

**APLICAȚII PRACTICE PRIVIND
„IDENTIFICAREA ERORILOR ȘI
FRAUDELOR FINANCIARE ÎNTR-O
ÎNTRERINDERE”**

ISA TAK

**APLICAȚII PRACTICE PRIVIND
„IDENTIFICAREA ERORILOR ȘI
FRAUDELOR FINANCIARE ÎNTR-O
ÎNTRERINDERE”**



**EDITURA UNIVERSITARĂ
București, 2015**

Redactor: Gheorghe Iovan
Tehnoredactor: Ameluța Vișan
Coperta: Monica Balaban

Editură recunoscută de Consiliul Național al Cercetării Științifice (C.N.C.S.) și inclusă de Consiliul Național de Atestare a Titlurilor, Diplomelor și Certificatelor Universitare (C.N.A.T.D.C.U.) în categoria editurilor de prestigiu recunoscut.

**Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
TAK, ISA**

Aplicații practice privind „identificarea erorilor și fraudelor financiare într-o întreprindere” / Isa Tak. – București : Editura Universitară, 2015

Bibliogr.

Index

ISBN 978-606-28-0171-7

336

DOI: (Digital Object Identifier): 10.5682/9786062801717

© Toate drepturile asupra acestei lucrări sunt rezervate, nicio parte din această lucrare nu poate fi copiată fără acordul Editurii Universitare

Copyright © 2015
Editura Universitară
Editor: Vasile Muscalu
B-dul. N. Bălcescu nr. 27-33, Sector 1, București
Tel.: 021 – 315.32.47 / 319.67.27
www.editurauniversitara.ro
e-mail: redactia@editurauniversitara.ro

Distribuție: tel.: 021-315.32.47 / 319.67.27 / 0744 EDITOR / 07217 CARTE
comenzi@editurauniversitara.ro
O.P. 15, C.P. 35, București
www.editurauniversitara.ro

CUPRINS

CUVÂNT ÎNAINTE	7
INTRODUCERE	9
<i>CAPITOLUL I.</i>	
INFORMAȚIILE FINANCIARE ȘI IMPORTANȚA ACESTORA LA NIVEL NAȚIONAL ȘI INTERNAȚIONAL	12
1.1. Informația financiară - Noțiunea de informație	12
1.2. Conținutul informațional al situațiilor financiare	17
1.2.1. Situația poziției financiare	18
1.2.2. Situația rezultatului global	23
1.2.3. Situația modificărilor capitalurilor proprii	26
1.2.4. Situația fluxurilor de trezorerie	28
1.2.5. Politicile contabile și notele	29
1.2.6. Informații colaterale situațiilor financiare	32
1.3. Utilizatorii de informații financiare și accesul la informații ...	33
1.3.1. Creditorii	35
1.3.2. Proprietarii, acționarii și managerii	36
1.3.3. Angajații	37
1.3.4. Furnizorii și clienții	38
1.3.5. Agențiile guvernamentale	38
1.3.6. Potențiali parteneri	39
1.3.7. Administratorii de fonduri și specialiștii	39
1.3.8. Publicul	40
1.4. Importanța informației financiar-contabile în economie și mecanismul cerere – ofertă	41
1.5. Calitatea informației financiar-contabile și utilizatorii acesteia	52
1.6. Scopul situațiilor financiare	65
1.6.1. Scopul situațiilor financiare în viziunea IAS 1	68
1.6.2. Frecvență și perioada de raportare	69
1.6.3. Informații comparative	69

