Standardul Internaţional de Contabilitate 8   
*Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori*

Obiectiv

1 Obiectivul prezentului standard este de a prescrie criteriile de selecţie şi de modificare a politicilor contabile, împreună cu tratamentul contabil şi prezentarea informaţiilor privind modificări ale politicilor contabile, modificări ale estimărilor contabile şi corectări ale erorilor. Standardul este menit să întărească relevanţa şi fiabilitatea situaţiilor financiare ale unei entităţi, comparabilitatea acestor situaţii financiare în timp şi comparabilitatea cu situaţiile financiare ale altor entităţi.

2 Dispoziţiile de prezentare a politicilor contabile, cu excepţia celor privind modificările politicilor contabile, sunt prevăzute în IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare*.

Domeniu de aplicare

**3** **Prezentul standard trebuie să se aplice la selectarea şi aplicarea politicilor contabile şi la contabilizarea modificărilor politicilor contabile, a modificărilor estimărilor contabile şi a corectărilor erorilor din perioadele anterioare.**

4 Efectele fiscale ale corectărilor erorilor din perioadele anterioare şi ale ajustărilor retroactive făcute în vederea aplicării modificărilor politicilor contabile sunt contabilizate şi prezentate în conformitate cu IAS 12 *Impozitul pe profit.*

Definiţii

**5****Următorii termeni sunt utilizaţi în prezentul standard cu înţelesul specificat în continuare:**

***Politicile contabile*** **reprezintă principiile, bazele, convenţiile, regulile şi practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare.**

**O *modificare a estimării contabile* reprezintă o ajustare a valorii contabile a unui activ sau a unei datorii, sau valoarea consumului periodic al unui activ, care rezultă din evaluarea situaţiei prezente a activelor şi datoriilor şi a beneficiilor şi obligaţiilor viitoare preconizate asociate acestora. Modificările estimărilor contabile rezultă de pe urma noilor informaţii sau noilor evoluţii şi, în consecinţă, nu reprezintă corectări ale erorilor.**

***Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS-urile)* sunt standardele şi interpretările emise de Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate (IASB)**. **Acestea includ:**

**(a)****Standarde Internaţionale de Raportare Financiară;**

**(b)****Standarde Internaţionale de Contabilitate;**

**(c)****Interpretări IFRIC; și**

**(d)****Interpretări SIC.**[[1]](#footnote-1)

***Semnificativ* Omisiunile sau prezentările eronate ale elementelor sunt semnificative dacă ele pot influența, individual sau împreună, deciziile economice luate de utilizatori pe baza situaţiilor financiare**. **Pragul de semnificaţie depinde de mărimea şi natura omisiunii sau a prezentării eronate evaluate în anumite circumstanţe. Mărimea sau natura elementului sau o combinaţia lor poate fi factorul determinant.**

***Erorile perioadei anterioare*** **reprezintă omisiuni şi prezentări eronate cuprinse în situaţiile financiare ale entităţii pentru una sau mai multe perioade anterioare, rezultate din neutilizarea sau utilizarea greşită a informaţiilor fiabile care:**

**(a)****erau disponibile la momentul în care s-a aprobat publicarea situaţiilor financiare pentru acele perioade; și**

**(b)****ar fi putut fi obţinute şi luate în considerare, în mod rezonabil, la întocmirea şi prezentarea acelor situaţii financiare.**

**Astfel de erori includ efecte ale erorilor matematice, greşeli în aplicarea politicilor contabile, neglijarea sau interpretarea greşită a faptelor şi fraude.**

***Aplicarea retroactivă*** **reprezintă aplicarea unei noi politici contabile tranzacţiilor, altor evenimente şi condiţii ca şi cum politica respectivă s-ar fi aplicat dintotdeauna.**

***Retratarea retroactivă*** **reprezintă corectarea recunoaşterii, evaluării şi prezentării valorilor elementelor situaţiilor financiare ca şi cum erorile perioadei anterioare nu ar fi existat.**

***Imposibil*** **Aplicarea unei dispoziţii este imposibilă atunci când entitatea nu o poate aplica după ce a făcut toate eforturile rezonabile în acest sens. Pentru o perioadă anterioară specifică este imposibil de aplicat retroactiv o modificare a unei politici contabile sau de făcut o retratare retroactivă pentru a corecta o eroare dacă:**

