

PRIMA RAPORTARE CONFORM IFRS: O ABORDARE PRACTICĂ

Marius Eugen Rogoz

Contabilitate și Informatică de Gestiune, An III, Grupa 639

Coord. științific: Prof. Univ. Dr. Nadia Albu

REZUMAT

Lucrarea de față ilustrează într-o manieră practică și simplistă retratările aferente primei raportări conform Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, concentrându-se pe cazul specific al societății Alro. La baza elaborării standardelor internaționale a stat o serie de principii, dintre care este esențial să amintim și să evocăm armonizarea și convergența. În fond, elaborarea și ulterior adoptarea unor standarde internaționale conform cărora se realizează raportarea financiară a situațiilor financiare a devenit o necesitate impusă de contextul economic al secolului în care trăim. Intenția de a ilustra retratările la momentul conversiei este pusă în practică prin evidențierea modificărilor apărute la nivelul fiecărui element din situațiile financiare, prezentând schimbările de politici și estimări contabile. După analiza tuturor modificărilor apărute în acest context se poate cuantifica impactul conversiei atât la nivel cantitativ cât și calitativ.

CUVINTE CHEIE: *raportare financiară, standarde internaționale, armonizare, convergență, cost-beneficiu*

1. Introducere

Standardele Internaționale de Raportare Financiară cunoscute sub numele de IFRS (International Financial Reporting Standards) reprezintă un set de reglementări contabile emise de International Accounting Standards Board (IASB). Aceste standarde au fost adoptate în legislația europeană prin Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului și completeate de Regulamentul (CE) nr. 1126/2008 al Comisiei din 3 noiembrie 2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate.

La baza elaborării standardelor internaționale a stat o serie de principii, dintre care este esențial să amintim și să evocăm *armonizarea și convergența*. În fond, elaborarea și ulterior adoptarea unor standarde internaționale conform cărora se realizează raportarea financiară a situațiilor financiare a devenit o necesitate impusă de contextul economic al secolului în care trăim.

În România, care este membră a Uniunii Europene din anul 2007, raportarea financiară conform IFRS este obligatorie din 2012 pentru companiile listate pe o piață reglementată conform Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 881/2012 privind aplicarea de către societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară. Astfel, pentru profesia contabilă din România, anul 2012 poate fi considerat ca punct de referință în ceea ce privește retratarea informațiilor din contabilitatea organizată în baza Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate la acea vreme prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009.

2. IFRS în Europa

În iunie 2000, prin Comunicarea nr. 359 a Comisiei se stabilește strategia privind raportarea financiară, ulterior adoptată și implementată prin reglementări contabile pentru cele aproximativ 8000 de companii la acea dată listate pe o piață reglementată. Aceste reglementări adoptate în 2002 prin Regulamentul nr. 1606 al Parlamentului European și al Consiliului au produs efecte începând cu raportarea financiară aferentă anului 2005. „Regulamentul este un act legislativ cu caracter obligatoriu” ce „trebuie aplicat în integralitatea sa în toate statele membre” (Regulamente, directive și alte acte legislative - http://europa.eu/eu-law/decision-making/legal-acts/index_ro.htm), așadar și regulamentele privind adoptarea anumitor standarde internaționale de contabilitate au fost implementate în legislația celor 28 de țări membre ale Uniunii Europene, precum și în cele 3 țări aparținând Spațiului Economic European (European Economic Area – EEA) prin acte normative, separat, la nivel național.

Adoptarea unor standarde internaționale de raportare financiară vine pe fondul necesității din ce în ce mai pregnante a utilizatorilor de informații contabile și în special a investitorilor de a obține informații relevante, ce ar trebui să se concentreze pe satisfacerea nevoilor acestora. Astfel, unul dintre beneficiile raportării în conformitate cu IFRS este reprezentat tocmai de faptul că situațiile financiare întocmite în baza acestor standarde sunt mai explicite pentru investitori, reducând diferențele ce apăreau între raportări conforme cu diverse reglementări naționale și în același timp presupun un cost mai mic pentru investitori, eliminând cheltuieli suplimentare cu analize financiare, retratări și interpretări ale situațiilor financiare ce nu sunt întocmite conform IFRS. De asemenea IFRS a fost gândit ca un sistem menit să faciliteze accesul investitorilor pe piețe străine, ajutând la fenomene precum migrația capitalului, ce nu pot fi evitate în contextul dezvoltării din ce în ce mai dinamice a interdependințelor dintre state (Advantages and Disadvantages of IFRS compared to GAAP).

Pe de altă parte, adoptarea IFRS reprezintă un proces ce presupune calificarea resursei umane, astfel încât situațiile financiare întocmite de profesioniștii contabili să respecte rigurozitatea și acuratețea cerute de astfel de standarde. Astfel, tranziția la IFRS nu reprezintă un proces ce nu implică niciun cost, dar în același timp poate fi privit ca o oportunitate de reducere a viitoarelor eventuale costuri. La momentul actual, conceptul de convergență s-a extins și asupra organismelor ce reglementează IFRS. De altfel, există în spațiul public de dezbatere controverse legate de monopolul existent în ceea ce privește organismele profesionale cu rol în reglementarea IFRS și anume, IASB.

