



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® 8 Politici contabile, schimbări de estimări contabile și erori



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 8 Politici contabile, schimbări de estimări contabile și erori

DOMENIU DE APLICARE ȘI DEFINIȚII CHEIE

Standardul IAS 8 Politici contabile, schimbări de estimări contabile și erori se aplică în selectarea și aplicarea politicilor contabile, precum și la contabilizarea schimbărilor de politici contabile, a schimbărilor de estimări contabile și a corecțiilor erorilor din perioadele anterioare.

Tabelul 1. Definiții cheie pentru Standardul IAS 8

Termen	Definiție
Politici contabile	Politicile contabile sunt principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare.
O schimbare de estimare contabilă	O schimbare de estimare contabilă este o ajustare a valorii contabile a unui activ sau a unei datorii, sau a valorii consumului periodic al unui activ, care rezultă din evaluarea situației actuale a activelor și datoriilor, precum și a beneficiilor și obligațiilor viitoare preconizate asociate cu acestea. Schimbările de estimări contabile rezultă din informații noi sau din evoluții noi și, prin urmare, nu sunt corecții de erori.
Erori din perioada anterioară	Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și inexactități în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare, care rezultă din neutilizarea sau din utilizarea necorespunzătoare a unor informații fiabile care: (a) erau disponibile în momentul în care situațiile financiare pentru perioadele respective au fost autorizate pentru publicare; și (b) ar fi putut fi obținute și luate în considerare, în mod rezonabil, la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare respective. Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, ale greșelilor în aplicarea politicilor contabile, ale omisiunilor sau interpretărilor eronate ale faptelor, precum și ale fraudei.

RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

Ca urmare a incertitudinilor inerente activităților comerciale, multe elemente din situațiile financiare nu pot fi măsurate cu precizie, ci doar **estimate**. Estimările implică judecăți bazate pe cele mai recente și fiabile informații disponibile. Problema contabilă de bază este dacă schimbările estimărilor contabile ar trebui raportate ca ajustări ale situațiilor financiare din perioadele anterioare sau dacă ar trebui să afecteze doar anul curent și anii viitori.

Există două mari categorii de schimbări în contabilitate:

- Schimbări de estimări
- Schimbări de politici

Contrar a ceea ce se crede de obicei, informațiile contabile nu pot fi întotdeauna măsurate cu precizie. Pentru a fi raportate în timp util pentru luarea deciziilor, informațiile contabile trebuie să se bazeze adesea pe estimări ale evenimentelor viitoare. Este posibil ca aceste estimări, care se bazează pe cea mai bună

apreciere profesională având în vedere informațiile disponibile la momentul respectiv, să trebuiască să fie revizuite ulterior.

Un exemplu de schimbare de estimări îl reprezintă schimbarea metodei de amortizare. Dacă o entitate schimbă metoda de amortizare pentru un anumit activ, aceasta exprimă o schimbare în modelul de utilizare preconizat pentru acel activ. De aceea, o schimbare a metodei de amortizare este tratată ca o schimbare de estimare.

Schimbările contabile diminuează caracteristicile informaționale de comparabilitate și permanența metodelor.

Comparabilitatea permite utilizatorilor să raporteze informațiile contabile la un punct de referință sau la un standard. Criteriul de referință poate lua forma situațiilor financiare ale unei alte firme sau a datelor financiare ale aceleiași firme, dar pentru o altă perioadă de timp. O schimbare contabilă ar putea îngreuna compararea datelor de la o perioadă la alta sau de la o firmă la alta, ceea ce ar afecta comparabilitatea. De exemplu, în cazul în care o societate a trecut de la amortizarea liniară la amortizarea degresivă în 2015, cheltuiala cu amortizarea pentru 2015 nu ar putea fi comparată cu cheltuiala cu amortizarea din anii anteriori fără a cunoaște efectele modificării metodei de amortizare.

Permanența metodelor înseamnă că o entitate aplică aceleași metode pentru tranzacții și evenimente similare de la o perioadă la alta. Prin urmare, schimbările contabile, în special modificările metodelor utilizate, ar afecta caracteristica informațională a permanenței metodelor.