<i>CAPITOLUL II.</i>	
STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE RAPORTARE FINANCIARĂ (IFRS), COMITETUL PENTRU STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE (IASB) ȘI STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE (IAS)	73
2.1. Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS)	73
2.2. Federația Internațională a Contabililor (IFAC)	74
2.3. Administratorii IASBF	78
2.4. Consiliul Internațional de Standarde Contabile (international accounting standards board) – IASB	80
2.5. Consiliul Consultativ pentru Standarde (standards advisory council)	82
<i>CAPITOLUL III.</i>	
STUDIU DE CAZ „EFECTUAREA CONTROLULUI INTERN ÎN VEDEREA DETECTĂRII ȘI CORECTĂRII ERORILOR ȘI FRAUDELOR LA S.C. ABC S.A.”	84
3.1. Informații cu caracter permanent	84
3.2. Efectuarea controlului intern la S.C. ABC S.A.	88
3.2.1. Introducere	88
3.2.2. Prezentarea situației patrimoniale înaintea exercitării controlului intern	89
3.2.3. Efectuarea controlului intern pe componente ale situațiilor financiare	93
<i>CAPITOLUL IV.</i>	
CONCLUZII, PROPUNERI ȘI OPINII	184

CUVÂNT ÎNAINTE

Informațiile financiare atât la nivelul micro, cât și la nivelul macroeconomic în condițiile economiei de piață formează un climat adecvat în vederea luării celor mai bune decizii manageriale, acestea devenind un instrument deosebit de util pentru managementul entităților economice.

În contextul actual deciziile curente, cât și cele strategice trebuie să se bazeze pe o analiză profundă a tuturor elementelor ce formează universul economic.

Privită în acest context cartea elaborată de lector univ. dr. Isa Tak intitulată “Aplicații practice privind identificarea erorilor și fraudelor financiare într-o întreprindere” se afirmă ca o lucrare utilă și de mare actualitate.

Lucrarea cuprinde pe lângă elemente teoretice și metodologice și aplicații practice eșalonate în mod ordonat pe activității și probleme prioritare ce stau la baza luării unor decizii adecvate.

Pentru a înlesni folosirea aplicațiilor din prezenta lucrare ca instrument de conducere a activității economice se prezintă într-o formă clară și accesibilă practicienilor referiri metodologice oferind un mijloc modern de evaluare și elaborare științifică a deciziilor în complexul de fenomene ce se petrec în viața de zi cu zi a agenților economici, companiilor și regiilor naționale precum și la nivelul instituțiilor publice.

Metodologia prezentată de autor, cât și exemplele practice conferă lucrării o deosebită importanță, ea constituind o metodă largă de aplicabilitate în toate sectoarele de activitate.

Referirile metodologice prezentate au la bază cercetări științifice și sunt adaptate la condițiile economice din prezent precum și la elaborarea unor strategii.

Lector univ. dr. ec. Isa Tak de la Universitatea Europei Sud-Est Lumina din București a realizat în această publicație un ACT DE CULTURĂ.

Cultura economică nu este un lux, ci o necesitate trebuind astfel să se înțeleagă cu înțelepciune adâncă semnificație a legăturii dintre economic și politic, dar mai ales să se înțeleagă că de problemele economice sunt legate indestructibil cele mai arzătoare chestiuni ale istoriei, iar de felul cum sunt ele rezolvate depinde progresul social și economic.

Pe baza lucrării sus menționate managerii, directorii, șefii de compartimente stăpâni pe sistemul informațional oferit de această publicație pot elabora decizii de mare randament privind prezentul precum și viitorul.

Autori de renume au ajuns la concluzia că între o decizie bună și una foarte bună pot apărea diferențe de milioane.

Fac remarcă că domnul lector univ. dr. Isa Tak a făcut apel în elaborarea lucrării sale la o bibliografie selectă și de mare actualitate atât indigenă cât și universală.

Lucrarea se adresează deopotrivă studenților economiști, profesorilor, întreprinzătorilor, managerilor, cercetătorilor oferind bogate informații sistematic organizate.

Prof.univ.dr.ec. Gheorghe Blidaru
Universitatea Europei Sud-Est Lumina

INTRODUCERE

Începând cu perioada în care omenirea a început să folosească cifrele și calculele, informațiile de ordin financiar a început să se dezvolte și au ajuns până la forma pe care o au în zilele noastre. Informații financiare sunt indispensabile cunoașterii în luarea deciziilor a oricărei organizații comerciale.