O analiză cost-beneficiu a implementării sistemului IFRS a fost și este în continuare de actualitate printre cercetătorii din domeniul academic, având o relevanță de necontestat pentru organismele cu rol în reglementare, dar mai ales pentru instituțiile ce decid implementarea standardelor. La scurt timp după adoptarea obligatorie a IFRS, o cercetare (EU Implementation of IFRS and the Fair Value Directive, 2007) a Institutului Contabililor Autorizați din Anglia și Țara Galilor (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW) efectuată pentru Comisia Europeană, releva în urma analizei rezultatelor obținute prin metoda chestionarului, o majoritate clară atât în rândul investitorilor, cât și în rândul profesioniștilor contabili, ce consideră că implementarea IFRS a îmbunătățit calitatea raportărilor financiare (The Effects of Mandatory IFRS Adoption in the EU: A Review of Empirical Research). Conform unei lucrări semnate de Ulf Brüggemann, Jörg-Markus Hitz și Thorsten Sellhorn, “în concordanță cu obiectivele adoptării IFRS, se disting 3 tipuri de efecte: efecte ale raportării financiare, efecte ale pieții de capital și efecte macroeconomice” (Ulf Brüggemann et. al., 2013)

3. Prima raportare conform IFRS în România

În primăvara anului 1997, “Programul de Dezvoltare a Sistemului Contabil din România” a fost inițiat de Ministerul Finanțelor împreună cu Institutul Contabililor Autorizați din Scoția cu scopul de a armoniza contabilitatea din România cu Directivele Europene și Standardele Internaționale de contabilitate. Doi ani mai târziu, în 1999 Ministerul Finanțelor Publice emite Ordinul 403, pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele de Contabilitate Internaționale, cunoscut și sub numele de „Regulament de Armonizare”. În 1999, 13 întreprinderi au aplicat simultan regulamentul existent și Regulamentul de Armonizare. Acest program poate fi considerat unul experimental, deși nu s-a dorit acest lucru. An important în istoria contabilității în România postdecembristă poate fi considerat anul 2006, când Ministrul Finanțelor Publice emite Ordinul 1121 privind aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, prin care societățile ale căror valori mobiliare erau admise la tranzacționare pe o piață reglementată și care întocmeau situații financiare consolidate, aveau obligația ca începând cu exercițiul financiar al anului 2007 să aplice Standardele Internaționale de Contabilitate. Pentru celelalte entități de interes public, printre care și societățile comerciale reglementate și supravegheate de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare (CNVM) nu exista obligația raportării conform IFRS, ci doar posibilitatea de aplicare pentru necesități de informare a utilizatorilor, alții decât statul român. Articolul 4 al aceluiași act normativ prevedea faptul că, „în relația cu instituțiile statului, toate entitățile, inclusiv cele care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară, întocmesc situații financiare anuale conforme cu directivele europene” (OMFP 1121/2006). În acest fel se proceda la implementarea graduală a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 881 din 2012 abrogă acest articol 4 și face trecerea de la raportarea voluntară conform IFRS la cea obligatorie pentru societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată.

Tot în 2012, Ministrul Finanțelor Publice emite Ordinul 1286, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

4. Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară

Standardul Internațional de Raportare Financiară 1 (IFRS 1) are drept obiectiv să asigure că primele situații financiare întocmite în conformitate cu IFRS conțin informații de înaltă calitate, transparente, asigurând un punct de plecare adecvat pentru o contabilitate conformă cu IFRS și a căror generare nu presupune un cost mai mare decât beneficiul utilizatorului.

Deja amintit în prezenta lucrare, 2012 a reprezentat primul an în care societățile listate pe o piață reglementată au avut o obligație stipulată într-un act normativ de raportare în conformitate cu IFRS și de furnizare a informațiilor contabile către statul român folosind aceleași standarde de raportare. Astfel, IFRS 1 capătă statutul de bază a primei raportări conform IFRS și devine un standard deosebit de important în contextul anului 2012 pentru entitățile listate la bursă din România. De menționat faptul că IFRS 1 nu se aplică în situațiile în care societatea a prezentat anterior situații în conformitate cu IFRS în paralel cu un alt set de situații financiare, a prezentat în anul precedent situații financiare conforme cu standardele naționale ce conțineau o declarație explicită și fără rezerve de conformitate cu IFRS-urile sau „a prezentat în anul anterior situații financiare care au conținut o declarație explicită și fără rezerve de conformitate cu IFRS-urile, chiar dacă auditorii și-au întocmit raportul de audit calificându-și opinia pe baza acelor situații financiare” (IFRS 1)

Punctul de plecare a contabilității în conformitate cu IFRS este reprezentat de un bilanț de deschidere la data trecerii la IFRS. Politicile contabile folosite în primele situații financiare sunt aceleași ca cele folosite în bilanțul de deschidere, precum și în toate perioadele prezentate în acele situații financiare. Atunci când se adoptă IFRS pentru prima dată, dispozițiile tranzitorii din alte IFRS-uri nu se aplică, cu excepția situațiilor prevăzute de IFRS 1.

