



**PASSFR.EU**

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



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

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

# Standardul IAS® 34 Raportarea financiară interimară

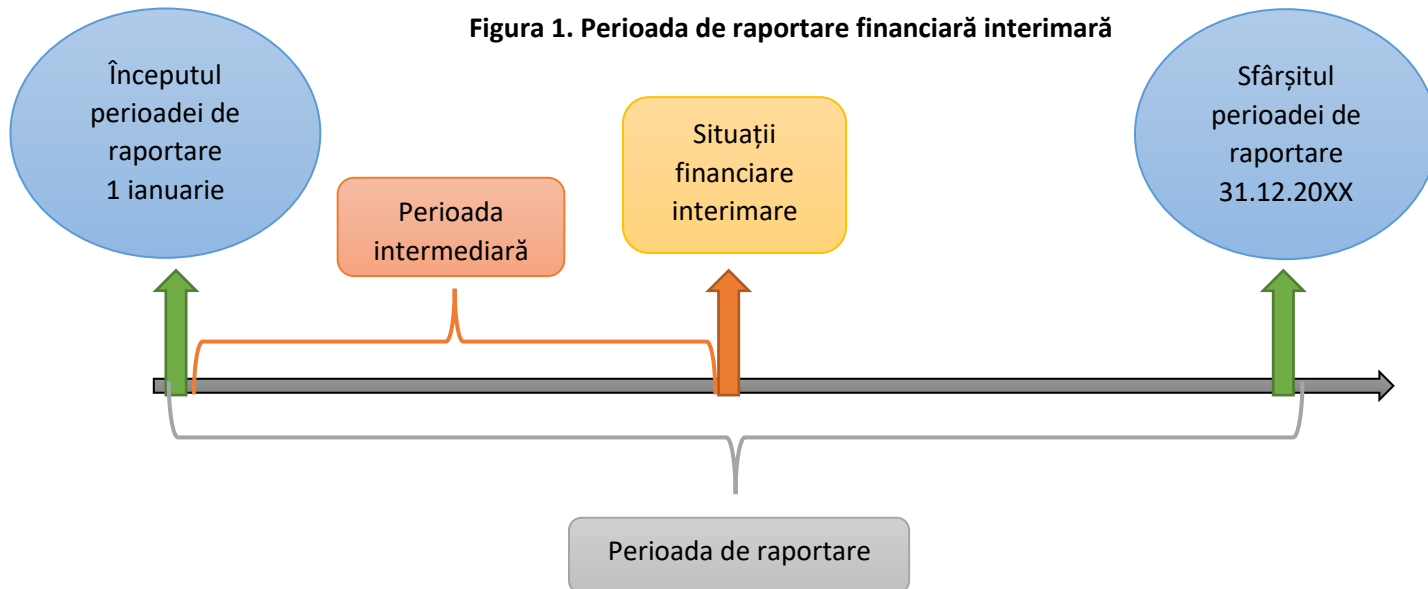


Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

## Standardul IAS 34 Raportarea financiară interimară

Scopul principal al situațiilor financiare este de a furniza informații fiabile și oportune utilizatorilor acestora, pentru luarea de decizii folosind aceste informații. O altă sursă de informații pentru factorii de decizie o reprezintă situațiile financiare interimare. Situațiile financiare interimare sunt situații care oferă utilizatorilor informații financiare care acoperă o perioadă mai mică de un an. Figura 1 prezintă perioada de raportare financiară interimară.



Utilizând rezultatele financiare interimare, utilizatorii situațiilor financiare pot face estimări cu privire la rezultatele anuale ale entităților. Un alt beneficiu al situațiilor financiare interimare pentru utilizatori este că acestea oferă posibilitatea de a identifica efectele sezoniere și tendințele care nu se observă în situațiile financiare anuale. Astfel, utilizatorilor situațiilor financiare li se furnizează informații despre performanța viitoare a entităților. Situațiile financiare interimare sunt, de obicei, emise trimestrial (la fiecare trei luni) sau semestrial (la fiecare șase luni).

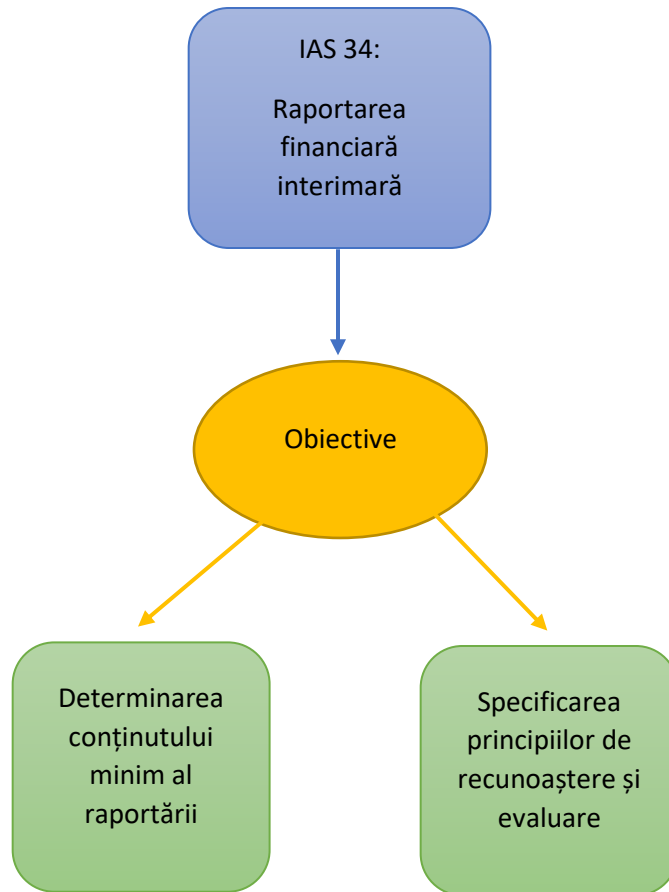
### DOMENIU DE APLICARE ȘI DEFINIȚII CHEIE

Standardul IAS 34 are două scopuri principale:

- să stabilească conținutul minim pe care trebuie să îl aibă situațiile financiare interimare și
- să precizeze principiile de recunoaștere și evaluare în situațiile financiare simplificate sau detaliate emise în perioada interimară.