Informațiile financiare pregătite prin intermediul departamentului de contabilitate sunt prezentate factorilor de decizie în urma parcurgerii unor etape relevante de control.

În lumina acestor informații factorii de decizie vor putea lua o hotărâre. Cu toate acestea, acuratețea informațiilor financiare va influența pozitiv sau negativ procesul decizional.

În multe părți ale lumii este în interesul societăților comerciale de a se juca cu cifrele din informațiile financiare. Companiile mici caută modalități de a arăta veniturile cât mai mici pentru a plăti un impozit pe venit mai mic, în timp ce companiile mari (corporațiile) încearcă să atragă investitori în scară largă arătând profituri mari.

În ambele cazuri, eroarea făcută intenționat și trucurile la care se apelează afectează viitorul companiei, putând deveni un dezastru pentru viitorul companiei, precum afectează negativ și societatea și statul având în vedere că trăim de fapt într-o lume globală.

Încă de la începuturile sale, omenirea a demonstrat în diverse moduri, simțul ambiției și a deteriorat astfel singura noastră lume în care trăim.

Dorința de a câștiga cât mai mult, de a avea prestigiu, dorința de a ocupa poziții cât mai înalte, și altele asemănătoare, sunt aspirații materiale și doar prin suprimarea acestor sentimente negative, se poate constitui un mecanism de funcționare spiritual al omului care va fi în măsură să canalizeze aceste sentimente către activități pozitive. În caz contrar, va fi din ce în ce mai dificil ca resursele limitate să fie distribuite echitabil între populațiile lumii.

Carte este formată din patru capitole. Acestea au fost ordonate după cum urmează; **primul capitol** Informațiile Financiare și Importanța Acestora la Nivel Național și Internațional, **al doilea capitol** Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), Comitetul Pentru Standardele Internaționale de Contabilitate (IASB) și Standardele Internaționale de Contabilitate la (IAS), **al treilea capitol** Studiu de caz „Efectuarea Controlului Intern în Vederea Detectării și Corectării Erorilor și Fraudelor la SC ABC S.A. și **al patrulea capitol** Concluzii, Propuneri și Opinii.

În primul capitol este definită informația financiară, sunt prezentate importanța, obiectivele, utilizatorii, tipurile și importanța mecanismului cererii și ofertei, include informații financiar-contabile și aspecte precum calitatea de utilizator (calitatea utilizatorilor). În acest capitol se are în vedere furnizarea de informații financiare relevante pentru scopul acestei secțiuni prin furnizarea informațiilor necesare pentru o mai bună înțelegere părții aplicative a lucrării.

În partea a doua, standardele și normele prevăzute în sistemul internațional de raportare financiară și normele internaționale de contabilitate sunt prezentate cititorului într-un mod detaliat. Partea aplicativă a studiului este conformă cu standardele internaționale de contabilitate care au fost tot timpul avute în vedere.

A treia secțiune a cărții în care accentul principal este pus pe studierea aplicativă (studiu de caz) a fraudelor și erorilor dintr-o companie prin evaluarea acestora în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate. Subiectele care urmează să fie luate în considerare prin aplicații vor prezenta aspecte care pot constitui eroare și/sau fraudă cu care se poate confrunta orice organizație de afaceri, și la care managerii trebuie să fie mult mai atenți.

În al patrulea capitol, și ultima parte a studiului sunt prezentate concluzii, propuneri și idei. Ca un rezultat al activității luată în ansamblu, iar în lumina acestor rezultate au fost formulate recomandările necesare. Este prezentat tabloul pe care trebuie să îl compună structura informațiilor financiare și modul în care sunt prelucrate, coroborate cu aplicațiile practice formând astfel în fața noastră o imagine a rezultatelor obținute după care se menționează și măsurile de precauție care trebuie luate - recomandări.

