate cu standardele IFRS.

Aspecte fundamentale: Recunoaștere

Atunci când adoptă pentru prima dată standardele IFRS, entitatea începe cu întocmirea situației de deschidere a poziției financiare pentru prima zi a perioadei în care va trece de la raportarea națională la raportarea conform IFRS. Prin urmare, este foarte important să se identifice data situației de deschidere a poziției financiare. Cel mai simplu este să se pornească de la decizia legată de numărul de perioade cu care entitatea intenționează să compare primele sale situații financiare întocmite în conformitate cu standardele IFRS. Prin urmare, prima zi a celei mai vechi perioade de raportare pentru comparație este ziua în care se situația poziției financiare de deschidere. Mai jos este prezentat un exemplu de descriere a stabilirii perioadei comparative (figura 1):

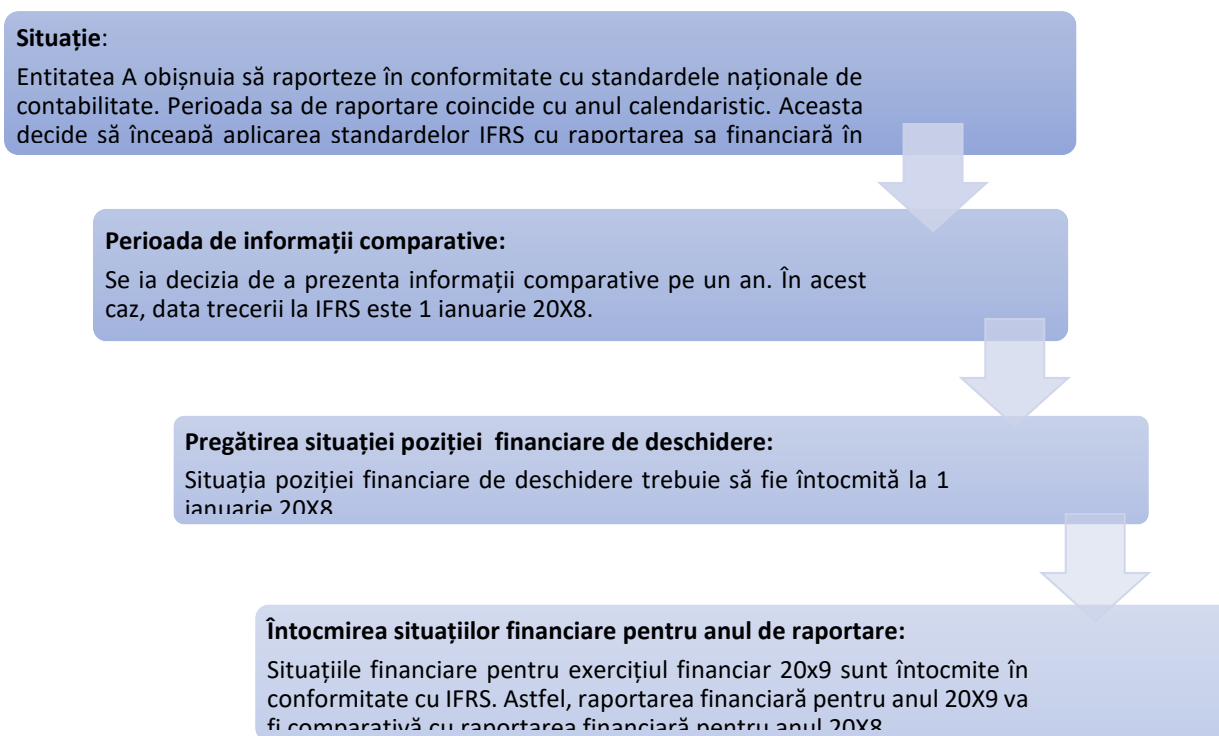


Figura 1. Exemplu de prezentare de informații financiare comparative

Entitățile care adoptă pentru prima dată IFRS sunt obligate să aplice aceleași politici contabile la întocmirea situației de deschidere a poziției financiare și a tuturor celorlalte perioade prezentate în prima raportare financiară conform standardelor IFRS. Cu toate acestea, pot exista unele excepții care sunt prevăzute de standardul IFRS 1.

De asemenea, entitățile care adoptă pentru prima dată IFRS sunt obligate să respecte toate standardele IFRS valabile la data raportării. O astfel de entitate este, de asemenea, eligibilă dar nu obligată să aplice în mod anticipat noile standarde IFRS.

