

OPORTUNITATEA RAPORTĂRII FINANCIARE INTERIMARE

Prep. univ. drd. Rapcencu Cristian - A.S.E. București, e-mail: cristi20030@yahoo.com

Rezumat:

IAS 34 “Interim Financial Reporting” prescribes the minimum content for an interim financial report, and the principles for recognition and measurement in complete and condensed financial statements for an interim period, which is a reporting period shorter than a full financial year.

This Standard does not contain any rules as to which entities should publish interim financial reports, how frequently, or how soon after the end of an interim period. Governments, securities regulators, stock exchanges, and accountancy bodies often require entities with publicly-traded debt or equity to publish interim financial reports, and this regulations will generally specify the frequency and timing of such reports.

Un raport financiar interimar conține un set complet sau un set condensat de situații financiare elaborate de către o entitate pentru o perioadă mai scurtă de timp decât cea corespunzătoare unui exercițiu financiar complet.

Prevederile IFRS stabilesc conținutul informațional minim al unui raport financiar interimar și principiile de recunoaștere și evaluare pentru situațiile financiare complete sau condensate întocmite pentru o perioadă interimară. Raportarea financiară interimară credibilă și oportună are rolul de a oferi informațiile necesare investitorilor, creditorilor și altor utilizatori pentru a înțelege condiția financiară și capacitatea entității de a genera numerar și echivalente de numerar.

1. Obiectivul raportării financiare interimare

Informațiile financiare se dovedesc a fi mai utile dacă acestea sunt raportate în mod frecvent și la momentul oportun. IFRS nu stabilesc în mod expres entitățile care trebuie să publice rapoarte financiare interimare, dar unele instituții pot solicita entităților cotate pe piețele de capital să publice rapoarte financiare interimare (semestriale sau trimestriale).

O entitate ale cărei situații financiare anuale sunt întocmite în conformitate cu IFRS, va aplica, la întocmirea rapoartelor financiare interimare, prevederile existente în IAS 34 *Raportarea financiară interimară*. Entitățile pot alege publicarea, în raportul financiar interimar, fie a unui set complet de situații financiare, fie a unor situații financiare condensate și a notelor explicative specifice.

2. Informații care trebuie să fie prezentate

Entitățile pot să ofere, la termenele interimare, mai puține informații în comparație cu cele reflectate în situațiile financiare anuale, atât pentru evitarea repetării unor informații cât și din considerente de cost.

Dacă, în conținutul raportului financiar interimar, o entitate publică un set complet de situații financiare, forma și conținutul acestor situații trebuie să îndeplinească aceleași cerințe ca în cazul unui set complet de situații financiare. Un raport financiar interimar trebuie să includă cel puțin următoarele componente:

- **bilanțul condensat** care trebuie să cuprindă titlurile și subtotalurile incluse în cel mai recent bilanț anual al entității; în structura lui se vor regăsi bilanțul întocmit la sfârșitul

- perioadei interimare curente și bilanțul comparativ de la sfârșitul exercițiului financiar imediat anterior;
- **contul de profit și pierdere condensat** care trebuie să prezinte rezultatul pe acțiune, de bază sau diluat, aferent perioadei interimare și să cuprindă titlurile și subtotalurile incluse în cel mai recent cont de profit și pierdere al entității; în structura lui se vor regăsi informațiile perioadei interimare curentă și exercițiului financiar curent până la zi, împreună cu informațiile comparative ale perioadelor interimare comparabile (curente și de la începutul exercițiului până la zi) ale exercițiului financiar imediat anterior;
 - **situația condensată a modificărilor capitalurilor proprii** care trebuie să includă titlurile și subtotalurile cuprinse în cea mai recentă *Situație a modificărilor capitalurilor proprii*; ea trebuie să ofere informații cumulate pentru exercițiul financiar curent până la zi, împreună cu informațiile comparative pentru perioada comparabilă de la începutul exercițiului până la zi ale exercițiului financiar imediat anterior;
 - **situația condensată a fluxurilor de trezorerie** care trebuie să cuprindă titlurile și subtotalurile incluse în cea mai recentă *Situație a fluxurilor de trezorerie* anuală; informațiile oferite vor fi cumulate pentru exercițiul financiar curent până la zi, împreună cu informațiile comparative pentru perioada comparabilă de la începutul exercițiului până la zi ale exercițiului financiar imediat anterior;
 - **notele explicative specifice (selectate).**

Exemplu:

La data de 30 septembrie 2006, entitatea BRASAL întocmește situațiile financiare trimestriale, în conformitate cu prevederile din IAS 34 *Raportarea financiară interimară*.

