Standardul Internaţional de Contabilitate 34 *Raportarea financiară interimară*

Obiectiv

Obiectivul prezentului standard este de a prescrie conţinutul minim al unui raport financiar interimar şi principiile de recunoaştere şi evaluare pentru situaţiile financiare complete sau simplificate întocmite pentru o perioadă interimară. O raportare financiară interimară fiabilă şi oportună îmbunătăţeşte abilitatea investitorilor, creditorilor şi a altor utilizatori de a înţelege capacitatea entităţii de a genera venituri şi fluxuri de trezorerie, precum şi condiţia financiară şi lichiditatea acesteia.

Domeniu de aplicare

1 Prezentul standard nu stabileşte care sunt entităţile cărora trebuie să li se impună să publice rapoarte financiare interimare, cât de frecvent sau la ce termen după încheierea perioadei interimare. Cu toate acestea, guvernele, organismele de reglementare a titlurilor de valoare, bursele şi organismele profesionale contabile impun deseori entităţilor ale căror datorii sau acţiuni sunt tranzacţionate în mod public să publice rapoarte financiare interimare. Prezentul standard se aplică în cazul în care unei entităţi i se impune sau aceasta decide voluntar să publice un raport financiar interimar în concordanţă cu Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS-urile). Comitetul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate[[1]](#footnote-1) încurajează entităţile tranzacţionate în mod public să furnizeze rapoarte financiare interimare în conformitate cu principiile de recunoaştere, evaluare şi prezentare prevăzute în prezentul standard. Entităţile tranzacţionate în mod public sunt încurajate, în mod special:

(a) să furnizeze rapoarte financiare interimare cel puţin la sfârşitul primei jumătăţi a exerciţiului lor financiar; și

(b) să îşi prezinte rapoartele financiare interimare la cel mult 60 de zile de la finalul perioadei interimare.

2 Fiecare raport financiar, anual sau interimar, este evaluat individual din punctul de vedere al conformităţii cu IFRS-urile. Faptul că o entitate nu a furnizat rapoarte financiare interimare în cursul unui anumit exerciţiu financiar sau a furnizat rapoarte financiare interimare care nu îndeplinesc dispoziţiile prezentului standard nu constituie un impediment ca situaţiile financiare anuale ale entităţii să fie conforme cu IFRS-urile, dacă îndeplinesc toate dispoziţiile acestora.

3 În cazul în care raportul financiar interimar al unei entităţi este prezentat ca fiind în conformitate cu IFRS-urile, acesta trebuie să îndeplinească toate dispoziţiile prezentului standard. Punctul 19 prevede anumite prezentări de informaţii în acest sens.

Definiţii

**4** **Următorii termeni sunt utilizaţi în prezentul standard cu înţelesul specificat în continuare:**

***Perioada interimară* reprezintă o perioadă de raportare financiară mai scurtă decât un exerciţiu financiar complet.**

***Raportul financiar interimar*** **reprezintă un raport financiar care conţine fie un set complet de situaţii financiare (aşa cum se descrie în IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* (revizuit în 2007)), fie un set de situaţii financiare simplificate (aşa cum se descrie în prezentul standard) pentru o perioadă interimară.**

Conţinutul unui raport financiar interimar

5 În conformitate cu IAS 1, un set complet de situaţii financiare include următoarele componente:

(a) o situaţie a poziţiei financiare la finalul perioadei;

(b) o situație a profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global pentru perioadă;

(c) o situaţie a modificărilor capitalurilor proprii pentru perioadă;

(d) o situaţie a fluxurilor de trezorerie pentru perioadă;

(e) note cuprinzând politicile contabile semnificative şi alte informaţii explicative;

(ea) informații comparative pentru perioada precedentă așa cum este specificat la punctele 38 și 38A din IAS 1; și

(f) o situaţie a poziţiei financiare la începutul perioadei precedente, atunci când entitatea aplică retroactiv o politică contabilă sau realizează o retratare retroactivă a elementelor din situaţiile sale financiare, sau atunci când reclasifică elementele din situaţiile sale financiare în conformitate cu punctele 40A-40D din IAS 1.

O entitate poate utiliza şi alte denumiri pentru situaţiile financiare, în afara celor utilizate în prezentul standard. De exemplu, o entitate poate utiliza denumirea „situația rezultatului global” în loc de „situația profitului sau pierderii și altor elemente ale rezultatului global”.

6 Pentru a furniza informaţiile din timp şi din considerente de cost, precum şi pentru a evita repetarea informaţiilor raportate anterior, unei entităţi i se poate impune sau aceasta poate decide să furnizeze mai puţine informaţii la termenele interimare decât în situaţiile sale financiare anuale. În conformitate cu prezentul standard, un raport financiar interimar va cuprinde cel puţin situaţiile financiare simplificate şi notele explicative selectate. Scopul unui raport financiar interimar este acela de a actualiza ultimul set complet de situaţii financiare anuale. În consecinţă, raportul interimar se concentrează asupra noilor activităţi, evenimente şi circumstanţe şi nu reia informaţiile raportate anterior.