IFRS 1 prevede tratamente diferite față de cele din celelalte standarde internaționale pentru diverse elemente tratate. „O entitate trebuie să explice cum trecerea de la principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare la IFRS-uri i-a afectat poziția financiară raportată, performanța financiară și fluxurile de trezorerie.” (IFRS 1). Așadar, rămâne de văzut cum este afectată poziția financiară a unei entități, de trecerea la IFRS, care sunt retratările ce se efectuează și cum reflectăm aceste retratări în registrele de evidență contabilă.

5. Studiu de caz - SC Alro SA

5.1.Scurtă prezentare a companiei

Alro S.A. din Slatina, județul Olt, este o companie deținută de grupul Vimetco ce desfășoară activități în industria aluminiului, deținând de asemenea mine de bauxită în Sierra Leone, mine de cărbune, facilități de procesare și producere a aluminiului precum și o centrală electrică în China. Așa cum aflăm din descrierea de pe pagina de prezentare a companiei de pe site-ul BVB, ”compania este unul dintre cei mai mari producători de aluminiu din Europa Centrală și de Est, având o capacitate de producție instalată de 265.000 tone de aluminiu pe an, 300.000 tone de produse turnate din aluminiu primar și 120.000 tone de produse prelucrate din aluminiu. De asemenea, Alro S.A. este una dintre cele mai mari companii din România, având o contribuție importantă la dezvoltarea economiei locale și naționale.” (Pagina dedicată Alro Slatina de pe site-ul BVB)

Conform informațiilor de pe pagina dedicată Alro de pe site-ul Bursei de Valori București, sursa citată fiind Depozitarul Central, acționariatul Alro Slatina la 31.12.2014 se prezintă astfel:

Tabel 1: Acționari Alro Slatina

Acționar	Acțiuni	Procent
VIMETCO N.V. loc. AMSTERDAM NLD	600.929.084	84,1898 %
FONDUL PROPRIETATEA S.A. loc. BUCUREȘTI jud. SECTOR 1	72.884.714	10,2111 %
alți acționari / others	39.965.337	5,5991 %
TOTAL	713.779.135	100 %

Sursă date: Bursa de Valori București

Pentru a avea o mai clară imagine asupra fenomenului Alro în România și ce a însemnat această societate pentru industria autohtonă vom face apel la o întoarcere în timp, în anul 1963, când Guvernul Ion Gh. Maurer (1) a decis construcția primei și singurei uzine de aluminiu din România, în Slatina. În 1965, de pe porțile tinerei întreprinderi Alro, iese prima șarjă de aluminiu românesc. Anii 80 au reprezentat pentru Alro Slatina o perioadă de creștere, în anul 1989 producția ajungând până la 163.400 tone anual. În anul 1997, luna octombrie, un pachet de 49%

din acțiuni este listat pe Bursa de Valori București. În perioada 2001-2002, a fost propusă privatizarea Alro în cadrul acordului PSAL II. În urma procesului de privatizare, consorțiul Marco Grup (devenit între timp Vimetco) devenea investitor strategic. În prezent, Alro este deținut în proporție de peste 87% de către Vimetco NV. La finalul anului 2013, o analiză a Ziarului Financiar (considerat ca fiind cel mai important cotidian de informație economică din România – având în vedere o analiză a tirajului și a numărului de accesări online) poziționa Alro SA pe locul 48 în topul celor mai mari companii după cifra de afaceri din 2013 și evoluția rezultatelor lor financiare față de 2012 și 2008.

5.2.Context

”Având în vedere necesitatea alinierii la practica internațională pentru promovarea transparenței și comparabilității situațiilor financiare, precum și faptul că unele dintre societățile ale căror acțiuni sunt tranzacționate pe o piață reglementată aparțin unor grupuri multinaționale care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară, respectiv necesitatea asigurării concordanței dintre acestea” (Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 881/2012), Ministerul Finanțelor Publice a emis Ordinul 881/2012 care prevedea obligativitatea raportării conform IFRS pentru societățile listate. La acea dată, un expert în servicii de consultanță în contabilitate, care lucra pentru unul dintre cabinetele mari de consultanță afirma că impactul conversiei la IFRS nu constă doar din diferențele contabile, ci va fi influențat și de „calitatea și flexibilitatea infrastructurii de raportare financiară existente, mărimea și complexitatea organizației și efectul modificărilor contabilității asupra activității.” („Care va fi impactul trecerii la IFRS pentru companiile listate”, 2012)

Anul 2012 găsește Alro Slatina S.A. în situația unei companii listate la bursă ce are obligativitatea raportării conform Standardelor Internaționale de Raportare Financiară. Totodată, apartenența la un grup multinațional i-a determinat pe responsabilii departamentului financiar de la Alro să întocmească un set paralel de situații financiare consolidate conforme cu IFRS. Analizând însă importanța bazei de raportare, momentul 2012 constituie punct de referință pentru raportarea financiară în România. Companiile listate pe o piață reglementată precum și instituțiile de credit au obligația să raporteze și să se supună prevederilor IFRS. Pagina web a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România face o scurtă prezentare a procesului de adoptare pentru prima dată a standardelor internaționale prin prisma IFRS 1.