Utilizarea unor estimări rezonabile este o parte esențială a întocmirii situațiilor financiare și nu subminează fiabilitatea acestora. O estimare poate necesita o revizuire în cazul în care apar schimbări în circumstanțele pe care s-a bazat estimarea sau ca urmare a unor informații noi sau a unei experiențe mai mari. Prin natura sa, revizuirea unei estimări nu se referă la perioadele anterioare și nu reprezintă corectarea unei erori. O modificare a bazelor de evaluare aplicate reprezintă o schimbare a unei politici contabile și nu o schimbare a unei estimări contabile.

Recunoașterea prospectivă a efectului unei modificări a unei estimări contabile înseamnă că modificarea se aplică tranzacțiilor, altor evenimente și condiții de la data modificării estimării. O modificare a unei estimări contabile poate afecta doar profitul sau pierderea perioadei curente sau profitul sau pierderea atât a perioadei curente, cât și a perioadelor viitoare.

Printre exemplele de domenii în care se fac deseori modificări ale estimărilor contabile se numără următoarele:

- (1) Creanțe neîncasate
- (2) Durata de viață utilă a activelor amortizabile sau necorporale
- (3) Valorile reziduale ale activelor amortizabile
- (4) Provizioane pentru garanții
- (5) Cantități de rezerve minerale care urmează să fie epuizate

- (6) Ipoteze actuariale pentru pensii sau alte beneficii postangajare
- (7) Numărul de perioade care beneficiază de costuri amânate

O modificare a estimării ar trebui să se reflecte fie în perioada curentă, fie în perioada curentă și în perioadele viitoare. Nu trebuie realizate ajustări retrospective pentru o modificare a estimării contabile.

Exemplul 1 Schimbări de estimări contabile

La 1 ianuarie 2019, entitatea X a cumpărat un activ imobilizat pentru 100.000 u.m. și a estimat o durată de viață de 20 de ani. De asemenea, valoarea sa reziduală a fost estimată la 2.000 u.m.. În 2022, a avut loc o modificare a duratei de viață totale estimate, de la 20 la 16 ani și estimarea unei noi valori reziduale la 2.200 u.m. Utilizând metoda de amortizare liniară, cheltuiala cu amortizarea este calculată după cum urmează:

Valoare contabilă la 01 ianuarie 2019 (Cost inițial)	100.000 u.m.
Minus: amortizarea acumulată	
(100.000 u.m. - 2.000 u.m. / 20 de ani = 4.900 u.m. x 3 ani de amortizare = 14.700 u.m.)	(14.700 u.m.)
Valoarea contabilă	85.300 u.m.
Minus: valoarea reziduală reestimată	2.200 u.m.
Valoare amortizabilă	83.100 u.m.
Amortizarea pentru anul 2022 este:	
Valoare amortizabilă /durata de nouă viață = 83.100 u.m./13 ani =	6.392,3 u.m.
Valoarea contabila la sfârșitul anului 2022 = 100.000-(14.700+6.392,3)=	78.907,7 u.m.

Dr. Cheltuieli cu amortizarea	6.392,3	
		Cr. Amortizarea acumulată
		6.392,3

Acest tip de schimbare ar fi descris după cum urmează:

Entitatea a revizuit estimările privind durata de viață utilă a anumitor utilaje și instalații. Astfel de modificări au fost făcute pentru a reflecta mai bine perioada estimată în care activul va continua să funcționeze. Ca urmare a acestei schimbări, amortizarea anuală a crescut de la 4,900 u.m. la 6392.3 u.m. începând cu anul 2022.

Schimbări de politici contabile

O entitate trebuie să modifice o politică contabilă doar dacă modificarea este impusă de un IFRS sau dacă are drept rezultat situații financiare care oferă informații fiabile și mai relevante cu privire la efectele tranzacțiilor, ale altor evenimente sau condiții asupra poziției financiare, performanței financiare sau fluxurilor de trezorerie ale entității. Acest mod de aplicare se numește aplicare retrospectivă (sau retroactivă).

Atunci când o modificare de politică contabilă se aplică retrospectiv, entitatea trebuie să ajusteze soldul inițial al fiecărei componente de capital propriu afectate pentru cea mai îndepărtată perioadă anterioară prezentată, precum și celelalte valori comparative furnizate pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, ca și cum noua politică contabilă s-ar fi aplicat dintotdeauna. Aceste modificări sunt aplicate retroactiv cu excepția cazului când sunt imposibil de determinat fie efectele specifice perioadei, fie efectul cumulativ al modificării.