**(a)****efectele aplicării retroactive sau ale retratării retroactive nu sunt determinabile;**

**(b)****aplicarea retroactivă sau retratarea retroactivă necesită ipoteze privind intenţia pe care ar fi avut-o conducerea în acea perioadă; sau**

**(c)****aplicarea retroactivă sau retratarea retroactivă necesită estimări semnificative ale valorilor şi sunt imposibil de distins, în mod obiectiv, informaţiile privind acele estimări care:**

**(i)****oferă dovezi ale circumstanţelor care au existat la data (datele) la care acele valori trebuie recunoscute, evaluate sau prezentate; și**

**(ii)****ar fi fost disponibile din alte informaţii la data la care s-a aprobat emiterea situaţiilor financiare pentru acea perioadă anterioară.**

***Aplicarea prospectivă*** **a unei modificări a politicilor contabile şi, respectiv, a recunoaşterii efectului unei modificări a estimărilor contabile reprezintă:**

**(a)****aplicarea noii politici contabile tranzacţiilor, altor evenimente şi condiţii care au apărut după data la care se modifică politica; și**

**(b)****recunoaşterea efectului modificării estimării contabile în perioadele curente şi viitoare afectate de modificare.**

6 Evaluarea măsurii în care o omisiune sau o prezentare eronată ar putea influenţa deciziile economice ale utilizatorilor, putând astfel să fie semnificativă, necesită, în mod obligatoriu, luarea în considerare a caracteristicilor acelor utilizatori. *Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare* menţionează la punctul 25[[2]](#footnote-2) faptul că „se presupune că utilizatorii dispun de cunoştinţe suficiente privind activităţile de afaceri şi economice şi de contabilitate, precum şi că doresc să studieze informaţiile cu atenţia cuvenită”. Astfel, evaluarea trebuie să ia în considerare cum ar putea fi influenţaţi în mod rezonabil astfel de utilizatori în luarea deciziilor economice.

Politici contabile

Selectarea şi aplicarea politicilor contabile

**7** **Atunci când un IFRS se aplică în mod specific unei tranzacţii, unui alt eveniment sau unei alte condiţii, politica contabilă aplicată sau politicile contabile acelui element trebuie să fie determinată (determinate) prin aplicarea respectivului IFRS.**

8 IFRS-urile stabilesc politicile contabile despre care IASB a concluzionat că duc la situaţii financiare conţinând informaţii relevante şi fiabile privind tranzacţiile, alte evenimente şi condiţii la care acestea se aplică. Nu este necesară aplicarea acestor politici atunci când efectul aplicării lor este nesemnificativ. Cu toate acestea, sunt inadecvate abaterile nesemnificative de la IFRS-uri sau necorectarea lor în scopul obţinerii unei anumite prezentări a poziţiei financiare, a performanţei financiare sau a fluxurilor de trezorerie ale unei entităţi.

9 IFRS-urile sunt însoţite de îndrumări pentru a sprijini entităţile în aplicarea dispoziţiilor lor. Toate aceste îndrumări menţionează dacă ele sunt sau nu parte integrantă a IFRS-urilor. Îndrumările care sunt parte integrantă a IFRS-urilor sunt obligatorii. Îndrumările care nu sunt parte integrantă a IFRS-urilor nu conţin dispoziţii pentru situaţiile financiare.

**10** **În absenţa unui IFRS care se aplică în mod specific unei tranzacţii, unui alt eveniment sau unei alte condiţii, conducerea trebuie să îşi exercite raţionamentul profesional pentru elaborarea şi aplicarea unei politici contabile care are drept rezultat informaţii care sunt:**

**(a)****relevante din punctul de vedere al informațiilor necesare luării deciziilor economice de către utilizatori; și**

**(b)****fiabile, în sensul că situaţiile financiare:**

**(i)****reflectă cu exactitate poziţia financiară, performanţa financiară şi fluxurile de trezorerie ale entităţii;**

**(ii)****reflectă fondul economic al tranzacţiilor, al altor evenimente şi condiţii, şi nu doar forma juridică;**

**(iii)****sunt neutre, adică lipsite de influenţe;**

**(iv)****sunt prudente;** **și**

**(v)****sunt complete din toate punctele de vedere semnificative.**

**11** **În exercitarea raţionamentului descris la punctul 10, conducerea trebuie să facă referire la următoarele surse în ordine descrescătoare şi să ia în considerare aplicabilitatea:**