Ce perioade de raportare trebuie să fie adoptate în prezentarea informațiilor financiare pentru perioada curentă și pentru perioada comparativă?

Entitatea BRASAL trebuie să prezinte următoarele informații:

	Perioada curentă	Perioada comparativă
<i>Bilanț</i>		
- la sfârșitul perioadei	30 septembrie 2006	30 decembrie 2005
<i>Cont de profit și pierdere</i> ^(*)		
- la sfârșitul celor 9 luni	30 septembrie 2006	30 septembrie 2005
- la sfârșitul celor 3 luni	30 septembrie 2006	30 septembrie 2005
<i>Situația modificărilor capitalurilor proprii</i>		
- la sfârșitul celor 9 luni	30 septembrie 2006	30 septembrie 2005
<i>Situația fluxurilor de trezorerie</i>		
- la sfârșitul celor 9 luni	30 septembrie 2006	30 septembrie 2005

^{*)} Entitatea BRASAL trebuie să prezinte în *Contul de profit și pierdere* informațiile pentru perioada interimară curentă și informațiile cumulate pentru exercițiul financiar curent până la zi. Deasemenea, ea trebuie să prezinte și informațiile comparative ale perioadelor interimare comparabile (curentă și de la începutul exercițiului până la zi) ale exercițiului financiar cu închidere la 31 decembrie 2005.

Activitățile desfășurate de unele entități pot prezenta un caracter puternic sezonier. În acest caz, entitățile ar trebui să furnizeze informațiile financiare pentru cele 12 luni care se încheie la data de raportare interimară și informațiile comparative pentru perioada precedentă de 12 luni. Astfel, ele sunt încurajate să raporteze informații în plus față de informațiile cerute în mod explicit de IAS 34.

Exemplu:

Entitatea BRASAL are ca obiect de activitate obținerea producției de flori, pe care o vinde florărilor și rețelelor de magazine.

Din totalul vânzărilor, vânzările aferente perioadei februarie - martie reprezintă 55%, datorită Zilei Îndrăgostiților (14 februarie) și Zilei Femeii (8 martie).

La data de 30 septembrie 2006, entitatea întocmește rapoartele financiare trimestriale.

Care sunt circumstanțele potrivit cărora conducerea entității poate prezenta informații pentru perioade suplimentare celor care privesc raportarea financiară interimară?

În cazul entităților a căror activitate are un puternic caracter sezonier, pot fi considerate utile informațiile financiare aferente celor douăsprezece luni care se încheie la data de raportare interimară și informațiile comparative pentru perioada precedentă de douăsprezece luni.

Rapoartele financiare interimare ale entității BRASAL beneficiază de prezentarea suplimentară a unui cont de profit și pierdere pentru cele douăsprezece luni, care conține și informații comparative.

IAS 34 nu conține prevederi referitoare la situațiile în care entitățile își modifică data de raportare pentru situațiile financiare. Standardul cere prezentarea informațiilor comparative pentru perioadele comparative. Astfel, la întocmirea raportului interimar pe baza noului exercițiu financiar, entitatea trebuie să prezinte informații comparative pentru aceeași perioadă interimară, care ar putea să nu reprezinte baza informațiilor financiare interimare raportate anterior.

Exemplu:

Exercițiul financiar al entității BRASAL este cu închidere la data de 31 martie. Aceasta întocmește rapoarte financiare semestriale la data de 30 septembrie. Entitatea decide să modifice data de raportare anuală pentru data de 31 decembrie. Ea întocmește situații „anuale” pentru cele 9 luni până la 31 decembrie 2005. Pentru anul 2006, raportul financiar semestrial va cuprinde informațiile existente până la data de 30 iunie 2006.