7 Niciun element al prezentului standard nu este menit să împiedice sau să descurajeze o entitate să publice, în raportul său financiar interimar, un set complet de situaţii financiare (aşa cum se descrie în IAS 1), mai degrabă decât situaţiile financiare simplificate şi notele explicative selectate. De asemenea, prezentul standard nu împiedică şi nu descurajează o entitate să includă în situaţiile sale financiare interimare simplificate mai mult decât elementele-rând minime sau notele explicative selectate prevăzute de prezentul standard. Îndrumările cu privire la recunoaştere şi evaluare din prezentul standard se aplică şi situaţiilor financiare complete aferente unei perioade interimare, iar astfel de situaţii vor include toate informaţiile a căror prezentare este impusă de prezentul standard (în special notele selectate prevăzute la punctul 16A), precum şi cele prevăzute de alte IFRS-uri.

Componentele minime ale unui raport financiar interimar

**8** **Un raport financiar interimar trebuie să includă cel puţin următoarele componente:**

**(a)** **o situaţie simplificată a poziţiei financiare;**

**(b)** **o situație simplificată sau mai multe situații simplificate ale profitului sau pierderii şi altor elemente ale rezultatului global;**

**(c)** **o situaţie simplificată a modificărilor capitalurilor proprii;**

**(d)** **o situaţie simplificată a fluxurilor de trezorerie; și**

**(e)** **notele explicative selectate.**

**8A** **Dacă o entitate prezintă elementele de profit sau pierdere într-o situaţie individuală, după cum este prevăzut la punctul 10A din IAS 1 (modificat în 2011), atunci ea prezintă informaţiile simplificate interimare din acea situaţie.**

Forma şi conţinutul situaţiilor financiare interimare

**9** **Dacă o entitate publică, în cadrul raportului său financiar interimar, un set complet de situaţii financiare, forma şi conţinutul acestor situaţii trebuie să îndeplinească dispoziţiile prevăzute de IAS 1 pentru un set complet de situaţii financiare.**

**10** **Dacă o entitate publică, în cadrul raportului său financiar interimar, un set de situaţii financiare simplificate, acele situaţii simplificate trebuie să includă cel puţin toate rubricile şi subtotalurile care au fost incluse în cele mai recente situaţii financiare anuale ale sale şi în notele explicative selectate prevăzute de prezentul standard. Trebuie incluse, de asemenea, elementele-rând sau notele suplimentare a căror omitere ar face ca situaţiile financiare interimare simplificate să ducă la concluzii eronate.**

**11** **În situaţia care prezintă componentele de profit sau pierdere pentru o perioadă interimară, entitatea trebuie să prezinte rezultatul pe acţiune de bază sau diluat pentru acea perioadă când entitatea intră sub incidenţa IAS 33 *Rezultatul pe acţiune*.**[[2]](#footnote-2)

**11A** **Dacă o entitate prezintă elementele de profit sau pierdere într-o situaţie individuală, aşa cum este prevăzut la punctul 10A din IAS 1 (modificat în 2011), atunci aceasta prezintă rezultatul pe acţiune de bază şi diluat în acea situaţie.**

12 IAS 1 (revizuit în 2007) furnizează îndrumări cu privire la structura situaţiilor financiare. Îndrumările de implementare pentru IAS 1 ilustrează modalităţi de prezentare a situaţiei poziţiei financiare, a situaţiei rezultatului global şi a situaţiei modificărilor capitalurilor proprii.

13 [Eliminat]

14 Un raport financiar interimar este întocmit pe o bază consolidată dacă cele mai recente situaţii financiare anuale ale entităţii au fost situaţii consolidate. Situaţiile financiare individuale ale societăţii-mamă nu sunt consecvente sau comparabile cu situaţiile consolidate cuprinse în ultimul raport financiar anual. Dacă raportul financiar anual al unei entităţi a inclus situaţiile financiare individuale ale societăţii-mamă, în plus faţă de situaţiile financiare consolidate, prezentul standard nu impune şi nici nu interzice includerea situaţiilor individuale ale societăţii-mamă în raportul financiar interimar al entităţii.

Tranzacţii și evenimente semnificative

15 O entitate trebuie să includă în raportul său financiar interimar explicarea evenimentelor şi tranzacţiilor semnificative pentru înţelegerea modificărilor survenite în poziţia financiară şi performanţa financiară a entităţii de la finalul ultimei perioade anuale de raportare. Informaţia prezentată aferentă acelor evenimente şi tranzacţii trebuie să actualizeze informaţia relevantă prezentată în cel mai recent raport financiar anual.

