TENDINȚE ÎN DEZVOLTAREA RAPORTĂRII FINANCIARE

Eugeniu RAIEȚCHI, dr.,
Universitatea de Stat din Moldova
raietchie@yahoo.com

ORCID: 0000-0001-9225-0936

CZU: 658.14/.17:657(478)(094.5) **DOI: 10.5281/zenodo.6786514**

Abstract. *The occurrence of several phenomena, both of economic and of other natures, with a significant impact on the business environment, entails the necessity to develop the reporting framework, which needs to adapt and to regulate methodologically the impact of these phenomena on the financial statements of the entities. Respectively, the financial reporting framework aims to follow the same development trend of the company, of the financial instruments, taking into account significant phenomens to which the entire society and the entity in particular are exposed. At the same time, the role of the authorities with responsibilities in the field of developing the reporting framework is to respond within a reasonable time to all these trends, which directly affects the quality of the reporting framework and the financial statements respectively.*

Keywords*: cadrul de raportare, IFRS, IASB, dezvăluirea informațiilor, situații financiare.*

Tendințele în dezvoltarea raportării financiare în orice țară sau regiune, este determinată de evoluția cadrului de raportare, care stabilește reguli și cerințe minime față de calitatea și cantitatea situațiilor financiare, precum și a informațiilor ce urmează a fi obligator dezvăluite. Totodată însă, evoluția cadrului de raportare este determinată de mai mulți factori, precum gradul de interes al autorităților ce analizează diferite aspecte, atât cantitative cât și calitative, gradul de interes al „publicului larg", care ar urma să fie principalul utilizator al situațiilor financiare, alinierea normelor locale de dezvăluire a informațiilor, celor regionale, etc.

În Republica Moldova, în conformitate cu prevederile art. 5, pct. 11 din Legea nr. 287 din 15 decembrie 2017 [1], cu excepția entităților de interes public care obligator utilizează cadrul de raportare prevăzut de IFRS, practic toate tipurile de entități, pot emite situații financiare utilizând cadrul de raportare atât prevăzut de SNC, cât și de IFRS. Dacă e să analizăm cadrul de raportare prevăzut de SNC, acesta are un caracter mai mult semi-static decât dinamic, iar modificările acestuia, este determinat în mare măsură de alinierea acestuia, tendințelor IFRS.

Analizând evoluția standardelor internaționale, observăm o îmbunătățire permanentă a acestora, ceea ce se datorează în mare parte multitudinii de

jurisdicții în care acestea sunt aplicate, și respectiv multitudinea problematicilor, care se solicită să fie soluționate de IFRS [2]. În acest sens, International Accounting Standards Board (în continuare IASB) dezvoltă noi standarde, interpretări sau amendamente, menite să fortifice cadrul de raportare. În continuare autorul va analiza principalele îmbunătățiri la IFRS, ce urmează a fi aplicate ulterior 1 ianuarie 2022 [3], [4].

Amendamente la IFRS 16, sau Covid-19 Related Rent Concessions. În mai 2020, IASB a emis un amendament inițial la IFRS 16, prin care a oferit locatarilor o opțiune de a evalua dacă facilitățile la plățile aferente contractelor de chirii, ca urmare a COVID-19 și care a rezultat într-o înlesnire a plăților de leasing datorate până la 30 iunie 2021, a fost sau nu o modificare a contractului de leasing. Un alt amendament, emis la 31 martie 2021 (Covid-19 Related Rent Concessions) a prelungit data avantajului practic de la 30 iunie 2021 la 30 iunie 2022, care se presupune a fi data limită a impactului semnificativ datorat Covid-19, asupra situațiilor financiare.

