



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®

Cadrul conceptual pentru raportarea financiară



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.

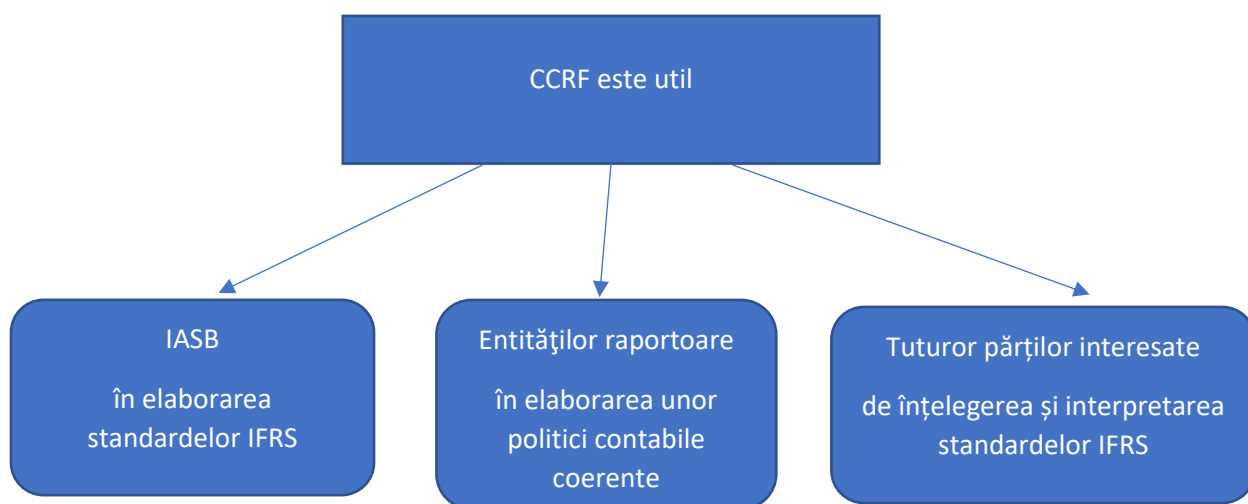
© Copyright 2021, Istanbul University

Cadrul conceptual pentru raportarea financiară

DOMENIUL DE APLICARE ȘI DEFINIȚII CHEIE

Cadrul conceptual pentru raportarea financiară (CCRF) descrie obiectivul și conceptele pentru raportarea financiară cu scop general (CCRF.SP1.1). CCRF este util Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB), entităților raportoare și tuturor părților interesate de standardele IFRS. Acești utilizatori au obiective diferite atunci când utilizează situațiile financiare cu scop general, dar sunt informați de același CCRF, după cum se explică în figura 1.

Figura 1. Scopul CCRF



CCRF reprezintă un cadru teoretic, coerent din punct de vedere conceptual, pentru emiterea, interpretarea și înțelegerea standardelor IFRS. Această bază comună este necesară pentru a avea standarde bazate pe principii, așa cum intenționează să fie standardele IFRS. CCRF nu este un standard în sine și, prin urmare, standardele IFRS vor avea întotdeauna întâietate. Cu toate acestea, CCRF oferă îndrumare atunci când nu există standarde sau nu există prevederi standard și creează premisele pentru o contabilitate etică, bazată pe principii, asigurându-se că situațiile financiare oferă informații utile și relevante pentru utilizatori.

CCRF este structurat în 8 capitole: (1) obiectivul raportării financiare cu scop general, urmat de (2) caracteristicile calitative ale informațiilor utile din situațiile financiare; (3) situațiile financiare și entitatea raportoare; (4) elementele situațiilor financiare; (5) recunoașterea și derecunoașterea; (6) principiile de evaluare, (7) prezentarea și informațiile de prezentat și (8) conceptele de capital și de menținere a capitalului. Abordăm fiecare dintre aceste componente pe rând, pentru a le defini și exemplifica.

(1) Obiectivul raportării financiare cu scop general

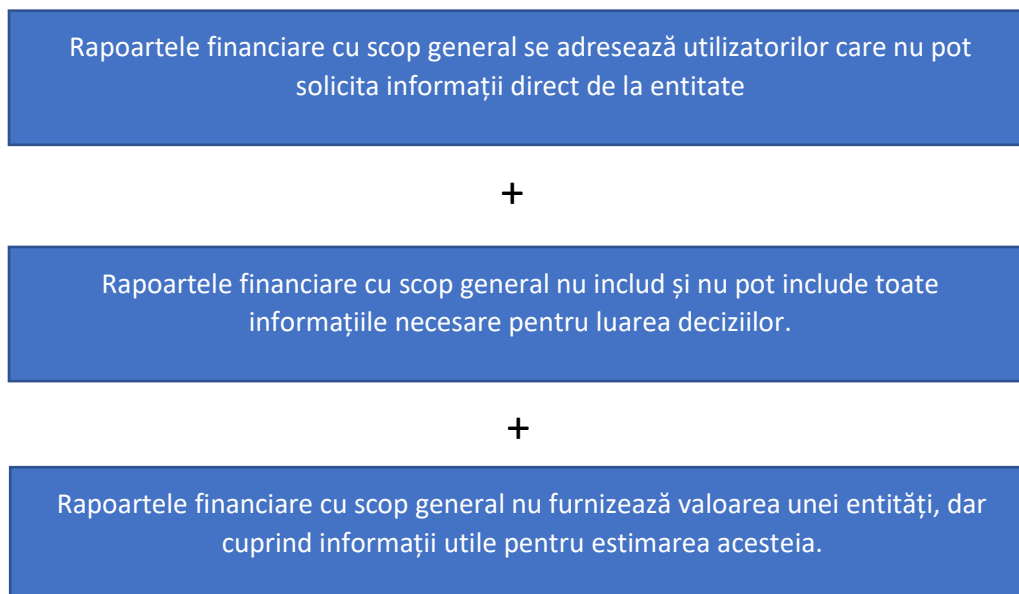
Obiectivul raportării financiare cu scop general este de a furniza informații financiare despre entitatea raportoare care să fie utile investitorilor existenți și potențiali, celor care împrumută fonduri entităților raportoare și altor creditori în luarea deciziilor privind furnizarea de resurse entității (CCRF1.2).