**(a)****dispoziţiile din IFRS-uri care tratează aspecte similare şi conexe; și**

**(b)****definiţiile, criteriile de recunoaştere şi conceptele de evaluare pentru active, datorii, venituri şi cheltuieli din *Cadrul general***.[[3]](#footnote-3)

**12** **În exercitarea raţionamentului descris la punctul 10, conducerea poate lua în considerare cele mai recente norme ale altor organisme de normalizare care utilizează un cadru general conceptual similar pentru a elabora standarde de contabilitate, alte tipuri de literatură contabilă şi practicile acceptate ale domeniului de activitate, în măsura în care acestea nu sunt în contradicţie cu sursele menţionate la punctul 11.**

Consecvenţa politicilor contabile

**13****O entitate trebuie să selecteze şi să aplice politicile sale contabile în mod consecvent pentru tranzacţii, alte evenimente şi condiţii similare, cu excepţia cazului în care un IFRS prevede sau permite în mod specific clasificarea elementelor pentru care ar fi adecvate politici diferite. Dacă un IFRS prevede sau permite o astfel de clasificare, o politică contabilă adecvată trebuie selectată şi aplicată consecvent fiecărei categorii.**

Modificări ale politicilor contabile

**14** **O entitate trebuie să modifice o politică contabilă doar dacă modificarea:**

**(a)****este impusă de un IFRS; sau**

**(b)****are drept rezultat situaţii financiare care oferă informaţii fiabile şi mai relevante cu privire la efectele tranzacţiilor, ale altor evenimente sau condiţii asupra poziţiei financiare, performanţei financiare sau fluxurilor de trezorerie ale entităţii.**

15 Utilizatorii situaţiilor financiare trebuie să poată compara situaţiile financiare ale unei entităţi pe parcursul unei perioade de timp, pentru a identifica tendinţele poziţiei sale financiare, ale performanţei sale financiare şi ale fluxurilor sale de trezorerie. Prin urmare, se aplică aceleaşi politici contabile în fiecare perioadă şi de la o perioadă la alta, cu excepţia cazului în care o modificare de politică contabilă corespunde unuia dintre criteriile de la punctul 14.

**16** **Următoarele nu sunt modificări de politici contabile:**

**(a)****aplicarea unei politici contabile pentru tranzacţii, alte evenimente sau condiţii care diferă, în fond, de cele care au avut loc anterior; și**

**(b)****aplicarea unei noi politici contabile pentru tranzacţii, alte evenimente sau condiţii care nu au avut loc anterior sau care au fost nesemnificative.**

**17** **Aplicarea iniţială a unei politici de reevaluare a activelor în conformitate cu IAS 16 *Imobilizări corporale* sau cu IAS 38 *Imobilizări necorporale* constituie o modificare de politică contabilă care trebuie tratată ca o reevaluare mai degrabă în conformitate cu IAS 16 sau IAS 38 decât în conformitate cu prezentul standard.**

18 Punctele 19-31 nu se aplică modificării de politică contabilă descrise la punctul 17.

Aplicarea modificărilor de politici contabile

**19** **Sub rezerva punctului 23:**

**(a)****o entitate trebuie să contabilizeze o modificare de politică contabilă care rezultă din aplicarea iniţială a unui IFRS în conformitate cu prevederile tranzitorii specifice, dacă acestea există, din acel IFRS; și**

**(b)****atunci când o entitate modifică o politică contabilă la aplicarea iniţială a unui IFRS care nu include prevederi tranzitorii specifice ce se aplică acelei modificări, sau modifică o politică contabilă în mod voluntar, entitatea trebuie să aplice modificarea retroactiv.**

20 În sensul prezentului standard, aplicarea anticipată a unui IFRS nu reprezintă o modificare voluntară de politică contabilă.

21 În absenţa unui IFRS care se aplică în mod specific unei tranzacţii, unui alt eveniment sau unei alte condiţii, conducerea poate aplica, în conformitate cu punctul 12, o politică contabilă din cele mai recente norme ale altor organisme de normalizare care utilizează un cadru general conceptual similar în elaborarea standardelor de contabilitate. Dacă, în urma modificării unei astfel de norme, entitatea alege să modifice o politică contabilă, acea modificare este contabilizată şi prezentată ca o modificare voluntară de politică contabilă.

