

## IFRS: EVOLUȚII RECENTE ȘI VIITOARE

*Manager asistent Vitalie Corniciuc, KPMG Moldova*

*IFRS: recent and forthcoming evolutions. This study has the aim to emphasize that IFRS are dynamic instruments and tend for continuous improvement to create a clear and understandable reporting framework for key stakeholders and users of financial information. It focuses on recent modifications to existing standards, new IFRS that were adopted and will be implemented for financial periods ended 31 December 2013 or later and exposure drafts for new standards that aim to replace the existing ones.*

Evoluțiile recente din mediul economic și financiar, crizele care au lovit, în mai multe rânduri, majoritatea statelor lumii, în ultima perioadă, dar și necesitățile, în continuă creștere, ale utilizatorilor rapoartelor financiare au scos la iveală unele lacune și neconcordanțe în prezentarea informațiilor financiare care, în anumite situații, s-au dovedit a fi ineficiente în evidențierea riscurilor la care sunt supuși investitorii, creditorii, acționarii și alte părți interesate. Acești factori au determinat Comitetul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate („Comitet”) să propună standarde noi și/sau să introducă unele modificări în standardele existente, cu scopul de a asigura un cadru de raportare cât mai aproape de cerințele utilizatorilor și de a prezenta cât mai fidel imaginea entității raportoare.

Deși, pentru Republica Moldova, IFRS-urile constituie un subiect nou, acestora li se acordă o atenție tot mai sporită în contextul armonizării cadrului contabil și de raportare național cu cel european și internațional. În pofida acestui fapt, multe din standardele internaționale noi, ce vor intra în vigoare în viitorul apropiat, nu sunt aplicabile entităților locale din simplul motiv că ele nu utilizează în activitatea lor operațională, investițională sau financiară operațiunile și instrumentele descrise în standardele menționate anterior. În cele ce urmează, vom enumera aspectele-cheie în evoluțiile recente și viitoare ale standardelor internaționale de raportare financiară, cu evidențierea celor care ar putea avea un impact asupra entităților din Republica Moldova.

Astfel, în anul 2011, Comitetul a introdus anumite modificări în cerințele de prezentare a tranzacțiilor cu părțile legate și în evaluarea și recunoașterea activelor privind planurile definite de beneficii ale angajaților. Modificările la IAS 24 *Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate* au fost substanțiale, acestea vizând chiar definițiile utilizate în standard și relațiile care determină gradul de afiliere:

- Relațiile dintre părțile legate sunt simetrice în toate cazurile – dacă A este afiliat cu B în situațiile financiare ale lui B, atunci și B este afiliat cu A în situațiile financiare ale lui A;
- Influența semnificativă este tratată în același fel ca și relația dintre entitate și managementul-cheie;
- *Puterea de vot semnificativă* a fost exclusă din definiție;
- Referințele la companiile asociate și la asocierile în participație includ, în mod specific, și subsidiarele acestora;

### **Cerințe simplificate de prezentare pentru entitățile asociate cu Guvernul**

Modificările așteptate în anul 2012 vor ține, în temei, de recuperabilitatea activelor amânate privind impozitul pe venit, prezentarea informațiilor cu privire la transferul de active financiare și amendamentele la IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară* legate de hiperinflație.

Schimbările cu adevărat semnificative vor fi aplicabile pentru perioadele care încep la 1 ianuarie 2013. Astfel, un set nou de 3 standarde IFRS 10 *Situații financiare consolidate*, IFRS 11 *Aranjamente comune* și IFRS 12 *Prezentarea intereselor în alte entități* va înlocui standardele existente cu privire la contabilizarea și raportarea investițiilor în entități

subsidiare, asociate sau în participație comună. Elaborarea acestor standarde a fost minuțioasă și de durată. IFRS 10 propune un singur model de consolidare pentru toate entitățile subsidiare, inclusiv cele cu scop special, în comparație cu cele două modele existente. În model, se accentuează că investitorul își consolidează investiția atunci când are puterea, este expus variabilității remunerărilor sau legătura dintre aceste două. Noțiunea de putere este, în principal, legată de controlul *de facto* asupra activităților relevante, de drepturile semnificative și de relațiile-cheie. Expunerea la variabilitatea remunerărilor este un concept mai larg decât beneficiile din proprietate sau riscurile și recompensele. Remunerările nu includ doar beneficii din proprietate, cum ar fi dividendele sau schimbarea valorii investiției, dar și comisioane, beneficii fiscale, economii de scară, reduceri de costuri etc. Implementarea IFRS 10 va solicita aplicarea unor judecăți semnificative și, ca impact principal, ar putea surveni necesitatea consolidării unor entități, care, anterior, se contabilizau prin metoda capitalului sau ca instrumente financiare, fapt ce ar putea afecta indicatorii-cheie de performanță.