O entitate poate avea diferite tipuri de utilizatori ai informațiilor financiare, cum ar fi investitori, creditori, parteneri comerciali, guverne sau publicul larg. Cu toate acestea, raportarea financiară în scopuri generale, așa cum a fost concepută de IASB (Consiliul) și reglementată de CCRF, nu se adresează în primul rând tuturor acestora. Acest lucru se datorează faptului că diferiți utilizatori au nevoi diferite și este dificil pentru organismul de standardizare să elaboreze standarde care să satisfacă toate aceste nevoi. De exemplu, investitorii, adică cei care furnizează resurse entității prin achiziționarea de acțiuni ale entității, trebuie să evalueze perspectivele fluxurilor de trezorerie viitoare ale entității. În schimbul investiției lor, acești utilizatori așteaptă randamente precum dividende, dobânzi, rambursarea principalului sau creșteri ale prețului de piață sau o combinație a acestora. Pe de altă parte, partenerii comerciali sunt interesați în principal de continuitatea activității entității, asigurând relații de afaceri continue și compensații pentru serviciile și produsele lor.

Având în vedere nevoile variate ale utilizatorilor, Consiliul a decis să orienteze raportarea financiară către așa-numiții utilizatori primari ai informațiilor financiare, care sunt investitorii existenți și potențiali, împrumutătorii de fonduri și alți creditori, având astfel o bază mai omogenă în elaborarea conceptelor și standardelor sale.

CCRF explică și clarifică rolul raportării financiare, așa cum este prezentat în figura 2:

Figura 2. Rapoarte financiare cu scop general

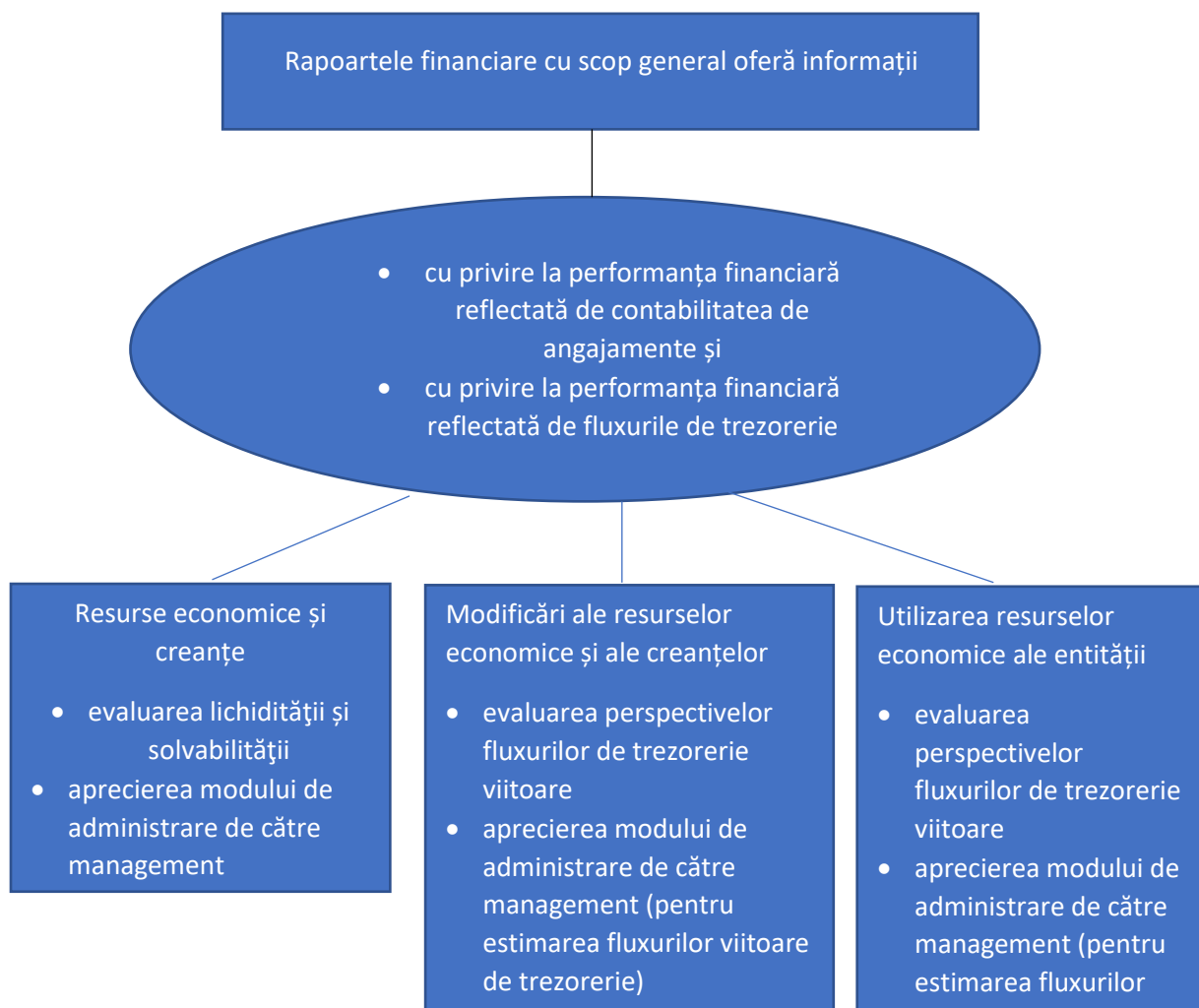


Pentru a lua decizii, investitorii existenți și potențiali, împrumutătorii de fonduri și alți creditori au nevoie de informații despre resursele economice ale entității, despre creanțele asupra entității și despre

modificările acestor resurse și creanțe, precum și despre modul în care conducerea și consiliul (consiliile) de administrație al(e) entității și-au îndeplinit responsabilitățile privind utilizarea resurselor economice ale entității în mod eficient și eficace (CCRF1.4). Utilizatorii au nevoie de cel puțin un nivel de înțelegere de bază pentru a citi și interpreta situațiile financiare, iar aceștia pot și ar trebui să utilizeze și alte surse de informații în afară de situațiile financiare.