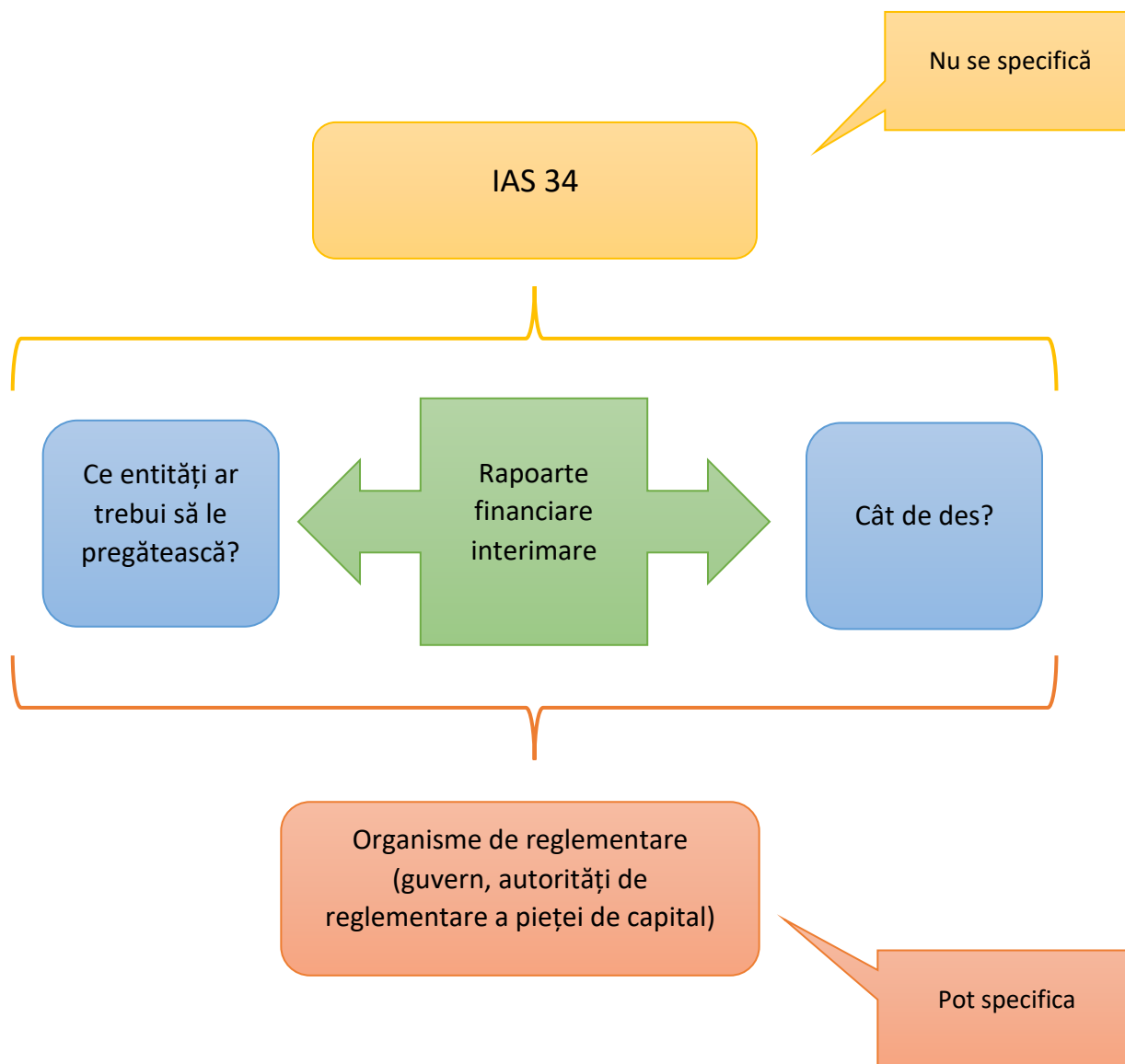
Figura 2 prezintă obiectivele situațiilor financiare interimare.

**Figura 2. Obiectivele situațiilor financiare interimare**



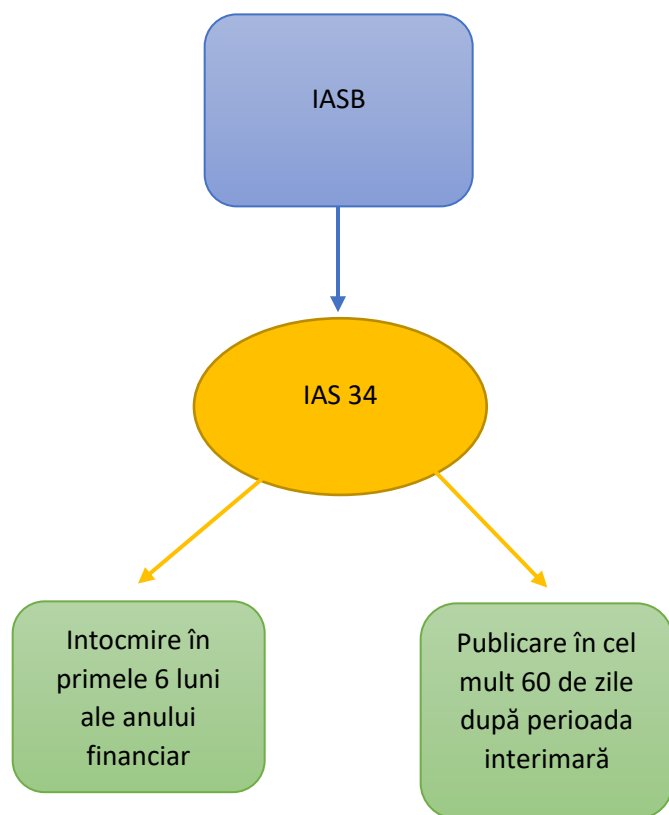
Entitățile pot aplica acest standard din obligație sau în mod voluntar. Standardul nu specifică care sunt entitățile care îl aplică, sau cât de des entitățile trebuie să întocmească și să publice situații financiare interimare. Cu toate acestea, pot exista organisme de reglementare care solicită întocmirea de situații financiare interimare. Entitățile care trebuie să întocmească situații financiare interimare sunt, în general, cele ale căror instrumente de datorii și de capitaluri proprii sunt tranzacționate pe piețele financiare. Prin urmare, guvernul, autoritățile de reglementare a pieței de capital, bursele de valori și autoritățile de reglementare contabilă pot solicita entităților să întocmească situații financiare interimare. Figura 3 prezintă entitățile care trebuie să întocmească și să publice situații financiare interimare sau cât de des trebuie să publice situații financiare interimare.

**Figura 3. Emiterea și publicarea situațiilor financiare interimare**



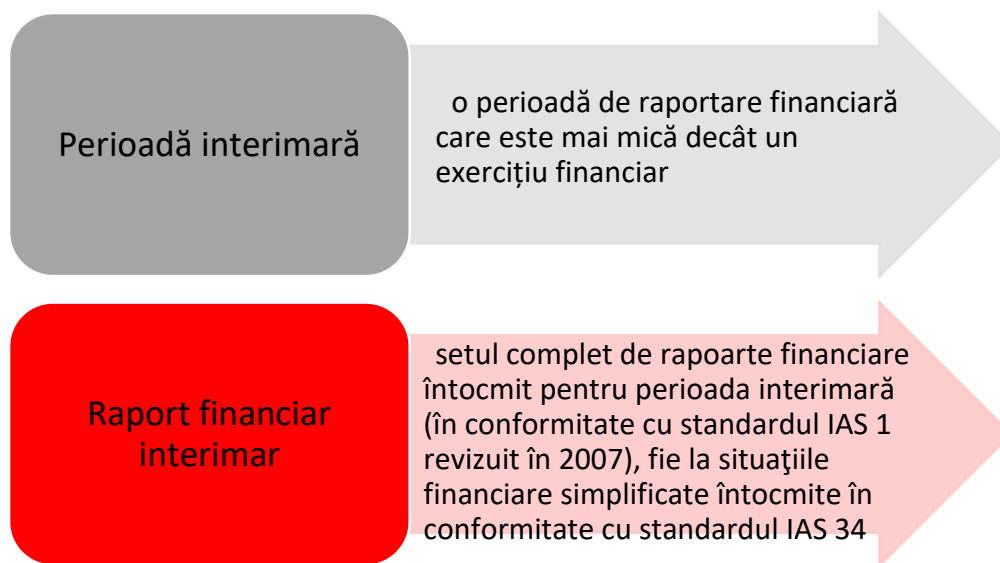
Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB) nu impune întocmirea de situații financiare interimare, dar încurajează societățile cotate la bursă să întocmească situații financiare interimare. Două aspecte pe care IASB le încurajează sunt: întocmirea situațiilor financiare interimare pentru primele 6 luni ale exercițiului financiar și publicarea lor la nu mai mult de 60 de zile după perioada interimară. Figura 4 sintetizează abordarea IASB privind raportarea financiară interimară.