15A Un utilizator al raportului financiar interimar al unei entităţi va avea acces la cel mai recent raport financiar anual al entităţii. Prin urmare, nu este necesar ca notele la un raport financiar interimar să furnizeze actualizări relativ nesemnificative cu privire la informaţii care au fost raportate în notele la cel mai recent raport anual.

15B Următoarele puncte reprezintă o listă a evenimentelor şi tranzacţiilor pentru care sunt necesare prezentări de informaţii dacă acestea sunt relevante: lista nu este exhaustivă.

(a) reducerea valorii contabile a stocurilor până la valoarea realizabilă netă şi reluarea unei asemenea reduceri;

(b) recunoaşterea unei pierderi rezultate din deprecierea activelor financiare, a imobilizărilor corporale, a imobilizărilor necorporale, a activelor rezultate din contractele cu clienții sau a altor active, precum şi reluarea unei astfel de pierderi din depreciere;

(c) reluarea oricăror provizioane pentru costurile de restructurare;

(d) achiziţii şi cedări de imobilizări corporale;

(e) angajamente pentru cumpărarea de imobilizări corporale;

(f) soluţionarea litigiilor;

(g) corectarea erorilor dintr-o perioadă anterioară;

(h) modificări ale împrejurărilor economice sau de afaceri care afectează valoarea justă a activelor financiare şi a datoriilor financiare ale entităţii dacă acele active sau datorii sunt recunoscute la valoarea justă sau la costul amortizat;

(i) orice împrumut neachitat sau orice încălcare a unui acord de împrumut care nu a fost remediată la sau înainte de finalul perioadei de raportare;

(j) tranzacţii cu părţile afiliate;

(k) transferuri între nivelurile ierarhiei valorii juste utilizate în evaluarea valorii juste a instrumentelor financiare;

(l) modificări în clasificarea activelor financiare ca urmare a modificării scopului sau a utilizării acelor active; și

(m) modificări ale datoriilor contingente sau ale activelor contingente.

15C IFRS-urile individuale furnizează îndrumări privind dispoziţiile de prezentare a informaţiilor pentru o mare parte dintre elementele enumerate la punctul 15B. Atunci când un eveniment sau o tranzacţie este semnificativ(ă) pentru înţelegerea modificărilor în poziţia financiară sau performanţa entităţii de la ultima perioadă anuală de raportare, raportul său financiar interimar trebuie să furnizeze o explicaţie şi o actualizare a informaţiei relevante cuprinse în situaţiile financiare ale ultimei perioade anuale de raportare.

16 [Eliminat]

Alte prezentări de informaţii

**16A** **În plus faţă de prezentarea evenimentelor şi tranzacţiilor semnificative în conformitate cu punctele 15-15C, o entitate trebuie să includă următoarele informaţii în notele la situaţiile financiare interimare, dacă nu sunt prezentate în altă parte în raportul financiar interimar. Următoarele prezentări de informaţii trebuie fie incluse în situaţiile financiare interimare, fie încorporate prin referinţe încrucişate de la situaţiile financiare interimare la alte situaţii (cum ar fi comentarii ale conducerii sau un raport de risc) care se află la dispoziţia utilizatorilor situaţiilor financiare în aceleaşi condiţii ca situaţiile financiare şi în acelaşi timp. Dacă utilizatorii situaţiilor financiare nu au acces la informaţiile încorporate prin referinţe încrucişate în aceleaşi condiţii şi în acelaşi timp, raportul financiar interimar este incomplet. Informaţiile trebuie raportate, în mod normal, de la începutul exerciţiului până în prezent.**

**(a)** **o declaraţie conform căreia în situaţiile financiare interimare au fost aplicate aceleaşi politici contabile şi metode de calcul ca în ultimele situaţii financiare anuale sau, în cazul în care aceste politici şi metode au fost modificate, o prezentare a naturii şi a efectului acestei modificări.**

**(b)** **comentarii explicative cu privire la periodicitatea şi ciclicitatea operaţiunilor interimare.**

**(c)** **natura şi valoarea acelor elemente care afectează activele, datoriile, capitalurile proprii, venitul net sau fluxurile de trezorerie şi care sunt neobişnuite prin natura, mărimea sau incidenţa lor.**

**(d)** **natura şi valoarea modificărilor survenite în estimările valorilor raportate în perioadele interimare anterioare exerciţiului financiar curent sau modificările survenite în estimările valorilor raportate în exerciţiul financiar anterior.**

**(e)** **emisiuni, răscumpărări şi rambursări de datorii şi de acţiuni.**

**(f)** **dividendele plătite (agregat sau pe acţiune) distinct pentru acţiunile ordinare şi pentru alte acţiuni.**

**(g)** **următoarele informaţii pe segment (prezentarea informaţiilor pe segmente este prevăzută în raportul financiar interimar al unei entităţi doar dacă IFRS 8 *Segmente de activitate* impune acelei entități să prezinte informaţii pe segment în cadrul situaţiilor sale financiare anuale):**

