



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® 10 Evenimente ulterioare perioadei de raportare



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

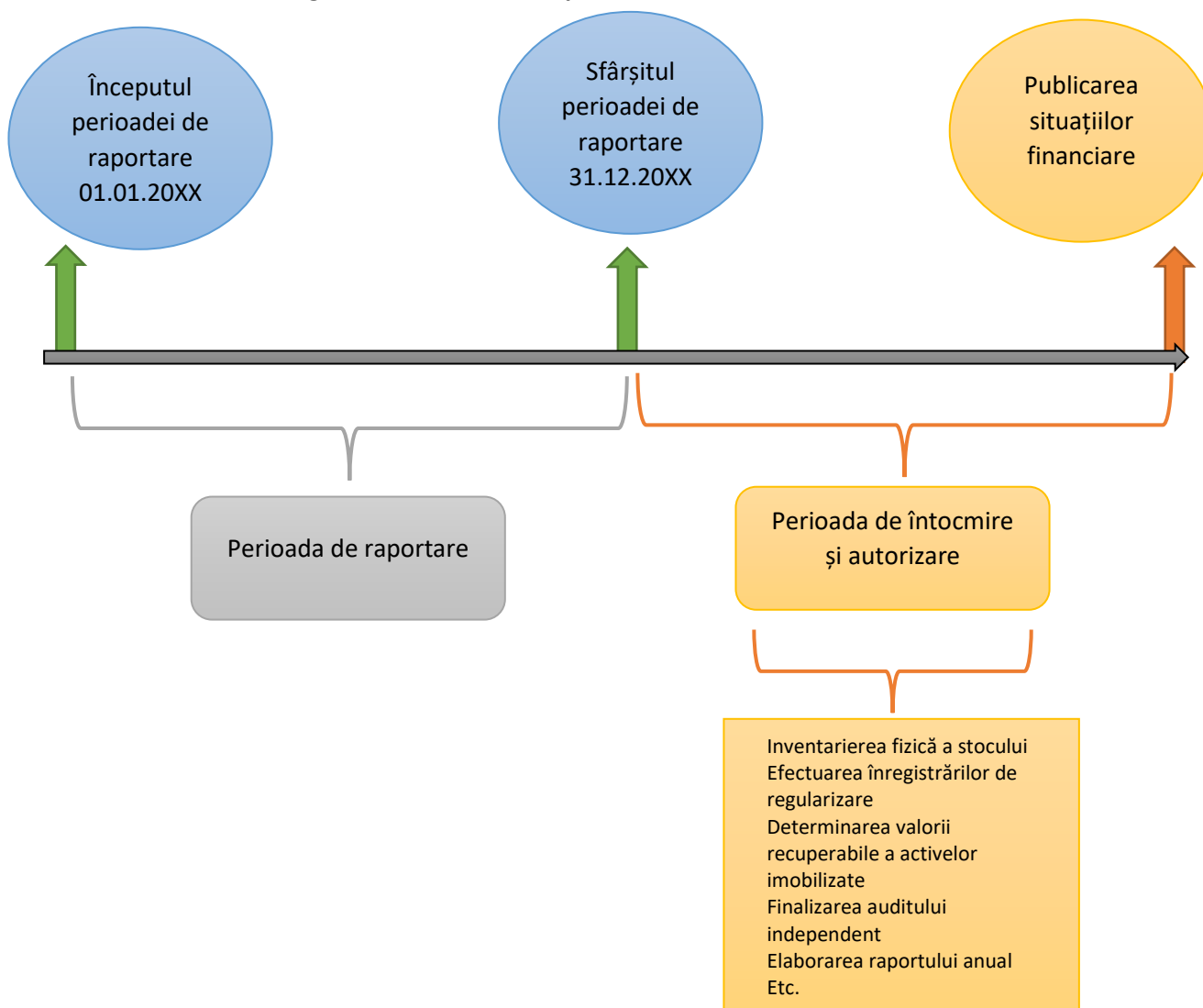
Standardul IAS 10 Evenimente ulterioare perioadei de raportare

DOMENIU DE APLICARE ȘI DEFINIȚII CHEIE

Obiectivul IAS 10 Evenimente ulterioare perioadei de raportare este de a prescrie momentul în care o entitate ar trebui să își ajusteze situațiile financiare pentru evenimentele ulterioare perioadei de raportare. Un alt scop este acela de a prescrie data la care este autorizată publicarea situațiilor financiare și informațiile de prezentat ulterior perioadei de raportare.

