

CZU: 351.72:657.1:336.5

DOI: <http://doi.org/10.5281/zenodo.4461107>

IMPACTUL MODIFICĂRILOR ÎN LEGISLAȚIA CONTABILĂ ASUPRA CALITĂȚII RAPORTĂRII FINANCIARE

Sergiu SOIMU, Galina BĂDICU

Academia de Studii Economice a Moldovei

În Republica Moldova, reforma în domeniul contabilității este influențată de schimbările profunde care au loc în sfera economicului, sub inerția procesului de globalizare. În prezentul articol ne-am propus să examinăm conținutul și modul de implementare a principalelor modificări la Standardele Naționale de Contabilitate, care au intrat în vigoare la 01 ianuarie 2020. Scopul acestor modificări rezidă în ajustarea prevederilor standardelor existente în concordanță cu prevederile Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26.06.2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de entități. Cert este faptul că operarea modificărilor în standardele de contabilitate a fost condiționată de anumiți factori de influență relevați de autori în prezentul articol. Iar descrierea materialului s-a datorat utilizării metodelor de analiză și sinteză a unor lucrări de specialitate relevante, studii de cercetare, a prevederilor Legii contabilității și raportării financiare, a ordinelor Ministerului Finanțelor privind modificările actuale, precum și aplicării elementelor de comparație, inducție și deducție.

Cuvinte-cheie: *modificări în legislația contabilă a Republicii Moldova, Legea contabilității și raportării financiare, raportare financiară, situații financiare individuale, imagine fidelă, categorii de entități.*

IMPACT OF ACCOUNTING LEGISLATION CHANGES ON THE QUALITY OF FINANCIAL REPORTING

The accounting reform in the Republic of Moldova is influenced by the profound changes that are taking place in the economic sphere, under the inertia of the globalisation process. In this article, we aim to examine the content and implementation of the main changes to the National Accounting Standards, which entered into force on 1 January, 2020. The purpose of these changes is to adjust the provisions of existing standards in line with the provisions of Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26.06.2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of enterprises. Certainly, the insertion of changes in accounting standards has been conditioned by certain factors of influence revealed by the authors in this article. The description of the material was possible due to the use of methods of analysis and synthesis of relevant specialised papers, research studies, provisions of the Accounting and Financial Reporting Law, orders of the Ministry of Finance on current amendments, and the application of comparison, induction and deduction.

Keywords: *changes in the accounting legislation of the Republic of Moldova, Accounting and Financial Reporting Law, financial reporting, individual financial statements, accurate image, categories of entities.*

Introducere

În prezent, contabilitatea a evoluat datorită schimbărilor profunde care au loc în sfera economicului, sub inerția procesului de globalizare. Prin urmare, ideea adoptării unui limbaj comun de raportare financiară în scopul dezvoltării comparabilității la nivel internațional a devenit o realitate, urmare a globalizării internaționale a piețelor financiare. Astfel, reiterăm că istoria contabilității și a profesiei abundă în schimbări semnificative. Drept urmare, entitățile sunt obligate să facă față cerințelor impuse de piața globalizată, alcătuită din investitori internaționali care sunt tot mai interesați de rezultatele financiare ale entității și de fluxurile informaționale prezentate în situațiile financiare.

Pentru a realiza ajustarea aspectelor contabile naționale la prevederile Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26.06.2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de entități, autoritățile țării noastre și-au asumat angajamentul de a transpune în legislația națională prevederile europene și internaționale în domeniul financiar și în sectorul corporativ [1].

Astfel, procesul de aderare a Republicii Moldova la Uniunea Europeană a pus în fața contabilului probleme de raționament, de atitudine, de etică și de strategie. În acest context, marea provocare căreia profesia contabilă trebuie să-i facă față este dată de restabilirea credibilității și încrederii categoriilor de utilizatori asupra realității datelor furnizate de contabilitate în situațiile financiare.

Metodologia cercetării

Scopul acestei cercetări este de a prezenta cele mai relevante modificări în legislația contabilă, dar și de a releva impactul acestora asupra subiecților supuși aplicării. Pentru aceasta, s-a apelat, în primul rând, la informațiile publicate pe site-ul Ministerului Finanțelor privind raportarea financiară, de unde s-au preluat informații aferente raportării. Au fost utilizate și publicațiile periodice aferente, precum și actele normative și legislative în domeniul contabilității.

Ca **obiective** ce urmează a fi realizate pe parcursul lucrării au fost formulate următoarele: *factorii principali care au contribuit la operarea modificărilor în Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) actuale; noile prevederi ale Legii contabilității și raportării financiare; obligațiile și drepturile entității privind ținerea contabilității și raportarea financiară; sinteza situațiilor financiare ce trebuie prezentate și componența acestora; specificarea entităților ale căror situații financiare se supun obligatoriu auditului; modificările de bază operate în SNC-uri cu referire la raportarea financiară.*

Cu ajutorul **metodelor** de analiză și sinteză a unor surse de informare ca lucrări de specialitate relevante, studii de cercetare, precum și prin aplicarea elementelor de comparație, inducție și deducție a fost posibilă înregistrarea și evidențierea principalelor informații ce țin de domeniul de cercetare. Investigațiile au fost efectuate în baza prevederilor Legii contabilității și raportării financiare, SNC-urilor, ordinelor Ministerului Finanțelor privind modificările actuale și a surselor bibliografice de specialitate.