Cu câteva excepții enumerate în standardul IFRS 1, entitățile trebuie să respecte regulile de mai jos atunci când își întocmesc situația de deschidere a poziției financiare în conformitate cu IFRS:

- a) trebuie să recunoască toate activele și datoriile a căror recunoaștere este impusă de IFRS-uri;
- b) nu trebuie să recunoască elementele ca active sau datorii dacă IFRS-urile nu permit o astfel de recunoaștere;
- c) trebuie să reclasifice acele elemente de activ, datorii sau capitaluri proprii care erau clasificate într-un anumit fel în conformitate cu standardele naționale de contabilitate utilizate anterior și sunt tratate în alt mod de standardele IFRS;
- d) trebuie să aplice IFRS-urile în evaluarea tuturor activelor și datoriilor recunoscute.

Rezumând regulile enumerate, în cazul în care nu există nicio excepție menționată în prezentul standard IFRS, toate situațiile poziției financiare de deschidere ar trebui să fie pregătite ca și cum entitatea ar fi utilizat întotdeauna standardele IFRS.

Toate ajustările enumerate trebuie să fie recunoscute ca rezultat reportat în situația de deschidere a poziției financiare. Regula generală este aplicarea retrospectivă a politicilor contabile în conformitate cu standardele IFRS în situația de deschidere a poziției financiare. Cu toate acestea, se pot aplica unele excepții, care vor fi discutate în secțiunea de mai jos.

Aspecte fundamentale: Evaluare

Pot exista cazuri în care aplicarea retrospectivă a standardelor IFRS ar necesita prea multe resurse și, prin urmare, nu ar fi îndeplinită cerința de emitere a situațiilor financiare cu costuri mai mici decât beneficiile obținute. Prin urmare, în astfel de cazuri, entităților care adoptă pentru prima dată IFRS-urile li se poate permite să utilizeze una sau mai multe excepții de la principiile de evaluare și retratare aplicabile pentru situația poziției financiare de deschidere. Există două tipuri de excepții:

- a) obligatorii, care interzice aplicarea retrospectivă a unor reglementări stabilite în alte standarde IFRS;
- b) opționale, referitoare la unele cerințe ale altor standarde IFRS.

Tabelul 1 indică excepțiile obligatorii, care trebuie aplicate în totalitatea lor, și pe cele opționale, din care entitățile pot alege cele pe care doresc să le implementeze. Excepțiile trebuie să fie explicate în situațiile financiare.

Tabelul 1. Lista excepțiilor obligatorii și opționale la adoptarea pentru prima dată a standardelor IFRS

Excepții obligatorii	Excepții opționale
Estimări	Combinări de întreprinderi
Derecunoașterea activelor financiare și a datoriilor financiare	Tranzacții pe bază de acțiuni

Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor	Cost presupus
Consolidare și interese care nu necontrolează	Leasing
Împrumuturi guvernamentale	Diferențe de conversie cumulate
Clasificarea și evaluarea activelor financiare	Investiții în filiale, entități asociate și angajamente comune
Deprecierea activelor financiare	Activele și datoriile filialelor, ale societăților asociate și ale asocierilor în participație
Instrumente derivate încorporate	Instrumente financiare compuse
Contracte de asigurare	Desemnarea instrumentelor financiare recunoscute anterior ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere
	Evaluarea la valoarea justă a activelor financiare sau a datoriilor financiare la recunoașterea inițială
	Datorii de dezafectare incluse în costul imobilizărilor corporale
	Active financiare sau imobilizări necorporale contabilizate în conformitate cu IFRIC 12 [®] Acorduri de concesiune de servicii
	Costurile îndatorării
	Stingerea datoriilor financiare cu instrumente de capitaluri proprii
	Hiperinflație severă
	Aranjamente comune
	Costurile de decopertare în faza de producție a unei mine de suprafață
	Desemnarea contractelor de cumpărare sau de vânzare a unui element nefinanciar ca fiind evaluate la valoarea justă prin situația profitului sau pierderii
	Venituri
	Tranzacții în monedă străină și avansuri

Toate **estimările** unei entități din situația de deschidere a poziției financiare ar trebui să fie compatibile cu cele făcute în conformitate cu standardele naționale anterioare, cu excepția cazului în care este clar că aceste estimări au fost făcute în mod eronat. Câteva exemple sunt prezentate în figura 2.