Aplicare retroactivă

**22** **Sub rezerva punctului 23, atunci când o modificare de politică contabilă se aplică retroactiv în conformitate cu punctul 19 litera (a) sau (b), entitatea trebuie să ajusteze soldul iniţial al fiecărei componente de capital propriu afectate pentru prima perioadă anterioară prezentată, precum şi celelalte valori comparative prezentate pentru fiecare perioadă anterioară prezentată ca şi cum noua politică contabilă s-ar fi aplicat dintotdeauna.**

Limitări ale aplicării retroactive

**23** **Atunci când aplicarea retroactivă este impusă de punctul 19 litera (a) sau (b), o modificare de politică contabilă trebuie aplicată retroactiv, cu excepţia cazului în care sunt imposibil de determinat fie efectele specifice perioadei, fie efectul cumulativ al modificării.**

**24** **Atunci când sunt imposibil de determinat efectele specifice perioadei aferente modificării unei politici contabile privind informaţiile comparative pentru una sau mai multe perioade anterioare prezentate, entitatea trebuie să aplice noua politică contabilă valorilor contabile ale activelor şi datoriilor de la începutul primei perioade pentru care aplicarea retroactivă este posibilă, care ar putea fi perioada curentă, şi trebuie să efectueze ajustările corespunzătoare ale soldurilor iniţiale ale fiecărei componente de capitaluri proprii afectate pentru acea perioadă.**

**25** **Atunci când, la începutul perioadei curente, este imposibil de determinat efectul cumulativ al aplicării unei noi politici contabile tuturor perioadelor anterioare, entitatea trebuie să ajusteze informaţiile comparative pentru a aplica noua politică contabilă în mod prospectiv de la prima dată posibilă.**

26 Atunci când o entitate aplică retroactiv o nouă politică contabilă, aceasta aplică noua politică contabilă informaţiilor comparative pentru perioade anterioare cât se poate de îndepărtate în timp. Aplicarea retroactivă pentru o perioadă anterioară nu este posibilă decât în cazul în care se poate determina efectul cumulativ asupra valorilor atât la deschiderea, cât şi la închiderea situaţiilor poziţiei financiare pentru acea perioadă. Valoarea ajustării rezultate aferentă perioadelor anterioare celor prezentate în situaţiile financiare se face la soldul iniţial al fiecărei componente de capital propriu afectate din prima perioadă anterioară prezentată. De obicei, ajustarea se face asupra rezultatului reportat. Cu toate acestea, ajustarea se poate face asupra altei componente de capital propriu (de exemplu, în vederea conformării cu un IFRS). Orice alte informaţii referitoare la perioade anterioare, cum ar fi sintezele istorice ale datelor financiare, se ajustează, de asemenea, de la cea mai îndepărtată dată posibilă.

27 Atunci când este imposibil ca o entitate să aplice retroactiv noua politică contabilă, deoarece nu poate determina efectul cumulativ al aplicării politicii asupra tuturor perioadelor anterioare, entitatea, în conformitate cu punctul 25, aplică noua politică prospectiv de la începutul primei perioade posibile. Prin urmare, nu ia în considerare partea din ajustările cumulate ale activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii care apar înainte de acea dată. Modificarea unei politici contabile este permisă chiar dacă este imposibil de aplicat politica prospectiv pentru orice altă perioadă anterioară. Punctele 50-53 oferă îndrumări cu privire la situaţiile în care este imposibil de aplicat o nouă politică contabilă uneia sau mai multor perioade anterioare.