Modificări la IAS 12, impozitul amânat aferent elementelor de activ și pasiv generate de o tranzacție specifică. Modificările date prevăd unele particularități privind recunoașterea impozitului amânat în cazul tranzacțiilor de leasing, sau în cazul altor tranzacții pentru care se recunoaște atât un element de activ cât și un element de pasiv. În anumite condiții, entitățile sunt scutite de a recunoaște impozitului amânat atunci când are loc recunoașterea unor elemente de activ sau pasiv pentru prima dată. Anterior amendamentului respectiv, au existat mai multe neclarități dacă aceasta scutire poate fi utilizată în cazul unor asemenea tranzacții sau nu. Modificările date clarifică expres faptul că scutirea nu se aplică și respectiv entitățile sunt obligate să recunoască impozitul amânat aferent tranzacțiilor, care la recunoașterea inițială, generează diferențe temporare impozabile și deductibile în valoare egală. Modificările respective, au fost emise la 7 mai 2021 și sunt aplicabile pentru perioade anuale după 1 ianuarie 2023.

Amendamente la IAS 1 și Declarația practică IFRS 2: Dezvăluirea politicilor contabile. Anterior amendamentului dat, IAS 1 obliga entitățile ca în situațiile financiare anuale să dezvăluie politicile contabile semnificative, însă o dată cu intrarea în vigoare a amendamentului respectiv, entităților li se solicită să dezvăluie informațiile importante privind politica contabilă și nu doar politicile contabile semnificative, ceea ce presupune o dezvăluire mult mai calitativă în partea ce ține de politicile contabile. Amendamentul dat a furnizat definiția

informațiilor importante privind politica contabilă. Modificarea a clarificat, de asemenea, că informațiile privind politica contabilă se așteaptă să fie semnificative dacă, fără aceasta, utilizatorii situațiilor financiare nu ar putea înțelege alte informații semnificative din situațiile financiare. IASB prin modificarea respectivă, a furnizat exemple ilustrative de informații privind politica contabilă care ar putea fi considerată semnificativă în situațiile financiare. Mai mult ca atât, amendamentul la IAS 1 a clarificat faptul că nu trebuie dezvăluite informații privind politicile contabile aferente elementelor nesemnificative. Pentru a sprijini această modificare, Declarația de practică IFRS 2, „Realizarea estimărilor semnificative" a fost, de asemenea, modificată pentru a oferi îndrumări cu privire la modul de aplicare a conceptului de importanță și semnificație la dezvăluirea politicilor contabile. Modificările respective, au fost emise la 12 februarie 2021 și vor fi obligatorii pentru perioadele anuale care încep cu 1 ianuarie 2023.

Amendamentul la IAS 1: Clasificarea datoriilor pe termen scurt sau lung. Acest amendament clarifică faptul că datoriile sunt clasificate pe termen scurt sau lung în funcție de drepturile existente la sfârșitul perioade de raportare. Datoriile sunt clasificate pe termen lung atunci când entitatea are dreptul material, la sfârșitul perioadei de raportare, să amâne decontarea acestora cu cel puțin 12 luni. Standardul nu mai solicită ca acest drept sa fie necondiționat. Așteptările conducerii de a utiliza sau nu acest drept de amânare a decontării nu influențează clasificarea datoriilor respective. Dreptul de amânare există doar dacă entitatea respectă toate celelalte condiții relevante la sfârșitul perioadei de raportare. Respectiv, un element de datorie este clasificat pe termen scurt dacă o condiție nu este îndeplinită la sau înainte de data de raportare, chiar dacă o scutire a condiției este acordată de creditor după sfârșitul perioadei de raportare. Pe de altă parte, un împrumut este clasificat pe termen lung dacă termenii acestuia nu sunt respectați doar după data de raportare. În plus, amendamentul include clarificarea cerințelor pentru datoriile pe care o entitate le poate deconta prin convertirea acestora în elemente de capital. Totodată, decontarea este definită drept stingerea datoriei prin numerar, alte resurse purtătoare de beneficii economice sau instrumente de capital propriu ale entității. Amendamentul prevede o excepție în ceea ce privește instrumentele care pot fi convertite în capital, însă doar pentru acele instrumente pentru care opțiunea de conversie este clasificată ca element de capital ca și componentă separată al unui instrument financiar compus.