Exemplul 2 Exemplu de modificare a politicilor contabile

O corporație germană a constatat că metoda costului mediu ponderat reflectă mai bine decât FIFO modul de consum al stocurilor sale. Valoarea stocurilor pentru fiecare metodă au fost:

	<i>FIFO (în u.m.)</i>	<i>Costul mediu ponderat (în u.m.)</i>
1 ianuarie 2020	174.000	177.000
31 decembrie 2020	181.000	183.000
Rata de impozitare este de 40%.		
În situațiile sale financiare din 2020, ce sumă ar trebui să raporteze ca efect cumulativ al acestei modificări contabile?		
Metoda <i>costului mediu ponderat</i> începând cu 1 ianuarie 2020, anul în care se adoptă modificarea		177.000
Minus valoarea cf. metodei FIFO		174.000
Efectul cumulativ al modificării înainte de impozitare		3.000
Efectul cumulativ, net de impozite: 3.000 (100-40%)		1.800

O notă ar trebui să fie prezentată atunci când o modificare contabilă este considerată ca fiind nesemnificativă în anul curent, dar este posibil să fie semnificativă într-un an ulterior. În respectiva notă ar trebui să se precizeze natura și raționamentul unei astfel de schimbări de politică, inclusiv o explicație a motivelor pentru care noul concept este mai bun.

Pot apărea **erori în ceea ce privește** recunoașterea, evaluarea, prezentarea sau prezentarea elementelor din situațiile financiare. Situațiile financiare nu sunt conforme cu IFRS în cazul în care conțin fie erori materiale, fie erori ne semnificative făcute intenționat pentru a obține o anumită prezentare a poziției financiare, a performanței financiare sau a fluxurilor de trezorerie ale unei entități. Eventualele erori ale perioadei curente descoperite în perioada respectivă sunt corectate înainte de autorizarea publicării situațiilor financiare.

Exemplul 3 Erori contabile

Sun Corporation a cumpărat Sweet Company la 1 ianuarie 2016. Brevetele au fost înregistrate la valoarea de 100.000 u.m. și nu au fost amortizate. Durata de utilizare a brevetelor a fost estimată la 20 de ani. Corecția erorii la sfârșitul anului 2018 se realizează astfel:

Dr. Cheltuieli de amortizare		
(100.000 u.m./20 ani = 5.000 u.m. x 1 an pentru 2018)	5.000	
Dr. Rezultatul reportat		
(5.000 u.m. x 2 ani pentru 2016 și 2017)	10.000	
Cr. Brevete		15.000

În timpul procesului de contabilizare pot apărea numeroase erori. Multe dintre aceste erori vor fi descoperite și corectate în cursul normal al activității. Unele erori vor fi detectate după ce registrele au fost închise pentru o perioadă contabilă, necesitând astfel o ajustare a soldului profiturilor reținute. Majoritatea erorilor care nu sunt detectate se contrabalansează pe o perioadă de 2 ani, dar cele care nu sunt detectate necesită adesea o ajustare cumulativă după ce au fost detectate. Atunci când se detectează o eroare, toate situațiile financiare prezentate în scopuri comparative sunt corectate și retratate.

EXEMPLUL 4

Erori în înregistrările de închidere

A O entitate de producție pregătește următoarele trei înregistrări de închidere de sfârșit de an:

#1 Dr. Rezultatul reportat	65.350	
Cr. Venituri din servicii		65.350
#2 Dr. Rezultatul reportat	39.200	
Cr. Cheltuieli de publicitate	10.400	
Cr. Cheltuieli cu chiria	4.500	
Cr. Cheltuieli cu salariile	18.800	
Cr. Cheltuieli cu consumabilele	4.500	
#3 Dr. Rezultatul reportat	2.000	
Cr. Dividende de plătit		2.000

Se cere: Identificați eroarea (erorile) potențială (potențiale) în înregistrările de închidere.

Soluție:

1. Această înregistrare este făcută invers. Intrarea corectă ar fi:

Dr. Venituri din servicii 65.350

Cr. Rezultatul reportat 65.350

2. În această înregistrare, sumele debitoare nu sunt egale cu sumele creditoare. Rezultatul reportat trebuie debitat cu 38.200 u.m., nu cu 39.200 u.m..
3. Această înregistrare este incorectă. Dividendele de plătit nu sunt soldate la sfârșitul anului. Doar contul normal de dividende este creditat în cadrul unei înregistrări de închidere.