Rapoartele financiare cu scop general furnizează următoarele tipuri de informații (figura 3):

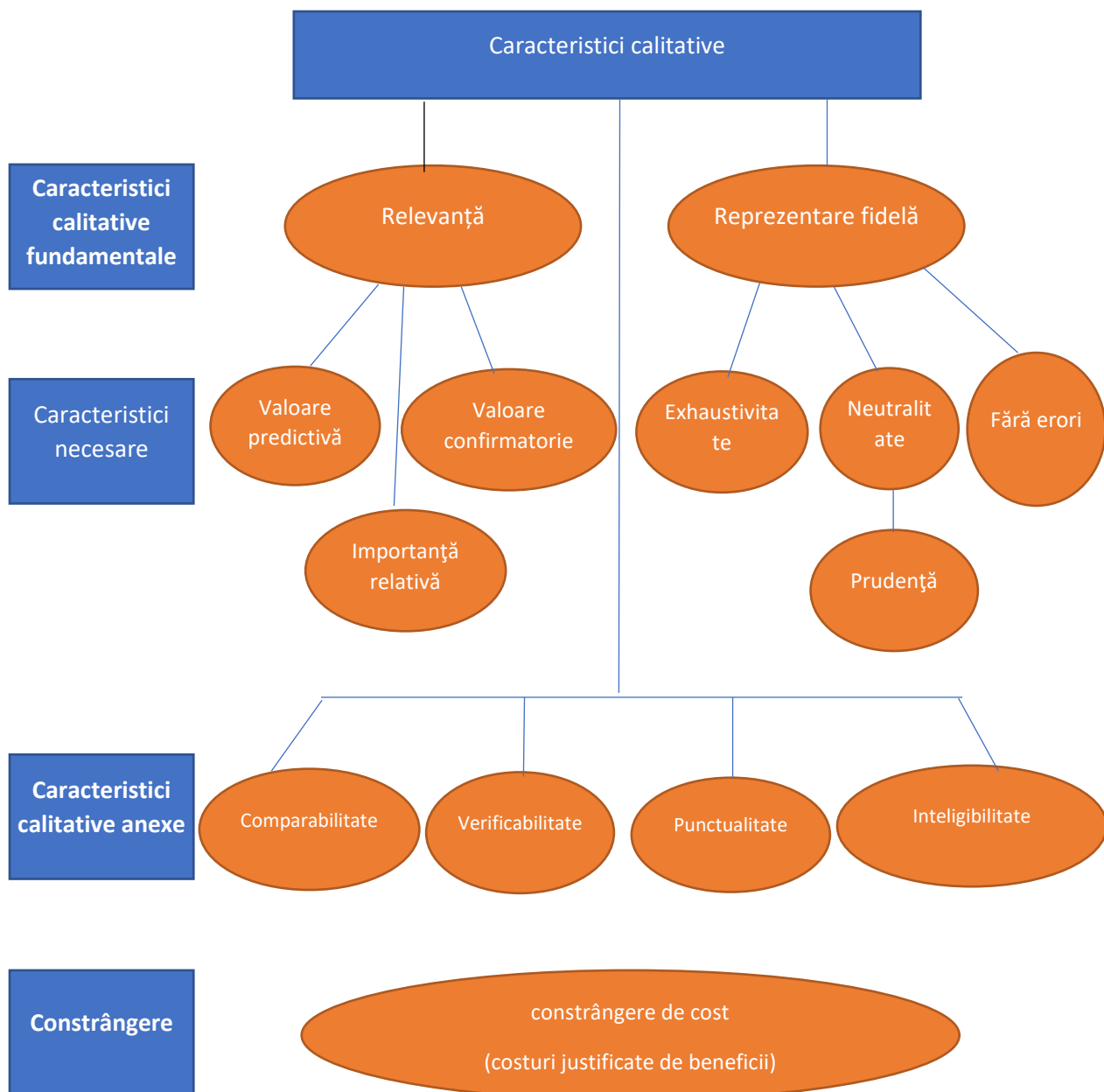
Figura 3. Informații furnizate de situațiile financiare cu scop general



(2) Caracteristicile calitative ale informațiilor utile din situațiile financiare

Caracteristicile calitative ale informațiilor financiare utile discutate în CCRF descriu tipurile de informații care sunt susceptibile de a fi cele mai utile pentru investitorii existenți și potențiali, împrumutătorii de fonduri și alți creditori pentru a lua decizii cu privire la entitatea raportoare pe baza informațiilor incluse în situațiile sale financiare (a se vedea figura 4).

Figura 4. Caracteristicile calitative ale informațiilor financiare utile



CCRF este construit în jurul a două caracteristici calitative fundamentale și a componentelor acestora, a patru caracteristici calitative anexe și a unei constrângeri omniprezente. Cele două caracteristici calitative fundamentale sunt relevanța și reprezentarea fidelă.

Informațiile financiare relevante sunt capabile să influențeze deciziile luate de utilizatori (CCRF2.6), ceea ce este posibil atunci când informațiile au valoare predictivă (sunt utilizate ca date de intrare pentru a prezice rezultatele viitoare), valoare confirmatorie (oferă feedback cu privire la evaluările anterioare) sau ambele.

De exemplu, în cazul în care potențialii investitori sunt interesați să investească într-o entitate, valoarea activelor, a datoriilor și a performanțelor anterioare ale entității prezentate în situațiile financiare ale acesteia este relevantă, deoarece îi ajută pe potențialii investitori să estimeze fluxurile de trezorerie ale entității și să confirme sau să corecteze previziunile anterioare.

Importanța relativă (materialitatea) este un aspect al relevanței specific entității (CCRF2.11). Informațiile sunt semnificative dacă omiterea, denaturarea sau ascunderea lor ar putea influența, în mod semnificativ, deciziile pe care utilizatorii principali ai situațiilor financiare cu scop general le iau pe baza acestor situații (CCRF2.11). Importanța relativă este evaluată atât în ceea ce privește natura, cât și amploarea unui element.

De exemplu, să presupunem că entitățile A și B au câștigat fiecare câte 10.000 u.m. dintr-o activitate care a fost abandonată în perioada de raportare. Profitul din exploatare al entității A (B) a fost de 1.000.000 u.m. (30.000 u.m.), inclusiv câștigul din activitatea la care s-a renunțat. Întrebarea este dacă acest câștig ar trebui raportat separat de profitul din exploatare al entităților? Câștigul din activitatea abandonată este ne semnificativ în cazul entității A, reprezentând 1% din valoarea profitului din exploatare, iar previziunile viitoare nu sunt influențate în mod semnificativ de prezentarea sa. Dar în cazul entității B, raportarea separată a câștigului din activitatea abandonată este relevantă. Orice previziuni de profit ar trebui să ia în considerare un profit din exploatare de 20.000 u.m., adică cel generat de activitățile recurente ale entității.