Situația Entitatea X își pregătește prima raportare financiară în conformitate cu standardele IFRS pentru anul 20x5. Data situației de deschidere a poziției financiare este 1 ianuarie 20x4. Entitatea X nu a fost nevoită să constituie o depreciere pentru creanțele neperformante rezultate din vânzările lunii octombrie 20x3 în raportarea financiară pentru anul 20x3. În aprilie 20x4, a fost clar că clientul nu va putea să își acopere datoria în valoare de 5.000 u.m..

Soluția 1. Atunci când a pregătit raportarea financiară pentru 20x3, entitatea nu știa că clientul nu va fi în măsură să își acopere datoria. Prin urmare, nu a fost nevoită să constituie o depreciere pentru creanța neperformantă. Prin urmare, nu constituie o asemenea depreciere nici în situația poziției financiare de deschidere de la 1 ianuarie 20x4.

Soluția 2. La întocmirea rapoartelor financiare pentru 20x3, entitatea a trebuit să verifice suplimentar dacă clientul va fi capabil să își acopere datoria. Apoi ar fi colectat dovezile privind posibila insolvență și ar fi constituit pierderile corespunzătoare. Prin urmare, în situația poziției financiare de deschidere din 1 ianuarie 20x4, entitatea X constituie pierderi de 5.000 u.m., deoarece este o dovadă clară a unei erori de estimare.

Figura 2. Exemple de pregătire a situației poziției financiare de deschidere

În cazul în care entitatea care adoptă pentru prima dată IFRS are filiale, ea trebuie să își consolideze filialele, iar cerințele din Standardul IFRS® 10 Situații financiare consolidate trebuie aplicate prospectiv, cu excepția cazului în care există excepții pentru combinările de întreprinderi anterioare. Aceste excepții se aplică pentru:

- venitul global total;
- contabilizarea modificărilor în ceea ce privește participația societății-mamă în cadrul unei filiale care nu au ca rezultat o pierdere a controlului; și
- contabilizarea pierderii controlului asupra unei filiale, precum și cerințele aferente.

Cerințele pentru clasificarea împrumuturilor guvernamentale sunt următoarele:

- împrumuturile guvernamentale primite înainte de trecerea la standardele IFRS trebuie evaluate la valoarea înregistrată în conformitate cu standardele naționale de contabilitate aplicate anterior. Entitățile nu vor recunoaște beneficiul corespunzător împrumutului guvernamental la o valoare de rată a dobânzii sub nivelul pieței ca fiind o subvenție guvernamentală;
- împrumuturile primite după situația poziției financiare de deschidere pot fi evaluate folosind o rată efectivă a dobânzii calculată la data tranziției;
- entitatea trebuie să aplice IAS 20 Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală pentru împrumuturile guvernamentale primite după data tranziției.

Entitatea trebuie să evalueze dacă activele financiare îndeplinesc cerințele standardului IFRS 9 Instrumente financiare privind **clasificarea și evaluarea activelor financiare**. Este important de reținut că evaluarea trebuie să se facă pe baza termenilor și condițiilor care existau la data situației de deschidere a poziției financiare, în conformitate cu standardele IFRS.

Entitatea care adoptă pentru prima dată IFRS trebuie să efectueze deprecierea activelor financiare și să prezinte valoarea depreciată a acestora în situația de deschidere a poziției financiare. Deprecierea trebuie să se bazeze numai pe date verificabile și să fie susținută de informații doveditoare la data trecerii la raportarea conform standardelor IFRS.

Entitatea trebuie să evalueze dacă cerințele Standardului IFRS 9 sunt aplicabile în situația respectivă atunci când evaluează necesitatea de a separa **instrumentele financiare derivate încorporate** de contractul principal și de a le înregistra în contabilitate ca instrumente financiare derivate.

Entitatea trebuie să recunoască provizioanele de tranziție pentru **contractele de asigurare**. Entitatea adoptă pentru prima dată IFRS trebuie să respecte cerințele din Standardul IFRS 17 Contracte de asigurare.

IFRS 1 oferă câteva posibilități pentru entitățile care adoptă pentru prima dată IFRS să aplice una sau mai multe excepții de la aplicarea integrală retrospectivă. În cazul în care o entitate decide să aplice una dintre aceste excepții, aceasta utilizează o metodă contabilă specificată în prezentul standard și nu utilizează metodele pe care le-a utilizat anterior.