CAPITOL I

INFORMAȚIILE FINANCIARE ȘI IMPORTANȚA ACESTORA LA NIVEL NAȚIONAL ȘI INTERNAȚIONAL

1.1 Informația financiară - Noțiunea de informație

Noțiunea de informație este o frază folosită în mediul economic foarte des. Informația este o noțiune importantă. Informația se consideră prima noțiune din punctul de vedere al deciziilor economice. Înainte de a trece la tratarea noțiunii de informație și a conținutului informației financiare trebuie să spunem că **informația**, sub diferitele ei ipostaze, își face loc în cele mai variate domenii ale teoriei și practicii, **tinzând să devină un concept fundamental al științei și civilizației contemporane**. Ritmul extrem de rapid al descoperirilor și înnoirilor, ca și perimarea fără precedent a cunoștințelor, au adus în prim plan rolul tot mai important al acesteia în procesul de conducere și organizare a activității umane.

Informația reprezintă suportul luării deciziilor, baza recompensării conducerii. Oferă sprijin în funcție de efectele pe care le produce: schimbarea deciziilor, adoptarea altor metode etc. Dacă abordarea precedentă se baza pe reacția pieței, teoria

pozitivistă, deși o include, are în centru comportamentul conducerii. Apreciat în funcție de deciziile luate în cadrul fiecărui ciclu de funcționare (exploatare, finanțare, investiții) și de alegerile făcute în ceea ce privește alternativele contabile. Situațiile financiare se consideră ca instrumente aflate la dispoziția diverselor persoane, în vederea aprecierii modului în care au fost atinse diversele obiective.

Într-o accepțiune filosofică, „*informația reprezintă reflectarea în conștiința noastră a legăturilor, cauză-efect, din lumea reală înconjurătoare*”¹. Definită mai concret, „*informația apare și ca o știre sau mesaj cu privire la fapte și evenimente de orice fel, care trebuie înțelese, folosite și transmise pentru a facilita realizarea obiectivului cuantificat*”².

Fiind un produs al proceselor informaționale, informația reprezintă elementul de cunoaștere definit prin semnificație, utilitate și anumite funcții în cadrul mecanismului de funcționare al diferitelor entități. Rolul informației constă în formarea unei imagini sintetice, dar integrale a fenomenului studiat, servește la luarea unor decizii viabile și eficiente de către om în procesul conducerii activităților creatoare.

Managementul modern este mai mult decât dependent de informație, considerată un invariant cu funcții specifice³: *informativă* - aducătoare de înștiințări, *comandă* - producătoare

¹ (Abdolmohammadi, Searfoss, & Shanteanu, 2007)

² (Agoglia, Beaudoin, & Tsakumis, 2008)

³ (Albrecht, Earl, & James, 2010)

de acțiune, *organizatorică* - punere într-o anumită ordine, *recurentă* - asigurând reglarea antihazard, conservarea împotriva influențelor aleatoare care au repercusiuni puternice asupra procesului decizional și operațional.

Între informație și decizie este o relație strânsă. Legătura informație-decizie poate fi evidențiată prin trei tipuri de decizii:

- *decizii curente*, privesc activitatea de bază desfășurată de o entitate (aprovizionare materii prime, materiale, atragere clienți etc.);
- *decizii de gestiune*, cu privire la nivelul costurilor de producție, achiziția de utilaje adaptate progresului tehnic etc. acest tip de decizie privește în special modificarea producției și a structurii acesteia;
- *decizii strategice* se bazează pe informații referitoare la evoluția concurenței, oportunități, competențe reale și necesare, raporturi naționale și internaționale etc., pentru determinarea strategiei și stabilirea obiectivelor.

Pentru fundamentarea deciziilor strategice, trebuie parcurse trei stadii:

- Stabilirea factorilor-cheie;
- Obținerea informațiilor cu privire la diferite soluții posibile;
- Alegerea soluțiilor optime

În sfera informării economice aria informațiilor contabilității este foarte întinsă. Ele apar ca informații specifice, particulare, rezultate din interpretarea și prelucrarea prin intermediul logicii contabile a mișcărilor de valori provocate de activitățile creatoare și se prezintă în special sub forma unor date cifrice în expresie valorică. Ele se caracterizează prin aceea că „*sunt precise, complete și continue, comparate și corelate, analitice și sintetice*”⁴.