Situațiile financiare reprezintă fenomenele economice în cuvinte și cifre. Pentru a fi utile, informațiile financiare trebuie nu numai să reprezinte fenomene relevante, ci și să reprezinte fidel substanța fenomenelor pe care pretind că le reprezintă (CCRF2.12). O reprezentare fidelă este completă (sunt raportate toate informațiile necesare), neutră (nu există prejudecăți în selectarea sau prezentarea informațiilor financiare; neutralitatea este susținută de exercitarea prudenței) și lipsită de erori semnificative (nu există erori sau omisiuni).

De exemplu, în cazul în care în jurul produselor unei entități izbucnește un scandal (care are ca rezultat retragerea produselor de pe piață), iar entitatea este dată în judecată de numeroase părți terțe, prezentarea fidelă de informații înseamnă prezentarea de informații despre acest fenomen și despre orice procese asociate. Ascunderea acestor informații înseamnă că informațiile nu sunt complete (omit în mod înșelător potențialele pierderi viitoare), nu sunt neutre (informațiile sunt părtinitoare) și nu sunt lipsite de erori (deoarece probabil că datoriile sunt prezentate în mod eronat).

Pentru a fi utile, informațiile trebuie să fie atât relevante, cât și să ofere o reprezentare fidelă a ceea ce pretind a reprezenta. Nici o reprezentare fidelă a unui fenomen irelevant, nici o reprezentare nefidelă a unui fenomen relevant nu ajută utilizatorii să ia decizii bune (CCRF2.20).

Există patru caracteristici calitative anexe. Comparabilitatea este caracteristica calitativă care permite utilizatorilor să identifice și să înțeleagă asemănările și diferențele dintre elemente (CCRF2.24). Verificabilitatea contribuie la asigurarea utilizatorilor că informațiile reprezintă cu fidelitate fenomenele economice pe care pretind a le reprezenta. Verificabilitatea înseamnă că diferiți observatori informați și independenți ar putea ajunge la un consens, deși nu neapărat la un acord complet, că o anumită descriere este o reprezentare fidelă (CCRF2.30). Utilizatorii confundă uneori verificabilitatea cu existența unor documente, cum ar fi facturile sau contractele. Deși acest lucru poate fi cu siguranță de ajutor, diferiți observatori pot ajunge în continuare la concluzii diferite cu privire la fenomenele care sunt reprezentate, pe baza circumstanțelor specifice ale evenimentelor și tranzacțiilor. Punctualitatea înseamnă că informațiile trebuie să fie disponibile pentru factorii de decizie la timp pentru a putea influența deciziile acestora. În general, cu cât informațiile sunt mai vechi, cu atât sunt mai puțin utile (CCRF2.33). Clasificarea, caracterizarea și prezentarea clară și concisă a informațiilor le face ușor de înțeles (inteligibile) (CCRF2.34).

Caracteristicile calitative anexe ar trebui să fie maximizate în măsura în care este posibil. Cu toate acestea, respectarea caracteristicilor calitative anexe, fie individual, fie ca grup, nu poate face ca informațiile să fie utile dacă acestea sunt irelevante sau nu oferă o reprezentare fidelă a ceea ce se presupune că reprezintă (CCRF2.37). În plus, caracteristicile calitative anexe nu prevalează asupra caracteristicilor calitative fundamentale. De exemplu, chiar dacă agregarea are ca rezultat informații mai inteligibile, nu ar trebui să se efectueze nicio agregare sau simplificare excesivă dacă acestea au ca rezultat informații care nu mai sunt relevante (împiedică prognoza, pierzându-și astfel valoarea predictivă) sau fidele.

De exemplu, entitatea A și entitatea B sunt concurente care activează în același sector de activitate și întocmesc situații financiare în conformitate cu IFRS, care sunt auditate în conformitate cu reglementările în vigoare în jurisdicția respectivă. Ambele societăți utilizează metoda "primul intrat-primul ieșit" (FIFO) pentru a evalua stocurile. Entitatea A își publică situațiile financiare imediat după încheierea perioadei de raportare, în timp ce entitatea B le publică la trei luni după încheierea perioadei de raportare. Entitatea A întocmește situații financiare cu mai puține subgrupuri și subtotaluri în comparație cu entitatea B. Implicațiile în ceea ce privește caracteristicile calitative anexe sunt următoarele: informațiile sunt verificabile pentru ambele entități, deoarece situațiile financiare sunt auditate (auditorii au verificat situațiile financiare). În plus, informațiile sunt comparabile, deoarece ambele entități utilizează aceeași ipoteză privind fluxul de costuri. Cu toate acestea, informațiile sunt mai oportune (disponibile rapid pentru utilizatori) pentru entitatea A, dar mai puțin inteligibile (mai puține clasificări) decât cele ale entității B.

Costul este întotdeauna o constrângere pentru producerea de informații financiare. Deoarece raportarea informațiilor financiare implică costuri, este important ca aceste costuri să fie justificate de beneficiile raportării informațiilor respective (CCRF2.39). Logica este că utilizatorii ar trebui să beneficieze mai mult de pe urma informațiilor decât costurile pe care le suportă pentru a le obține. În timp ce costurile sunt întotdeauna mai vizibile (de exemplu, formarea personalului, componente hardware și software, colectarea de informații), beneficiile nu sunt întotdeauna ușor de determinat. Astfel de beneficii se referă la informații mai relevante și mai fidele, poate în ceea ce privește publicarea la timp sau comparabilitatea. Beneficiul final înseamnă luarea unor decizii mai bune, dar și acesta este un beneficiu foarte dificil de determinat.

(3) Situațiile financiare și entitatea raportoare

Această secțiune oferă detalii despre situațiile financiare, entitatea raportoare și perioada de raportare (a se vedea figura 5).

Figura 5. Situațiile financiare și entitatea raportoare



Obiectivul situațiilor financiare este de a furniza informații financiare despre activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile și cheltuielile entității raportoare, care să fie utile utilizatorilor situațiilor financiare pentru a evalua perspectivele viitoarelor intrări nete de trezorerie ale entității raportoare și pentru a evalua modul în care administrația gestionează resursele economice ale entității (CCRF3.2). Situațiile financiare se întocmesc pentru o perioadă determinată, denumită perioadă de raportare, fiind furnizate informații comparative pentru cel puțin o perioadă anterioară de raportare. În mod normal, situațiile financiare se întocmesc în ipoteza că entitatea raportoare va continua să funcționeze în viitorul apropiat în condiții normale de exploatare (CCRF3.9).