**(i)** **veniturile de la clienţi externi, dacă acestea sunt incluse în evaluarea profitului sau pierderii pe segment examinată de principalul factor decizional operaţional sau pusă altminteri la dispoziţia acestuia în mod periodic.**

**(ii)** **veniturile intersegmente, dacă acestea sunt incluse în evaluarea profitului sau pierderii pe segment examinată de principalul factor decizional operaţional sau pusă altminteri la dispoziţia acestuia în mod periodic.**

**(iii)** **o evaluare a profitului sau pierderii pe segment.**

**(iv)** **o evaluare a activelor și datoriilor totale pentru un anumit segment raportabil, dacă aceste valori sunt furnizate în mod periodic principalului factor decizional operaţional și dacă pentru acel segment raportabil s-a produs o schimbare substanțială față de valoarea prezentată în ultimele situații financiare anuale.**

**(v)** **o descriere a diferenţelor faţă de ultimele situaţii financiare anuale care apar în baza de segmentare sau în baza de evaluare a profitului sau pierderii pe segment.**

**(vi)** **o reconciliere a totalului evaluărilor profitului sau pierderii pe segment raportabile cu profitul sau pierderea entităţii înainte de cheltuiala cu impozitul (venitul din impozit) şi activităţile întrerupte. Cu toate acestea, dacă o entitate alocă segmentelor raportabile elemente precum cheltuiala cu impozitul (venitul din impozit), entitatea poate reconcilia totalul evaluărilor profitului sau pierderii pe segment cu profitul sau pierderea după luarea în considerare a acestor elemente. Elementele semnificative de reconciliere trebuie identificate şi descrise în mod distinct în cadrul respectivei reconcilieri.**

**(h)** **evenimentele ulterioare perioadei interimare care nu au fost reflectate în situaţiile financiare pentru perioada interimară.**

**(i)** **efectul modificărilor survenite în structura entităţii în perioada interimară, inclusiv combinările de întreprinderi, obţinerea sau pierderea controlului asupra filialelor şi investiţiile pe termen lung, restructurările şi activităţile întrerupte. În cazul combinărilor de întreprinderi, entitatea trebuie să prezinte informaţiile prevăzute în IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*.**

**(j)** **pentru instrumentele financiare, prezentările de informaţii cu privire la valoarea justă prevăzute la punctele 91–93 litera (h), 94–96, 98 şi 99 din IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă* şi punctele 25, 26 şi 28–30 din IFRS 7 *Instrumente financiare: informaţii de furnizat*.**

**(k)** **pentru entităţile care devin sau încetează să mai fie entităţi de investiţii, conform definiţiei din IFRS 10 *Situaţii financiare consolidate*, prezentările de informaţii din IFRS 12 *Prezentarea intereselor existente în alte entităţi*, punctul 9B.**

**(l)** **dezagregarea veniturilor din contractele cu clienții prevăzută de punctele 114–115 din IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*.**

17–

18 [Eliminate]

Prezentări de informaţii privind conformitatea cu IFRS-urile

**19** **Dacă raportul financiar interimar al unei entităţi este în conformitate cu dispoziţiile prezentului standard, acest fapt trebuie prezentat. O entitate nu va descrie raportul financiar interimar drept conform cu IFRS-urile decât dacă acesta satisface toate dispoziţiile IFRS-urilor.**

Perioade pentru care se prevede prezentarea situaţiilor financiare interimare

**20** **Rapoartele interimare trebuie să includă situaţii financiare interimare (simplificate sau complete) pentru următoarele perioade:**

**(a)** **situaţia poziţiei financiare la sfârşitul perioadei interimare curente şi situaţia poziţiei financiare comparative de la sfârşitul exerciţiului financiar imediat anterior.**

**(b)** **situaţiile profitului sau pierderii și altor elemente ale rezultatului global aferente perioadei interimare curente şi, cumulativ, pentru exerciţiul financiar curent până în prezent, împreună cu situaţiile comparative ale profitului sau pierderii și altor elemente ale rezultatului global aferente perioadelor interimare comparabile (curente şi de la începutul exerciţiului până în prezent) din exerciţiul financiar imediat anterior. Așa cum este prevăzut în IAS 1 (modificat în 2011), un raport interimar poate prezenta pentru fiecare perioadă o situație sau mai multe situații de profit sau pierdere și alte elemente ale rezultatului global.**

**(c)** **situaţia modificărilor capitalurilor proprii, cumulativ pentru exerciţiul financiar curent până în prezent, împreună cu situaţia comparativă aferentă perioadei comparabile de la începutul exerciţiului până în prezent, din exerciţiul financiar imediat anterior.**

**(d)** **situaţia fluxurilor de trezorerie, cumulativ pentru exerciţiul financiar curent până în prezent, împreună cu situaţia comparativă pentru perioada comparabilă de la începutul exerciţiului până în prezent, din exerciţiul financiar imediat anterior.**

21 În cazul unei entităţi a cărei activitate are un puternic caracter sezonier, pot fi utile informaţiile financiare pentru cele douăsprezece luni care se încheie la data raportării interimare şi informaţiile comparative pentru perioada precedentă de douăsprezece luni. În consecinţă, entităţile care au o activitate cu un puternic caracter sezonier sunt încurajate să aibă în vedere raportarea unor astfel de informaţii în plus faţă de informaţiile a căror prezentare este impusă de punctul anterior.