Care este perioada comparativă adecvată de raportare?

Perioada comparativă pentru raportul financiar întocmit la sfârșitul lunii iunie 2006 este reprezentată de cele 6 luni până la data de 30 iunie 2005. Astfel, utilizatorii pot să compare evoluția entității în timp. Situațiile întocmite pentru perioada de 6 luni care se încheie la data de 30 septembrie 2005 nu sunt direct comparabile.

Dacă entitatea nu poate retrata informațiile anului 2005, conform noii baze de prezentare, atunci ea trebuie să prezinte informațiile comparative pentru cele 6 luni care se încheie la 30 septembrie 2005 și cele aferente celor 6 luni până la data de 31 martie 2005. În plus, BRASAL trebuie să prezinte în notele explicative specifice faptul că retratarea informațiilor nu a fost posibilă.

În conținutul rapoartelor financiare interimare, sunt prezentate și note explicative specifice (selectate) pentru ca utilizatorii să fie ajutați la înțelegerea performanțelor financiare ale entității. Astfel, notele explicative specifice (selectate) trebuie să conțină cel puțin următoarele informații:

- detalii privind modificările în structura acțiunilor și titlurilor de creanță;
- prezentarea separată a dividendelor plătite pentru fiecare clasă de acțiuni;
- veniturile pe segmente și rezultatele pe segmente, numai pentru entitățile care sunt obligate să evidențieze informații pe segmente în situațiile lor financiare anuale;
- detalii privind evenimentele semnificative ulterioare sfârșitului perioadei interimare, care nu au fost prezentate în situațiile financiare ale perioadei interimare.

Entitatea trebuie să includă în conținutul raportului financiar interimar note suplimentare și elemente-rând, atunci când omiterea lor ar face ca situațiile financiare condensate interimare să conducă la formularea unor concluzii eronate.

Exemplu:

În primul trimestru al anului 2006, entitatea X a înregistrat costuri suplimentare ocazionate de disponibilizarea personalului. Mărimea acestor costuri este semnificativă pentru primul trimestru, dar nu va fi semnificativă la nivelul întregului exercițiu financiar.

În setul complet de situații financiare aferent exercițiului financiar anterior nu au fost înregistrate astfel de cheltuieli. Astfel, entitatea caută soluții cu privire la prezentarea costurilor ocazionate de disponibilizarea personalului.

Când este adecvată includerea unui element-rând suplimentar în conținutul unui raport financiar interimar?

Entitatea X trebuie să includă în contul de profit și pierdere condensat interimar un element-rând suplimentar pentru costurile ocazionate de disponibilizarea personalului care trebuie să fie explicate în așa fel încât fiecare utilizator al raportului financiar interimar să poată înțelege în mod corespunzător evenimentul care a avut loc.

În rapoartele financiare interimare trebuie să fie prezentate elementele semnificative care sunt relevante pentru înțelegerea rezultatelor interimare. Entitatea trebuie să includă elemente-rând separate pentru acele informații care nu au fost prezentate în setul complet de situații financiare anterioare.

3. Baze de evaluare

Bazele de evaluare și criteriile de recunoaștere utilizate pentru structurile rapoartelor financiare interimare trebuie să fie aceleași cu cele utilizate în cazul rapoartelor financiare anuale. Dacă la întocmirea situațiilor financiare anuale ale exercițiului curent se vor aplica cerințele unui nou IFRS, atunci entitatea va trebui să aplice aceleași cerințe și pentru informațiile financiare interimare.

Exemplu:

Entitatea X își desfășoară activitatea în domeniul prelucrării lemnului și face parte din categoria entităților cotate pe piața de capital. La data de 31 martie 2006, entitatea întocmește raportul financiar trimestrial, în conformitate cu IAS 34 *Raportarea financiară interimară*.

Conducerea entității cunoaște faptul că IAS 41 *Agricultura* intră în vigoare pentru situațiile financiare anuale aferente perioadelor cu începere de la 1 ianuarie 2006. Ea nu este sigură dacă acest Standard trebuie să fie aplicat pentru prima dată la întocmirea raportului financiar interimar sau pentru întocmirea situațiilor financiare anuale ale exercițiului cu închidere la 31 decembrie 2006.