Rezultate și discuții

Implementarea Acordului de Asociere a generat un șir de problematice de ordin contabil ce au condus la modul și termenele de implementare a noilor norme contabile și de raportare financiară, dintre care cele mai importante se referă la următoarele aspecte:

✓ *conținutul prevederilor noii Legi a contabilității și raportării financiare, al modificărilor SNC și corespunderea acestora normelor europene, respectiv eventualele modificări ale Planului general de conturi contabile;*

✓ *structura noilor formate de situații financiare individuale, precum și regulile de întocmire și de prezentare a situațiilor financiare consolidate.*

Analiza surselor bibliografice ne-a permis să constatăm **factorii principali** care au contribuit la operarea modificărilor în SNC-urile actuale (Fig.1):

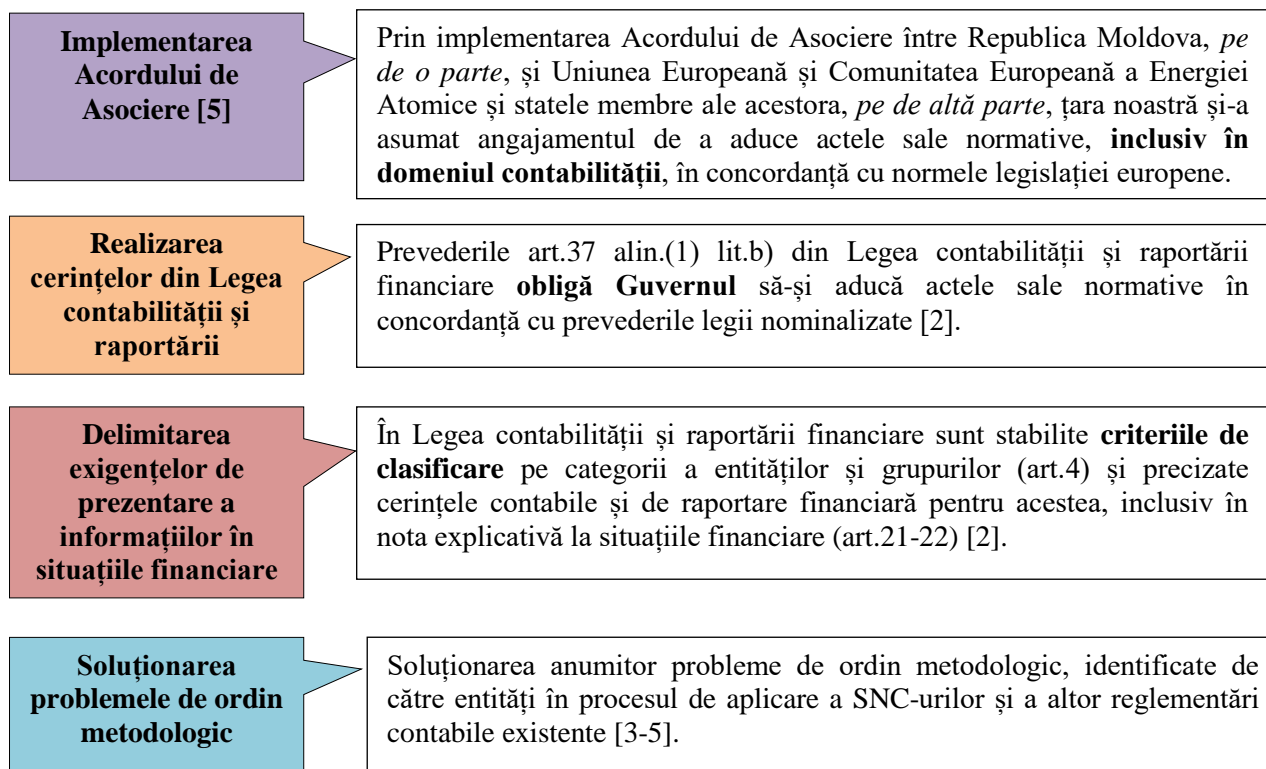


Fig.1. Factorii principali care au contribuit la operarea modificărilor în SNC-urile actuale.

Sursa: prelucrat de autori în baza generalizării informațiilor după A.Nederița [5, p.20].

Din Figura 1 observăm că cadrul juridic, cerințele unice și mecanismului de reglementare a raportării financiare în Republica Moldova este stabilit de **Legea contabilității și raportării financiare**. Legea nominalizată conține un șir de **prevederi noi** care se referă la: *categoriale și criteriile de clasificare a entităților și grupurilor; componența entităților de interes public; aplicarea standardelor de contabilitate în funcție de categoriile de entități și grupuri; obligațiile și drepturile entității privind ținerea contabilității și raportarea financiară; modul de întocmire, utilizare, corectare și păstrare a documentelor primare și a registrelor contabile; organizarea sistemului de control intern; componența, modul de întocmire, auditarea și prezentarea situațiilor financiare individuale și consolidate* [2].