O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS poate alege să nu retrateze o **combinare de întreprinderi anterioară** care a avut loc înainte de data tranziției la standardele IFRS. Această excepție este acordată deoarece este posibil ca o entitate să nu dispună de informații suficient de fiabile pentru a efectua retratarea combinării de întreprinderi anterioare. Această excepție poate fi aplicată, de asemenea, achizițiilor anterioare de investiții în entități asociate și de participații în asocieri în participație.

IFRS 1 descrie limitările impuse în conformitate cu Standardele IFRS privind plățile **pe bază de acțiuni** pentru anumite premii cu **plata pe bază de acțiuni**, dar numai pentru cele acordate în perioadele anterioare. Pentru toate premiile acordate după data trecerii la standardele IFRS, entitatea trebuie să aplice integral standardul IFRS 2 Plata pe bază de acțiuni.

Posibilitatea de a utiliza valoarea justă sau valoarea reevaluată ca și **cost presupus** se referă la imobilizările corporale, precum și la investițiile imobiliare, inclusiv dreptul de utilizare a activelor, și pentru imobilizările necorporale care pot fi reevaluate în conformitate cu standardul IAS 38 Imobilizări necorporale.

O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS nu trebuie să respecte toate cerințele pentru **diferențele de conversie cumulate** care existau la data tranziției la standardele IFRS. În temeiul acestei excepții, diferențele de conversie cumulate pentru toate operațiunile din străinătate la data perioadei de trecere sunt zero. Orice câștig sau pierdere din vânzarea ulterioară nu include diferențele de conversie care au apărut înainte de data tranziției și nici diferențele ulterioare.

O entitate care adoptă pentru prima dată această normă poate utiliza costul presupus pentru a evalua o **investiție într-o filială, o asociere în participație sau o entitate asociată** în raportarea financiară. Pentru această evaluare, se utilizează fie valoarea justă, fie valoarea la acea dată a standardelor naționale de contabilitate utilizate anterior în ziua situației de deschidere a poziției financiare.

În cazul în care o **filială** adoptă standardele IFRS mai târziu decât societatea-mamă pentru evaluarea **activelor și datoriilor sale** în raportarea financiară, o filială poate alege să raporteze valoarea fie la data tranziției societății-mamă, fie la data propriei tranziții. Aceeași excepție se aplică și în cazul entităților asociate și al asocierilor în participație.

Nu există nicio obligație de a separa **instrumentele financiare compuse** în componente de capitaluri proprii și de datorie, așa cum prevede IAS 32 Instrumente financiare: prezentare, atunci când componenta de datorie nu mai este datorată la data trecerii la IFRS.

O entitate poate clasifica **instrumentele financiare** contabilizate anterior ca fiind evaluate la valoarea justă prin situația profitului sau pierderii, bazându-se pe termenii și condițiile care existau la data întocmirii situației de deschidere a poziției financiare în conformitate cu standardul IFRS 9.

Atunci când entitatea **evaluează activele financiare sau datoriile financiare la valoarea justă la recunoașterea inițială**, aceasta poate aplica cerințele standardului IFRS 9 prospectiv la tranzițiile efectuate începând cu ziua tranziției la standardele IFRS.

O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS trebuie să estimeze **datoriile de dezafectare** la data situației poziției financiare de deschidere. Apoi, trebuie să estimeze care ar fi fost suma inclusă în costul activului contabilizat la recunoașterea inițială. În cele din urmă, trebuie să calculeze și amortizarea cumulată pe baza acestei sume.

Pentru contabilizarea **activelor financiare sau a imobilizărilor necorporale**, se utilizează reglementările din IFRIC 12 Acorduri de concesiune a serviciilor.

Dispozițiile tranzitorii prevăzute în Standardul 23 Costurile îndatorării pot fi aplicate prin alegerea uneia dintre următoarele date: fie de la data situației poziției financiare de deschidere, fie de la o dată anterioară.

Pentru contabilizarea **stingerii datoriilor financiare cu instrumente de capitaluri proprii**, entitatea poate utiliza dispozițiile tranzitorii pe baza cerințelor din Interpretarea IFRIC® 19 Stingerea datoriilor financiare cu instrumente de capitaluri proprii.