O entitate trebuie să aplice, în rapoartele sale financiare interimare, cerințele unui nou Standard care intră în vigoare în anul curent?

Entitatea X trebuie să aplice IAS 41 *Agricultura* la întocmirea raportului financiar trimestrial în același mod în care va aplica Standardul pentru întocmirea situațiilor sale financiare anuale. IAS 41 *Agricultura* nu conține prevederi specifice tranzitorii.

Pentru a reflecta modificarea politicii contabile, entitatea X va ține cont de prevederile existente în IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*.

Perioada financiară interimară trebuie să fie tratată ca o perioadă de raportare independentă în care tranzacțiile aferente trebuie să fie evaluate în aceeași manieră cum vor fi evaluate acestea la întocmirea situațiilor financiare anuale. Astfel, veniturile trebuie să fie recunoscute atunci când sunt obținute (facturate), iar cheltuielile trebuie să fie recunoscute atunci când sunt angajate. Cheltuielile și veniturile vor fi amânate în bilanț numai atunci când acestea îndeplinesc cerințele din definiția unui activ sau a unei datorii.

Exemplu:

Entitatea X are ca obiect de activitate producția de confecții. Cheltuielile ocazionate de activitatea desfășurată au înregistrat niveluri inegale de-a lungul exercițiului financiar, după cum urmează:

- cheltuielile cu publicitatea sunt angajate în cursul primului trimestru; și
- primele salariale sunt plătite la sfârșitul anului, având la bază nivelul realizat al vânzărilor anuale față de cel prevăzut; nivelul vânzărilor în primul trimestru a depășit previziunile conducerii, însă acestea reprezintă doar 15% din volumul vânzărilor anuale.

Entitatea intenționează să amâne cheltuielile cu publicitatea de-a lungul exercițiului financiar și să recunoască, în primul trimestru, doar o parte din primele salariale.

Care sunt circumstanțele în care o entitate trebuie să anticipeze cheltuielile și să amâne costurile în rapoartele financiare interimare?

Entitatea X trebuie să recunoască în raportul financiar interimar trimestrial o parte dintre primele de sfârșit de an, dacă ea se așteaptă să depășească nivelul dorit al vânzărilor pentru întregul exercițiu financiar. Aceasta înseamnă că entitatea trebuie să recunoască o obligație prezentă. Ea va constitui un provizion la nivelul sumei care reprezintă 15% din primele anuale previzionate.

Cheltuielile cu publicitatea nu trebuie să fie amânate în conținutul raportului financiar interimar. Costurile pot fi amânate numai atunci când acestea respectă criteriile de recunoaștere ale activelor. De regulă, cheltuielile cu publicitatea nu respectă criteriile de recunoaștere ale activelor prezentate în conținutul IFRS.

Frecvența cu care o entitate întocmește rapoartele interimare nu trebuie să afecteze evaluarea rezultatelor sale anuale. Astfel, evaluările efectuate pentru raportarea financiară interimară au la bază informațiile existente de la începutul exercițiului până la zi.

Exemplu:

Entitatea X, specializată în producția și desfacerea echipamentelor electronice, vinde mașini de spălat, pentru care asigură o garanție standard de 12 de luni aferentă componentelor și manoperei. Ea întocmește și prezintă situațiile financiare interimare în conformitate cu IAS 34 *Raportarea financiară interimară*.

Potrivit informațiilor existente cu privire la înregistrarea intervențiilor în perioada de garanție, s-a stabilit că 5% din mașinile de spălat vândute vor prezenta defecte. Această experiență este reflectată de provizionul pentru garanții constituit în primul trimestru al anului. În al doilea trimestru al anului 2006, entitatea a constatat existența unui defect în procesul de fabricație, ceea ce a condus la revizuirea estimărilor de la nivelul de 5% la cel de 9%.

Ca urmare a vânzărilor din primul trimestru care s-au ridicat la nivelul sumei de 500.000 RON, entitatea a constituit un provizion de 25.000 RON. În cel de-al doilea trimestru, entitatea X a mai obținut venituri din vânzarea mașinilor de spălat de 500.000 RON.