**Figura 4. Abordarea IASB privind raportarea financiară interimară**



Pentru o mai bună înțelegere a standardului, este necesar să se cunoască semnificația celor doi termeni: perioadă interimară și raport financiar interimar. O perioadă interimară este o perioadă de raportare financiară care este mai mică decât un exercițiu financiar. Raportul financiar interimar se referă fie la setul complet de situații financiare întocmit pentru perioada interimară (în conformitate cu standardul IAS 1 revizuit în 2007), fie la situațiile financiare simplificate întocmite în conformitate cu standardul IAS 34 (IAS 34, 4). Figura 5 prezintă principalele definiții din IAS 34.

**Figura 5. Definițiile din IAS 34**

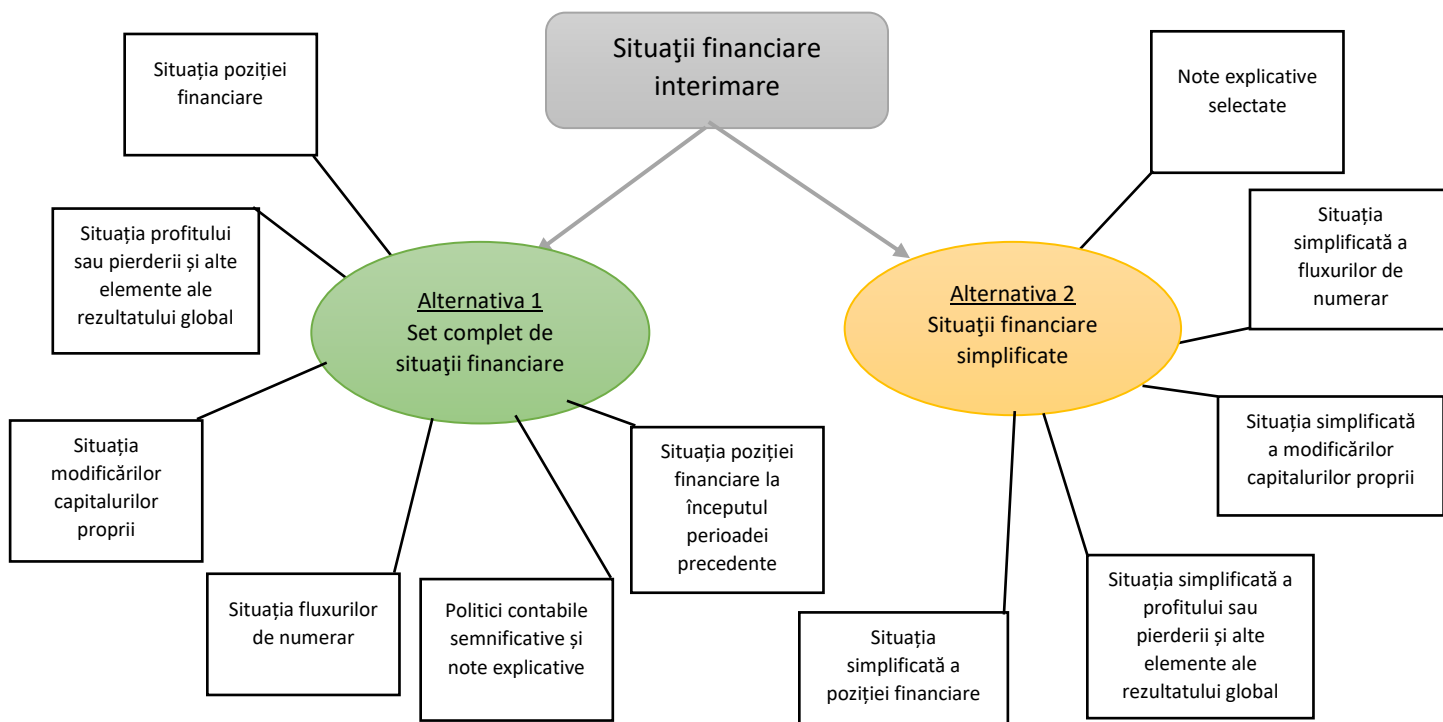


Entitățile care întocmesc situații financiare interimare au două alternative pentru a determina conținutul informațiilor care trebuie prezentate în aceste rapoarte: întocmirea unui set complet de situații financiare sau întocmirea unui set de situații financiare simplificate.

În cazul în care entitatea alege să își întocmească situațiile financiare interimare în conformitate cu IAS 1, raportul financiar interimar trebuie să cuprindă situația poziției financiare, situația profitului sau a pierderii și a altor elemente ale rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii, situația fluxurilor de trezorerie, politicile contabile semnificative și alte note explicative, precum și o situație a poziției financiare la începutul perioadei precedente (în cazul în care există o politică contabilă aplicată retroactiv, elementele din situațiile financiare care au fost ajustate retroactiv sau elementele din situațiile financiare care au fost reclasificate).

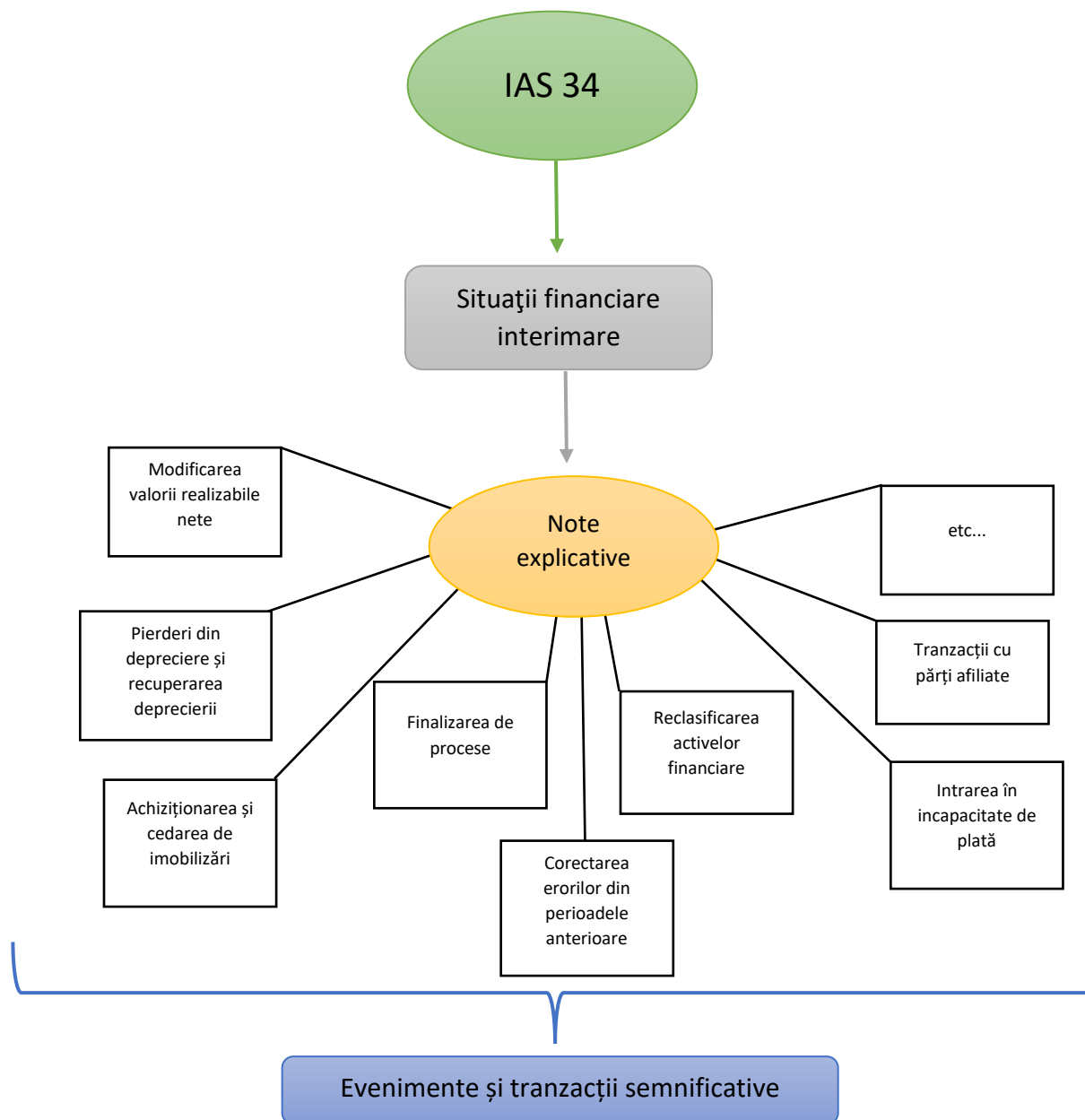
IAS 34 permite, de asemenea, prezentarea simplificată a informațiilor financiare interimare. Un raport financiar interimar rezumat constă într-o situație simplificată a poziției financiare, o situație simplificată a profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global, o situație simplificată a modificărilor capitalurilor proprii, o situație simplificată a fluxurilor de trezorerie și note explicative selectate. Situațiile financiare simplificate trebuie să includă totalurile și subtotalurile din situațiile financiare ale celui mai recent exercițiu financiar. În plus, notele explicative care ar trebui incluse în situațiile financiare simplificate sunt specificate în standardul IAS 34. Figura 6 prezintă alternativele de seturi de situații financiare în conformitate cu IAS 34.