În cazul în care o entitate își desfășoară activitatea într-o economie cu hiperinflație **severă**, aceasta trebuie să identifice dacă moneda este afectată de hiperinflație și apoi să aplice cerința stabilită în prezentul standard pentru evaluarea monedei.

O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS poate aplica dispozițiile tranzitorii pentru **angajamente comune** din Standardul IFRS 11 la data situației de deschidere a poziției financiare și poate testa investițiile pentru depreciere.

Costurile de decopertare în faza de producție a unei mine de suprafață reflectă modul în care entitățile miniere înregistrează costurile suportate la îndepărtarea deșeurilor miniere pentru a avea acces la depozitele de minereuri minerale în timpul fazei de producție a minei. În acest scop, se aplică reglementările stabilite în Interpretarea IFRIC 20 Costurile de decopertare în faza de producție a unei mine de suprafață.

O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS poate alege să **desemneze contractele de cumpărare sau de vânzare a unor elemente nefinanciare** care au fost deja încheiate în ziua situației poziției financiare de deschidere ca fiind evaluate la valoarea justă prin situația profitului sau pierderii, cu două condiții: în primul rând, contractele îndeplinesc cerințele de la punctul 2.5 din Standardul IFRS 9 și, în al doilea rând, această excepție este utilizată pentru toate contractele de același tip.

Dispozițiile tranzitorii pentru **veniturile** de la clienți la începutul primei perioade de raportare financiară pot fi aplicate în conformitate cu standardele IFRS.

În concluzie, IFRS 1 permite o gamă destul de largă de excepții opționale, ceea ce face ca trecerea de la standardele naționale de contabilitate la standardele IFRS să fie mai fluentă și să necesite mai puțin timp și costuri.

Aspecte fundamentale: Derecunoaștere și proceduri

În concluzie, IFRS 1 prevede cinci etape principale de aplicare, prezentate în figura 3.

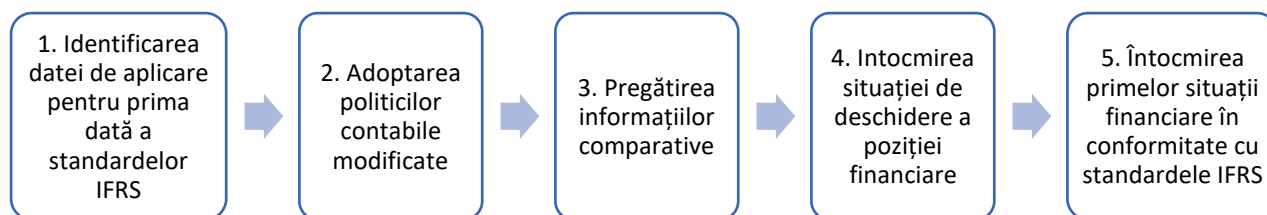


Figura 3. Proceduri pentru adoptarea pentru prima dată a IFRS

După cum s-a menționat în secțiunea anterioară, schimbarea politicilor contabile și inițierea aplicării standardelor IFRS și a elementelor de contabilitate ale acestora (cu excepția celor care se încadrează în excepții) sunt tratate retroactiv. Cu toate acestea, în unele cazuri, anumite elemente contabile se pot derecunoaște.

Regula generală de **derecunoaștere a activelor financiare și a datoriilor financiare la data situației de deschidere a poziției financiare** o reprezintă aplicarea abordării prospective pentru tranzacțiile care au loc la data situației de deschidere a poziției financiare sau ulterior acesteia, în conformitate cu standardele IFRS. Abordarea retrospectivă este permisă numai în cazurile în care informațiile necesare

În acest sens au fost obținute la momentul contabilizării inițiale a tranzacției. Schema de derecunoaștere este ilustrată în figura 4.