Cum va estima entitatea, la sfârșitul unei perioade de raportare interimară, un provizion pentru garanțiile acordate clienților?

Entitatea X trebuie să determine nivelul provizionului aferent celui de-al doilea trimestru ținând cont de veniturile obținute pentru exercițiul financiar curent până la zi și de noua estimare a plângerilor de la clienți de 9%.

Vânzări – Trim I + II	1.000.000 RON
Costul garanției (9%)	90.000 RON
Costul garanției recunoscut în trim I	25.000 RON
Costul garanției recunoscut în trim II	65.000 RON

Determinarea costului garanției pentru trimestru al doilea numai pe baza vânzărilor acestei

perioade nu ar fi fost corectă și ar fi condus la o subevaluare a provizionului pentru garanții.

În conformitate cu IFRS, cheltuiala cu impozitul pe profit trebuie să fie recunoscută în fiecare perioadă financiară interimară având la bază cea mai bună estimare a mediei ponderate a ratei anuale a impozitului pe profit, așteptată pentru întregul exercițiu financiar. Atunci când se modifică estimarea ratei anuale a impozitului pe profit, sumele angajate pentru cheltuiala cu impozitul pe profit dintr-o perioadă financiară interimară pot fi ajustate într-o perioadă financiară interimară ulterioară.

Exemplu:

La data de 31 decembrie 2006, entitatea X dispune de pierderi fiscale neutilizate la nivelul sumei de 750.000 RON. Conducerea entității nu a recunoscut în situațiile financiare ale exercițiului financiar cu închidere la 31 decembrie 2006 o creanță privind impozitul amânat, deoarece nu era sigură de utilizarea acelor pierderi fiscale. În urma previziunilor efectuate pentru următorii 5 ani, s-a stabilit faptul că nu vor exista profituri viitoare impozabile.

Entitatea X a adoptat același tratament și pentru pierderile înregistrate în primul trimestru al anului 2007, fapt ce a condus la nerecunoașterea unei creanțe privind impozitul amânat aferentă acestor pierderi. Astfel, pierderile cumulate înregistrate de entitate la data de 31 martie 2007 sunt la nivelul sumei de 780.000 RON.

În al doilea trimestru al anului 2007, entitatea X a semnat un nou contract pentru o perioadă de 5 ani cu un client important, care a avut ca efect creșterea gradului de utilizare a capacității de producție. Datorită acestui contract, entitatea și-a revizuit previziunile referitoare la existența unui profit viitor și este de părere că pierderile fiscale vor fi utilizate, în totalitate, în următoarele 24 de luni.

Entitatea dispune de o bază solidă pentru recunoașterea unei creanțe privind impozitul amânat aferentă tuturor pierderilor fiscale.

Cum trebuie să fie prezentată, în situațiile financiare ulterioare, modificarea estimărilor interimare privind impozitul amânat?

Entitatea X trebuie să recunoască o creanță privind impozitul amânat pentru toate pierderile fiscale, urmând ca în *Contul de profit și pierdere* aferent celui de-al doilea trimestru al anului 2007 să înregistreze venitul din impozitul amânat. Evenimentul care a condus la recunoașterea creanței privind impozitul amânat este reprezentat de semnarea contractului cu un client important în cel de-al doilea trimestru. Recunoașterea unui impozit amânat în al doilea trimestru este adecvată chiar dacă veniturile care vor fi generate în cadrul contractului vor fi obținute în trimestrele următoare.

Atunci când trebuie să fie luată o decizie privind modul de recunoaștere, evaluare, clasificare sau prezentare a elementelor, în vederea raportării financiare interimare, entitatea va evalua pragul de semnificație în funcție de datele financiare aferente perioadei interimare, bazându-se pe estimări într-o măsură mai mare decât în cazul evaluărilor din conținutul situațiilor financiare anuale.

Exemplu:

Entitatea X face parte din categoria entităților cotate pe piața de capital și întocmește rapoarte financiare trimestriale, în conformitate cu IAS 34 *Raportarea financiară interimară*. În cursul primului trimestru al anului 2006, entitatea a înregistrat costuri de restructurare semnificative în raport cu rezultatele financiare interimare, însă este puțin probabil ca aceste costuri de restructurare să fie semnificative în raport cu rezultatele estimate pentru întregul exercițiu financiar.