O entitate raportoare este o entitate care este obligată sau care alege să întocmească situații financiare. O entitate raportoare poate fi o singură entitate sau o parte a unei entități sau poate cuprinde mai multe entități. O entitate raportoare nu este neapărat o entitate juridică (CCRF3.10).

De exemplu, entitatea A este entitatea-mamă a trei filiale. Împreună, acestea formează un grup. Grupul întocmește situații financiare pentru perioada 1 aprilie-31 martie a fiecărui an. Entitatea raportoare este grupul, iar perioada de raportare este perioada de 12 luni cuprinsă între 1 aprilie și 31 martie.

După cum se poate observa aici, această abordare a CCRF și a multor standarde IFRS, care permite flexibilitate în alegerile unei entități, susține ideea standardelor bazate pe principii la care subscriu standardele IFRS. În acest caz, entitatea raportoare nu este neapărat o entitate juridică, dar alegerea de a întocmi situații financiare o califică drept entitate raportoare. Abordări similare există și în alte standarde IFRS. Să luăm, de exemplu, IAS 16 Imobilizări corporale. IAS 16 nu prescrie unitatea de agregare pentru recunoașterea unui activ în conformitate cu principiile sale. Prin urmare, conducerea trebuie să-și exercite raționamentul pentru a determina ce este un activ sau care este nivelul de raportare în cazul grupului compus din entitatea A și cele trei filiale ale sale.

(4) Elementele situațiilor financiare

Elementele situațiilor financiare care sunt definite în CCRF sunt: activele, datoriile și capitalurile proprii (toate legate de poziția financiară a entității raportoare); și veniturile și cheltuielile, legate de performanța financiară a entității raportoare (CCRF4.1).

Definiția unui activ a fost modificată în revizuirea din 2018 a CCRF. Conform acestei noi definiții, un activ este o resursă economică prezentă controlată de entitate ca urmare a unor evenimente trecute (CCRF4.3). O resursă economică este un drept care are potențialul de a produce beneficii economice (CCRF4.4)

De exemplu, o furgonetă achiziționată pentru a transporta mărfuri este un activ pentru entitatea care o controlează. Achiziția îi conferă entității dreptul de a utiliza furgoneta în activitatea sa. Furgoneta este controlată, fiind cumpărată, și are potențialul de a produce beneficii economice, având în vedere contribuția sa la activitatea comercială a entității.

Ca un alt exemplu, o entitate utilizează în activitatea sa software cu sursă deschisă. Entitatea are dreptul de a utiliza activul, deoarece software-ul este open source. Prin urmare, software-ul are potențialul de a produce beneficii economice pentru entitate. Cu toate acestea, entitatea nu deține controlul asupra software-ului, acesta fiind în domeniul public. Prin urmare, software-ul nu este un activ pentru entitatea care îl utilizează.

O datorie este o obligație prezentă a entității de a transfera o resursă economică ca urmare a unor evenimente trecute (CCRF4.26) Pentru ca o datorie să existe, trebuie îndeplinite trei criterii: entitatea are o obligație, obligația este de a transfera o resursă economică, iar obligația este o obligație prezentă care există ca urmare a unor evenimente trecute (CCRF4.27).

De exemplu, împrumuturile bancare generează o datorie pentru entitatea raportoare, deoarece aceasta are obligația de a rambursa împrumutul, adică de a transfera numerar băncii în perioadele viitoare. Această obligație rezultă din momentul în care împrumutul este contractat (adică evenimentul trecut).

Capitalurile proprii reprezintă interesul rezidual în activele entității după scăderea tuturor datoriilor acesteia (CCRF4.63). Astfel, de exemplu, capitalurile proprii ale unei entități cu active de 200.000 u.m. și datorii de 150.000 u.m. se ridică la 50.000 u.m.. Aceasta este ceea ce rămâne să fie distribuit acționarilor

(proprietarilor) entității după plata tuturor datoriilor sale. Această poziție este una foarte riscantă pentru investitori, deoarece aceștia vor beneficia de acest capital doar în măsura în care rămâne capital după plata tuturor datoriilor entității (de exemplu, față de angajați, creditorii, cum ar fi băncile, furnizorii, statele naționale etc.). Acesta este probabil unul dintre motivele pentru care Consiliul a preferat investitorii în detrimentul celorlalte categorii de utilizatori ai situațiilor financiare. Se presupune, de asemenea, că aceștia au un nivel bun de înțelegere a raportării financiare, fiind capabili să evalueze informațiile financiare care sunt produse.

Veniturile sunt creșteri ale activelor sau scăderi ale datoriilor care au ca rezultat creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele provenite din contribuțiile deținătorilor de capitaluri proprii (CCRF4.68). Prin urmare, tranzacțiile precum împrumuturile sau donațiile din partea acționarilor entității nu se consideră venituri.

Cheltuielile sunt scăderi ale activelor sau creșteri ale datoriilor care au ca rezultat scăderea capitalurilor proprii, altele decât cele distribuite către deținătorii de capitaluri proprii (CCRF4.69). Distribuiri din profit (de exemplu, sub formă de dividende) nu reprezintă, de aceea, cheltuieli.

De exemplu, atunci când o entitate vinde la un preț de 10 u.m. o marfă care a costat 8 u.m., ea recunoaște un venit de 10 u.m., deoarece are dreptul de a primi 10 u.m. de la clienții săi în schimbul mărfii. Acest drept apare sub forma unei creșteri a activelor, contribuind la o creștere a capitalurilor proprii și dintr-o tranzacție, altele decât cele legate de contribuțiile acționarilor. În plus, vânzarea stocurilor are ca rezultat o scădere a activelor (sub formă de stocuri) și, prin urmare, o scădere a capitalurilor proprii, dintr-o tranzacție, altele decât cele cu acționarii, ceea ce implică recunoașterea unei cheltuieli în valoare de 8 u.m..