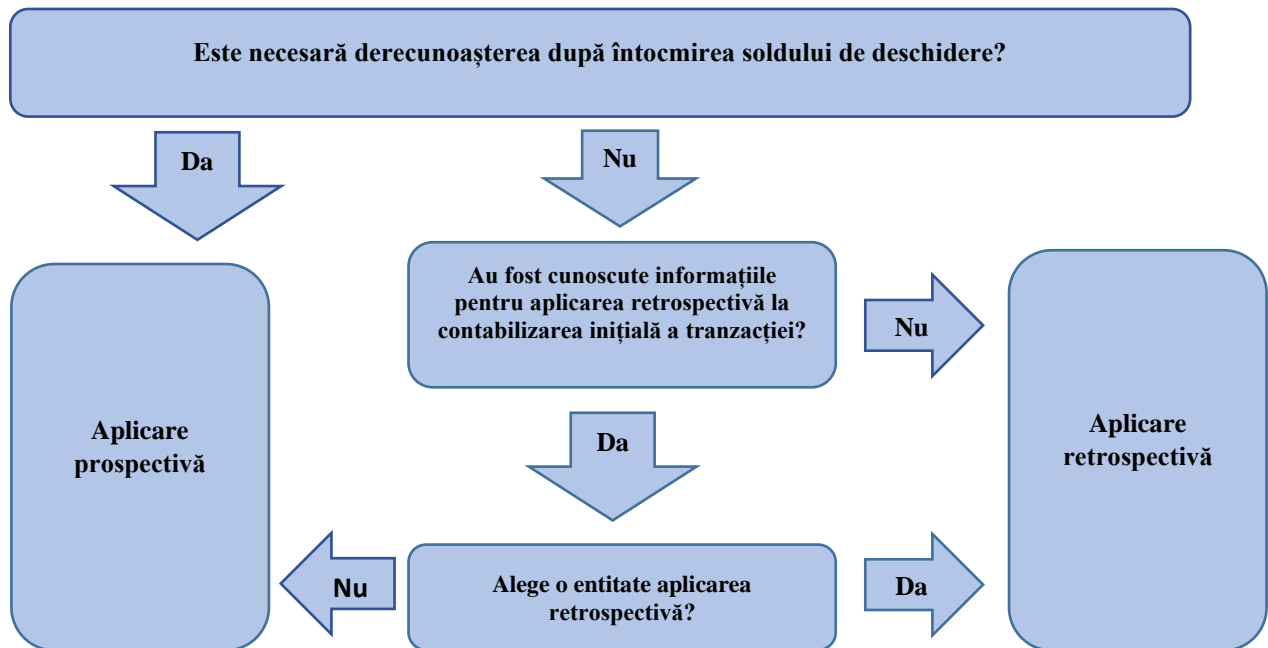


Figura 4. Derecunoaștere

În cazul în care tranzacțiile de **hedging** nu sunt recunoscute ca atare în conformitate cu standardele IFRS, atunci acestea nu sunt declarate la trecerea de la standardele naționale de contabilitate la standardele IFRS. Cu toate acestea, în cazul în care tranzacțiile au fost efectuate înainte de data trecerii la standardele IFRS, atunci abordarea retrospectivă nu trebuie aplicată tranzacțiilor respective.

Informații de prezentat

În ceea ce privește prezentarea de informații comparabile, IFRS 1 prevede că prima raportare financiară în conformitate cu standardele IFRS ar trebui să cuprindă cel puțin:

- trei situații ale poziției financiare (la sfârșitul perioadei curente și ale celor două perioade comparative);
- câte două situații ale profitului sau pierderii și ale altor elemente ale rezultatului global, situații separate ale profitului sau pierderii (dacă sunt prezentate), modificări ale capitalurilor proprii, fluxuri de trezorerie (care acoperă perioada curentă și perioada comparativă);
- notele aferente, inclusiv informații comparative pentru toate situațiile prezentate.

Standardul IFRS 1 nu prevede nicio excepție de la cerințele de prezentare și de publicare enumerate în alte standarde IFRS. Cu toate acestea, acesta descrie câteva puncte de atenție la întocmirea pentru prima dată a situațiilor financiare în conformitate cu standardele IFRS în ceea ce privește prezentarea informațiilor comparabile:

1. Informații comparative non-IFRS și informații istorice abreviate.

În cazul în care o entitate include date istorice abreviate pentru perioade anterioare raportate care nu sunt în conformitate cu standardele IFRS, nu este necesar să respecte standardele IFRS în întocmirea acestor informații istorice abreviate. Cu toate acestea, o entitate trebuie să indice în mod clar aceste informații ca fiind pregătite în afara standardelor IFRS, precum și să prezinte natura principalelor ajustări care le-ar face să fie conforme cu IFRS-urile. Nu este necesar ca o entitate să cuantifice aceste ajustări.

2. Explicația tranziției la standardele IFRS.

O entitate trebuie să descrie modul în care tranziția de la standardele naționale de contabilitate la standardele IFRS a modificat raportarea sa financiară. Această explicație este foarte importantă pentru utilizatorii de informații financiare, deoarece arată modul în care tranziția a influențat rezultatul financiar al entității.