**Figura 6. Variante de seturi de situații financiare în conformitate cu IAS 34**



Deși este obligatoriu să se includă note explicative în situațiile financiare interimare, așa cum s-a menționat anterior, standardul IAS 34 permite mai puține note explicative decât cele cerute în situațiile financiare complete. Semnificația evenimentelor și a tranzacțiilor este un aspect care trebuie luat în considerare atunci când se stabilește în ce constau notele explicative din situațiile financiare interimare. Exemple de evenimente și tranzacții importante pot fi: modificări ale valorii realizabile nete a stocurilor, pierderi din depreciere și recuperarea pierderilor, achiziția și cedarea de imobilizări corporale, finalizarea unor procese, corectarea erorilor din perioadele anterioare, reclasificarea activelor financiare, intrarea în incapacitate de plată, tranzacții cu părți afiliate și alte evenimente și tranzacții din IAS 34 (15B). Exemple de note explicative sunt simplificate în figura 7.

Figura 7. Exemple de note explicative



Pe lângă notele explicative simplificate, situațiile financiare interimare includ și unele informații obligatorii. Aceste informații sunt (IAS 34, 16A):

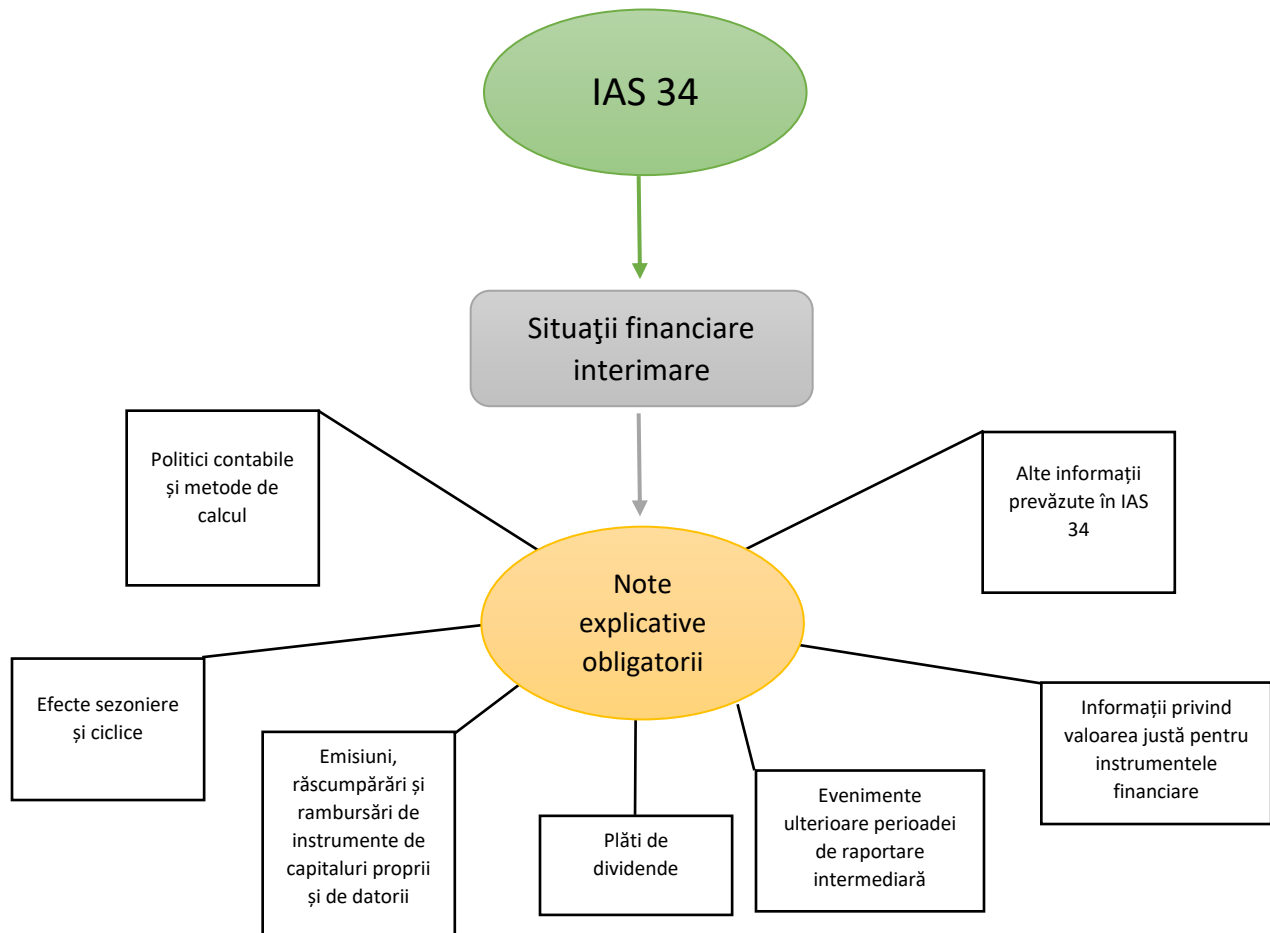
- Dacă entitatea utilizează aceleași politici contabile și metode de calcul utilizate la întocmirea celei mai recente situații financiare anuale (în cazul în care există o modificare, este necesar să se explice modificarea și efectele acesteia asupra situației financiare),
- Informații privind efectele sezoniere și ciclice ale activităților interimare,
- Explicații privind emisiunile, răscumpărările și rambursările de instrumente de capitaluri proprii și de datorii,
- Plăți de dividende (în total sau pe acțiune),



- Evenimente care au avut loc după perioada de raportare interimară și care nu au fost incluse în situațiile financiare interimare,
- Informațiile privind valoarea justă care trebuie prezentate pentru instrumentele financiare,
- Alte informații prevăzute la punctul 16A din IAS 34.