(5) Recunoaștere și derecunoaștere

Recunoașterea este procesul de înregistrare în vederea includerii în situația poziției financiare sau în situația (situațiile) performanței financiare a unui element care corespunde definiției unuia dintre elementele situațiilor financiare - un activ, o datorie, capitaluri proprii, venituri sau cheltuieli. Recunoașterea implică includerea elementului respectiv într-una dintre aceste situații financiare - fie singur, fie prin agregare cu alte elemente - în cuvinte și cu o valoare monetară și includerea acestei valori în unul sau mai multe totaluri din acea situație. Valoarea la care un activ, o datorie sau capitalurile proprii sunt recunoscute în situația poziției financiare este denumită "valoarea contabilă" a elementului respectiv (CCRF5.1). Numai elementele care corespund definiției unui element sunt recunoscute, dar nu toate elementele care corespund definiției sunt recunoscute. Elementele sunt recunoscute atunci când informația este utilă, adică relevantă și exprimă o reprezentare fidelă, iar o astfel de informație este produsă cu un cost mai mic decât beneficiile obținute din ea.

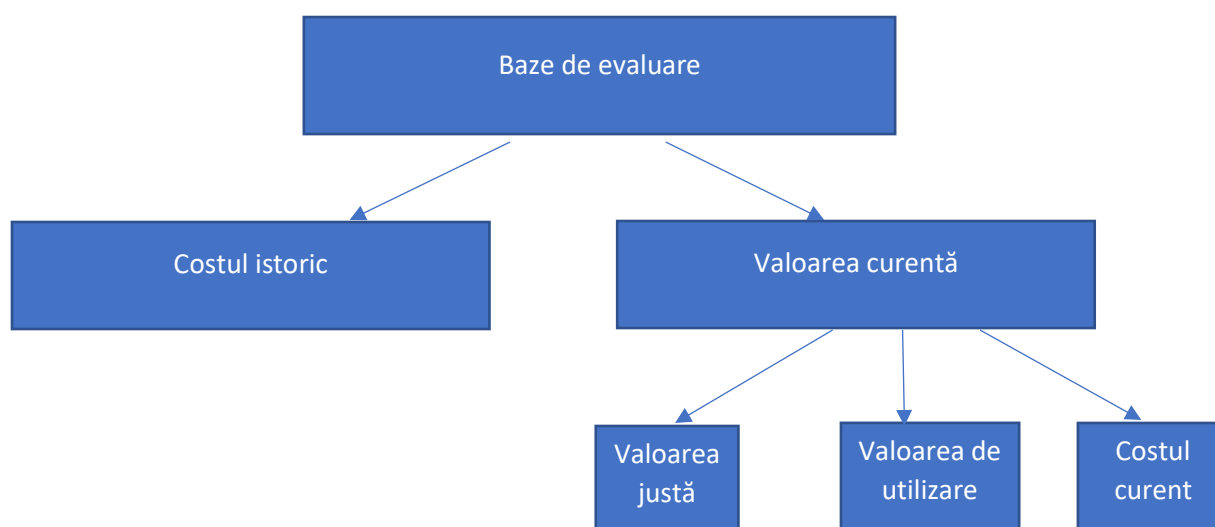
De exemplu, chiar dacă un element corespunde definiției unui activ, poate fi prea costisitor să i se stabilească o valoare. Având în vedere constrângerile legate de costuri și relația cost-beneficiu, este posibil ca elementul să nu fie recunoscut în situația poziției financiare.

Derecunoașterea este eliminarea totală sau parțială a unui activ sau a unei datorii din situația poziției financiare a unei entități. Derecunoașterea are loc, în mod normal, atunci când elementul respectiv nu mai corespunde definiției unui activ sau a unei datorii (CCRF5.26). De exemplu, acest lucru se întâmplă atunci când elementele de activ sunt realizate (prin vânzare sau consum), sau când elementele de datorii sunt decontate (prin plată sau transfer către o terță parte).

(6) Principiile de evaluare

Elementele recunoscute în situațiile financiare sunt cuantificate în termeni monetari. Acest lucru necesită selectarea unei baze de evaluare (CCRF6.1) (a se vedea figura 6).

Figura 6. Baze de evaluare



Bazele de evaluare în cost istoric furnizează informații monetare despre active, datorii și veniturile și cheltuielile aferente, utilizând informații derivate, cel puțin parțial, din prețul tranzacției sau al altui eveniment care le-a generat (CCRF6.4). Astfel de informații pot avea un grad mare de verificabilitate, dar pot să nu fie foarte relevante pentru luarea unor decizii. Destul de multe elemente din situațiile financiare sunt evaluate, totuși, la valori istorice.

Bazele de evaluare în valoare curentă furnizează informații monetare despre active, datorii și veniturile și cheltuielile aferente, folosind informații actualizate pentru a reflecta condițiile de la data evaluării. Datorită actualizării, valorile curente ale activelor și datoriilor reflectă modificările survenite de la data evaluării anterioare, în estimările fluxurilor de trezorerie și în alți factori reflectați în acele valori curente (CCRF6.10). Bazele de evaluare în valoare curentă includ valoarea justă, valoarea de utilizare pentru active și valoarea de decontare pentru datorii, precum și costul curent (CCRF6.11). Aceste valori pot fi foarte relevante pentru luarea unor decizii și, prin urmare, sunt utilizate pentru a evalua anumite elemente ale situațiilor financiare.

Valoarea justă este prețul care ar fi primit pentru a vinde un activ sau plătit pentru a transfera o datorie, într-o tranzacție normală între participanții la piață la data evaluării (CCRF6.12).

Valoarea de utilizare este valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie sau a altor beneficii economice pe care o entitate se așteaptă să le obțină din utilizarea unui activ și din cedarea sa finală. Valoarea de decontare este valoarea actualizată a numerarului sau a altor resurse economice pe care o entitate se așteaptă să fie obligată să le transfere la decontarea unei datorii (CCRF6.17).

Costul curent al unui activ este costul unui activ echivalent la data evaluării, care cuprinde contravaloarea care ar fi plătită la data evaluării plus costurile de tranzacție care ar fi suportate la acea dată. Costul curent al unei datorii este contravaloarea care ar fi primită pentru o datorie echivalentă la data evaluării minus costurile de tranzacție care ar fi suportate la acea dată. Costul curent, ca și costul istoric, este o valoare de intrare: el reflectă prețurile de pe piață pe care entitatea ar achiziționa activul sau ar angaja datoria. Prin urmare, este diferit de valoarea justă, valoarea de utilizare și valoarea de decontare, care sunt valori de ieșire. Cu toate acestea, spre deosebire de costul istoric, costul curent reflectă condițiile de la data evaluării (CCRF6.21).