Necesitatea revizuirii lui IAS 31 *Interese în asocierile în participație* și înlocuirea acestuia cu IFRS 11 *Aranjamente comune* a apărut din motivul că, în opinia Comitetului, anumite aranjamente, similare din punct de vedere economic, erau contabilizate în mod diferit, ca „entități controlate în comun” și „alte aranjamente”. Al doilea motiv îl constituie faptul că vechiul standard permitea alegerea între metoda capitalului și metoda consolidării proporționale pentru entitățile controlate în comun. Principalele schimbări aduse de IFRS 11 relevă că asocierile în participație se vor contabiliza doar prin metoda capitalului și nu toate entitățile controlate în comun, conform IAS 31, vor fi asocieri în participație în conformitate cu IFRS 11. Trecerea de la metoda de consolidare proporțională la metoda capitalului și invers poate afecta toate elementele situațiilor financiare care, la rândul lor, pot influența indicatorii financiari și respectarea ratelor financiare privind împrumuturile. Entitățile care participă la aranjamente comune trebuie să evalueze impactul acestui standard și să comunice părților interesate potențialele schimbări și necesitatea de a revizui anumite aranjamente și contracte. De asemenea, va fi necesară instruirea suplimentară a echipelor financiare pentru conformarea cu noile cerințe de raportare și prezentare.

Începând cu 1 ianuarie 2013, va fi aplicabil IFRS 13 *Evaluarea valorii juste*. Problema valorii juste în raportarea financiară este de o importanță deosebită în contextul actual. Mai multe preocupări au fost exprimate recent cu privire la evaluarea la justa valoare, în lipsa unei piețe active și utilizarea prețurilor de piață inferioare estimărilor entității privind valoarea în sine a instrumentului pe termen lung. Scopul standardului este de a consolida îndrumările privind evaluarea valorii juste din diferitele standarde într-unul singur. Standardul nu introduce cerințe noi cu referire la necesitatea valorii juste, dar oferă o singură sursă referitoare la evaluarea valorii juste și această sursă trebuie utilizată de fiecare dată când valoarea justă este cerută sau permisă în alte IFRS-uri. În timp ce standardul conține anumite abordări și tehnici de evaluare, acesta nu stabilește standarde de evaluare și modul exact în care evaluarea trebuie efectuată. IFRS 13 va facilita aplicarea valorii juste pentru cei care pregătesc situațiile financiare și înțelegerea acesteia de către utilizatori. Măsurarea valorii juste va rămâne o arie cu aplicarea semnificativă a raționamentelor, acolo unde prețurile de piață nu sunt disponibile. În asemenea circumstanțe, există o incertitudine inerentă referitoare la prețurile care s-ar folosi într-o tranzacție ipotetică și la faptul că participanții pot folosi metode de evaluare diferite. IFRS 13 tinde să reducă subiectivismul acestor măsurări prin cerința ca datele de intrare, relevante și observabile, să fie maximizate, iar cele neobservabile – minimizate. Adicional, IFRS 13 solicită prezentări și dezvăluiri extinse, în special când evaluările valorii juste se efectuează pe bază de date de intrare neobservabile. Deși multe valori juste vor rămâne, în mod inerent, incerte, IFRS 13 reprezintă un pas important în stabilirea unui cadru general consistent de evaluare și prezentare a acesteia în IFRS.

Un impact semnificativ asupra entităților autohtone, mai ales asupra celor din sistemul bancar, îl va avea introducerea, de la 1 ianuarie 2015, a IFRS 9 *Instrumente Financiare*, care

va înlocui IAS 39 *Instrumente Financiare: Recunoaștere și evaluare*. IFRS 9 a fost publicat în două versiuni: prima, cea din noiembrie 2009, acoperind clasificarea și evaluarea activelor financiare. Modificările vizează faptul că activele financiare vor fi clasificate în două categorii: la valoare justă prin contul de profit și pierdere sau la cost amortizat, față de cele patru prevăzute de IAS 39. Entitățile afectate vor trebui să revadă clasificarea tuturor activelor financiare, deoarece, conform noului standard, majoritatea acestora vor fi desemnate la valoarea justă și doar cele care sunt deținute conform modelului de business, ce presupune colectarea fluxurilor de numerar, care sunt exclusiv plăți de principal și de dobândă, vor fi evaluate la cost amortizat.

Pe durata discuțiilor ce au precedat prima publicare, Comitetul a decis să abordeze separat contabilitatea datoriilor financiare. În versiunea publicată în 2010, IFRS 9 a preluat, fără modificări esențiale, îndrumările existente în IAS 39 referitoare la clasificarea și evaluarea datoriilor financiare, cu unele modificări privind evaluarea la valoare justă a datoriilor financiare necomerciale.

Deși această a doua versiune publicată reprezintă finalul fazei privind clasificarea și evaluarea instrumentelor financiare, Comitetul trebuie să-și finalizeze munca asupra altor două aspecte importate: deprecierea și contabilitatea de acoperire. IFRS 9 nu este, în niciun caz, sfârșitul proiectului de reformare a contabilității instrumentelor financiare, nu este nici măcar începutul sfârșitului, ci, mai degrabă, este sfârșitul începutului acestui proces. Proiectul este cu atât mai ambițios, cu cât el vine în paralel cu alte proiecte importante ce țin de recunoașterea veniturilor, de contractele de asigurare și de leasing, tinzând să fie armonizate cu prevederile US GAAP.