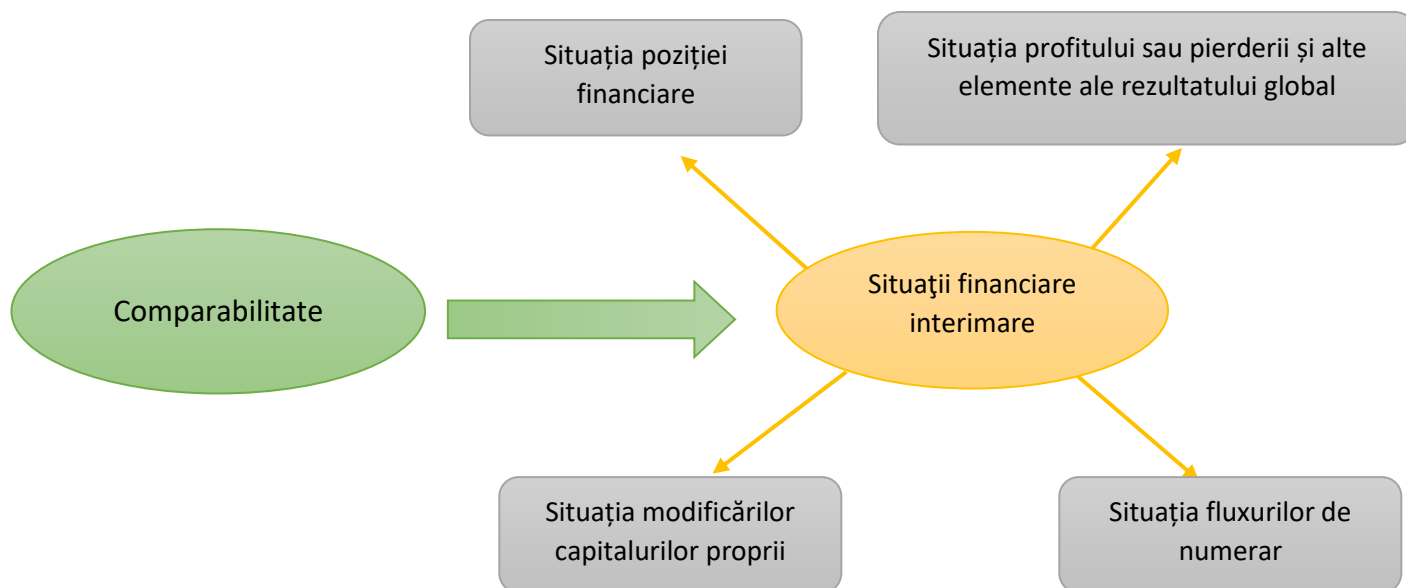
Figura 8 prezintă informațiile obligatorii care trebuie incluse în situațiile financiare interimare.

**Figura 8. Informații obligatorii care trebuie incluse în situațiile financiare interimare**



Comparabilitatea este foarte importantă pentru utilizatorii situațiilor financiare. Pentru a evalua modificarea poziției financiare și a performanței financiare a entităților, este benefică prezentarea simultană a situațiilor financiare din perioada curentă și din perioada anterioară. IAS 34 impune ca situațiile financiare interimare să fie comparabile. Situațiile financiare simplificate sau complete comparabile pe care situațiile financiare interimare ar trebui să le includă sunt situația poziției financiare, situația profitului sau a pierderii și a altor elemente ale rezultatului global, situația modificărilor în capitalurile proprii și situația fluxurilor de trezorerie. Figura 9 prezintă situațiile pe care trebuie să le includă situațiile financiare interimare pentru a fi comparabile.

**Figura 9. Situațiile care trebuie incluse în situațiile financiare interimare pentru comparabilitate**



De exemplu, o entitate întocmește trimestrial situații financiare interimare și va prezenta situațiile financiare pentru al doilea trimestru care se încheie în iunie 2022. Situațiile financiare care trebuie prezentate de către entitate constau în situația poziției financiare, situația profitului sau a pierderii și a altor elemente ale rezultatului global, situația fluxurilor de trezorerie și situația modificărilor capitalurilor proprii.

Entitatea trebuie să prezinte situații comparabile ale poziției financiare. Entitatea prezintă două situații ale poziției financiare: situația poziției financiare pentru perioada interimară curentă și o altă situație a poziției financiare pentru sfârșitul exercițiului financiar precedent.

Situația interimară a poziției financiare La data de 30 iunie 2022	Situația poziției financiare La data de 31 decembrie 2021

Entitatea trebuie să prezinte o situație comparabilă a situației profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global. Entitatea prezintă patru situații ale profitului sau pierderii și ale altor elemente ale rezultatului global: o situație interimară a profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global pentru primul semestru din 2022, o situație interimară a profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global pentru al doilea trimestru din 2022, o situație interimară a profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global pentru primul semestru din 2021 și o situație interimară a profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global pentru al doilea trimestru din 2021.

Situația interimară a profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global 1 ianuarie - 30 iunie 2022	Situația interimară a profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global 1 aprilie - 30 iunie 2022	Situația interimară a profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global 1 ianuarie - 30 iunie 2021	Situația interimară a profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global 1 aprilie - 30 iunie 2021

Entitatea trebuie să prezinte o situație comparabilă a modificărilor capitalurilor proprii. Entitatea prezintă două situații ale modificărilor capitalurilor proprii: o situație a modificărilor capitalurilor proprii pentru perioada interimară curentă și o altă situație interimară a modificărilor capitalurilor proprii la 30 iunie 2021.

Situația interimară a modificărilor capitalurilor proprii La data de 30 iunie 2022	Situația interimară a modificărilor capitalurilor proprii La data de 30 iunie 2021

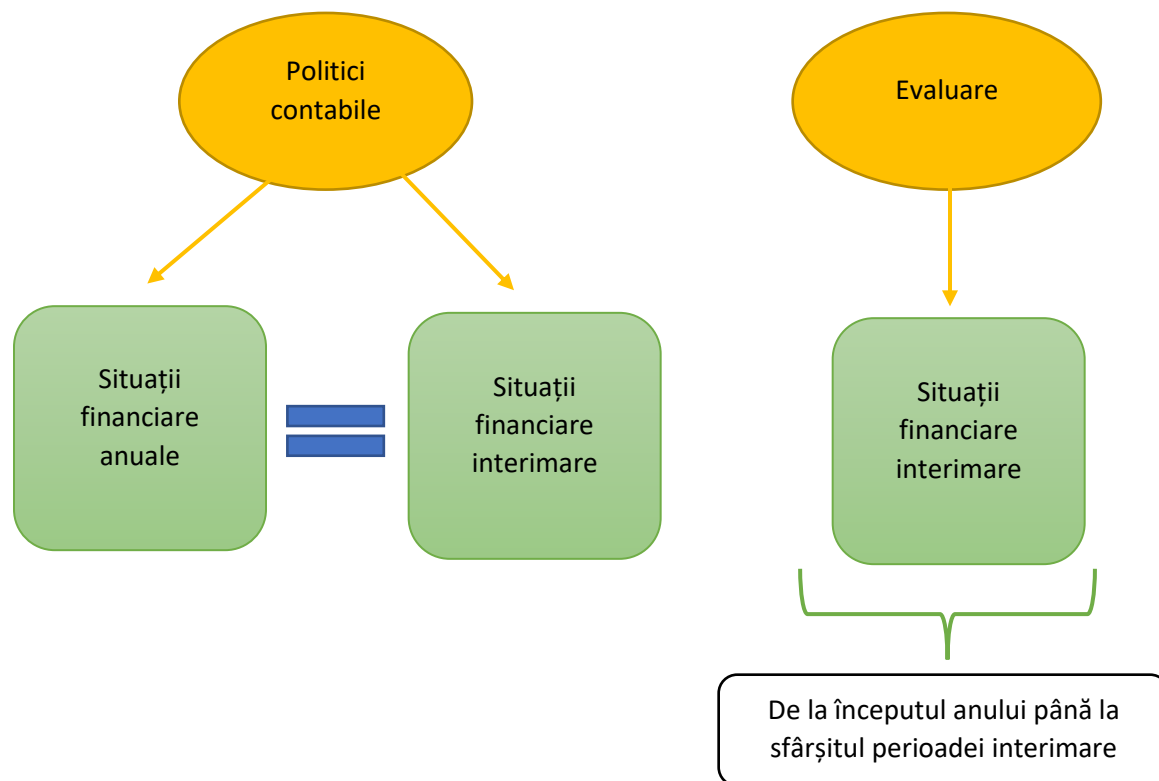
Entitatea trebuie să prezinte situații comparabile ale modificărilor fluxurilor de numerar. Entitatea prezintă două situații ale fluxurilor de trezorerie: o situație a fluxurilor de trezorerie pentru primele șase luni din 2022 și o situație a fluxurilor de trezorerie pentru primele șase luni din 2021.