De exemplu, costul istoric al unei clădiri este costul la care a fost achiziționată clădirea, să spunem 10.000 u.m. ajustat pentru amortizarea de 2.000 u.m.. Aceasta înseamnă o valoare contabilă de 8.000 u.m.. Dacă clădiri similare sunt vândute pe piață la un preț mediu de 12.000 u.m., înseamnă că valoarea justă a clădirii este de 12.000 u.m.. Pentru a achiziționa o clădire similară, inclusiv costurile de tranzacție, costul curent este estimat la 11.500 u.m.. Atunci când fluxurile de trezorerie viitoare așteptate din utilizarea clădirii sunt actualizate, se obține o valoare de utilizare de 10.000 u.m..

La selectarea unei baze de evaluare pentru un activ sau o datorie și pentru veniturile și cheltuielile aferente, este necesar să se ia în considerare natura informațiilor pe care baza de evaluare le va produce atât în situația poziției financiare, cât și în situația (situațiile) privind performanța financiară, precum și alți factori (CCRF6.43), cum ar fi contribuția la fluxurile de trezorerie viitoare și impactul evaluării asupra caracteristicilor calitative.

De exemplu, în cazul în care clădirea menționată mai sus produce fluxuri de trezorerie viitoare indirecte, deoarece este utilizată în combinație cu alte active (ceea ce este cazul dacă găzduiește activitatea de producție), costul istoric sau costul curent poate oferi informații mai relevante. În cazul în care clădirea este închiriată și produce fluxuri de trezorerie în mod independent, o valoare de tip curent și, în special, valoarea sa justă, ar putea furniza informații mai relevante.

În cazul activelor financiare, dacă acestea sunt deținute pe termen lung și entitatea nu intenționează să le vândă în scopuri speculative, costul istoric al acestora ar putea fi mai relevant pentru utilizatorii situațiilor financiare, deoarece furnizarea valorii lor juste ar putea induce o anumită incertitudine în raționamentul utilizatorilor. Dar valoarea justă a activelor financiare foarte lichide, destinate vânzării imediate de către entitate, este probabil mai relevantă decât costul lor istoric.

De aici se desprind două concluzii:

- 1) situațiile financiare sunt prezentate în valori diferite. Unele elemente sunt evaluate la valori istorice, altele sunt evaluate la valori curente. Prin urmare, utilizatorii trebuie să fie informați cu privire la aceste politici și ar trebui să fie capabili să evalueze implicațiile, prin furnizarea de informații suficiente și relevante pentru utilizatorii de informații financiare.
- 2) diferitele baze de evaluare au un impact semnificativ asupra situațiilor financiare. Ajustările la valoarea justă au, în general, efect asupra performanței în perioada ajustării, în timp ce valorile istorice nu au acest efect.

(7) Prezentarea și informațiile de prezentat

Comunicarea eficientă a informațiilor din situațiile financiare face ca aceste informații să fie mai relevante și contribuie la o reprezentare fidelă a activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor și cheltuielilor unei entități. De asemenea, ea îmbunătățește capacitatea de înțelegere și comparabilitate a informațiilor din situațiile financiare. Comunicarea eficientă a informațiilor din situațiile financiare necesită concentrarea asupra obiectivelor și principiilor de prezentare și de publicare, mai degrabă decât asupra regulilor; clasificarea informațiilor într-un mod care să grupeze elementele similare și să separe elementele diferite; și agregarea informațiilor astfel încât acestea să nu fie ascunse fie de detalii inutile, fie de o agregare excesivă (CCRF7.2).

Clasificarea reprezintă sortarea activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor sau cheltuielilor pe baza unor caracteristici comune în scopul prezentării și al publicării informațiilor. Aceste caracteristici includ - dar nu se limitează la - natura elementelor, rolul (sau funcția) lor în cadrul activităților comerciale desfășurate de entitate și modul în care sunt evaluate (CCRF7.7).

Agregarea reprezintă gruparea activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor sau cheltuielilor care au caracteristici comune și care sunt incluse în aceeași clasificare (CCRF7.20). În diferite părți ale situațiilor financiare pot fi necesare diferite niveluri de agregare. De exemplu, în mod obișnuit, situația poziției financiare și situația (situațiile) performanței financiare furnizează informații sintetizate, iar informațiile mai detaliate sunt furnizate în note (CCRF7.22). Altfel spus, majoritatea entităților vor raporta o singură linie pentru stocuri în situația poziției financiare, agregând astfel diferite tipuri de stocuri, cum ar fi materii prime, produse finite sau mărfuri. Stocurile au același rol în cadrul entității și, în general, sunt evaluate la costul istoric, făcând astfel posibilă agregarea. Notele oferă detalii despre fiecare tip de stoc (cum ar fi metodele de repartizare a costurilor sau eventualele reduceri de valoare).

Alegerea bazelor de evaluare este, de asemenea, influențată de continuitatea exploatării, adică de măsura în care entitatea își va continua activitatea în mod normal în viitorul previzibil. În cazul în care această ipoteză este respinsă în cazul unei entități, atunci bazele de evaluare utilizate în mod obișnuit vor fi, de asemenea, ajustate către valorile de lichidare (mai actuale).