Obiectivele informării financiare determină criteriile de evaluare a calității informației. Astfel, orice modificare intervenită în cadrul obiectivelor va impune schimbări asupra gradului de importanță acordat fiecărei caracteristici. IASB definește obiectivul situațiilor financiare astfel; obiectivul situațiilor financiare ale unei întreprinderi este să furnizeze o informare asupra situației, performanței și evoluției situației financiare, care să fie folositoare unei game largi de utilizatori, atunci când aceștia iau deciziile lor economice.

În mod concret „*informațiile contabile se identifică cu datele financiar-contabile privind starea și mișcarea elementelor patrimoniale, precum și cu indicatorii economico-financiarți privind resursele și rezultatele obținute*”⁵. De asemenea, „*contabilitatea face totodată dovada unor calități incontestabile care îi măresc eficiența în managementul modern*”⁶.

⁴ (Albrecht, Albrecht, Algrecht, & Zimbelmam, 2009)

⁵ (Albrecht, Albrecht, Algrecht, & Zimbelmam, 2009)

⁶ (Allen, Landes, & Synder, 2007)

Cantitatea de informație furnizată de o sursă în cadrul unei unități economice și recepționată de sistemul de conducere, ca măsură a gradului de organizare, produce o scădere a stării entropice, a gradului de dezorganizare, creează premisele unei dezvoltări armonioase a componentelor și ansamblului. *„După cum cantitatea de informație dintr-un sistem este o măsură de organizare a acestui sistem, tot astfel entropia unui sistem este măsura gradului de dezorganizare; una este egală cu cealaltă luată cu semnul opus”*.⁷ În condițiile globalizării economice, informația, în special cea de natură economică, este prezentată ca element indispensabil al progresului, indiferent de domeniul de activitate. Informațiile sunt, de fapt, cele care declanșează deciziile, acestea fiind vitale pentru soluționarea problemelor tot mai complexe ce apar în activitatea entității economice.

Utilizatorii de informații financiar-contabile se așteaptă ca auditorii să joace un rol important în protejarea intereselor acestora, prin oferirea unor reasigurări ce privesc acuratețea declarațiilor financiare, existența ori nu a unor fraude, respectarea de către entitate a obligațiilor legale, etc.

Având în vedere nemulțumirile formulate de utilizatorii informațiilor financiar - contabile, considerăm că îmbunătățirea conținutului situațiilor financiare se poate realiza, în principal, pe seama **asigurării furnizării unor informații previzionale**. Deciziile luate pe baza informațiilor furnizate prin documentele de sinteză (informații care au un pregnant caracter istoric) se

⁷ (Alles, Kogan, & Vasarhelyi, 2007)

referă, însă, în mare parte la viitor. În aceste condiții furnizarea de informații previzionale este o necesitate. Se agreează soluția ce răspunde cel mai bine așteptărilor grupului de utilizatori și anume furnizarea de previziuni, în general, și a rezultatului previzional, în special. În legătură cu această soluție se ridică întrebarea dacă furnizarea de informații previzionale trebuie să facă obiectul normalizării sau, dimpotrivă, trebuie să aibă un caracter opțional. Principalul argument în favoarea normalizării este asigurarea comparabilității în spațiu. Pe de altă parte, caracterul obligatoriu al divulgării de informații previzionale poate genera, pentru o serie de întreprinderi, costuri sub forma dezavantajelor competitive sau costuri cu instalarea unui nou sistem de raportare (pentru acele întreprinderi care nu dispun de tehnologia, experiența și competența necesară pentru a divulga informații previzionale).