Prezentarea informaţiilor

**28** **Atunci când aplicarea iniţială a unui IFRS are un efect asupra perioadei curente sau a oricărei perioade anterioare, ar avea un astfel de efect cu excepţia faptului că este imposibil de determinat valoarea ajustării, sau ar putea avea un efect asupra perioadelor viitoare, o entitate trebuie să prezinte:**

**(a)** **titlul IFRS-ului;**

**(b)** **când este cazul, faptul că modificarea politicii contabile este făcută în conformitate cu prevederile sale tranzitorii;**

**(c)** **natura modificării de politică contabilă;**

**(d)** **când este cazul, o descriere a prevederilor tranzitorii;**

**(e)** **când este cazul, prevederile tranzitorii care ar putea avea un efect asupra perioadelor viitoare;**

**(f)** **pentru perioada curentă şi pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, în măsura în care este posibil, valoarea ajustării:**

**(i)****pentru fiecare element-rând afectat din situaţia financiară; și**

**(ii)****dacă IAS 33 *Rezultatul pe acţiune* se aplică entităţii, pentru rezultatele pe acţiune de bază şi diluate;**

**(g)** **suma ajustării aferente perioadelor anterioare celor prezentate, în măsura în care este posibil; și**

**(h)** **dacă aplicarea retroactivă impusă de punctul 19 litera (a) sau (b) este imposibilă pentru o anumită perioadă anterioară, sau pentru perioade anterioare celor prezentate, circumstanţele care au condus la existenţa acelei condiţii şi o descriere a modului în care şi a momentului din care a fost aplicată modificarea de politică contabilă.**

**Nu este necesar ca situaţiile financiare ale perioadelor ulterioare să repete aceste prezentări de informaţii.**

**29** **Atunci când o modificare voluntară de politică contabilă are un efect asupra perioadei curente sau a oricărei perioade anterioare, ar avea un efect asupra acelei perioade cu excepţia faptului că este imposibil de determinat valoarea ajustării, sau ar putea avea un efect asupra perioadelor viitoare, o entitate trebuie să prezinte:**

**(a)****natura modificării de politică contabilă;**

**(b)****motivele pentru care aplicarea noii politici contabile oferă informaţii fiabile şi** **mai relevante**;

**(c)****pentru perioada curentă şi pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, în măsura în care este posibil, valoarea ajustării:**

**(i)****pentru fiecare element-rând afectat din situaţia financiară; și**

**(ii)****dacă IAS 33 se aplică entităţii, pentru rezultatele pe acţiune de bază şi diluate;**

**(d)****suma ajustării aferente perioadelor anterioare celor prezentate, în măsura în care este posibil; și**

**(e)****dacă aplicarea retroactivă este imposibilă pentru o anumită perioadă anterioară, sau pentru perioade anterioare celor prezentate, circumstanţele care au condus la existenţa acelei condiţii şi o descriere a modului în care şi a momentului din care a fost aplicată modificarea de politică contabilă.**

**Nu este necesar ca situaţiile financiare ale perioadelor ulterioare să repete aceste prezentări de informaţii.**

**30** **Atunci când o entitate nu a aplicat un IFRS nou care a fost emis, dar care nu este încă în vigoare, entitatea trebuie să prezinte:**

**(a)****acest fapt; și**

**(b)****informaţiile cunoscute sau care pot fi estimate în mod rezonabil relevante pentru evaluarea impactului posibil pe care aplicarea noului IFRS îl va avea asupra situaţiilor financiare ale entităţii în perioada aplicării iniţiale.**

31 În conformitate cu punctul 30, o entitate ia în considerare prezentarea:

(a) titlului noului IFRS;

(b) naturii modificării sau modificărilor iminente de politică contabilă;

(c) datei până la care este prevăzută aplicarea IFRS-ului;

(d) datei la care entitatea planifică să aplice pentru prima oară IFRS-ul; și

(e) fie:

(i) a unei discuţii privind impactul pe care se estimează că aplicarea iniţială a IFRS-ului îl va avea asupra situaţiilor financiare ale entităţii; fie

(ii) dacă acel impact nu este cunoscut sau nu poate fi estimat în mod rezonabil, a unei declaraţii în acest sens.

Modificări ale estimărilor contabile

32 Ca rezultat al incertitudinilor inerente activităţilor comerciale, multe elemente din situaţiile financiare nu pot fi evaluate cu precizie, ci pot fi doar estimate. Estimarea implică raţionamente bazate pe cele mai recente informaţii fiabile disponibile. De exemplu, pot fi prevăzute estimări ale:

(a) clienţilor incerţi;

(b) uzurii morale a stocurilor;

(c) valorii juste a activelor financiare sau a datoriilor financiare;

(d) duratelor de viaţă utile ale activelor amortizabile sau modului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate în acestea; și

(e) obligaţiilor de garanţie.