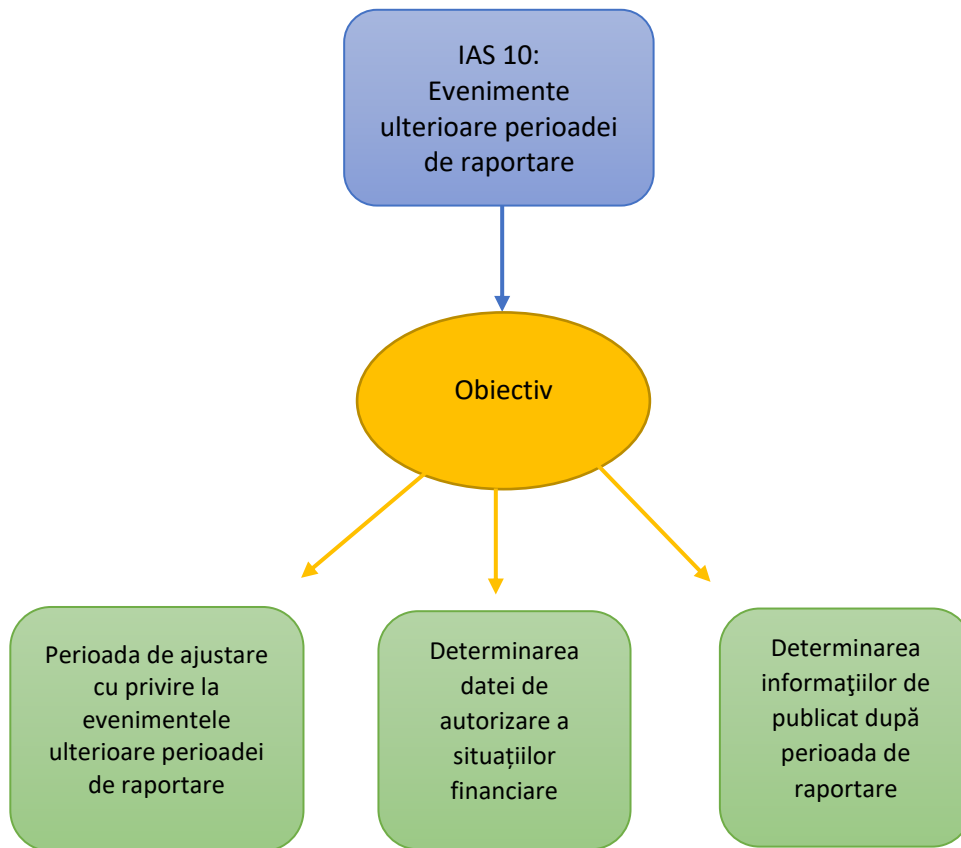
Întocmirea, autorizarea și publicarea situațiilor financiare a entităților necesită o anumită perioadă de timp. Acest lucru se datorează faptului că, după încheierea exercițiului financiar trebuie efectuate diverse activități pentru a finaliza situațiile financiare. Printre aceste activități se numără, de exemplu, inventarierea fizică a stocurilor, efectuarea înregistrărilor de regularizare și determinarea valorii recuperabile a activelor imobilizate. Mai mult, trebuie finalizat procesul de audit independent și trebuie pregătit raportul anual. Figura 1 prezintă calendarul de aplicare aferent standardului IAS 10, având ca punct de reper anul calendaristic ca perioadă de raportare (deși standardele IFRS nu impun această perioadă).

Figura 1. Calendarul de aplicare aferent standardului IAS 10



În perioada dintre sfârșitul exercițiului financiar și întocmirea situațiilor financiare pot avea loc tranzacții semnificative și diverse evenimente care afectează poziția financiară și performanța entității. Este important pentru utilizatorii situațiilor financiare, atunci când iau decizii, să știe dacă evenimentele care au loc în această perioadă vor afecta situațiile financiare ale entității sau dacă se va face o explicație în acest sens. Figura 2 detaliază domeniul de aplicare al standardului IAS 10.

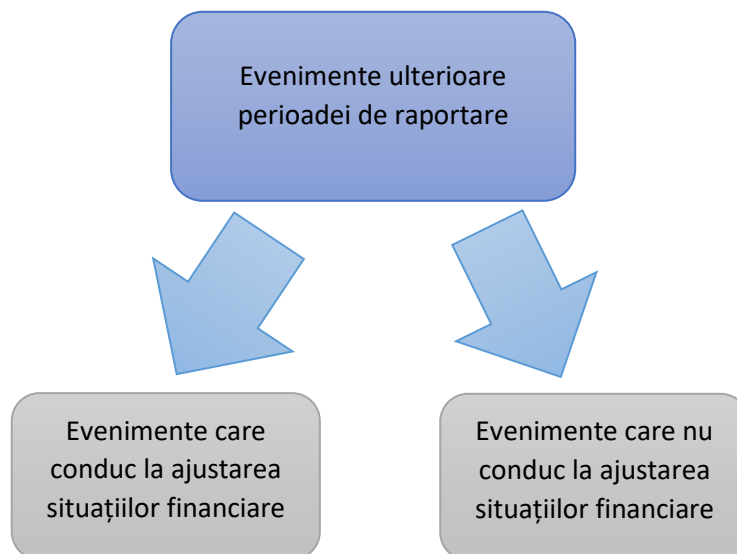
Figura 2. Domeniul de aplicare al standardului IAS 10



Prezentul standard trebuie să fie aplicat în contabilizarea și prezentarea informațiilor referitoare la evenimentele ulterioare perioadei de raportare.

Pentru a înțelege corect acest standard, trebuie să cunoaștem o definiție de bază: evenimentele ulterioare perioadei de raportare. Acestea sunt acele evenimente favorabile sau nefavorabile care au loc între sfârșitul perioadei de raportare și data la care s-a autorizat publicarea situațiilor financiare (IAS 10, 3). Pot exista două tipuri de evenimente ulterioare perioadei de raportare: evenimente ulterioare perioadei de raportare care conduc la ajustarea situațiilor financiare și evenimente ulterioare perioadei de raportare sau nu conduc la ajustarea situațiilor financiare, prezentate în Figura 3.

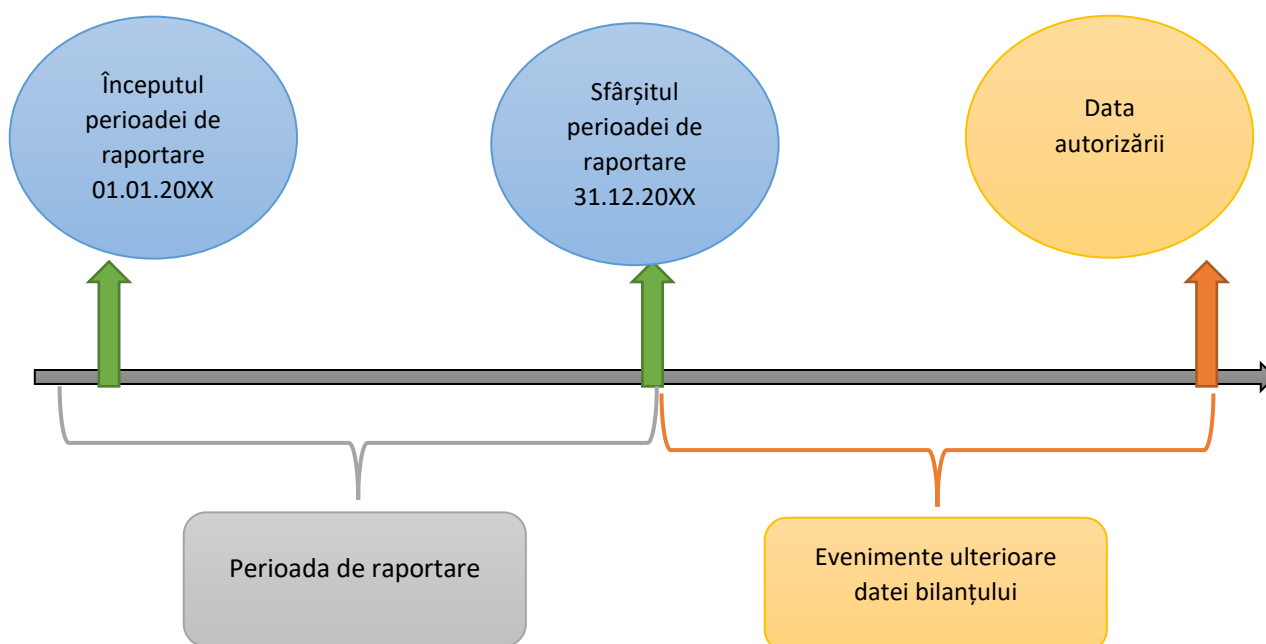
Figura 3. Tipuri de evenimente ulterioare perioadei de raportare