Amendamentul dat a fost emis la 23 ianuarie 2020 și este aplicabil pentru perioadele anuale după 1 ianuarie 2022.

Amendamentul la IAS 1: Clasificarea datoriilor pe termen scurt sau lung, amânarea datei efective. Amendamentul la IAS 1 cu privire la clasificarea datoriilor pe termen scurt sau lung a fost emis în ianuarie 2020 având data efectivă 1 ianuarie 2022. Însă, ca urmare a pandemiei Covid-19, data efectivă a fost amânată cu un an pentru a oferi entităților mai mult timp pentru implementare a modificărilor de clasificare rezultate din respectivul amendament.

Amendamente la IAS 8: Definiția estimărilor contabile. La modul practic, foarte multe persoane deseori confundă politicile contabile cu estimările contabile, fapt ce generează neclarități la etapa modificărilor acestora. Amendamentul respectiv a clarificat modul în care entitățile ar trebui să distingă modificările politicilor contabile de modificările estimărilor contabile, fiind emis un mic îndrumar în acest sens. Amendamentul dat a fost emis la 12 februarie 2021 și va fi obligator pentru perioadele anuale începând cu 1 ianuarie 2023.

Amendamente la IFRS 10 și IAS 28: Vânzarea sau Contribuția cu active între un investitor și entitățile asociate sau asocierile în participație ale acestuia. Aceste amendamentele soluționează contradicția dintre cerințele IFRS 10 și IAS 28 în tratarea vânzării sau aportului de active între un investitor și asociatul sau asociere în participație. Principala consecință a modificărilor este că un câștig sau o pierdere este recunoscută atunci când o tranzacție implică o afacere. Un câștig sau o pierdere parțială este recunoscută atunci când o tranzacție implică active care nu constituie o afacere, chiar dacă aceste active sunt deținute de o sucursală. Amendamentele au fost emise la 11 septembrie 2014 și urmează a fi aplicabile pentru perioadele anuale începând cu sau după data, care va fi determinată ulterior de către IASB.

IFRS 17 „Contracte de asigurare" (emis de IASB la 18 mai 2017 și aplicabil pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2021). IFRS 17 înlocuiește IFRS 4, care acordă entităților scutirea de a contabiliza contractele de asigurare utilizând practicile existente. Drept urmare, investitorii au avut dificultăți în a compara performanța financiară a unor companii de asigurări. IFRS 17 este un standard bazat pe un principiu unic de contabilizare a tuturor tipurilor de contracte de asigurare, inclusiv cele de reasigurare, pe care le deține un asigurător. Standardul solicită recunoașterea și evaluarea grupurilor de contracte de asigurare la (i) o valoare actualizată ajustată la risc a fluxurilor de

numerar viitoare, care încorporează toate informațiile disponibile despre aceste fluxuri în concordanță cu informațiile de piață disponibile; plus (dacă această valoare este o datorie) sau minus (dacă această valoare este un activ), (ii) suma reprezentând profitul nerealizat din grupul de contracte (marja de serviciu contractuală). Asigurătorii vor recunoaște profitul dintr-un grup de contracte de asigurare pe perioada în care asigură acoperirea asigurării și pe măsură ce sunt eliberați de risc. Dacă un grup de contracte este estimat că generează sau va genera o pierderi, entitatea va recunoaște pierderea dată imediat.