33 Utilizarea estimărilor rezonabile este o parte esenţială a întocmirii situaţiilor financiare şi nu le subminează fiabilitatea.

34 O estimare poate necesita o revizuire dacă au loc schimbări privind circumstanţele pe care s-a bazat această estimare sau ca urmare a unor noi informaţii sau a unor experienţe ulterioare. Prin natura ei, revizuirea unei estimări nu are legătură cu perioadele anterioare şi nu reprezintă corectarea unei erori.

35 O modificare a bazei de evaluare aplicate reprezintă o modificare de politică contabilă, şi nu o modificare de estimare contabilă. Atunci când este dificil să se facă distincţie între o modificare de politică contabilă şi o modificare de estimare contabilă, modificarea este tratată ca o modificare de estimare contabilă.

**36** **Efectul modificării unei estimări contabile, alta decât o modificare căreia i se aplică punctul 37, trebuie recunoscut prospectiv prin includerea sa în profitul sau pierderea:**

**(a)****perioadei modificării, dacă modificarea afectează doar acea perioadă; sau**

**(b)****perioadei modificării şi perioadelor viitoare, dacă modificarea le afectează pe amândouă.**

**37** **În măsura în care o modificare de estimare contabilă generează modificări de active şi datorii sau afectează un element de capitaluri proprii, aceasta trebuie recunoscută prin ajustarea valorii contabile a activului aferent, a datoriei aferente sau a elementului de capitaluri proprii aferent în perioada modificării.**

38 Recunoaşterea prospectivă a efectului unei modificări de estimare contabilă înseamnă că modificarea este aplicată tranzacţiilor, altor evenimente sau condiţii de la data modificării estimării. O modificare de estimare contabilă poate afecta numai profitul sau pierderea perioadei curente ori profitul sau pierderea atât al (a) perioadei curente, cât şi al (a) perioadelor viitoare. De exemplu, o modificare a estimării valorii aferente conturilor de clienţi incerţi afectează doar profitul sau pierderea perioadei curente şi, prin urmare, este recunoscută în perioada curentă. Cu toate acestea, o modificare a estimării duratei de viaţă utilă a unui activ amortizabil sau a modului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate într-un activ amortizabil afectează cheltuiala cu amortizarea în perioada curentă şi în fiecare perioadă viitoare de-a lungul duratei de viaţă utilă rămase a activului. În ambele cazuri, efectul modificării aferente perioadei curente este recunoscut ca venit sau cheltuială în perioada curentă. Dacă există, efectul asupra perioadelor viitoare este recunoscut ca venit sau cheltuială în acele perioade viitoare.

Prezentarea informaţiilor

**39** **O entitate trebuie să prezinte natura şi valoarea unei modificări de estimare contabilă care are efect în perioada curentă sau se aşteaptă să aibă efect în perioadele viitoare, cu excepţia prezentării efectului asupra perioadelor viitoare atunci când este imposibil de estimat acel efect.**

**40** **Dacă valoarea efectului în perioadele viitoare nu este prezentată din cauza faptului că estimarea este imposibilă, o entitate trebuie să menţioneze acest fapt.**

Erori

41 Erorile pot apărea cu privire la recunoaşterea, evaluarea, prezentarea sau descrierea elementelor situaţiilor financiare. Situaţiile financiare nu sunt conforme cu IFRS-urile în cazul în care conţin fie erori semnificative, fie erori nesemnificative făcute în mod intenţionat pentru a obţine o anumită prezentare a poziţiei financiare, a performanţei financiare sau a fluxurilor de trezorerie ale unei entităţi. Erorile potenţiale ale perioadei curente descoperite în acea perioadă sunt corectate înainte de aprobarea situaţiilor financiare în vederea emiterii. Totuşi, se întâmplă uneori ca erori semnificative să nu fie descoperite până într-o perioadă ulterioară şi aceste erori ale perioadei anterioare sunt corectate în informaţiile comparative prezentate în situaţiile financiare pentru acea perioadă ulterioară (a se vedea punctele 42-47).