În iunie 2010, a fost publicat primul proiect al unui nou standard privind recunoașterea veniturilor, el făcând parte din amplul complex de modificări menționat mai sus și care tinde să înlocuiască toate standardele și comentariile la standardele existente ce vizează veniturile. Obiectivul proiectului rezidă în furnizarea unui singur standard, bazat pe principii, pentru recunoașterea veniturilor în toate industriile și piețele de capital. Comitetul a primit, de la prima publicare, peste o mie de scrisori, incluzând comentarii de la diferite părți interesate din industrie. Proiectul, cu modificările incluse, propune un singur model, cu două opțiuni, pentru recunoașterea veniturilor: pe durata unei perioade sau într-un anumit moment în timp. Acesta presupune analiza, în cinci pași, a contractelor, concentrându-se pe transferul de control:

**Pasul 1.** Identificarea contractului;

**Pasul 2.** Identificarea obligațiilor separate de executare;

**Pasul 3.** Determinarea prețului tranzacției;

**Pasul 4.** Alocarea prețului tranzacției pentru obligațiile separate de executare;

**Pasul 5.** Recunoașterea veniturilor conform satisfacerii fiecărei obligații de executare.

Standardul va avea impact în următoarele arii-cheie:

- **Recunoașterea veniturilor poate fi accelerată sau amânată.** Pentru tranzacțiile complexe cu multiple componente și considerații variabile, aplicarea standardului poate conduce la accelerarea sau amânarea recunoașterii veniturilor. Aceasta poate afecta indicatorii de performanță, ratele financiare și chiar prețul acțiunilor;
- **Venitul va fi recunoscut la un anumit moment în timp sau pe durata unei perioade.** Pentru cei care utilizează metoda gradului de îndeplinire sau alte contracte pe termen lung, va fi necesară reconsiderarea recunoașterii veniturilor la finalizarea contractului sau pe parcursul executării acestora. Aplicând noile criterii în aceste arii, va fi necesară revizuirea termenilor contractuali, mai ales pentru contractele de vânzare a imobilelor;
- **Termenii contractuali și practicile de afaceri pot necesita schimbări.** În anumite cazuri, poate fi necesară reconsiderarea unor practici existente, pentru a atinge sau a menține un anumit profil al veniturilor;

- **Vor fi necesare noi estimări și raționamente.** Proiectul introduce noi estimări și raționamente, care ar putea afecta momentul și suma venitului recunoscut. Acestea pot fi aplicabile cu dificultate în cazul lansării unor produse noi sau al intrării pe alte piețe.
- **Vor fi necesare noi prezentări și dezvăluiri.** Pregătirea noilor prezentări și dezvăluiri propuse pot impune unele modificări în sistemele contabile și operaționale, care să permită înregistrarea informațiilor necesare. Modificările propuse pot prezenta investitorilor și concurenților informații adiționale privind practicile și perspectivele de afaceri.

Ultimul proiect de standard, la care ne vom referi în comunicarea de față, vizează leasingul. Comitetul și-a propus unele schimbări esențiale, dar care nu au încă o dată propusă pentru tranziție și adoptare. Schimbările țin, în temei, de introducerea unui singur model de leasing, care ar presupune înregistrarea în bilanțul locatarilor a „dreptului de utilizare” a activului și a datoriei de leasing la recunoașterea inițială și, respectiv, de recunoașterea activului din bilanțul locatorului. Implicațiile adoptării acestui proiect vor fi multiple și va fi nevoie de o analiză amplă a proceselor și contractelor la care sunt parte entitățile. Proiectul este supus comentariilor, iar versiunea revizuită este prevăzută pentru a doua jumătate a anului 2012.

Schimbările recente și cele viitoare cu privire la IFRS-uri, expuse anterior, denotă continua mișcare în care se află companiile din întreaga lume, mobilitatea modelelor de afaceri pe care acestea le adoptă și tranzacțiile, din ce în ce mai complexe, la care sunt parte. Comitetul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate are scopul de a ține pasul cu dinamica de afaceri și elaborarea instrumentelor de raportare, într-un cadru convergent, între IFRS și US GAAP, în stare să răspundă cât mai eficient cerințelor informaționale ale utilizatorilor. Companiile trebuie să analizeze atent modificările propuse, să evalueze impactul acestora asupra practicilor curente utilizate și să elaboreze un plan de tranziție și implementare a noilor cerințe.

*Toate informațiile prezentate au un caracter general și nu se raportează la condițiile specifice ale unei anumite persoane fizice sau juridice. Deși încercăm să furnizăm informații corecte și de actualitate, nu există nicio garanție că aceste informații vor fi corecte la data la care sunt primite sau că vor continua să rămână corecte în viitor. Nu trebuie să se acționeze pe baza acestor informații fără o asistență profesională competentă, în urma unei analize atente a circumstanțelor specifice unei anumite situații.*