1.2 Conținutul informațional al situațiilor financiare

Contabilitatea este un sistem de informații care identifică, înregistrări, precum și evenimentele economice a unei organizații, comunică către utilizatorii interesați rezultatele economico-financiare⁸. Sistemele contabile utilizate de companii reprezintă o importantă sursă de informații. Sistemul informațional joacă un rol important în economie. Conținutul unui sistem informațional poate fi văzut ca, un conținut formal, automatizabil; un conținut neformal, viu, dinamic; un conținut orientat către proiectul unui decident.⁹ Trebuie se menționăm

⁸ (Golden, Skalak, & Clayton, 2011)

⁹ (Ali, Ionescu, Cosacescu, & Feleaga, 1997)

că lipsa informației duce la instabilitatea sistemului și provoacă dezorganizare în interiorul lui.

Decidentul explorează relația dintre eforturi și efecte, bazându-se pe previziunile selectate de analiștii financiari. De asemenea, sunt niște tipuri de rapoarte financiare pentru a identifica înregistrări și rezultate etc. Potrivit Standardelor Internaționale de Raportare Financiară¹⁰ un set complet de situații financiare trebuie să cuprindă:

- a. situația poziției financiare la finalul perioadei;
- b. situația rezultatului global pe perioada;
- c. situația modificării capitalurilor proprii pe perioadă;
- d. situația fluxurilor de trezorerie pe perioada;
- e. note care să cuprindă politicile contabile semnificative aplicate și alte informații explicative;

1.2.1 Situația poziției financiare

Situația poziției financiare reflectă funcția mult mai bine decât bilanțul cu ajutorul resurselor economice controlate prin active, a surselor de finanțare proprii și atrase prin capitaluri proprii și datorii. Capacitatea de a degaja fluxuri de numerar și echivalente de numerar, nevoia surselor de finanțare externă și posibilitățile de rambursare, onorarea obligațiilor curente către creditori, reprezintă o bază importantă atât pentru analiștii financiari cât și pentru utilizatorii situațiilor financiare în contextul fraudei și erorii.

¹⁰ (IAS, 2011)

Bilanțul unei entități este influențat de resursele economice pe care le controlează, de structura sa financiară, de lichiditatea și solvabilitatea sa, precum și de capacitatea de a se adapta factorilor externi. Informațiile comparative din bilanț sunt utile pentru a anticipa capacitatea entității de a genera în viitor, numerar sau echivalente de numerar. Structura financiară oferă informații utile pentru a anticipa nevoile de creditare în viitor. Informațiile despre lichiditate și solvabilitate sunt utile pentru a anticipa capacitatea entității de a-și onora angajamentele financiare scadente. Bilanțul pune accent pe importanța capitalurilor proprii și prezintă din punct de vedere static averea netă a perioadei, de unde rezultă și ecuația care pune în evidență importanța surselor proprii de finanțare:

$$\text{ACTIVE} - \text{DATORII} = \text{CAPITALURI PROPRII}$$

În opina noastră, bilanțul are și limite, prin aceea că nu explică tranzacțiile care au condus la activele nete mai mari sau mai mici față de perioada/perioadele anterioare. De asemenea, considerăm că nu explică cum s-a format rezultatul perioadei după natură, astfel nu putem formula raționamente despre eficiența cu care entitatea poate utiliza noi resurse și nici nu putem anticipa capacitatea ei de a genera fluxuri de trezorerie cu ajutorul resurselor existente.

În ceea ce privește situația poziției financiare subliniem prevederile Standardelor Internaționale de Rapoartele Financiară¹¹

¹¹ (IAS, 2011)

care menționează că poziția financiară trebuie să prezinte următoarele elemente:

- Imobilizări corporale;
- Investiții imobiliare;
- Imobilizări necorporale;
- Active financiare;
- Investiții contabilizate prin metoda punerii în echivalență;
- Active biologice;
- Stocuri;
- Creanțe comerciale și similare;
- Numerar și echivalente de numerar;
- Datorii comerciale și similare;
- Provizioane;
- Datorii financiare
- Datorii și creanțe pentru impozitul curent
- Datorii și creanțe privind impozitul amânat;
- Datorii incluse în grupurile destinate cedării (clasificate drept deținute în vederea vânzării);
- Interesele care nu controlează, prezentate în cadrul capitalurilor proprii;
- Capitalul emis și rezervele atribuite proprietarilor societății-mamă.