**42** **Sub rezerva punctului 43, o entitate trebuie să corecteze retroactiv erorile semnificative ale perioadei anterioare în primul set de situaţii financiare aprobate în vederea emiterii după descoperirea acestora, prin:**

**(a)** **retratarea valorilor comparative pentru perioada anterioară prezentată (perioadele anterioare prezentate) în care a apărut eroarea; sau**

**(b)** **dacă eroarea a apărut înainte de prima perioadă anterioară prezentată, retratarea soldurilor de deschidere ale activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii pentru prima perioadă anterioară prezentată.**

Limitări ale retratării retroactive

**43** **O eroare a perioadei anterioare trebuie corectată prin retratare retroactivă, cu excepţia cazului când sunt imposibil de determinat fie efectele specifice perioadei, fie efectul cumulativ al erorii.**

**44** **Atunci când sunt imposibil de determinat efectele specifice perioadei ale unei erori privind informaţiile comparative pentru una sau mai multe perioade prezentate, entitatea trebuie să retrateze soldurile iniţiale ale activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii pentru prima perioadă pentru care este posibilă retratarea retroactivă (care poate fi perioada curentă).**

**45** **Atunci când este imposibil de determinat, la începutul perioadei curente, efectul cumulativ al unei erori asupra tuturor perioadelor anterioare, entitatea trebuie să retrateze informaţiile comparative pentru a corecta eroarea prospectiv începând cu prima dată posibilă.**

46 Corectarea unei erori dintr-o perioadă anterioară este exclusă din profitul sau pierderea perioadei în care eroarea a fost descoperită. Orice informaţie prezentată privind perioadele anterioare, inclusiv orice sinteze istorice ale datelor financiare, este retratată începând cu cel mai îndepărtat moment posibil din trecut.

47 Când este imposibil de determinat valoarea unei erori (de exemplu, o greşeală în aplicarea unei politici contabile) pentru toate perioadele anterioare, entitatea, în conformitate cu punctul 45, retratează prospectiv informaţiile comparative începând cu prima dată posibilă. Prin urmare, ea nu ia în considerare partea din retratarea cumulativă a activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii care apar înainte de acea dată. Punctele 50-53 oferă îndrumări privind situaţiile în care este imposibil de corectat o eroare pentru una sau mai multe perioade anterioare.

48 Corectările erorilor se diferenţiază de modificările estimărilor contabile. Estimările contabile, prin natura lor, sunt aproximări care pot necesita revizuire pe măsură ce se află informaţii suplimentare. De exemplu, câştigul sau pierderea recunoscut(ă) ca fiind datorat(ă) rezolvării unei situaţii neprevăzute nu reprezintă corectarea unei erori.

Prezentarea erorilor perioadei anterioare

**49** **În aplicarea punctului 42, o entitate trebuie să prezinte următoarele:**

**(a)****natura erorii perioadei anterioare;**

**(b)****pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, în măsura posibilă, valoarea corectării:**

**(i)****pentru fiecare element-rând afectat din situaţia financiară; și**

**(ii)****dacă IAS 33 se aplică entităţii, pentru rezultatele pe acţiune de bază şi diluate;**

**(c)****valoarea corectării la începutul primei perioade anterioare prezentate; și**

**(d)****dacă retratarea retroactivă este imposibilă** **pentru o perioadă anterioară specifică, circumstanţele care conduc la existenţa acelei condiţii şi o descriere a modului în care şi a momentului din care a fost corectată eroarea.**

**Nu este necesar ca situaţiile financiare ale perioadelor ulterioare să repete aceste prezentări de informaţii.**

Imposibilitatea privind aplicarea retroactivă şi retratarea retroactivă

50 În anumite circumstanţe, este imposibil să se ajusteze informaţiile comparative pentru una sau mai multe perioade anterioare pentru a obţine comparabilitatea cu perioada curentă. De exemplu, este posibil să nu se fi colectat date în perioada anterioară (perioadele anterioare) într-o manieră care să permită fie aplicarea retroactivă a unei noi politici contabile (inclusiv, în sensul punctelor 51-53, aplicarea sa prospectivă perioadelor anterioare), fie retratarea retroactivă pentru a corecta eroarea unei perioade anterioare şi informaţiile pot fi imposibil de recreat.