22 Partea A a exemplelor ilustrative care însoţesc prezentul standard ilustrează perioadele care trebuie prezentate de o entitate care raportează semestrial şi de o entitate care raportează trimestrial.

Pragul de semnificaţie

**23** **Pentru luarea unei decizii asupra modului de recunoaştere, evaluare, clasificare sau prezentare a unui element în vederea efectuării raportării financiare interimare, pragul de semnificaţie trebuie evaluat în funcţie de datele financiare aferente perioadei interimare. Pentru efectuarea evaluărilor privind pragul de semnificaţie, trebuie să se recunoască faptul că evaluările interimare se pot baza pe estimări într-o măsură mai mare decât evaluările datelor financiare anuale.**

24 IAS 1 şi IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori* definesc un element drept semnificativ dacă omiterea sau declararea sa eronată ar putea influenţa deciziile economice ale utilizatorilor situaţiilor financiare. IAS 1 prevede prezentarea separată a elementelor semnificative, inclusiv (de exemplu) activităţile întrerupte, iar IAS 8 prevede prezentarea modificărilor estimărilor contabile, a erorilor şi a modificărilor în politicile contabile. Cele două standarde nu conţin îndrumări cantitative referitoare la pragul de semnificaţie.

25 În timp ce pentru evaluarea pragului de semnificaţie se impune întotdeauna utilizarea raţionamentului profesional, prezentul standard bazează decizia de recunoaştere şi de prezentare a informaţiilor doar pe datele aferente perioadei interimare, pentru o mai bună înţelegere a cifrelor interimare. Astfel, de exemplu, elementele neobişnuite, modificările politicilor contabile sau ale estimărilor, precum şi erorile sunt recunoscute şi prezentate pe baza pragului de semnificaţie stabilit în funcţie de datele aferente perioadei interimare, pentru a evita concluziile greşite care ar putea rezulta din neprezentarea acestora. Obiectivul prioritar este acela de a asigura întocmirea unui raport financiar interimar care să cuprindă toate informaţiile relevante pentru înţelegerea poziţiei financiare şi a performanţei financiare a entităţii pe durata perioadei interimare.

Prezentarea informaţiilor în situaţiile financiare anuale

**26** **Dacă estimarea unei sume raportate într-o perioadă interimară se modifică semnificativ pe durata perioadei interimare finale a exerciţiului financiar, dar pentru perioada interimară finală în cauză nu se publică un raport financiar separat, natura şi valoarea acelei modificări a estimării trebuie prezentate într-o notă la situaţiile financiare anuale aferente exerciţiului financiar respectiv.**

27 IAS 8 prevede prezentarea naturii şi (dacă este posibil) a valorii unei modificări a estimărilor care fie are un efect semnificativ în perioada curentă, fie se preconizează că va avea un efect semnificativ în perioadele ulterioare. Punctul 16A litera (d) din prezentul standard impune prezentarea unor informaţii similare într-un raport financiar interimar. Printre exemple se numără modificări ale estimărilor survenite în perioada interimară finală privind reduceri ale valorii contabile a stocurilor, restructurări sau pierderi din depreciere care au fost raportate într-o perioadă interimară anterioară a exerciţiului financiar. Dispoziţiile de la punctul anterior privind prezentarea informaţiilor sunt consecvente cu dispoziţiile prevăzute de IAS 8 şi au un domeniu de aplicare mai restrâns – referindu-se numai la modificările estimării. Unei entități nu i se impune să includă în situaţiile sale financiare anuale informaţii financiare suplimentare pentru perioada interimară.