Situația interimară a fluxurilor de numerar 1 ianuarie - 30 iunie 2022	Situația interimară a fluxurilor de numerar 1 ianuarie - 30 iunie 2021

## RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

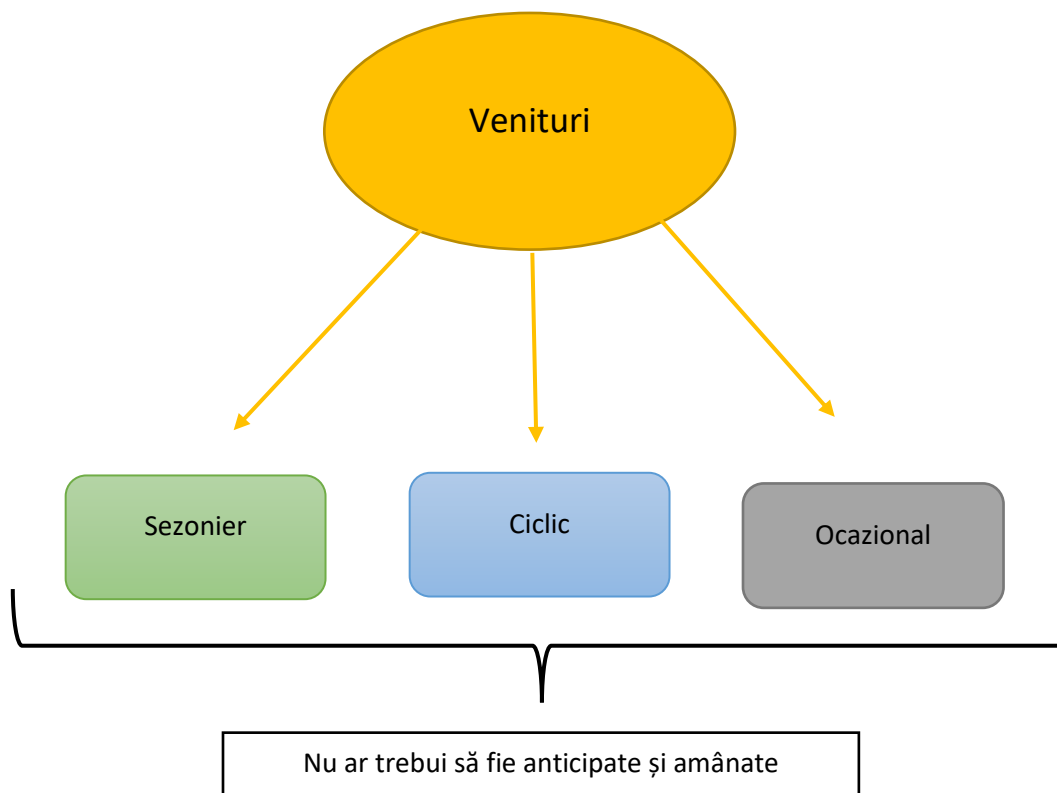
La întocmirea situațiilor financiare interimare, o entitate trebuie să aplice aceleași politici contabile ca și în situațiile financiare anuale. Excepție de la această situație fac modificările politicilor contabile după întocmirea ultimelor situații financiare anuale. Indiferent de frecvența de raportare a entității (lunară, trimestrială, semestrială sau anuală), evaluarea ar trebui să se facă pentru perioada cuprinsă între începutul anului și sfârșitul perioadei interimare. Aceasta înseamnă că evaluările precum valoarea netă realizabilă, deprecierea sau valoarea justă vor fi aplicate ca și cum ar fi anuale, chiar dacă au fost efectuate la sfârșitul perioadei interimare. La sfârșitul următoarei perioade interimare pot apărea modificări ale valorilor utilizate la evaluare. Aceste modificări sunt considerate ca fiind modificări ale estimărilor în perioada respectivă. În plus, în cazul în care există cheltuieli anuale (de exemplu: cheltuieli fiscale), entitatea trebuie să recunoască cheltuielile aferente în situațiile financiare interimare pe baza celei mai bune estimări a mediei ponderate. Figura 10 rezumă politicile contabile și evaluarea din IAS 34.

Figura 10. Rezumatul politicilor contabile și al evaluării în IAS 34



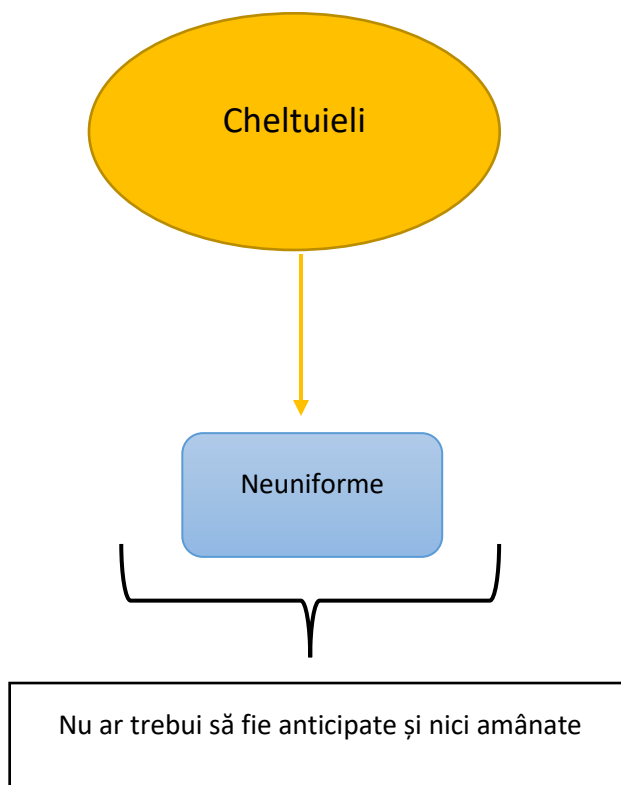
La întocmirea situațiilor financiare interimare, există puncte care pot crea confuzie în ceea ce privește procesele de contabilizare și evaluare. Veniturile primite în mod sezonier, ciclic sau ocazional sunt exemple în acest sens. Veniturile trebuie să fie recunoscute în perioadele în care apar. Efectele sezoniere trebuie să fie reflectate în situațiile financiare interimare în perioada în care apar. De exemplu, este inacceptabil să se distribuie sau să se amâne veniturile unui centru de schi cu venituri mari în lunile de iarnă. Veniturile ciclice, cum ar fi veniturile din dobânzi, sunt acumulate până la data raportului financiar interimar și recunoscute în situațiile financiare interimare. Pe de altă parte, pot exista, de asemenea, venituri ocazionale. De exemplu, chiar și atunci când momentul în care vor apărea veniturile din dividende este previzibil, acestea nu sunt recunoscute până când nu sunt anunțate de entitatea care le distribuie. Entitățile nu ar trebui să anticipeze și să amâne astfel de venituri. Tratamentul contabil al IAS 34 referitor la venituri este rezumat în figura 11.