Evenimentele ulterioare perioadei de raportare care conduc la ajustarea situațiilor financiare sunt acele evenimente care confirmă anumite condiții care existau la sfârșitul perioadei de raportare. Evenimentele ulterioare perioadei de raportare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare sunt acele evenimente care oferă indicații despre condiții apărute ulterior perioadei de raportare.

Un alt punct critic pentru înțelegerea evenimentelor ulterioare perioadei de raportare este data autorizării. Data autorizării este un punct de separare a evenimentelor anterioare respectiv ulterioare perioadei de raportare. Evenimentele care au loc înainte de data autorizării pot afecta situațiile financiare, în timp ce evenimentele care au loc după această dată nu sunt relevante pentru situațiile financiare ale perioadei. Data autorizării situațiilor financiare trebuie, mai întâi, determinată pentru a putea stabili data limită a evenimentelor ulterioare perioadei de raportare. Figura 4 prezintă începutul și sfârșitul perioadei de raportare, respectiv evenimentele ulterioare perioadei de raportare.

Figura 4. Începutul și sfârșitul perioadei de raportare, respectiv evenimentele ulterioare perioadei de raportare

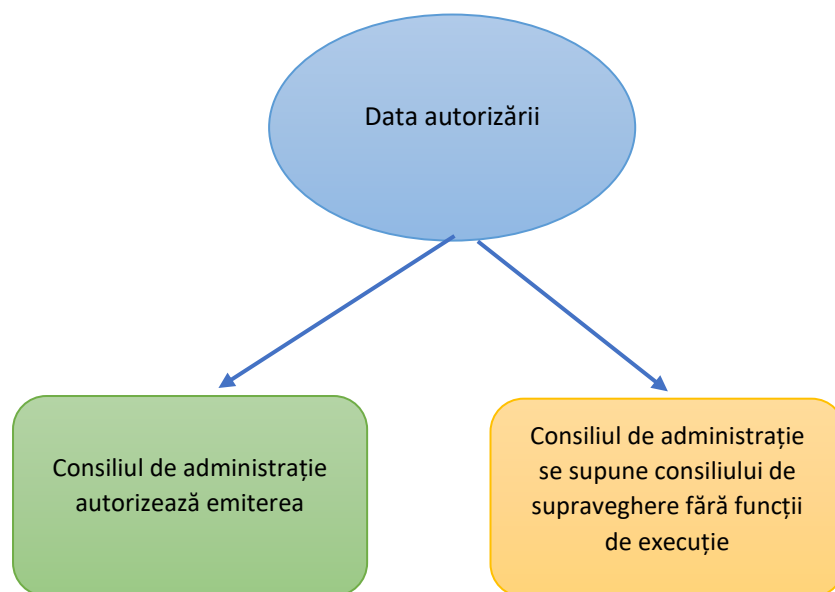


Conform IAS 10, principiul de bază de determinare a datei autorizării situațiilor financiare este următorul:

- În cazul în care unei entități i se impune să supună spre aprobare acționarilor ei situațiile financiare, după ce acestea au fost emise, data autorizării acestora este data emiterii acestora de către consiliul de administrație, nu data la care acestea au fost trimise spre aprobare sau aprobate de către acționari (IAS 10, 5).
- În cazul în care conducerea trebuie să prezinte situațiile financiare spre aprobare unui consiliu de supraveghere fără funcții executive, data autorizării este data la care conducerea autorizează punerea acestora la dispoziția consiliului de supraveghere (IAS 10, 6).

Figura 5 prezintă alternativele la data autorizării.

Figura 5. Alternative la data autorizării



De exemplu, o entitate a finalizat la 15 februarie 2022 situațiile sale financiare pentru exercițiul financiar care se încheie la 31 decembrie 2021. Consiliul de administrație a început să analizeze situațiile financiare la 25 februarie 2022 și a autorizat prezentarea acestora acționarilor la 3 martie 2022. Situațiile financiare au fost prezentate acționarilor la 8 martie 2022. Acestea au fost aprobate în cadrul Adunării Generale a Acționarilor din 15 martie 2022. Data autorizării situațiilor financiare este 3 martie 2022, fiind aceeași cu autorizarea de prezentare acționarilor de către consiliul de administrație.