Recunoaştere şi evaluare

Politici contabile similare cu cele anuale

**28** **O entitate trebuie să aplice în situaţiile financiare interimare aceleaşi politici contabile ca în situaţiile financiare anuale, cu excepţia modificărilor survenite în politicile contabile după data celor mai recente situaţii financiare anuale, care trebuie să se reflecte în următoarele situaţii financiare anuale. Cu toate acestea, frecvenţa de raportare a entităţii (anual, semestrial sau trimestrial) nu trebuie să afecteze evaluarea rezultatelor sale anuale. În scopul realizării acestui obiectiv, evaluările efectuate pentru raportarea interimară trebuie să se facă pe baza informaţiilor de la începutul exerciţiului până în prezent.**

29 Dispoziţia ca o entitate să aplice în situaţiile sale financiare interimare aceleaşi politici contabile ca în situaţiile sale anuale poate părea să sugereze că evaluările pentru perioadele interimare se fac ca şi cum fiecare perioadă interimară ar reprezenta o perioadă independentă de raportare. Cu toate acestea, prevăzând că frecvenţa de raportare a unei entităţi nu afectează evaluarea rezultatelor sale anuale, punctul 28 confirmă faptul că o perioadă interimară este o parte componentă a unui exerciţiu financiar mai larg. Evaluările de la începutul exerciţiului până în prezent pot implica modificări ale estimărilor sumelor raportate în perioadele interimare anterioare ale exerciţiului financiar curent. Principiile de recunoaştere a activelor, datoriilor, veniturilor şi cheltuielilor pentru perioadele interimare sunt însă aceleaşi ca în cazul situaţiilor financiare anuale.

30 Exemple:

(a) principiile de recunoaştere şi evaluare a pierderilor rezultate din reduceri ale valorii stocurilor, din restructurări sau din deprecieri într-o perioadă interimară sunt aceleaşi cu cele pe care o entitate le-ar utiliza dacă ar întocmi numai situaţii financiare anuale. Cu toate acestea, dacă astfel de elemente sunt recunoscute şi evaluate într-o perioadă interimară, iar estimarea se modifică într-o perioadă interimară ulterioară a exerciţiului financiar respectiv, estimarea iniţială este modificată în perioada interimară ulterioară fie prin constatarea unei pierderi suplimentare, fie prin reluarea valorii recunoscute anterior;

(b) un cost care nu corespunde definiţiei unui activ la finalul unei perioade interimare nu este amânat în situaţia poziţiei financiare nici în aşteptarea unor informaţii viitoare referitoare la respectarea definiţiei activului, nici pentru egalizarea rezultatelor în perioadele interimare din cadrul unui exerciţiu financiar; și

(c) cheltuiala cu impozitul pe profit este recunoscută în fiecare perioadă interimară pe baza celei mai bune estimări a ratei medii ponderate anuale a impozitului pe profit preconizate pentru întregul exerciţiu financiar. Este posibil ca sumele angajate drept cheltuieli cu impozitul pe profit într-o perioadă interimară să necesite ajustarea într-o perioadă interimară ulterioară din acelaşi exerciţiu financiar, dacă se modifică estimarea privind rata anuală a impozitului pe profit.

31 Conform *Cadrului general pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare* (*Cadrul general*),[[3]](#footnote-3) recunoașterea este „procesul încorporării în bilanţ sau în situaţia veniturilor şi cheltuielilor a unui element care corespunde definiţiei unui element și care îndeplineşte criteriile de recunoaştere”. Definiţiile activelor, datoriilor, veniturilor şi cheltuielilor sunt fundamentale pentru recunoaştere atât la finalul perioadei de raportare financiară anuală, cât şi la finalul perioadei de raportare financiară interimară.

32 În cazul activelor, se aplică aceleaşi teste privind beneficiile economice viitoare atât la datele interimare, cât şi la sfârşitul exerciţiului financiar al unei entităţi. Costurile care, prin natura lor, nu îndeplinesc condiţiile de recunoaştere ca active la sfârşitul exerciţiului financiar nu vor fi recunoscute ca active nici la datele interimare. În mod similar, la finalul perioadei de raportare interimară, o datorie trebuie să reprezinte o obligaţie existentă la data respectivă, la fel ca la finalul perioadei de raportare anuală.

33 O caracteristică esenţială a venitului (veniturilor) şi a cheltuielilor este aceea că intrările şi ieşirile aferente activelor şi datoriilor au avut deja loc. Dacă intrările şi ieşirile în cauză au avut deja loc, veniturile şi cheltuielile aferente sunt recunoscute; în caz contrar, acestea nu sunt recunoscute. *Cadrul general* arată că „cheltuielile sunt recunoscute la nivelul situaţiei veniturilor şi cheltuielilor atunci când se poate evalua în mod fiabil o diminuare a beneficiilor economice viitoare legată de o diminuare a unui activ sau de o creştere a unei datorii… *Cadrul general* nu permite recunoaşterea elementelor dintr-un bilanţ care nu corespund definiţiei activelor sau datoriilor.”

34 La evaluarea activelor, datoriilor, veniturilor, cheltuielilor şi fluxurilor de trezorerie raportate în situaţiile sale financiare, o entitate care raportează doar anual are posibilitatea de a lua în considerare informaţii care devin disponibile pe întregul parcurs al exerciţiului financiar. Evaluările sale sunt efectuate, de fapt, de la începutul exerciţiului până în prezent.