Figura 11. Tratamentul contabil al IAS 34 referitor la venituri



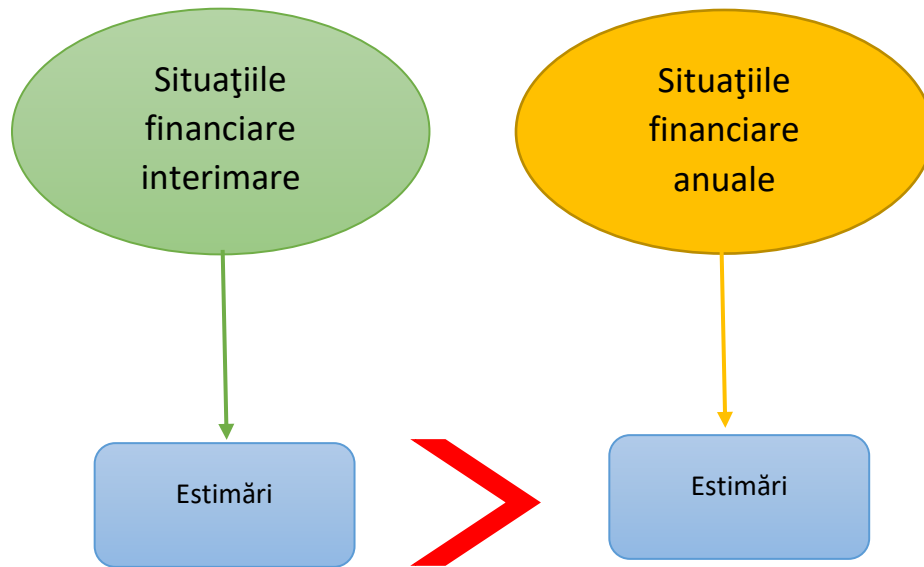
O situație similară cu cea a veniturilor la întocmirea situațiilor financiare interimare se întâlnește în cazul costurilor care apar în mod neuniform pe parcursul anului. Costurile care apar în mod neuniform nu ar trebui să fie amânate sau anticipate nici măcar în scopul întocmirii situațiilor financiare interimare, cu excepția cazului în care anticiparea sau amânarea ar fi adecvată la sfârșitul exercițiului financiar. De exemplu, o entitate întocmește situații financiare interimare trimestriale. Entitatea a lansat un nou produs la începutul anului și se așteaptă ca produsul să fie vândut pe tot parcursul anului. Activitățile de marketing pentru acest produs au fost inițiate și finalizate în primul trimestru al anului. În acest caz, costul activităților de marketing nu ar trebui alocat anului și ar trebui să fie recunoscut ca o cheltuială în situația profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global în perioada în care au loc (primul trimestru). În cazul în care costurile suportate nu îndeplinesc criteriile de capitalizare ca active la sfârșitul perioadei interimare, acestea ar trebui să fie raportate ca și cheltuieli. Cheltuielile nu ar trebui amânate chiar dacă există informații care se așteaptă să fie obținute în viitor și care arată că vor îndeplini criteriile de recunoaștere ca activ. Tratamentul contabil al IAS 34 referitor la costuri este rezumat în figura 12.

Figura 12. Tratatamentul contabil al IAS 34 referitor la cheltuieli



Faptul că veniturile sezoniere, ciclice și ocazionale și costurile neuniforme nu pot fi amânate sau prognozate nu înseamnă că nu se vor face estimări în situațiile financiare interimare. Standardul IAS 34 prevede că evaluarea trebuie să se bazeze pe estimări rezonabile atât la întocmirea situațiilor financiare anuale, cât și a situațiilor financiare interimare și, de asemenea, că situațiile financiare interimare vor necesita mai multe estimări decât situațiile financiare anuale. De exemplu, la întocmirea situațiilor financiare interimare este posibil să se determine valoarea stocurilor din marja asupra vânzării în loc să se efectueze o numărătoare completă a stocurilor. Un alt exemplu poate fi dat pentru provizioane. La determinarea valorii provizioanelor care trebuie raportate în situațiile financiare interimare, entitățile pot actualiza valorile provizioanelor din perioada anterioară pentru perioada interimară, în loc să solicite o opinie de specialitate din afara societății. Faptul că numărul de estimări incluse în situațiile financiare interimare este mai mare decât cele din situațiile financiare anuale este prezentat în figura 13.

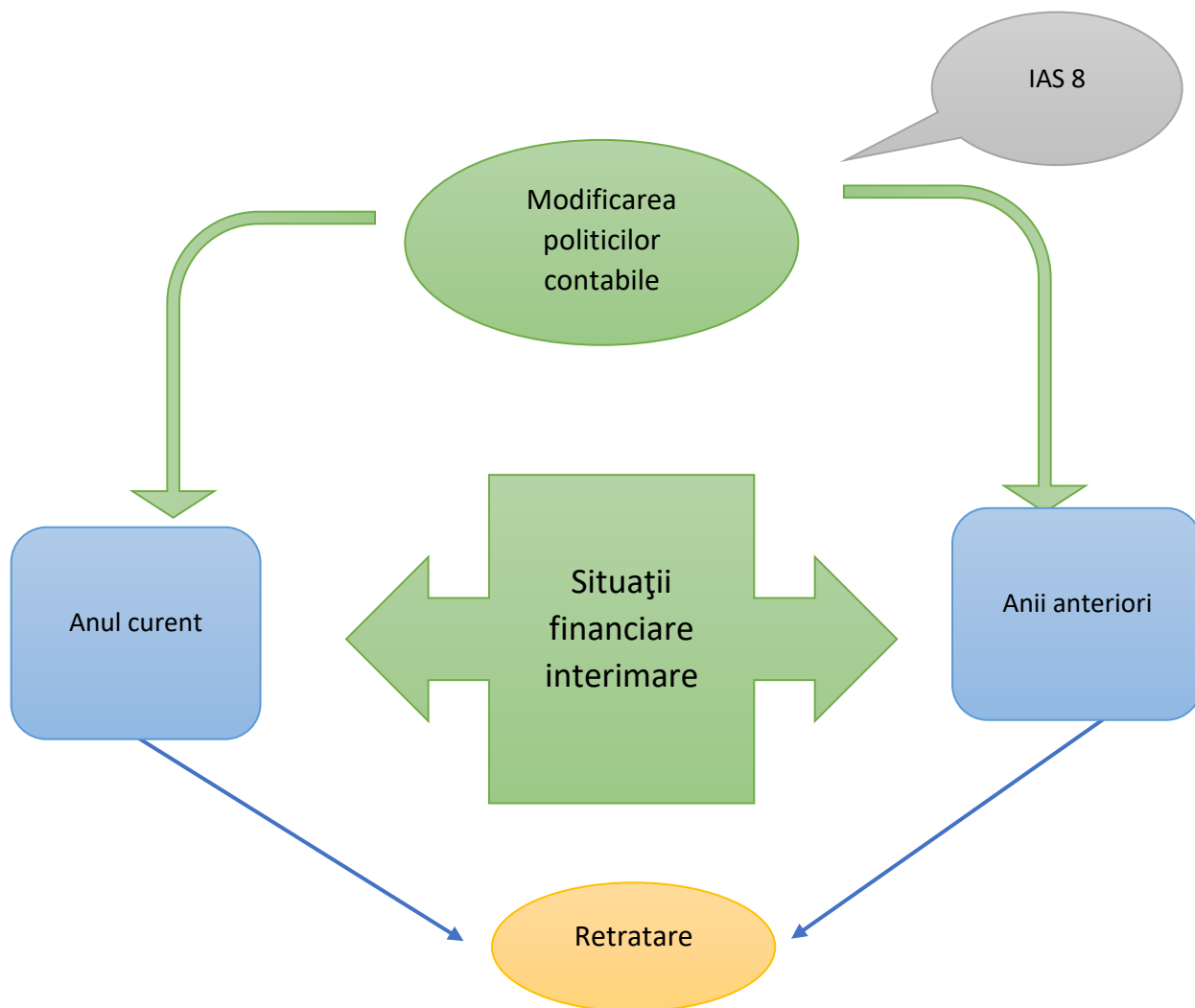
**Figura 13. Estimări în situațiile financiare interimare și în situațiile financiare anuale**