Standardul de raportare financiară nr. 1 „Aplicarea pentru prima dată a IFRS” se aplică pentru primele situații financiare anuale întocmite în conformitate cu IFRS. Pentru anul 2012, o serie de companii (ex. Artego Tg. Jiu) au inclus în situațiile financiare declarația de conformitate prin care se declară explicit întocmirea situațiilor financiare conform Standardelor Internaționale precum și aplicarea IFRS 1. Alro Slatina este una din cele 13 companii care au aplicat voluntar „Regulamentul de Armonizare” amintit mai sus. Pagina web a companiei prezintă exclusiv situațiile financiare conforme cu IFRS începând cu exercițiul 2007. Situațiile financiare prezentate de către compania Alro Slatina din 2007 și până în 2011 fac referire la raportarea conform IFRS și menționează faptul că acestea sunt în conformitate cu standardele internaționale

de raportare financiară. Deși nu a aplicat IFRS 1, putem să considerăm anul 2012 ca fiind moment de referință pentru raportarea în conformitate cu IFRS, fiind primul an în care există obligativitatea utilizării informațiilor conform IFRS în relația cu statul. Așadar, în continuare vom ilustra conversia la IFRS în contextul anului 2012, pentru cazul particular Alro Slatina, tratând principalele elemente ce au apărut la momentul retratării.

5.3. Ajustări IFRS

5.3.1. Ajustări privind activele corporale și necorporale

5.3.1.1. Efectul hiperinflației

Conform IAS 29 – „Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste”, situațiile financiare ale unei companii care raportează în moneda unei economii hiperinflaționiste, vor trebui prezentate în raport cu unitatea de măsură curentă la data bilanțului. Economia României a fost considerată hiperinflaționistă până la data de 1 ianuarie 2004. Prin urmare, toate elementele nemonetare înregistrate la cost istoric, ce au fost inițial recunoscute anterior acestei date, sunt retratate la sfârșitul perioadei de raportare curente.

Alro Slatina deține active imobilizate înregistrate înainte de 2004 și care sunt evidențiate conform modelului bazat pe cost în situațiile financiare conform IFRS și conform modelului reevaluării potrivit Standardelor românești de contabilitate (RAS). În această situație, au fost efectuate ajustări care să elimine efectul hiperinflaționist.

Ajustările cumulate înregistrate în creditul contului de rezultat raportat reflectă diferențele dintre valorile contabile nete rezultate în urma cuantificării efectului hiperinflaționist. Un impact asupra rezultatului curent există prin prisma cheltuielii adiționale cu amortizarea care derivă dintr-o valoare netă contabilă mai mare conform IFRS decât cea conform RAS.

5.3.1.2. Diferențe de politici contabile pentru imobilizările corporale

Conform IAS 16 – „Imobilizări corporale”, o entitate poate alege fie modelul bazat pe cost, fie modelul reevaluării, ca bază a recunoașterii imobilizărilor corporale, cu mențiunea că aceeași politică se aplică pentru întreaga clasă de imobilizări.

Alro Slatina a raportat în situațiile financiare ce au la bază Standardele Internaționale de Raportare Financiară imobilizările corporale folosind modelul bazat pe cost, iar conform standardelor românești de contabilitate conform modelului reevaluării.

Conform RAS, Alro a efectuat reevaluările imobilizărilor corporale pe folosindu-se de metoda valorii nete, eliminând amortizarea din valoarea brută înregistrată în contabilitate înainte de reevaluare. În cazul în care, ca urmare a reevaluării, valoarea imobilizării crește, aceasta se recunoaște majorând valoarea brută a imobilizării în contrapartidă cu rezerva din reevaluare sau afectând rezultatul exercițiului prin recunoașterea unui venit, în condițiile existenței unei depreciere anterioare a aceleiași imobilizări, recunoscută cu ajutorul unei cheltuieli.

De asemenea, conform RAS, politica societății este de a transfera rezerva din reevaluare în rezervă reprezentând surplusul realizat al rezervei din reevaluare.

Retratarea necesară reflectării modelului bazat pe cost conform IFRS a avut un impact asupra următoarelor titluri: valoarea brută contabilă a activelor imobilizate corporale, amortizare cumulată și depreciere cumulată, rezerva din reevaluare, cheltuieli cu amortizarea și orice anulare a depreciilor recunoscute prin intermediul contului de profit și pierdere.