35 Pentru efectuarea evaluărilor din situaţiile sale financiare pentru primele şase luni, o entitate care raportează semestrial utilizează informaţiile care devin disponibile până la jumătatea anului sau imediat după aceea, iar pentru o perioadă de douăsprezece luni, informaţiile disponibile până la sfârşitul anului sau imediat după aceea. Evaluările pentru perioada de douăsprezece luni vor reflecta eventualele modificări survenite în estimările valorilor raportate pentru prima perioadă de şase luni. Valorile raportate în rapoartele financiare interimare pentru prima perioadă de şase luni nu sunt ajustate retroactiv. Cu toate acestea, punctul 16A litera (d) şi punctul 26 impun prezentarea naturii şi valorii oricărei modificări semnificative a estimărilor.

36 O entitate care raportează mai frecvent decât semestrial evaluează veniturile şi cheltuielile de la începutul exerciţiului până în prezent pentru fiecare perioadă interimară utilizând informaţiile de care dispune în momentul întocmirii fiecărui set de situaţii financiare. Valorile veniturilor şi cheltuielilor raportate în perioada interimară curentă vor reflecta orice modificări survenite în estimările valorilor raportate în perioadele interimare anterioare pe parcursul exerciţiului financiar. Valorile raportate în perioadele interimare anterioare nu sunt ajustate retroactiv. Cu toate acestea, punctul 16A litera (d) şi punctul 26 impun prezentarea naturii şi valorii oricărei modificări semnificative a estimărilor.

Venituri dobândite sezonier, ciclic sau ocazional

**37** **Veniturile dobândite sezonier, ciclic sau ocazional pe parcursul unui exerciţiu financiar nu trebuie anticipate sau amânate la data unei raportări interimare dacă anticiparea sau amânarea nu ar fi oportună la sfârşitul exerciţiului financiar al entităţii.**

38 Exemplele includ veniturile din dividende, redevenţe şi subvenţii guvernamentale. În plus, unele entităţi obţin în mod constant mai multe venituri în anumite perioade interimare ale exerciţiului financiar decât în alte perioade interimare, de exemplu, veniturile sezoniere ale comercianţilor en détail. Aceste venituri sunt recunoscute atunci când survin.

Costuri suportate în mod inegal pe durata exerciţiului financiar

**39** **Costurile care sunt suportate inegal în cursul exerciţiului financiar al unei entităţi trebuie anticipate sau amânate în scopul raportării interimare dacă şi numai dacă este oportun să se anticipeze sau să se amâne acel tip de costuri şi la sfârşitul exerciţiului financiar.**

Aplicarea principiilor de recunoaştere şi evaluare

40 Partea B a exemplelor ilustrative care însoţesc prezentul standard oferă exemple de aplicare a principiilor generale de recunoaştere şi evaluare expuse la punctele 28-39.

Utilizarea estimărilor

**41** **Procedurile de evaluare care trebuie respectate la elaborarea unui raport financiar interimar trebuie concepute astfel încât să asigure că informaţiile rezultate sunt fiabile şi că toate informaţiile financiare semnificative care sunt relevante pentru înţelegerea poziţiei financiare sau a performanţei financiare a entităţii sunt prezentate în mod corespunzător. Dacă evaluările pentru rapoartele financiare anuale şi pentru cele interimare se fac deseori pe baza unor estimări rezonabile, întocmirea rapoartelor financiare interimare va impune, în general, utilizarea într-o mai mare măsură a metodelor de estimare decât în cazul rapoartelor financiare anuale.**

42 Partea C a exemplelor ilustrative care însoţesc prezentul standard prezintă exemple de utilizare a estimărilor în perioadele interimare.

Retratarea perioadelor interimare raportate anterior

**43** **O modificare a politicii contabile, alta decât cea pentru care tranziţia este specificată de un nou IFRS, trebuie reflectată prin:**

**(a)** **retratarea situaţiilor financiare pentru perioadele interimare precedente ale exerciţiului financiar curent şi pentru perioadele interimare comparabile ale oricăror exerciţii financiare anterioare care vor fi retratate în situaţiile financiare anuale în conformitate cu IAS 8; sau**

**(b)** **atunci când la începutul exerciţiului financiar este imposibilă determinarea efectului cumulativ pe care aplicarea unei noi politici contabile l-ar avea asupra tuturor perioadelor anterioare, ajustarea situaţiilor financiare pentru perioadele interimare anterioare ale exerciţiului financiar curent şi pentru perioadele interimare comparabile ale exerciţiilor financiare anterioare se va efectua prospectiv, începând cu prima dată posibilă.**

44 Unul dintre obiectivele principiului precedent este să asigure aplicarea unei singure politici contabile unei anumite categorii de tranzacţii pe toată durata unui exerciţiu financiar complet. În conformitate cu IAS 8, o modificare a politicii contabile este reflectată prin aplicarea retroactivă, cu retratarea informaţiilor financiare ale perioadei anterioare, de la cea mai îndepărtată dată posibilă. Cu toate acestea, dacă valoarea cumulată a ajustării aferente exerciţiilor financiare anterioare este imposibil de determinat, atunci, în conformitate cu IAS 8, noua politică este aplicată prospectiv, de la prima dată posibilă. Efectul principiului de la punctul 43 este că impune ca, pe durata exerciţiului financiar curent, orice modificare a politicii contabile să se aplice fie retroactiv, fie, dacă acest lucru nu este posibil, prospectiv, cel târziu de la începutul exerciţiului financiar.