#### **RETRATAREA PERIOADELOR INTERIMARE RAPORTATE ANTERIOR**

În cazul în care a avut loc o modificare a politicilor contabile ale entității, situațiile financiare ar trebui retratate retroactiv în conformitate cu Standardul IAS 8 Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori (în cazul în care tranziția nu este specificată de un nou IFRS). În acest caz, entitatea ar trebui să procedeze la retratarea retroactivă a situațiilor financiare interimare din anul curent și situațiile financiare interimare comparabile din anii anteriori. Este posibil să nu fie practic să se determine efectul cumulativ al modificării politicii contabile pentru toate perioadele anterioare la începutul anului. În acest caz, situațiile financiare interimare pentru anul curent și pentru anii precedenți sunt apoi retratate de la cea mai apropiată dată la care noua politică contabilă poate fi aplicată retroactiv. Figura 14 prezintă relația dintre IAS 34 și IAS 8.

Figura 14. Relația dintre IAS 34 și IAS 8



### EXEMPLU

Cheltuielile care trebuie luate în considerare la întocmirea situațiilor financiare interimare ale unei entități sunt următoarele.

- Cel mai mare client al entității a plasat comenzi care vor avea ca rezultat venituri din vânzări de 2.000.000 u.m. în primul trimestru, 2.400.000 u.m. în al doilea trimestru, 1.500.000 u.m. în al treilea trimestru și 1.800.000 u.m. în al patrulea trimestru. Entitatea acordă o reducere de 10% clientului său dacă acesta depășește valoarea anuală de achiziție de bunuri în valoare de 7.000.000 u.m.. Clientul a depășit această sumă anul trecut și se așteaptă să o depășească anul acesta.
- Pentru o expoziție comercială care va avea loc în trimestrul al doilea, taxa de târg a fost plătită în primul trimestru cu 40 000 de u.m..
- 60.000 u.m. au fost plătite în al doilea trimestru pentru un eveniment publicitar care urma să aibă loc în al patrulea trimestru.



- La începutul celui de-al doilea trimestru au fost plătite 72.000 u.m. ca taxa de impozit pe imobilizări pentru următoarele 12 luni.
- Filtrul de aer din fabrică a fost schimbat la începutul celui de-al doilea trimestru. Această tranzacție are loc anual și s-au plătit 24.000 u.m..
- Entitatea acordă un bonus managerilor săi dacă este atins obiectivul de vânzări stabilit. Dacă vânzările anuale totale sunt de 60.000.000 u.m., managerii vor primi un bonus de 200.000 u.m. la sfârșitul anului. Încă din primul trimestru s-a prevăzut că obiectivul anual de vânzări va fi atins.

Efectele evenimentelor de mai sus asupra situațiilor financiare interimare ale entității vor fi următoarele.

	Trimestrul 1 (u.m.)	Trimestrul 2 (u.m.)	Trimestrul 3 (u.m.)	Trimestrul 4 (u.m.)	Anual (u.m.)
Venituri din vânzări	12.000.000	15.000.000	18.000.000	15.000.000	60.000.000
Reduceri comerciale*	(200.000)	(240.000)	(150.000)	(180.000)	(770.000)
Cheltuieli de marketing <sup>β</sup>	-	(40.000)	-	-	(40.000)
Cheltuieli de publicitate <sup>α</sup>	-	-	-	(60.000)	(60.000)
Cheltuieli cu impozitul pe proprietate <sup>ε</sup>	-	(18.000)	(18.000)	(18.000)	(54.000)
Cheltuieli de întreținere <sup>υ</sup>	-	(6.000)	(6.000)	(6.000)	(18.000)
Cheltuieli cu bonusul <sup>φ</sup>	(40.000)	(50.000)	(60.000)	(50.000)	(200.000)

\* Clientul a atins valoarea de achiziție necesară pentru reducere în ultimul trimestru. O reducere de 10% din veniturile din vânzări este necesară pentru achizițiile clientului în fiecare trimestru.

- Trimestrul 1: 2.000.000 u.m. \* 10% = 200.000 u.m.
- Trimestrul 2: 2.400.000 u.m. \* 10% = 240.000 u.m.
- Trimestrul 3: 1.500.000 u.m. \* 10% = 150.000 u.m.
- Trimestrul 4: 1.800.000 u.m. \* 10% = 180.000 u.m.

**β** Plata pentru evenimentul expozițional este raportată ca o cheltuială plătită în avans în primul trimestru și ca o cheltuială în trimestrul în care are loc.

**α** Plata pentru evenimentul publicitar este raportată ca o cheltuială plătită în avans în al doilea trimestru și ca o cheltuială în trimestrul în care are loc.

£ Cheltuiala cu impozitul pe imobilizări va fi înregistrată ca o cheltuială plătită în avans în al doilea trimestru. În următoarele 12 luni, o sumă egală va fi recunoscută ca cheltuială cu impozitul pe proprietate în fiecare lună.

- $\text{Cheltuieli trimestriale} = 72.000 \text{ u.m.} / 4 = 18.000 \text{ u.m.}$

Ŭ Înlocuirea filtrului de aer va fi înregistrată ca o cheltuială plătită în avans în al doilea trimestru. În următoarele 12 luni, o sumă egală va fi recunoscută ca cheltuială de întreținere în fiecare lună.

- $\text{Cheltuieli trimestriale} = 24.000 \text{ u.m.} / 4 = 6.000 \text{ u.m.}$

φ Bonusul care trebuie acordat managerilor este calculat proporțional cu veniturile din vânzări din fiecare trimestru.

- Trimestrul 1:  $(200.000 \text{ u.m.} / 60.000.000 \text{ u.m.}) * 12.000.000 = 40.000 \text{ u.m.}$
- Trimestrul 2:  $(200.000 \text{ u.m.} / 60.000.000 \text{ u.m.}) * 15.000.000 = 50.000 \text{ u.m.}$
- Trimestrul 3:  $(200.000 \text{ u.m.} / 60.000.000 \text{ u.m.}) * 18.000.000 = 60.000 \text{ u.m.}$
- Trimestrul 4:  $(200.000 \text{ u.m.} / 60.000.000 \text{ u.m.}) * 15.000.000 = 50.000 \text{ u.m.}$