În continuare, autorul va analiza succint ajustările anuale, ce urmează a fi aplicabile începând cu 1 ianuarie 2022, după cum urmează:

Amendamentul la IAS 16, interzice entităților să deducă din costul imobilizării corporale, orice încasări obținute din vânzarea produselor obținute în decursul fazei de pregătire și testare. Încasările din vânzarea produselor date, împreună cu costul producerii lor, sunt acum recunoscute în situația contului de profit sau pierdere. Totodată, entitatea va aplica prevederile IAS 2 pentru evaluarea costului acestor active. Costul nu va include amortizarea activului testat întrucât acesta nu este încă disponibil pentru utilizarea prevăzută. Amendamentul la IAS 16 clarifică de asemenea faptul că o entitate „testează dacă activul funcționează corespunzător" atunci când evaluează performanța tehnică și fizică a acestuia. Performanța financiară a activului nu este relevantă pentru această evaluare. Astfel, un activ poate fi capabil să funcționeze conform intenției conducerii și să fie amortizat înainte de a ajunge la nivelul de performanță operațională așteptată de conducere.

Amendamentul la IAS 37, clarifică semnificația „costurilor îndeplinirii contractului". Acesta explică cum costul direct al îndeplinirii contractului cuprinde costul incremental al îndeplinirii contractului precum și alocarea altor costuri în legătură directă cu executarea contractului. Se clarifică de asemenea că înaintea alocării unui provizion pentru un contract oneros, entitatea va recunoaște orice depreciere a activelor utilizate în îndeplinirea contractului.

IFRS 3 a fost modificat cu referirile la Cadrul General Conceptual de Raportare Financiară din 2018, cu scopul de a stabili ce constituie un element de activ sau de datorie în cadrul unei combinări de entități. Înainte de modificare, IFRS 3 se referea la Cadrul General Conceptual de Raportare Financiară din 2001. În plus, a fost adăugată o nouă excepție în IFRS 3 pentru datorii și datorii contingente. Excepția specifică că pentru unele tipuri de datorii și datorii

contingente, o entitate care aplică IFRS 3, ar trebui să se refere mai degrabă la IAS 37 sau IFRIC 21, decât la Cadrul conceptual din 2018. Fără această nouă excepție, o entitate ar fi recunoscut unele datorii într-o combinare de întreprinderi pe care nu le-ar fi recunoscut conform IAS 37. Prin urmare, imediat după achiziție, entitatea ar fi trebuit să derecunoască aceste datorii și să recunoască un câștig care nu a reprezentat un câștig economic. De asemenea, s-a clarificat faptul că dobânditorul nu ar trebui să recunoască activele contingente la data achiziției, așa cum sunt definite în IAS 37.

Exemplul ilustrativ 13 din IFRS 16 a fost redactat pentru a elimina ilustrarea plăților de la locator legate de îmbunătățirile aduse activului aflat în leasing. Motivul acestei schimbări este eliminarea confuziei aferente tratamentului stimulentelor din cadrul contractului de leasing.

Amendamentul la IFRS 1, presupune admiterea unei excepții atunci când o sucursală adoptă IFRS la o dată ulterioară față de societatea mamă. Sucursala poate evalua activele și datoriile sale la valorile contabile care ar fi incluse în situațiile financiare consolidate ale entității-mamă, pe baza datei de tranziție la IFRS a mamei, în cazul în care nu au fost făcute ajustări pentru procedura de consolidare și pentru efectele combinării de întreprinderi în care mama a achiziționat sucursala. Totodată, IFRS 1 a fost modificat pentru a permite entităților care au folosit această excepție din IFRS 1 să își evalueze și diferențele cumulative din translatare folosind valorile raportate de către mamă, având ca bază data tranziție la IFRS a mamei. Amendamentul la IFRS 1 extinde excepția amintită și asupra diferențelor cumulative din translatare, pentru a reduce costurile pentru cei care adoptă IFRS pentru prima dată. Modificarea se va aplica de asemenea entităților asociaților și asocierilor în participație, care au folosit aceeași excepție din IFRS 1.

Bibliografie:

1. Legea contabilității și raportării financiare, nr. 287 din 15 februarie 20017, publicată în Monitorul Oficial la 5 ianuarie 2018, nr. 1-6;
2. https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/
3. https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-by-ifrs-standards/
4. https://www.journalofaccountancy.com/topics/financial-reporting/ifrs-compliance-reporting.html