2.1. O entitate trebuie să prezinte următoarele reconcilieri :

- reconcilierea capitalurilor proprii;
- reconcilierea rezultatului global;
- prezentarea de informații în conformitate cu IAS 36 Deprecierea activelor privind orice pierderi din depreciere pe care le-ar putea ajusta la aplicarea pentru prima dată a IFRS.

În cazul în care o entitate prezintă o situație a fluxurilor de trezorerie, aceasta trebuie să prezinte, de asemenea, orice modificări semnificative în această situație.

2.2. Erorile observate în perioadele de raportare anterioare în conformitate cu standardele naționale de contabilitate ar trebui excluse în mod clar din reconcilieri, în cazul în care acestea au apărut ca urmare a tranziției la raportarea în conformitate cu standardele IFRS; acestea ar trebui, de asemenea, explicate suplimentar. În acest fel, utilizatorii informațiilor financiare vor înțelege în mod clar ce sume s-au acumulat din cauza erorilor descoperite și care există din cauza tranziției.

2.3. În cazul în care politicile contabile ale unei entități se modifică ca urmare a adoptării standardelor IFRS sau dacă acestea s-au modificat înainte de prezentarea primei raportări financiare conform standardelor IFRS, cerințele standardului IAS 8 nu se aplică. Cu toate acestea, în cazul în care modificările politicilor contabile apar în timpul perioadei de tranziție sau dacă o entitate utilizează excepțiile prevăzute de acest standard, atunci aceasta trebuie să raporteze aceste modificări.

2.4. O entitate poate desemna activele financiare și datoriile financiare ca evaluate la valoarea justă prin înregistrarea diferențelor în contul de profit și pierdere și poate prezenta aceste informații în situațiile sale financiare.

2.5. În cazul în care o entitate alege să utilizeze valoarea justă ca și cost presupus al imobilizărilor corporale, al investițiilor imobiliare, al imobilizărilor necorporale sau al activelor cu drept de utilizare pentru situația de deschidere a poziției financiare în conformitate cu standardele IFRS, atunci aceasta trebuie să prezinte aceste valori juste și sumele ajustărilor care au apărut ca urmare a acestei decizii. Prezentul standard oferă, de asemenea, explicații suplimentare cu privire la cazuri specifice de utilizare a valorii juste pentru întocmirea situației de deschidere a

poziției financiare, de exemplu în cazul investițiilor în filiale, asocieri în participație și entități asociate, în cazul activelor din petrol și gaze sau după o hiperinflație severă.

2.6. În cazul în care o entitate întocmește situații financiare intermediare, se aplică cerințe suplimentare față de cele descrise în standardul IAS 34, inclusiv reconcilierea între standardele naționale de contabilitate utilizate anterior și standardele IFRS. Scopul principal este de a furniza utilizatorilor de informații financiare informații comparative.

Exemplu

Entitatea X adoptă pentru prima dată standardele IFRS. Aceasta a decis să își modifice contabilitatea pentru a se conforma standardelor IFRS începând cu anul 20x5, cu informații comparative pentru un an. Prin urmare, data tranziției și data situației de deschidere a poziției financiare este 1 ianuarie 20x4.

Entitatea X a aplicat unele modificări ale politicilor contabile, astfel încât acestea să fie conforme cu cerințele standardelor IFRS. În conformitate cu politica contabilă anterioară, terenul era evaluat aplicând modelul costului. În conformitate cu IAS 16 Imobilizări corporale, entitatea aplică modelul reevaluării. Efectul reevaluării este creșterea valorii terenului și a capitalurilor proprii cu 3.000 u.m..

Entitatea X și-a dezvoltat propria marcă comercială în decursul anilor 20x3 și 20x4. În conformitate cu politica contabilă anterioară, costurile de dezvoltare au fost trecute pe cheltuieli. În conformitate cu standardele IFRS, aceste costuri sunt capitalizate ca imobilizări necorporale și amortizate. Cheltuielile totale de dezvoltare în cursul anului 20x3 au fost de 2.000 u.m. și de 3.000 u.m. în cursul anului 20x4. Efectul acestei modificări este o creștere a capitalurilor proprii cu 2.000 u.m. în situația poziției financiare de deschidere la 1 ianuarie 20x4 și cu 5.000 u.m. la 31 decembrie 20x4.