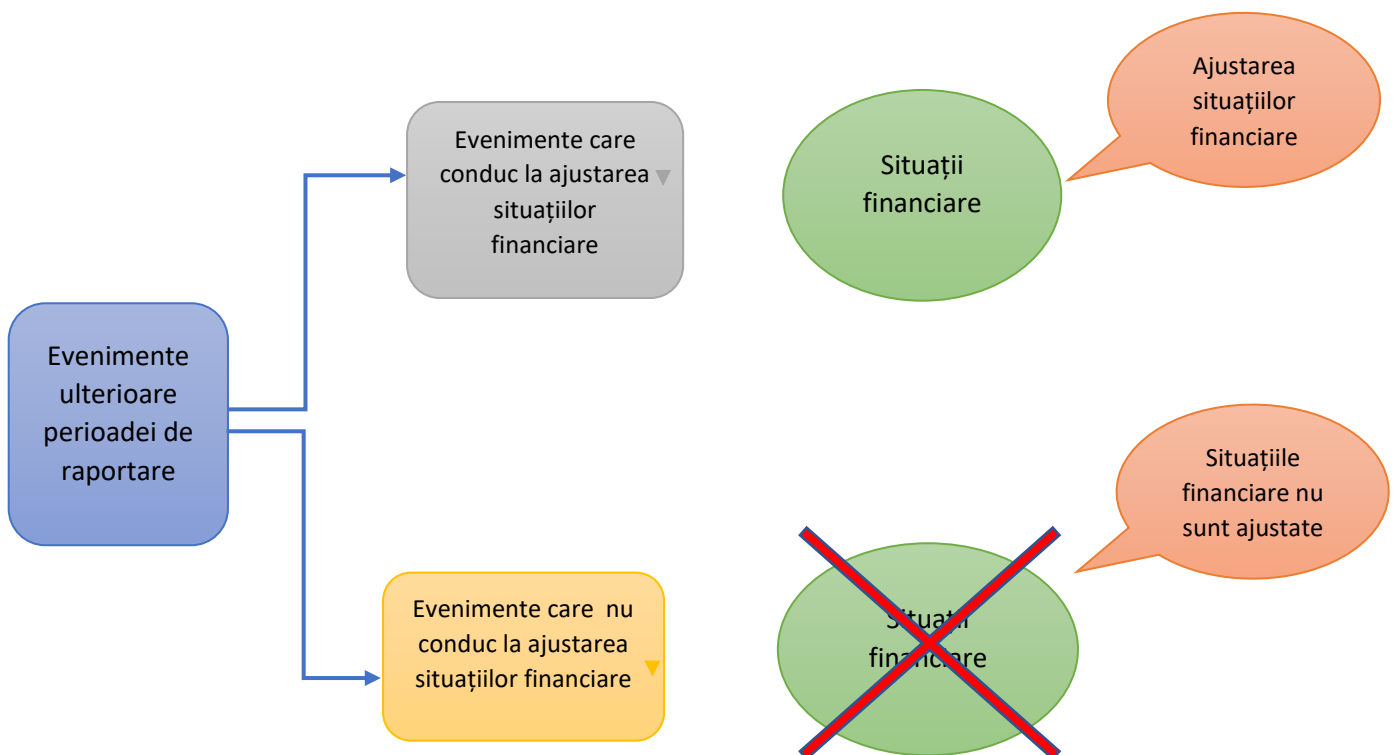
RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

Ca reamintire, evenimentele ulterioare perioadei de raportare se împart în două categorii: evenimente care conduc la ajustarea situațiilor financiare și evenimente care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare.

În cazul primului tip de evenimente, o entitate trebuie să ajusteze valorile recunoscute în situațiile financiare pentru a reflecta evenimentele ulterioare perioadei de raportare. Ajustările necesare trebuie făcute folosind informații suplimentare obținute cu privire la condițiile care existau la data situației financiare. Trebuie remarcat faptul că evenimentele care necesită ajustări au apărut după

încheierea perioadei de raportare. Cu toate acestea, aceste evenimente sunt legate de condițiile care existau la data situațiilor financiare. Efectele acestor evenimente asupra situațiilor financiare nu sunt cunoscute la sfârșitul perioadei de raportare, efectele lor devenind certe după data întocmirii situațiilor financiare. Scopul principal al acestor ajustări în situațiile financiare este de a ajuta utilizatorii situațiilor financiare, prin oferirea de informații mai actualizate și mai fiabile. Trebuie remarcat faptul că evenimentele care conduc la ajustarea situațiilor financiare sunt doar cele care au loc între sfârșitul exercițiului financiar și data autorizării situațiilor financiare de către consiliul de administrație. Figura 6 prezintă tratamentul contabil pentru evenimentele ulterioare perioadei de raportare.

Figura 6. Tratamentul contabil al evenimentelor ulterioare perioadei de raportare



Pot fi date diverse exemple de evenimente care necesită ajustări după data de raportare:

- Pot exista evenimente ulterioare perioadei de raportare care să concretizeze o obligație a entității (cum ar fi încheierea unui proces). În acest caz, provizioanele trebuie corectate. De exemplu, un proces intentat împotriva entității la 10 noiembrie 2021 a fost soluționat la 15 ianuarie 2022, iar entitatea trebuie să plătească despăgubiri de 20.000 u.m.. Entitatea nu a inclus un provizion în situațiile financiare cu privire la acest proces și l-a prezentat ca o datorie contingentă. Acesta este un eveniment ulterior care conduce la ajustarea situațiilor financiare. Entitatea trebuie să recunoască o cheltuială cu despăgubiri pentru procese în situația profitului sau pierderii și să raporteze datoria în situația poziției financiare a entității. Pentru a face acest lucru, cheltuiala cu despăgubirile este debitată, iar contul de datorii aferent despăgubirilor este creditat, înregistrând o ajustare la sfârșitul perioadei.

31 decembrie 2021

Dr. Cheltuieli cu provizioanele pentru despăgubiri	20.000
Cr. Provizioane pentru despăgubiri	20.000

Înregistrând o ajustare la sfârșitul perioadei, profitul va scădea în situația profitului sau pierderii, iar datoriile entității vor crește în situația poziției financiare.

- Se poate stabili că un activ este depreciat sau că o pierdere recunoscută anterior trebuie ajustată, ulterior perioadei de raportare. În mod similar, o entitate poate finaliza testul de depreciere a unui activ, poate obține informații despre falimentul unui client sau poate determina valoarea realizabilă netă a stocurilor, după perioada de raportare. De exemplu, un utilaj pe care entitatea îl folosește în activitatea sa are o valoare contabilă de 100.000 u.m., dar valoarea sa recuperabilă nu a fost încă determinată la data raportării. Valoarea recuperabilă a utilajului a fost determinată la 5 ianuarie 2022 ca fiind de 90.000 u.m.. Pierderea din depreciere de 10.000 u.m. ar trebui să fie recunoscută în situațiile financiare ca o ajustare după data raportării. Entitatea debitează contul de depreciere pentru activul respectiv și creditează contul de depreciere a activelor imobilizate.