Ajustările IFRS au fost contabilizate de Alro pentru a reflecta diferențele de politici dintre aplicarea standardelor românești de raportare financiară (modelul reevaluării) și cele internaționale (cost în urma cunțificării efectului hiperinflaționist). Contul rezultatului reportat este afectat de ajustări IFRS efectuate asupra amortizărilor și depreciilor cumulate, recunoscute în perioade anterioare conform RAS (precum și de efectul hiperinflației – conform punctului 1.1). Rezultatul curent al exercițiului este ajustat cu diferențele provenite din raportarea RAS a cheltuielilor cu amortizarea, anularea depreciilor și a câștigurilor obținute din cedarea activelor.

Tratamentul contabil al ajustărilor IFRS al mijloacelor fixe intrate în patrimoniu ca urmare a fuziunii cu Alprom

Alro Slatina deține imobilizări preluate în urma fuziunii cu Alprom. Acestea au fost recunoscute la valoarea justă în situațiile întocmite conform IFRS (costul plus rezerva din reevaluare din înregistrările Alprom a devenit cost pentru Alro, la data fuziunii). Diferențele dintre valoarea justă și costul imobilizărilor la data fuziunii au fost contabilizate în creditul contului de rezultat reportat la Alro.

5.3.2. Ajustări privind capitalul social

5.3.2.1. Efectul hiperinflației

Capitalul social al Alro Slatina este menținut la valoarea sa nominală în raportările conforme cu standardele românești de contabilitate (i.e. valoare înregistrată la Registrul Comerțului).

Aplicând reglementările IAS 29, s-a procedat la retratarea valorii capitalului social. Ajustările efectuate pentru retratarea capitalului social au fost recunoscute în contabilitatea societății prin înregistrări în debitul contului de rezultat reportat. Pentru perioada supusă studiului, nu au fost recunoscute ajustări care să afecteze rezultatul curent.

5.3.2.2. Anularea majorării de capital social

În trecut Alro a procedat la încorporarea rezervelor din reevaluare în capitalul social al companiei. Raportarea conform IFRS a presupus totodată pentru Alro Slatina, așa cum deja am amintit mai sus, alegerea modelului bazat pe cost. Așadar, conform IFRS nu există rezerve din reevaluare înregistrate. Retratarea presupune anularea majorării capitalului social, în contrapartidă cu rezultatul reportat.

5.3.3. Ajustări privind capitalizarea costurilor îndatorării

Cerința IAS 23 – „Costurile îndatorării” este de a capitaliza costurile îndatorării direct legate de achiziția, construcția sau producția unui activ calificat (cu ciclu lung de producție) ca parte a costului respectivului activ. Așadar, costurile îndatorării mai sus amintite trebuie capitalizate în costul activului și mai apoi recuperate prin intermediul amortizării.

Conform cerințelor standardelor românești de contabilitate, Alro Slatina a recunoscut dobânda aferentă împrumuturilor contractate pentru construcția unor active calificate în contul de profit și pierdere al perioadelor respective. În perioada supusă studiului de caz nu au fost capitalizate cheltuieli cu dobânda suplimentare.

Astfel, ajustările privind retratarea conturilor conform cu standardele internaționale au avut efect asupra următoarelor elemente: valoarea brută contabilă a activelor calificate, amortizarea acumulată, precum și asupra cheltuielilor cu amortizarea și dobânzile.

Retratarea s-a efectuat prin ajustarea contului de rezultat reportat. Așadar, ajustarea netă înregistrată prin creditul contului de rezultat reportat reflectă valoarea cumulată a cheltuielilor cu dobânda aferente creditelor menționate mai sus, anterior recunoscută în contul de profit și pierdere conform standardelor românești, diminuată cu amortizarea aferentă perioadelor anterioare ce trebuie acum recunoscută.

5.3.4. Ajustări privind fondul comercial

În urma fuziunii prin absorbție a companiei Alprom, Alro Slatina a recunoscut și înregistrat fond comercial, în conformitate cu prevederile reglementărilor românești.

În situațiile IFRS acesta nu mai este recunoscut, efectuându-se ajustări pentru derecunoașterea acestuia precum și a amortizării cumulate. Conform standardelor internaționale de raportare financiară, fondul comercial nu se amortizează, ci se reevaluează periodic. Suma ajustată, ce apare în debitul contului de rezultat reportat reprezintă valoarea netă a fondului comercial recunoscut conform RAS, raportat la data de 31 decembrie 2011, care a fost anulată. Retratările aferente exercițiului supus studiului de caz constau în ajustarea contului de profit și pierdere cu amortizarea aferentă exercițiului calculată conform RAS.

5.3.5. Ajustări privind împrumuturile bancare

Aplicând IAS 39 – „Instrumente financiare: Recunoaștere și evaluare”, Alro Slatina recunoaște datoriile financiare la valoarea costului amortizat folosind metoda dobânzii efective, cu câteva excepții. La data recunoașterii inițiale, costul amortizat al împrumuturilor include orice cost aferent tranzacției. Respectivul costuri de tranzacționare sunt ulterior recunoscute ca și cheltuieli cu dobânda pe durata împrumutului.

Conform RAS, împrumuturile contractate de către societate sunt menținute la cost, iar comisioanele și cheltuielile de tranzacționare angajate sunt recunoscute în contul de profit și pierdere.