În mai 20x4, entitatea X a cumpărat clădiri în valoare de 150.000 u.m.. Perioada de amortizare liniară este de 50 de ani. În conformitate cu politica contabilă anterioară, clădirile au fost evaluate aplicând modelul costului. Prin urmare, amortizarea calculată pentru perioada iunie - decembrie 20x4 a fost de 1.750 u.m., iar valoarea clădirilor la 31 decembrie 20x4 a fost de 148.250 u.m.. În conformitate cu standardul IFRS, entitatea aplică modelul reevaluării. Deoarece valoarea de piață a clădirii la achiziție a fost de 204.000 u.m., modificările în soldul comparativ sunt înregistrate atât ca o creștere a valorii clădirilor cu 54.000 u.m., cât și ca o creștere a amortizării calculate cu 630 u.m..

Conform politicii contabile anterioare, stocurile erau evaluate la costul de achiziție. În 20x4 stocurile erau evaluate la 5.000 u.m. În conformitate cu standardele IFRS, entitatea le evaluează la cea mai mică valoare dintre cost și valoarea realizabilă netă. Entitatea dispune de informații fiabile conform cărora valoarea realizabilă netă a stocurilor la data situației de deschidere a poziției financiare a fost mai mică cu 1.000 u.m. decât costul lor din cauza situației de pe piață. Efectul modificării este reducerea capitalurilor proprii cu 1.000 u.m.. În cursul anului 20x4, situația pieței s-a schimbat; stocurile nu au fost vândute pe tot parcursul anului 20x4, dar valoarea lor a crescut cu 2.000 u.m..

Modificările în politica contabilă și valoarea elementelor sunt enumerate mai jos:

Element	20x4, u.m.	Politica contabilă precedentă	Noua politică contabilă
Teren	10.000	Modelul costului	Modelul reevaluării
Imobilizări necorporale	0	Cheltuieli	Capitalizare
Clădiri	148.250	Modelul costului	Modelul reevaluării
Stocuri	5.000	Costul de achiziție	Minimul dintre cost și valoarea netă de realizare

Efectul modificării politicilor contabile ca urmare a trecerii la IFRS este ilustrat mai jos:

Element	Înainte de adoptarea IFRS 31 decembrie, 20x4, u.m.	Ajustări pentru soldul de deschidere, u.m.	Informații comparative la data tranziției 1 ianuarie 20x4, u.m.	Ajustări pentru perioada comparativă, u.m.	Informații comparative 31 decembrie 20x4, u.m.
Terenuri	10.000	3.000	13.000		13.000
Imobilizări necorporale	0	2.000	2.000	3.000	5.000
Clădiri	148.250	-	-	53.370	201.960
Stocuri	5.000	-1.000	4.000	500	4.500

Situația poziției financiare înainte și după reconcilierea datorată trecerii la IFRS sunt ilustrate mai jos:

	În conformitate cu politica contabilă anterioară, la 31 decembrie 20x4	Efectul tranziției la IFRS	Conform standardelor IFRS, la 31 decembrie 20x4
ACTIVE			
ACTIVE IMOBILIZATE	158.250	61.370	219.620
Imobilizări necorporale	0	5.000	5.000
Active corporale	158.250	56.370	214.620
Terenuri	10.000	3.000	13.000
Clădiri	148.250	53.370	201.620
Alte active corporale	0		0
ACTIVE FINANCIARE	0		0
ALTE ACTIVE IMOBILIZATE	0		0
ACTIVE CURENTE	116.500	-500	116.000
Stocuri	5.000	-500	4.500
Alte creanțe	72.000		72.000
Alte active circulante	0		0
Numerar și echivalente de numerar	39.500		39.500
TOTAL ACTIVE:	274.750	60.870	335.620
CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII			
CAPITALURI PROPRII	115.350	60.870	176.220
Capital social	2.900		2.900

Rezerve din reevaluare	0	56.370	56.370
Alte rezerve	290		290
Rezultatul reportat (pierderi)	112.160	4.500	116.660
Profitul (pierderea) din anul de raportare	52.000	500	52.500
Profitul (pierderea) din anul precedent	60.160	4.000	64.160
GRANTURI ȘI SUBVENȚII			
DATORII	159.400	0	159.400
Datorii necurente	151.400	0	151.400
Datorii curente	8.000	0	8.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII:	274.750	60.870	335.620