Un element care este semnificativ în contextul raportului financiar interimar dar este puțin probabil să fie semnificativ pentru rezultatele estimate pentru întregul an, trebuie să fie prezentat separat în conținutul raportului financiar interimar?

Costurile ocazionate de restructurare trebuie să fie prezentate separat. Raportul financiar interimar trebuie să cuprindă toate informațiile relevante pentru o bună înțelegere a poziției financiare și a performanței financiare a entității pe durata perioadei interimare. Estimarea pragului de semnificație trebuie să fie făcută pornind de la ideea că perioada interimară reprezintă o perioadă distinctă și nu trebuie să țină cont doar de situațiile financiare **pentru exercițiul financiar curent până la zi** sau de situațiile financiare estimate pentru întregul an.

Raportul financiar trebuie să prezinte natura restructurării și costurile suplimentare aferente, atunci când se așteaptă ca acestea să apară. Dacă valoarea previzionată a costurilor viitoare constituie o informație relevantă, aceasta trebuie să fie prezentată în conținutul raportului financiar interimar.

Entitățile trebuie să urmeze criteriile din definiția și cele de recunoaștere a imobilizărilor necorporale în aceeași manieră atât pentru rapoartele interimare cât și pentru cele anuale. Costurile suportate de entitate înainte ca acestea să îndeplinească criteriile de recunoaștere pentru imobilizări necorporale, vor fi înregistrate la cheltuieli. După acest moment, ele pot fi recunoscute în bilanț, ca parte a costului unei imobilizări necorporale. Înregistrarea costurilor drept active în bilanțul interimar, cu speranța îndeplinirii criteriului de recunoaștere la odată ulterioară, nu este justificată.

Exemplu:

Entitatea X are ca obiect de activitate producția de medicamente și întocmește situațiile financiare pentru exercițiile financiare cu închidere la 31 decembrie. În plus, ea întocmește și rapoarte financiare trimestriale, în conformitate cu IAS 34 *Raportarea financiară interimară*. În anul 2006, departamentul de cercetare este angajat într-un proiect amplu de dezvoltare. Cheltuielile de dezvoltare trimestriale înregistrate în anul 2006, se prezintă astfel:

Trimestrul I	500 RON
Trimestrul II	600 RON
Trimestrul III	
1 iulie – 31 august	350 RON
1 septembrie – 30 septembrie	300 RON
Trimestrul IV	750 RON

Cum vor fi prezentate aceste cheltuieli în rapoartele financiare trimestriale?

Entitatea publică raportul aferent primelor 6 luni la data de 15 august, iar cheltuielile de dezvoltare în sumă de 1.100 RON, suportate în primele două trimestre, vor fi înregistrate la cheltuieli. La data de 1 septembrie 2006, departamentul de cercetare determină faptul că criteriile de capitalizare a cheltuielilor de dezvoltare prezentate în conținutul IAS 38 sunt îndeplinite.

IAS 38 prevede faptul că recunoașterea activului (capitalizarea costurilor) începe din momentul îndeplinirii criteriilor de recunoaștere și nu de la începutul perioadei de raportare în care aceste criterii au fost îndeplinite. Ca urmare, în raportul interimar aferent celui de-al doilea trimestru al anului 2006 și în raportul anual întocmit la 31 decembrie 2006, vor fi prezentate următoarele sume:

	30 septembrie	31 decembrie
Activ recunoscut în bilanț	300 RON	1.050 RON
	3 luni până la 30.09	9 luni până la 30.09
Cheltuieli de dezvoltare recunoscute la cheltuieli	350 RON	1.450 RON
		12 luni până la 30.09
		1.450 RON

În cazul în care au avut loc modificări semnificative ale estimărilor valorilor raportate în perioadele interimare precedente ale exercițiului financiar curent sau în exercițiul financiar precedent, entitatea trebuie să prezinte natura și mărimea acestor modificări.

BIBLIOGRAFIE:

- www.iasplus.com
- www.pwcglobal.com
- IFRS, Ed. CECCAR, București, 2005