Ajustările reflectate în creditul contului rezultat reportat reprezintă costurile cumulate de tranzacționare, recunoscute anterior conform reglementărilor autohtone în contul de profit și pierdere, mai puțin cheltuiala cumulată suplimentară cu dobânda recunoscută conform IFRS folosind metoda ratei de dobândă efective și diferențele de curs valutar.

Contul de profit și pierdere a fost ajustat pentru a reflecta fidel cheltuiala suplimentară cu dobânda determinată folosind metoda ratei de dobândă efective și ajustările aferente diferențelor de schimb valutar.

5.3.6. Ajustări privind beneficiile acordate angajaților

5.3.6.1. Bonusuri și alte beneficii acordate pe termen scurt

Standardul IAS 19 – „Beneficiile angajaților” postulează faptul că atunci când un angajat prestează servicii către entitate, aceasta din urmă trebuie să recunoască în contabilitate întreaga sumă aferentă beneficiului ce se așteaptă să fie acordat sub forma unei datorii, după deducerea tuturor sumelor plătite, și cheltuieli. Conform RAS, Alro înregistra un provizion pentru bonusurile oferite angajaților.

Conform tratamentului prevăzut de standardele internaționale de raportare financiară, aceste cheltuieli trebuie înregistrate pe baza principiului contabilității de angajament. Prin urmare, la jumătatea anului, o datorie este recunoscută în contrapartidă cu o cheltuială (aferentă costului cu personalul).

5.3.6.2. Beneficii acordate după retragerea din activitate – plan de pensii

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

Atât standardele românești de contabilitate cât și cele internaționale foloseau pentru contabilizarea planurilor de pensii, la data studiului de caz, așa numita „metodă a coridorului”, prin care recunoașterea câștigurilor și pierderilor actuariale putea fi amânată. Cu toate acestea, aplicând RAS, Alro a recunoscut un provizion aferent planurilor de pensii.

La finalul anului 2011, a fost înregistrată o datorie aferentă planurilor de pensii, ca urmare a raportării conform IFRS. În perspectiva aceleiași raportări, provizioanele contabilizate conform RAS au fost de asemenea retratate și reclasificate ca și cost al serviciilor curente și costuri cu dobânzile aferente planului de pensii.

La jumătatea anului 2012, a fost efectuată o nouă ajustare în sensul recunoașterii cheltuielilor angajate, aferente planurilor de pensii. Prin urmare, rezultatul exercițiului a fost ajustat de costul serviciilor curente și al dobânzilor, contabilizat în contrapartidă cu contul de datorie.

5.3.7. Ajustări privind diferențele de curs valutar

Conform prevederilor IAS 21 – „Efectele variației cursurilor de schimb valutar”, la finalul fiecărei perioade de raportare elementele nemonetare care sunt evaluate la cost istoric exprimat într-o monedă străină, trebuie raportate prin utilizarea cursului de schimb aferent datei tranzacției. Așadar, avansurile acordate în cadrul unor tranzacții efectuate în monedă străină ce privesc active curente și necurente sunt raportate la finalul anului folosind cursul de schimb de la data tranzacției.

Prevederile reglementărilor românești de contabilitate, avansurile mai sus amintite sunt evaluate în bilanț „la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar.” (Anexa 1 din OMFP 3055/2009). Orice diferență constatată se recunoaște în contul de profit și pierdere al perioadei.

Astfel, a fost înregistrată o ajustare privind trecerea la IFRS prin care se anulează diferențele cumulate de curs valutar, recunoscute în valoarea contabilă a avansurilor.

Ajustarea contabilizată în contul de rezultat reportat reprezintă anularea pierderilor sau câștigurilor din diferențele de curs valutar aferente exercițiilor anterioare.

Ajustarea contabilizată în contul de rezultat al exercițiului curent reprezintă anularea pierderilor sau câștigurilor din diferențele de curs valutar aferente exercițiului curent.

5.3.8. Ajustări privind instrumentele financiare derivate și contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor

În perioada supusă studiului de caz, Alro Slatina a folosit instrumente financiare derivate (contracte forward, swap, options etc.) pentru a se proteja împotriva riscurilor. Până la 31 decembrie 2011, Alro a aplicat IAS 39 pentru operațiunile de acoperire împotriva riscurilor aferente vânzărilor de aluminiu, folosind un instrument derivat încorporat separat de contractul gazdă. Relația de acoperire a fost întreruptă prospectiv la data respectivă.

Conform prevederilor IAS 39, pierderea sau câștigul aferent instrumentului de acoperire a riscului de trezorerie trebuie recunoscut ca fiind un alt element al rezultatului global, iar partea inefficientă privind instrumentele de acoperire a fluxurilor de trezorerie se evidențiază în contul de profit și pierdere. Câștigurile și pierderile recunoscute ca alte elemente ale rezultatului global sunt retratate ca elemente aferente contului de profit și pierdere, pentru aceeași perioadă în care obiectul acoperit împotriva riscurilor afectează contul de profit și pierdere.