31 decembrie 2021

Dr. Cheltuieli cu deprecierea activelor	10.000
Cr. Deprecierea activelor imobilizate	10.000

Odată cu această ajustare, profitul entității va scădea în situația profitului sau pierderii, iar activele entității vor scădea în situația poziției financiare.

- La 31 decembrie 2021 entitatea consideră că valoarea telefoanelor mobile din stocul său a scăzut. Există 100 de telefoane mobile în stocul de marfă, iar costul unui telefon mobil este de 1.000 u.m.. Deoarece aceste telefoane mobile nu au fost vândute în decembrie, prețul de vânzare nu a putut fi determinat în mod fiabil. La 18 ianuarie 2022, au fost vândute 40 de telefoane mobile. Prețul de vânzare este de 950 u.m.. Entitatea poate determina acum valoarea realizabilă netă a stocurilor rămase (valoarea realizabilă netă este suma netă pe care entitatea se așteaptă să o primească din vânzarea stocurilor). Societățile își raportează stocurile la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă. În acest caz, valoarea realizabilă netă este cu 3.000 u.m. mai mică decât costul (60 de telefoane*(1.000-950)). Pierderea aferentă stocurilor de 3.000 u.m. trebuie recunoscută în situațiile financiare ca o ajustare după data de raportare. Entitatea debitează contul de cheltuieli privind deprecierea aferentă stocurilor și recunoaște această pierdere în situația profitului sau pierderii. În plus, prin creditarea contului de depreciere pentru stocurile de mărfuri, valoarea netă a stocurilor este redusă la valoarea realizabilă netă.

31 decembrie 2021

Dr. Cheltuieli cu deprecierea stocurilor	3.000
Cr. Deprecierea mărfurilor	3.000

În urma acestei ajustări, profitul entității înregistrat în situația profitului sau pierderii scade odată cu activele înregistrate în situația poziției financiare.

- Costurile activelor achiziționate sau câștigurile din activele vândute înainte de data bilanțului pot fi determinate după încheierea perioadei de raportare. De exemplu, o entitate a realizat unele lucrări de renovare a unei clădiri vechi prin intermediul unui birou de arhitectură. Renovările au început la 1 decembrie 2021 și s-au finalizat la 29 decembrie 2021. Biroul de arhitectură a trimis factura pentru renovare de 40.000 u.m. la 5 ianuarie 2022. Activitatea de renovare a fost legată de perioada contabilă anterioară datei de raportare, dar costul acesteia a fost determinat ulterior. Datoria ar trebui să fie recunoscută în situațiile financiare ca o ajustare după data de raportare. Prin înregistrarea unei ajustări, contul de clădiri este debitat, iar contul de datorii aferent este creditat.

31 decembrie 2021

Dr. Clădiri 40.000
 Cr. Alte datorii 40.000

Prin această ajustare, valoarea activelor și a datoriilor va crește în situația poziției financiare.

- La sfârșitul perioadei de raportare, entitatea poate avea obligația de a plăti dividende sau prime pentru evenimente care au avut loc înainte de data de raportare. În cazul în care valorile acestor datorii sunt determinate după perioada de raportare, trebuie efectuate ajustări, iar efectele acestora trebuie raportate în situațiile financiare. De exemplu, o entitate distribuie angajaților săi o primă de 10% din profitul său înainte de impozitare în fiecare an. Profitul înainte de impozitare pentru anul 2021 a fost determinat la 18 februarie 2022. Entitatea va distribui angajaților săi 300.000 u.m. ca primă, pentru anul 2021. Aceasta ar trebui să fie recunoscută în situațiile financiare ca o ajustare după data de raportare. Entitatea debitează contul de cheltuieli cu salariile și creditează contul de salarii de plătit.

31 decembrie 2021

Dr. Cheltuieli cu salarii 300.000
 Cr. Salarii de plătit 300.000

În urma acestei ajustări, profitul va scădea în situația profitului sau pierderii, datoriile sale vor crește în situația poziției financiare a entității.

- Erorile și fraudele care afectează situațiile financiare pot fi detectate după data de raportare. O entitate primește servicii de control intern de la o firmă de contabilitate. Raportul firmei de contabilitate din data de 1 februarie 2022 indică faptul că entitatea a înregistrat în mod eronat factura de vânzare de 150.000 u.m. emisă la 5 decembrie 2021 ca fiind de 15.000 u.m.. Acesta este un eveniment ulterior perioadei de raportare care conduce la ajustarea situațiilor financiare printr-o regularizare. Entitatea debitează contul de creanțe clienți și transferă suma neînregistrată în acest cont în situația poziției financiare. Contul de venituri din vânzări este creditat și aceeași sumă este transferată în situația profitului sau pierderii.