45 A permite reflectarea unei modificări a politicii contabile de la o dată interimară în cursul exerciţiului financiar, ar însemna a permite aplicarea a două politici contabile diferite unei anumite categorii de tranzacţii în cursul unui singur exerciţiu financiar. Ca urmare, ar apărea dificultăţi în alocarea interimară, rezultate din exploatare neclare, complicându-se analiza şi inteligibilitatea informaţiilor din perioada interimară.

Data intrării în vigoare

46 Prezentul standard intră în vigoare pentru situaţiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1999 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date.

47 IAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia folosită în cadrul IFRS-urilor. De asemenea, a modificat punctele 4, 5, 8, 11, 12 şi 20, a eliminat punctul 13 şi a adăugat punctele 8A şi 11A. O entitate trebuie să aplice acele amendamente pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, amendamentele trebuie aplicate pentru acea perioadă anterioară.

48 IFRS 3 (revizuit în 2008) a modificat punctul 16 litera (i). O entitate trebuie să aplice acel amendament pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IFRS 3 (revizuit în 2008) pentru o perioadă anterioară, amendamentul trebuie aplicat şi pentru acea perioadă anterioară.

49 Punctele 15, 27, 35 şi 36 au fost modificate, punctele 15A-15C şi 16A au fost adăugate şi punctele 16-18 au fost eliminate de documentul *Îmbunătăţiri la IFRS-uri* în mai 2010. O entitate trebuie să aplice acele amendamente pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2011 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă anterioară, ea trebuie să prezinte acest fapt.

50 IFRS 13, emis în mai 2011, a adăugat punctul 16A litera (j). O entitate trebuie să aplice amendamentul respectiv atunci când aplică IFRS 13.

51 Documentul *Prezentarea altor elemente ale rezultatului global* (Amendamente la IAS 1), emis în iunie 2011, a modificat punctele 8, 8A, 11A și 20. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente atunci când aplică IAS 1 aşa cum a fost modificat în iunie 2011.

52 Documentul *Îmbunătățiri anuale, ciclul 2009-2011*, emis în mai 2012, a modificat punctul 5 ca rezultat al amendamentului la IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*. O entitate trebuie să aplice retroactiv respectivul amendament, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori* pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectivul amendament pentru o perioadă anterioară, ea trebuie să prezinte acest fapt.

53 Documentul *Îmbunătățiri anuale, ciclul 2009–2011*, emis în mai 2012, a modificat punctul 16A. O entitate trebuie să aplice retroactiv respectivul amendament, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori* pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectivul amendament pentru o perioadă anterioară, ea trebuie să prezinte acest fapt.

54 Documentul *Entităţi de investiţii* (Amendamente la IFRS 10, IFRS 12 şi IAS 27), emis în octombrie 2012, a modificat punctul 16A. O entitate trebuie să aplice acel amendament pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2014 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea documentului *Entităţi de investiţii* anterior acestei date. Dacă o entitate aplică acel amendament pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să aplice, de asemenea, toate amendamentele incluse în documentul *Entităţi de investiţii* în acelaşi timp.

55 IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctele 15B și 16A. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente atunci când aplică IFRS 15.

56 Documentul *Îmbunătățiri anuale la IFRS-uri, ciclul 2012–2014*, emis în septembrie 2014, a adăugat punctul 16A. O entitate trebuie să aplice retroactiv respectivul amendament, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori* pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă anterioară, ea trebuie să prezinte acest fapt.

57 Documentul *Inițiativa de prezentare a informațiilor* (Amendamente la IAS 1), emis în decembrie 2014, a modificat punctul 5. O entitate trebuie să aplice acel amendament pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea respectivului amendament anterior acestei date.

1. Comitetul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate a fost urmat de Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate, care şi-a început activitatea în 2001. [↑](#footnote-ref-1)
2. Acest punct a fost modificat de documentul *Îmbunătăţiri la IFRS-uri* emis în mai 2008 pentru a clarifica domeniul de aplicare al IAS 34. [↑](#footnote-ref-2)
3. *Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare* al IASC a fost adoptat de IASB în 2001. În septembrie 2010, IASB a înlocuit *Cadrul general* cu *Cadrul general conceptual de raportare financiară*. [↑](#footnote-ref-3)