Rezerva cumulată în alte elemente ale rezultatului global la data destituirii acoperirii împotriva riscurilor va fi repartizată în contul de profit și pierdere în condițiile în care obiectul efectiv acoperit împotriva riscurilor (i.e. actul de vânzare în cazul nostru) afectează contul de profit și

pierdere, în timp ce instrumentul derivat încorporat este ulterior evaluat la valoarea justă în contul de profit și pierdere.

Alro Slatina a implementat, de asemenea și alte instrumente de acoperire a riscului de trezorerie fără parte inefficientă (folosind contracte swap, forward și options ca instrumente de acoperire a riscului).

Conform RAS, instrumentele financiare derivate (inclusiv instrumentele derivate încorporate) nu sunt recunoscute în situațiile financiare ale societății până în momentul încheierii operațiunii aferente. Prin urmare, retratările privind trecerea la IFRS au fost contabilizate pentru a reflecta efectele instrumentelor derivate și ale relațiilor de acoperire a riscurilor în desfășurare și întrerupte.

Ajustări aferente relațiilor de acoperire a riscurilor întrerupte

Valoarea justă a instrumentelor derivate încorporate la data destituirii acoperirii împotriva riscului (i.e. 31 decembrie 2011) se contabilizează la alte elemente ale rezultatului global (acoperire împotriva riscului de trezorerie) în contrapartidă cu un activ.

Ajustarea contabilizată în contul de profit și pierdere aferentă perioadei curente reprezintă o fracțiune repartizată din rezerva aferentă vânzarilor angajate în perioada respectivă și care au afectat contul de profit și pierdere.

Contul de profit și pierdere este de asemenea ajustat pentru a reflecta valoarea justă a schimbărilor instrumentelor derivate încorporate ulterior datei destituirii.

Ajustări aferente relațiilor de acoperire a riscurilor în desfășurare la data studiului de caz

Valoarea justă a instrumentelor derivate desemnate ca instrumente de acoperire a riscurilor (partea eficientă) este contabilizată ca alt element al rezultatului global.

Contul de profit și pierdere este ajustat pentru a reflecta valoarea în timp a contractelor options, excluse din operațiunea de acoperire împotriva riscurilor.

5.3.9. Ajustări privind impozitul amânat

Conform IAS 12 – „Impozitul pe profit”, impozitele amânate trebuie recunoscute pentru orice diferență temporară dintre valoarea contabilă și baza fiscală a unui element de activ sau pasiv.

Aplicând standardele românești de contabilitate, Alro nu a recunoscut active sau datorii cu impozitele amânate. Așadar, ajustările privind trecerea la IFRS au determinat contabilizarea în contul de rezultat reportat a efectului cumulat al impozitului amânat recunoscut în perioadele anterioare. Contul de profit și pierdere este de asemenea ajustat pentru a reflecta iompozitul amânat aferent exercițiului curent.

5.3.10. Alte aspecte relevante în sensul efectuării ajustărilor IFRS

Alro Slatina înregistra la 30 iunie 2012 un rezultat cumulat (rezultat reportat și rezultatul exercițiului curent) de 118,390,000 RON reprezentând profit cumulat conform RAS și (385,084,000) RON reprezentând pierdere cumulată conform IFRS.

De asemenea este important de menționat că ajustările IFRS au consecințe directe în sensul implicațiilor fiscale.

6. Concluzie

Deși rămân multe semne de întrebare pentru cercetători cu privire la beneficiile și efectele trecerii la IFRS, în contextul actual al Uniunii Europene în general și al României, în special, mai mult ca sigur se va continua procesul o dată început cu „Regulamentul de armonizare” la noi în țară, de convergență a raportării financiare. Dinamica și viteza tranzacțiilor îi obligă pe profesioniștii contabili să furnizeze informații relevante utilizatorilor, care să îi asiste corect în luarea deciziilor. Consider că, în concluzie, trebuie reiterată ideea că anul 2012 a reprezentat un punct de referință în ceea ce privește armonizarea raportării financiare din România la cerințele standardelor internaționale. Așa cum am încercat să evidențiez în studiul de caz prezentat, tranziția la IFRS a determinat modificarea rezultatului exercițiului la *aproape 180°*, modificând astfel și impactul fiscal pentru anul 2012.