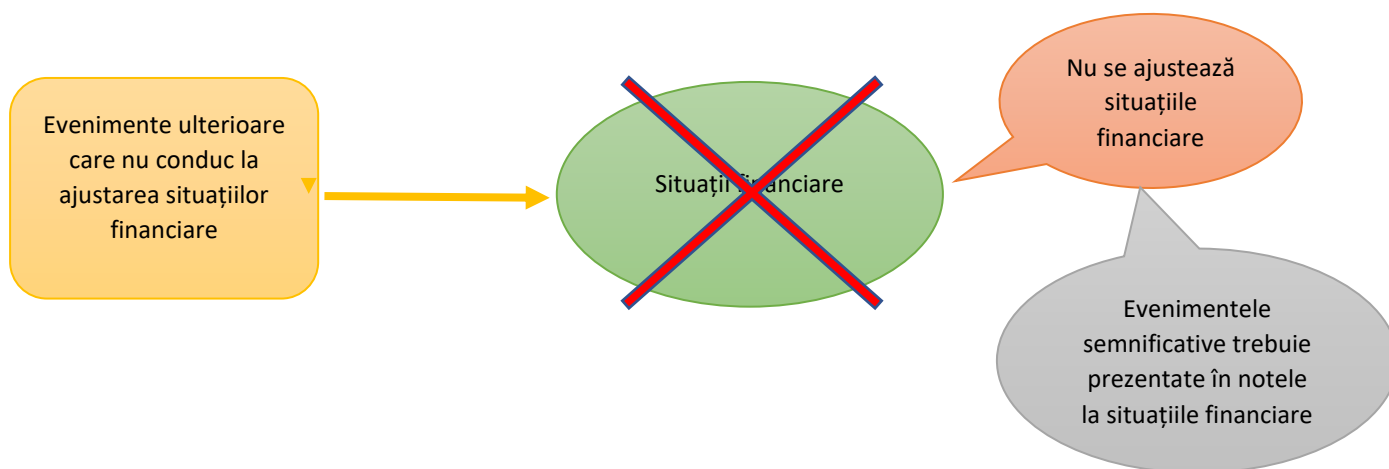
31 decembrie 2021

Dr. Creanțe clienți 135.000
 Cr. Venituri din vânzări 135.000

Cu această ajustare, valoarea activelor în situația poziției financiare, cât și profitul în situația profitului sau pierderii, vor crește.

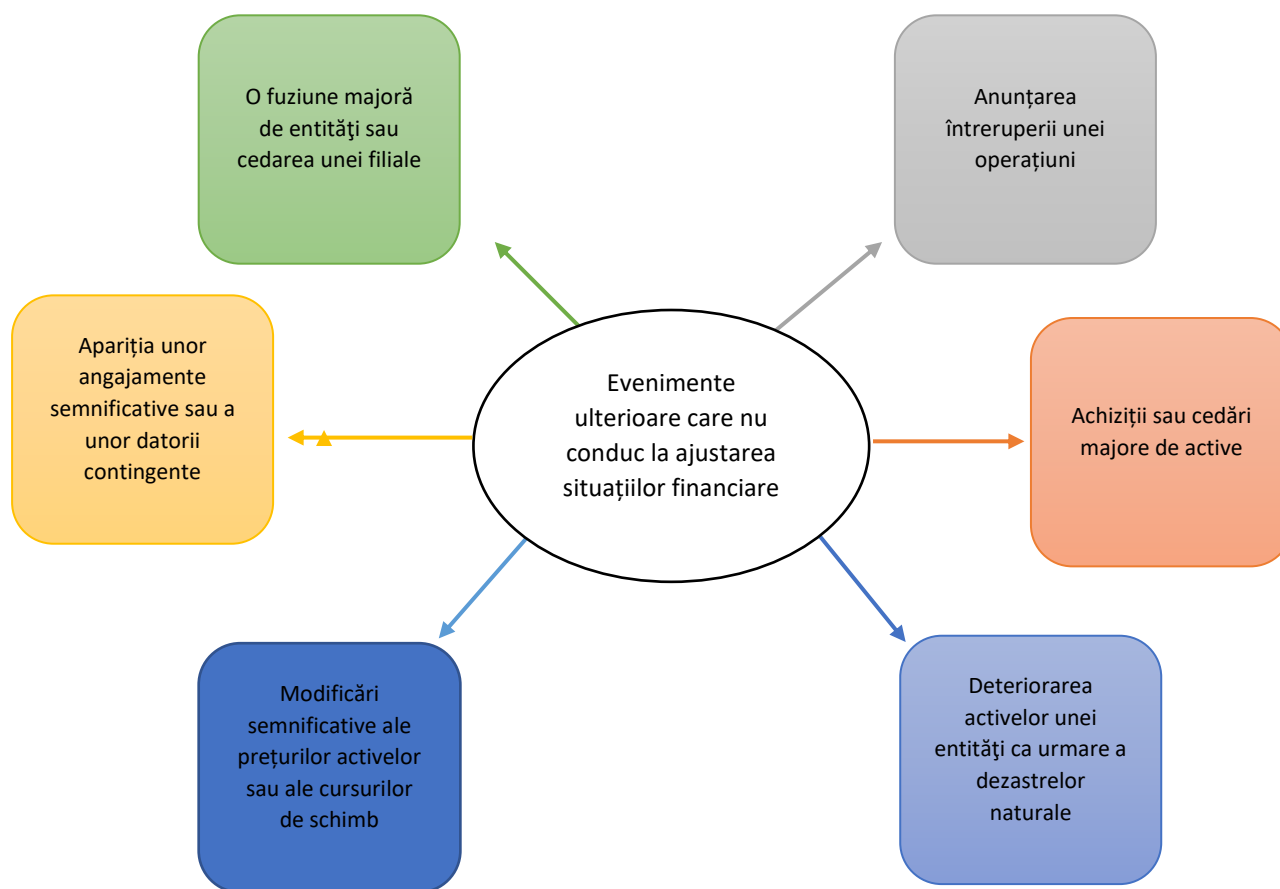
Evenimentele ulterioare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare sunt acele evenimente care nu există la data de raportare. Aceste evenimente au avut loc după perioada de raportare și nu necesită ajustări ale situațiilor financiare. Pe de altă parte, în cazul în care evenimentele ulterioare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare sunt considerate ca fiind semnificative, aceste evenimente trebuie prezentate în notele situațiilor financiare. Trebuie remarcat faptul că, atunci când se determină evenimentele care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare, ar trebui să se ia în considerare perioada dintre sfârșitul exercițiului financiar și data autorizării situațiilor financiare de către consiliul de administrație. Figura 7 prezintă tratamentul contabil al evenimentelor care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare după data bilanțului.