INFORMAȚII DE PREZENTAT

În cazul în care aplicarea inițială a unui IFRS are un efect asupra perioadei curente sau asupra oricărei perioade anterioare, dar nu este posibilă determinarea valorii ajustării, sau ar putea avea un efect asupra perioadelor viitoare, o entitate trebuie să prezinte informațiile menționate în IAS 8.28, ca de exemplu titlul respectivului IFRS și efectele schimbării.

În cazul în care o modificare voluntară de politici contabile are un efect asupra perioadei curente sau asupra oricărei perioade anterioare, ar avea un efect asupra perioadei respective, cu excepția cazului în care este imposibil să se determine valoarea ajustării, sau ar putea avea un efect asupra perioadelor viitoare, o entitate trebuie să prezinte informațiile menționate în par. IAS 8.29, ca de exemplu motivele pentru care noua politică este mai adecvată circumstanțelor entității.

În cazul în care o entitate nu a aplicat un nou IFRS care a fost emis, dar care nu este încă în vigoare, entitatea trebuie să prezinte informațiile menționate în IAS 8.30 ca de exemplu posibilul impact al schimbării respective odată de noul IFRS va fi aplicat.

O entitate trebuie să prezinte natura și valoarea unei modificări a unei estimări contabile care are un efect în perioada curentă sau care se preconizează că va avea un efect în perioadele viitoare, cu excepția prezentării efectului asupra perioadelor viitoare atunci când este imposibil de estimat acest efect.

Un bun **exemplu de modificare a entității de raportare** ar fi schimbarea formei unui parteneriat în societate comercială. Se solicită, de asemenea, publicarea unei note. Aceasta va implica transformarea și justificarea schimbării.

În urma unei combinări de întreprinderi, societatea combinată trebuie să furnizeze informații pro forma privind veniturile și profitul net pentru anul combinării și pentru anul precedent. Trebuie făcute calcule

pentru a ajusta cifrele raportate la ceea ce ar fi fost dacă combinarea ar fi avut loc la începutul anului precedent.

Rezumatul de mai jos prezintă procedurile contabile adecvate aplicabile fiecăreia dintre cele patru categorii principale acoperite de IAS 8.

Tabelul 2. Rezumat al procedurilor de raportare a schimbărilor contabile și a corecțiilor de erori

Categoria	Proceduri contabile
I. Schimbare de estimare	<ol style="list-style-type: none">1. Ajustarea fie a rezultatelor perioadei curente, fie a rezultatelor perioadei curente și viitoare.2. Nu există ajustări cumulative anterioare sau situații financiare retratate.
II. Schimbare de politici	<ol style="list-style-type: none">1. Ajustarea cumulativă directă a soldului de început al rezultatului reportat din primul exercițiu financiar prezentat în situațiile financiare.2. Retratarea situațiilor financiare pentru a reflecta noul principiu în scopuri comparative.
III. Prezentări pro forma după o combinare de întreprinderi	<ol style="list-style-type: none">1. Prezentarea suplimentară pentru anul combinării și pentru anul precedent a veniturilor și a profitului net ca și cum combinarea ar fi avut loc la începutul anului de combinare și al anului precedent.
IV. Corectarea erorilor	<ol style="list-style-type: none">1. În cazul în care a fost detectată o eroare în cursul perioadei, corectarea conturilor prin ajustări normale ale ciclului contabil.2. În cazul în care erorile sunt detectate într-o perioadă ulterioară, se ajustează pentru efectul erorilor semnificative prin efectuarea de ajustări ale perioadei anterioare direct în soldul rezultatului reportat pentru anii afectați de aceste erori. În cazul în care eroarea se referă la un an care nu este prezentat în situațiile financiare, se ajustează soldul rezultatului reportat pentru cel mai îndepărtat an prezentat. De asemenea, se corectează fiecare element prezentat în situațiile financiare comparative.3. Odată ce se descoperă o eroare în situațiile financiare emise anterior, trebuie să se prezinte natura erorii, efectul acesteia asupra situațiilor financiare și efectul acesteia asupra veniturilor și a profitului din perioada curentă.