BIBLIOGRAFIE

- Ciriper, D. (2014) ”Top 300 cele mai mari companii din România. Au afaceri de 400 de miliarde de lei, 550.000 de angajați și o marjă de profit de peste 4%. Doar 20% din companii sunt controlate de antreprenori români”, Ziarul Financiar, disponibil on-line la: <http://www.zfcorporate.ro/energie/top-300-cele-mai-mari-companii-din-romania-au-afaceri-de-400-de-miliarde-de-lei-550-000-de-angajati-si-o-marja-de-profit-de-peste-4-doar-20-din-companii-sunt-controlate-de-antreprenori-romani-13333206>
- Săcărin, M., Savu, F., Scarlat, S., Sobe, M. „Evoluția contabilității românești după 1989 – repere cronologice”
- Brüggemann, U., Hitz, J., Sellhorn, T. (2013) „Intended and unintended consequences of mandatory IFRS adoption”, European Accounting Review
- *** „Alro Slatina”, Pagina Wikipedia Alro Slatina, disponibil on-line la: http://ro.wikipedia.org/wiki/Alro_Slatina
- *** „Ordin Nr. 881 din 25 iunie 2012 privind aplicarea de către societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară”
- *** (1998), „IAS 19 – Employee Benefits (superseded)”, IAS Plus, disponibil on-line la: http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias19_1998
- *** (2011), „Hedge accounting under IFRS 9 — a closer look at the changes and challenges”, EY
- *** (2011), „IAS 19 – Employee Benefits”, IAS Plus, disponibil on-line la: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias19>
- *** (2011, iulie), „First Impressions: Employee benefits” – KPMG
- *** (2012, 13 sep), „Care va fi impactul trecerii la IFRS pentru companiile listate” , Wall-Street.ro, disponibil on-line la: <http://www.wall-street.ro/articol/Piete-de-capital/137120/care-va-fi-impactul-trecerii-la-ifrs-pentru-companiile-listate.html>
- *** (2012, august 22), „IFRSs in your pocket”, Deloitte
- *** (2013, septembrie), „Advantages and Disadvantages of IFRS compared to GAAP”, disponibil on-line la: <http://research-methodology.net/advantages-and-disadvantages-of-ifrs-compared-to-gaap/>
- *** (2014, octombrie), „The Effects of Mandatory IFRS Adoption in the EU: A Review of Empirical Research”, ICAEW
- *** „Cadrul legal privind aplicarea IFRS în România”, disponibil on-line la: http://ceccar.ro/ro/?page_id=3015
- *** „Comparability in International Accounting Standards— A Brief History”, disponibil on-line la: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156304264>

- *** „Guvernul Ion Gh. Maurer (1)”, Pagina Wikipedia Guvern Ion gh. Maurer (1), disponibil on-line la: http://ro.wikipedia.org/wiki/Guvernul_Ion_Gh._Maurer_%281%29
- *** „IAS 12 Impozitul pe profit”, disponibil on-line la: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/UnaccompaniedIas>
- *** „IAS 16 Imobilizări corporale”, disponibil on-line la: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/UnaccompaniedIas>
- *** „IAS 19 Beneficiile angajaților”, disponibil on-line la: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/UnaccompaniedIas>
- *** „IAS 21 Efectele variației cursurilor de schimb valutar”, disponibil on-line la: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/UnaccompaniedIas>
- *** „IAS 23 Costurile îndatorării”, disponibil on-line la: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/UnaccompaniedIas>
- *** „IAS 29 Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste”, disponibil on-line la: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/UnaccompaniedIas>
- *** „IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare”, disponibil on-line la: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/UnaccompaniedIas>
- *** „IFRS 1 Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară”, disponibil on-line la: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/UnaccompaniedIfrs>
- *** „IFRS 1 Aplicarea pentru prima dată a IFRS”, disponibil on-line la: http://ceccar.ro/ro/?page_id=3056
- *** „IFRS 9 Instrumente financiare”, disponibil on-line la: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/UnaccompaniedIfrs>
- *** „OMFP 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene”
- *** „Ordinul nr. 1121/2006 din 4 iulie 2006 privind aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară”
- *** „Raportul administratorilor pentru anul 2012”, disponibil on-line la: <http://www.alro.ro/ri/rapoarte-alro>
- *** „Regulamentul (CE) nr. 1126/2008 al Comisiei din 3 noiembrie 2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului”
- *** „Situții financiare neconsolidate pentru anul încheiat la 31 decembrie 2011 întocmite în conformitate cu Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 3055/2009 cu modificările ulterioare”, disponibil on-line la: <http://www.alro.ro/ri/rapoarte-alro>
- *** „Situții financiare neconsolidate pentru anul încheiat la 31 decembrie 2011 pregătite în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară adoptate de Uniunea

Europeană (împreună cu raportul auditorului independent)”, disponibil on-line la:
<http://www.alro.ro/ri/rapoarte-alro>

*** „Situatii financiare neconsolidate pentru anul încheiat la 31 decembrie 2012 pregătite în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară adoptate de Uniunea Europeană conform Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1286/2012 cu modificările ulterioare (împreună cu raportul auditorului independent)”, disponibil on-line la:
<http://www.alro.ro/ri/rapoarte-alro>

*** „Standarde Internaționale de Raportare Financiară”, disponibil on-line la:
http://ro.wikipedia.org/wiki/Standarde_Interna%C8%9Bionale_de_Raportare_Financiar%C4%83

*** Pagina de prezentare oficială Alro Slatina, disponibil on-line la: <http://www.alro.ro/>

*** Pagina dedicată Alro Slatina de pe site-ul BVB, disponibil on-line la:
<http://www.bvb.ro/FinancialInstruments/Details/FinancialInstrumentsDetails.aspx?s=ALR>

*** Pagină informații generale Artego, disponibil on-line la: www.artego.ro