Figura 7. Tratamentul contabil al evenimentelor ulterioare perioadei de raportare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare



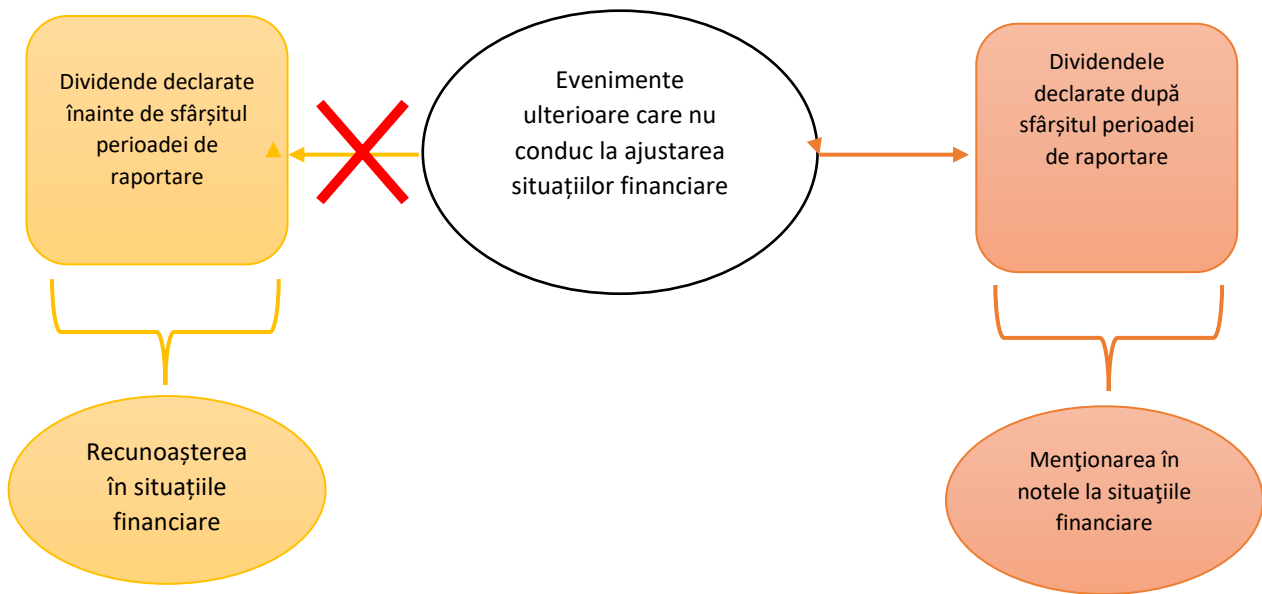
Pot fi date diferite exemple de evenimente ulterioare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare: o fuziune majoră de entități sau cedarea unei filiale, anunțarea întreruperii unei operațiuni, achiziții sau cedări majore de active, daune aduse activelor comerciale ca urmare a unor dezastruri naturale (cum ar fi distrugerea instalațiilor sau a stocurilor din cauza unui cutremur sau a unui incendiu), modificări semnificative ale prețurilor activelor sau ale cursurilor de schimb, apariția unor angajamente semnificative sau a unor datorii contingente. Figura 8 prezintă câteva exemple legate de evenimente care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare.

Figura 8. Exemple de evenimente ulterioare perioadei de raportare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare



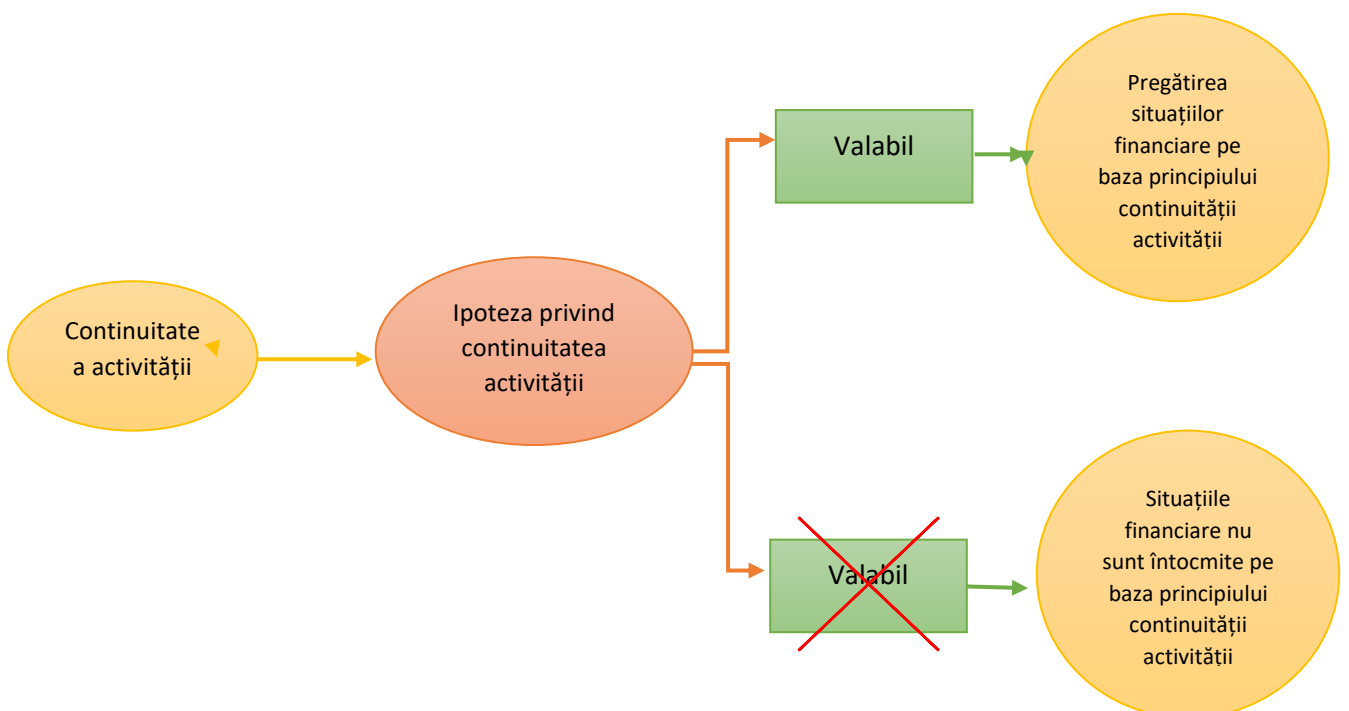
Un alt exemplu de evenimente ulterioare perioadei de raportare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare, ar fi acordarea de dividende. În cazul în care entitatea anunță că va distribui dividende după data de raportare, însă înainte de autorizarea situațiilor financiare, dividendele nu sunt recunoscute la data situației poziției financiare. Dividendele declarate în această perioadă trebuie prezentate în notele situațiilor financiare, în conformitate cu standardul IAS 1. Figura 9 prezintă tratamentul contabil al dividendelor în conformitate cu IAS 10.