51 De multe ori este necesar să se facă estimări atunci când se aplică politici contabile elementelor situaţiilor financiare recunoscute sau prezentate cu privire la tranzacţii, alte evenimente sau condiţii. Estimarea este în mod inerent subiectivă şi estimările pot fi elaborate după perioada de raportare. Elaborarea estimărilor poate fi mai dificilă atunci când se aplică retroactiv o politică contabilă sau la efectuarea unei retratări retroactive pentru a corecta o eroare a unei perioade anterioare, din cauza perioadei mai lungi de timp care este posibil să fi trecut de la tranzacţia, evenimentul sau condiţia afectat(ă). Totuşi, obiectivul estimărilor privind perioadele anterioare rămâne acelaşi ca pentru estimările făcute în perioada curentă, şi anume ca estimările să reflecte circumstanţele care existau atunci când a avut loc tranzacţia, evenimentul sau condiţia.

52 Prin urmare, aplicarea retroactivă a unei noi politici contabile sau corectarea unei erori dintr-o perioadă anterioară prevede diferenţierea informaţiilor care:

(a) oferă dovezi ale circumstanţelor care au existat la data (datele) la care a avut loc tranzacţia, evenimentul sau condiţia, şi

(b) ar fi fost disponibile la data la care situaţiile financiare pentru acea perioadă anterioară au fost aprobate în vederea emiterii

de alte informaţii. Pentru anumite tipuri de estimări (de exemplu, evaluarea la valoarea justă care utilizează un număr mare de date de intrare neobservabile) este imposibil să diferenţiem aceste tipuri de informaţii. În cazul în care aplicarea retroactivă sau retratarea retroactivă ar impune elaborarea unei estimări semnificative pentru care sunt imposibil de diferenţiat aceste două tipuri de informaţii, este imposibil să se aplice noua politică contabilă sau să se corecteze retroactiv eroarea perioadei anterioare.

53 La aplicarea unei noi politici contabile sau la corectarea valorilor unei perioade anterioare nu trebuie să se utilizeze înţelegerea ulterioară a unui eveniment, nici în ceea ce priveşte elaborarea unor ipoteze privind posibilele intenţii ale conducerii într-o perioadă anterioară, nici în ceea ce priveşte estimarea valorilor recunoscute, evaluate sau prezentate într-o perioadă anterioară. De exemplu, atunci când o entitate corectează o eroare dintr-o perioadă anterioară în calcularea datoriei sale privind concediul medical acumulat al angajaţilor, în conformitate cu IAS 19 *Beneficiile angajaţilor*, entitatea nu ia în considerare informaţiile privind un sezon de gripă neobişnuit de grav pe parcursul următoarei perioade, informații care devin disponibile după ce s-a aprobat publicarea situaţiilor financiare ale perioadei anterioare. Faptul că se impun în mod frecvent estimări semnificative atunci când se modifică informaţiile comparative prezentate pentru perioadele anterioare nu împiedică ajustarea sau corectarea fiabilă a informaţiilor comparative.

Data intrării în vigoare

54 O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2005, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

54A [Eliminat]

54B [Eliminat]

54C IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*, emis în mai 2011, a modificat punctul 52. O entitate trebuie să aplice amendamentul respectiv atunci când aplică IFRS 13.

54D [Eliminat]

54E IFRS 9 *Instrumente financiare*, emis în iulie 2014, a modificat punctul 53 şi a eliminat punctele 54A, 54B şi 54D. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente atunci când aplică IFRS 9.

Retragerea altor norme

55 Prezentul standard înlocuieşte IAS 8 *Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale şi modificări ale politicilor contabile*, revizuit în 1993.

56 Prezentul standard înlocuieşte următoarele interpretări:

(a) SIC-2 *Consecvenţă - Capitalizarea costurilor îndatorării* ; și

(b) SIC-18 *Consecvenţă - Metode alternative*.

1. Definiţia IFRS-urilor a fost modificată după schimbările titlurilor introduse prin *Constituţia revizuită a Fundaţiei IFRS* în 2010. [↑](#footnote-ref-1)
2. *Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare* al IASC a fost adoptat de IASB în 2001. În septembrie 2010, IASB a înlocuit *Cadrul general* cu *Cadrul general conceptual de raportare financiară*. Punctul 25 a fost înlocuit de Capitolul 3 din *Cadrul general conceptual*. [↑](#footnote-ref-2)
3. În septembrie 2010, IASB a înlocuit *Cadrul general* cu *Cadrul general conceptual de raportare financiară*. [↑](#footnote-ref-3)