Din elementele care trebuiesc prezentate în cadrul situației poziției financiare întâlnim elemente patrimoniale precum activ circulant sau imobilizat, respectiv datorie curentă sau pe termen lung. În acest context menționăm că, potrivit

paragrafului 61 al IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”, indiferent de metoda de prezentare adoptată, o entitate trebuie să prezinte elementele la valoarea pe care se așteaptă să o recupereze sau să o deconteze. Distingția activ circulant/imobilizat și datorie curentă/pe termen lung este făcută în funcție de intervalul de recuperare, respectiv decontare, care poate fi mai mic de douăsprezece luni sau peste douăsprezece luni.

Referitor la activele circulante, paragraful 66 al **IAS 1** „Prezentarea situațiilor financiare” menționează că o entitate trebuie să clasifice un activ drept circulant atunci când:

- poate valorifica sau intenționează să vândă sau să îl consume în cadrul ciclului normal de exploatare¹²;
- activul este deținut, în principal, în scopul tranzacționării;
- se așteaptă valorificarea activului într-un termen care să nu depășească douăsprezece luni;
- activul reprezintă numerar sau echivalente de numerar (cu excepția cazului în care există restricția ca activul să fie schimbat sau utilizat pentru decontarea unei datorii pe o perioadă de cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare).

¹² Potrivit paragrafului 68 al IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” ciclul de exploatare al unei entități reprezintă perioada de timp dintre achiziționarea activelor pentru prelucrare și valorificarea lor în numerar sau echivalente de numerar. În situația în care ciclul de exploatare normal nu este clar identificabil, atunci durata este presupusă a fi una care să nu depășească douăsprezece luni.

În situația în care activul nu îndeplinește cumulativ condițiile prezentate, atunci activul va fi prezentat drept activ imobilizat. IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” în cadrul paragrafului 67 prevede că termenul de „activ imobilizat” cuprinde activele corporale, necorporale și financiare pe termen lung.

În ceea ce privește datoriile curente, paragraful 69 al IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” menționează că o entitate trebuie să clasifice o datorie curentă numai atunci când aceasta îndeplinește următoarele condiții:

- se așteaptă să deconteze datoria în ciclul normal de exploatare al entității;
- datoria este deținută, în principal, în scopul tranzacționării;
- datoria trebuie decontată în termen de douăsprezece luni după perioada de raportare;
- entitatea nu are un drept necondiționat de a amâna decontarea datoriei pentru cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare.

În situația în care datoria nu îndeplinește condițiile prezentate, atunci datoria va fi prezentată drept datorie pe termen lung. IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” în cadrul paragrafului 70 prevede că există și anumite datorii curente precum datoriile comerciale și unele angajamente privind angajații și alte costuri de exploatare care, chiar dacă sunt decontate într-un termen mai mare de douăsprezece luni în cadrul ciclului de exploatare vor fi prezentate tot ca fiind datorii curente.

IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” prevede și anumite prezentări ale situației poziției financiare în cadrul paragrafului 78, care diferă pentru fiecare element, precum:

- elementele de imobilizări sunt dezagregate pe clase în conformitate cu IAS 16;
- creanțele sunt dezagregate în creanțe de la clienți comerciali, creanțe de la părți afiliate, plăți efectuate în avans și alte sume;
- stocurile se împart în mărfuri, materii prime, materiale, producție în curs de execuție și produse finite, conform IAS 2 „Stocuri”;
- provizioanele sunt dezagregate în provizioane pentru beneficiile angajaților și alte elemente;
- capitalul propriu și rezervele se împart în clase diferite precum, capital subscris și vărat, rezerve și prime de emisiune.

1.2.2 Situația rezultatului global

Potrivit IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”¹³ o entitate trebuie să prezinte toate elementele de venituri și cheltuieli recunoscute într-o perioadă:

- a. într-o singură situație a rezultatului global sau
- b. în două situații:
 - b1. Situația individuală a veniturilor și cheltuielilor care să prezinte componentele de profit sau pierdere;

¹³ Paragraful 81