Figura 9. Tratatamentul contabil al dividendelor în conformitate cu IAS 10



Un eveniment ulterior perioadei de raportare, dar care are un impact mult mai mare decât ajustarea în situațiile financiare sau prezentarea în notele la situațiile financiare, este reprezentat de principiul continuității activității. Standardul IAS 1 prevede că, în întocmirea situațiilor financiare, conducerea entității trebuie să evalueze continuitatea activității sale. Entitatea întocmește situațiile financiare pe baza principiului continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea, sau nu are nicio alternativă realistă de evitare. IAS 10 prevede ca o entitate să nu-și întocmească situațiile financiare pe baza principiului continuității activității în cazul în care conducerea intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea după sfârșitul perioadei de raportare sau nu are nicio altă alternativă realistă de evitare. Figura 10 prezintă relația dintre ipoteza continuității activității și IAS 10.

Figura 10. Relația dintre ipoteza privind continuitatea activității și IAS 10



INFORMAȚII DE PREZENTAT

Informațiile pe care entitățile trebuie să le prezinte cu privire la evenimentele ulterioare perioadei de raportare în notele la situațiile financiare sunt specificate în standardul IAS 10. Explicațiile care trebuie făcute pot fi rezumate după cum urmează (IAS 10, 17-22):

- Data autorizării publicării situațiilor financiare și cine a dat această autorizare. Dacă proprietarii entității sau altcineva are capacitatea de a modifica situațiile financiare după publicare, entitatea trebuie să menționeze acest fapt.
- În cazul în care există o cerință de ajustare a evenimentelor după data bilanțului, trebuie, de asemenea, prezentate informațiile referitoare la aceste evenimente.
- Este posibil să fie necesare prezentări de informații pentru evenimentele ulterioare perioadei de raportare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare. Cu toate acestea, aceste evenimente trebuie să fie suficient de semnificative pentru a afecta deciziile utilizatorilor situațiilor financiare. În astfel de cazuri, entitatea trebuie să prezinte natura evenimentului și efectul acestuia asupra situațiilor financiare pentru fiecare eveniment considerat semnificativ. În cazul în care efectul financiar al evenimentului nu poate fi estimat, ar trebui să se prezinte faptul că nu se poate face o estimare.

EXEMPLU

Întocmirea situațiilor financiare aferente unei entități pentru exercițiul financiar care se va încheia la 31 decembrie 2021 a fost finalizată la 24 februarie 2022. Consiliul de administrație a început examinarea situațiilor financiare la 27 februarie 2022 și a autorizat prezentarea acestora acționarilor la 5 martie 2022.

Evenimentele care au avut loc între sfârșitul exercițiului financiar și data autorizării sunt enumerate mai jos:

- a) Un proces intentat împotriva entității la 10 decembrie 2021 a fost soluționat la 10 februarie 2022, iar entitatea este obligată să plătească 40.000 u.m. drept despăgubiri. Entitatea nu a recunoscut un provizion în situațiile financiare cu privire la acest proces și l-a prezentat ca o datorie contingentă.
- b) Entitatea a finalizat testul de depreciere a unui activ la 30 ianuarie 2022. Activul pe care entitatea îl utilizează în operațiunile sale are o valoare contabilă de 150.000 u.m., iar valoarea recuperabilă a activului a fost stabilită la 120.000 u.m..
- c) Entitatea consideră că, la 31 decembrie 2021, valoarea stocurilor sale a scăzut. Valoarea contabilă a stocurilor la 31 decembrie 2021 este de 350.000 u.m., iar valoarea realizabilă netă a stocurilor a fost determinată la 22 ianuarie 2022 ca fiind 340.000 u.m..
- d) Entitatea distribuie angajaților săi o primă de 5% din profitul său înainte de impozitare în fiecare an. Profitul înainte de impozitare pentru anul 2021 a fost determinat la 10 februarie 2022. Entitatea va distribui angajaților săi 100.000 u.m. ca primă pentru anul 2021.
- e) Pe 12 ianuarie 2022, entitatea a cumpărat acțiuni emise de o altă entitate în valoare de 1.000.000 u.m..
- f) Entitatea a decis să clasifice o parte din echipamentele sale ca active imobilizate deținute în vederea vânzării la 7 februarie 2022.
- g) La 5 ianuarie 2022, a fost intentat un proces împotriva companiei pe motiv că nu și-a îndeplinit obligațiile contractuale. Despăgubirea solicitată este de 40.000 u.m..

La determinarea evenimentelor ulterioare perioadei de raportare, trebuie să se ia în considerare perioada dintre sfârșitul exercițiului financiar și data la care situațiile financiare sunt autorizate de către

conducere. Dintre evenimentele de mai sus, evenimentele de la punctele a, b, c și d sunt evenimente care necesită ajustări în situațiile financiare. Evenimentele de la punctele e, f și g sunt evenimente care trebuie prezentate în notele situațiilor financiare numai dacă sunt considerate semnificative. Înregistrările evenimentelor care necesită ajustări în situațiile financiare la 31 decembrie 2021 vor fi următoarele:

a)

Dr. Cheltuieli cu provizioanele pentru despăgubiri	40.000	
Cr. Provizioane pentru despăgubiri		40.000

b)

Dr. Cheltuieli cu deprecierea activelor	30.000	
Cr. Deprecierea activelor imobilizate		30.000

c)

Dr. Cheltuieli cu deprecierea stocurilor	10.000	
Cr. Deprecierea mărfurilor		10.000

d)

Dr. Cheltuieli cu salarii	100.000	
Cr. Salarii de plătit		100.000