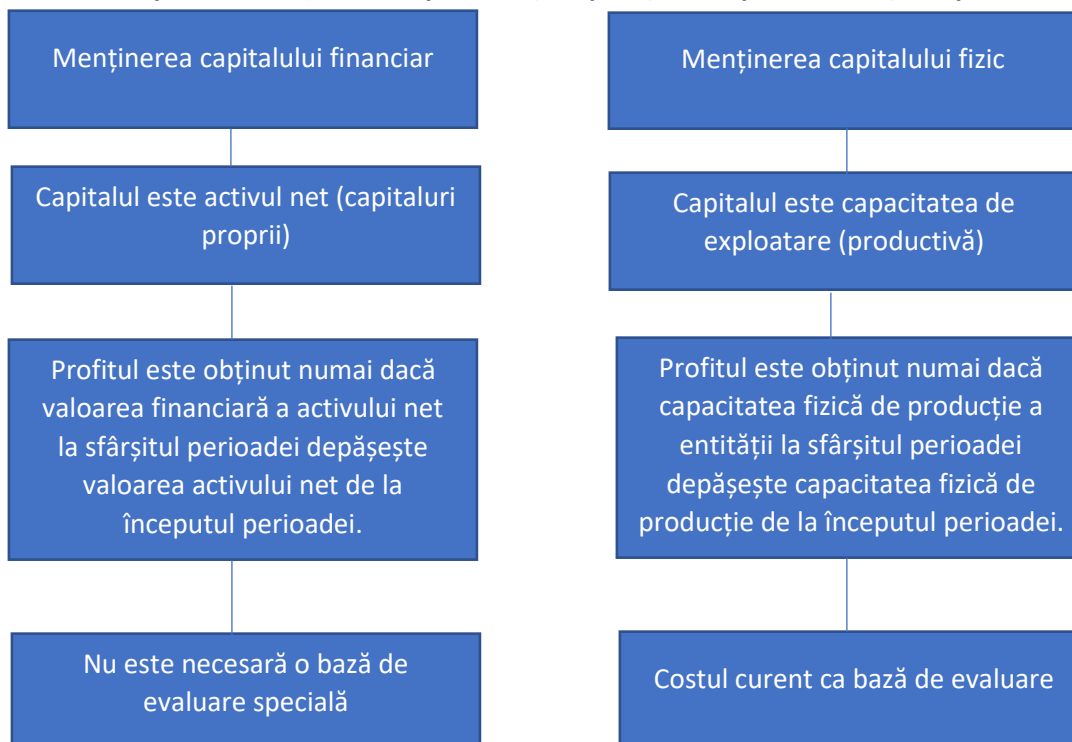
(8) Conceptele de capital și de menținere a capitalului

Majoritatea entităților adoptă conceptul de capital financiar la întocmirea situațiilor financiare. În cazul conceptului capitalului financiar, cum ar fi banii investiți sau puterea de cumpărare investită, capitalul este

sinonim cu activele nete sau capitalurile proprii ale entității. În cazul conceptului de capital fizic, cum ar fi capacitatea de exploatare, capitalul este considerat ca fiind capacitatea de producție a entității, bazată, de exemplu, pe unități de producție pe zi (CCRF8.1).

Diferența dintre cele două concepte constă în modul în care sunt tratate efectele modificărilor prețurilor activelor și datoriilor. Figura 7 explică semnificația conceptelor de menținere a capitalului și momentul în care se recunoaște profitul în fiecare caz.

Figura 7. Abordările privind întreținerea capitalului și implicațiile asupra recunoașterii profitului



De exemplu, în cazul în care o entitate deține 1.000 de unități de stocuri la 300 u.m. la începutul perioadei și la 400 u.m. la sfârșitul perioadei, profitul recunoscut ar fi de 100 u.m. în conformitate cu conceptul de menținere a capitalului financiar. Cu toate acestea, în termeni fizici, cantitatea este aceeași (1.000 de unități) și, prin urmare, nu ar fi recunoscut niciun profit în conformitate cu conceptul de menținere a capitalului fizic.

EXEMPLU

CCRF Ltd. este un grup de entități care publică situații financiare conform cu IFRS auditate. Cel mai recent set de situații financiare acoperă perioada 1 ianuarie - 31 decembrie 20X1, cu informații comparative pentru 20X0. Situațiile financiare sunt publicate în mod regulat în termen de două luni de la sfârșitul anului.

Situația poziției financiare reflectă activele clasificate ca active curente și necurente și datoriile clasificate ca datorii curente și necurente, cu 3 sau 4 rânduri în fiecare categorie, iar detaliile suplimentare sunt furnizate în note.

Unul dintre aceste elemente îl reprezintă imobilizările corporale, iar entitatea raportează în notele explicative la situațiile financiare natura activelor din această linie, clasele principale (terenuri, clădiri și echipamente), o descriere numerică a modificărilor din cursul anului și detalii privind evaluarea elementelor respective. Clădirile și echipamentele sunt evaluate la costul istoric, în timp ce terenurile sunt prezentate la valori reevaluate. Terenurile au fost evaluate la cost până în 20X0, dar entitatea a schimbat politica și a decis să le reevalueze, în mod similar cu principalii jucători din industrie. Nu sunt omise active din aceste clase și valoarea lor nu este supraevaluată.

Entitatea a vândut o clădire în cursul anului, conducerea sa fiind mulțumită de câștigul obținut. Cu toate acestea, câștigul nu este raportat separat de profitul din exploatare, nici în situația profitului sau pierderii, nici în note.

Discutați aplicabilitatea CCRF în cazul CCRF Ltd.

SOLUȚIE

CCRF Ltd. este entitatea raportoare, iar anul calendaristic este perioada de raportare.

Detaliile furnizate cu privire la CCRF Ltd. indică următoarele aspecte privind caracteristicile calitative:

- informațiile furnizate sunt relevante. Costul istoric poate fi relevant deoarece folosește informații din tranzacții anterioare și reflectă consumul activelor și amortizarea acestora. În plus, valoarea justă poate avea o valoare predictivă, reflectând așteptările actuale ale pieței;

- informațiile sunt reprezentate fidel, deoarece caracterul complet (nu lipsesc active) și neutralitatea (care rezultă din exercitarea prudenței) sunt evidente;

- verificabilitatea este asigurată (o caracteristică calitativă anexă), deoarece situațiile financiare sunt auditate;

- clasificarea activelor și datoriilor contribuie la inteligibilitatea informațiilor financiare, ceea ce reprezintă, de asemenea, o caracteristică calitativă anexă;

- informațiile sunt publicate la timp, deoarece entitatea publică situațiile financiare relativ repede după încheierea exercițiului financiar;

- detaliile furnizate în note contribuie la exhaustivitate, care este un atribut al reprezentării fidele;

- modificarea politicii de evaluare sporește comparabilitatea cu jucătorii din industrie.

Agregarea valorii terenurilor, clădirilor și echipamentelor într-un singur rând conduce la o comunicare eficientă, deoarece elementele similare sunt grupate împreună, iar agregarea evită detaliile inutile.

Bazele de evaluare selectate sunt costul istoric (pentru clădiri și echipamente) și valorile curente (pentru terenuri). Deoarece clădirile și echipamentele generează fluxuri de trezorerie împreună cu alte active, costul istoric este o informație relevantă. De obicei, există o piață activă pentru terenuri, astfel încât determinarea valorii lor curente poate să nu fie foarte costisitoare.

Faptul că entitatea nu prezintă separat câștigul obținut din vânzarea clădirii are un impact negativ asupra relevanței informațiilor contabile. Această agregare poate induce în eroare, în special dacă este semnificativă, atunci când profiturile viitoare sunt prognozate pe baza profitului curent.