Astfel, toate entitățile **sunt obligate** să întocmească situațiile financiare în modul prevăzut de legea menționată, de standardele de contabilitate, de planul general de conturi contabile și de alte acte normative în vigoare.

În Legea contabilității și raportării financiare **sunt stabilite** criteriile de clasificare pe categorii a entităților și grupurilor și precizate cerințele contabile și de raportare financiară pentru acestea. Astfel, totalitatea entităților ce cad sub incidența legii nominalizate se divizează în două categorii mari: **entitate și grup**, în dependență de 3 criterii: *veniturile din vânzări, totalul activelor și numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune* [2, art.4]. De menționat că criteriile prezentate în art.4 vor fi aplicate față de toate entitățile care sunt obligate să țină contabilitatea și să prezinte situații financiare.

În scopul contabilității și raportării financiare, entitățile enumerate la art.2 din Legea contabilității și raportării financiare **trebuie să țină cont** de următoarele:

a) Criteriile de atribuire a categoriei prevăzute la alin.(1)–(7) din articolul 4 **se aplică**:

- *persoanelor juridice care desfășoară activitate de întreprinzător, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare;*

- *autorităților/instituțiilor, cu excepția autorităților/instituțiilor bugetare;*

- *reprezentanțelor permanente și filialelor entităților nerezidente.*

b) Criteriile de atribuire a categoriei prevăzute la alin. (1)–(7) din articolul 4 **nu se aplică**:

- *organizațiilor necomerciale și reprezentanțelor entităților nerezidente;*

- *persoanelor fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, cu excepția titularilor patentei de întreprinzător, persoanelor fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției (notari, avocați, executori judecătorești, mediatori, administratori autorizați) și birourilor înființate de acestea, precum și cabinetelor individuale ale medicilor de familie;*

- *entităților de interes public* [2].

Definiția entității de interes public a fost modificată și **include o nouă categorie de entități** – societățile pe acțiuni în care cota statului este mai mare de 50% [2, art.3]. Astfel, componența entităților de interes public s-a lărgit prin raportarea la acestea a entităților mari care sunt întreprinderi de stat sau societăți pe acțiuni în care cota statului depășește 50% din capitalul social. Începând cu 01.01.2019 entitățile de interes public sunt obligate să țină contabilitatea și să întocmească situații financiare conform Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Totodată, criteriile de atribuire nu se aplică organizațiilor necomerciale și reprezentanțelor entităților nerezidente; persoanelor fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, cu excepția titularilor de patentă; persoanelor fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției, precum și entităților de interes public [2, art.4 alin.(9)].

Studiul aprofundat al prevederilor Legii contabilității și raportării financiare ne-a permis să constatăm modul de ținere a contabilității, responsabilitatea pentru ținerea contabilității și raportării financiare, seturile de raportare și componența situațiilor financiare individuale, precum și informațiile ce necesită a fi prezentate de către fiecare entitate (*a se vedea Tabelul*).

Tabel

Aspecte legislative privind modul de ținere a contabilității, de aplicare a standardelor de contabilitate și de raportare financiară

Categoriile de entități/ modul de ținere a contabilității	Tipul situațiilor financiare individuale	Componenta situațiilor financiare individuale	Comentarii
Entități micro <i>Partidă dublă</i>	Situații financiare prescurtate conform SNC- urilor - art.21 alin.(2)	Bilanțul prescurtat Situația de profit și pierdere prescurtată Nota explicativă (<i>cerințe minime</i>)	<i>Informații obligatorii</i> – art.22 alin.(3)
Entități mici <i>Partidă dublă</i>	Situații financiare simplificate conform SNC- urilor - art.21 alin.(3)	Bilanțul Situația de profit și pierdere Nota explicativă (<i>cerințe minime</i>)	<i>Informații obligatorii</i> – art.22 alin.(3)
Entități mijlocii și mari <i>Partidă dublă</i>	Situații financiare complete conform SNC- urilor art.21 alin.(4)	Bilanțul Situația de profit și pierdere Situația modificărilor capitalului propriu Situația fluxurilor de numerar Nota explicativă (<i>cerințe extinse</i>) Raportul conducerii	<i>Informații obliga- torii și informații suplimentare</i> – art.22 alin.(3), alin.(4); alin.(5) + art.23 alin.(1)
Entitățile de interes public <i>Partidă dublă</i>	Situații financiare conform IFRS		
Organizațiile necomerciale și reprezentanțele entităților nerezidente <i>Partidă dublă</i>	Situații financiare conform Indicațiilor metodice aprobate de Ministerul Finanțelor		
Persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, până la înregistrarea acestora în calitate de plătitori ai TVA, persoanele fizice care desfășoară activitate independentă, persoanele fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției și birourile înființate de acestea, precum și cabinetele individuale ale me- dicilor de familie <i>Partidă simplă în baza contabilității de casă</i>			Evidența conform Indicațiilor metodice aprobate de Ministerul Finanțelor. Fără întocmirea situațiilor financiare

Sursa: elaborat de autori în baza prevederilor Legii contabilității și raportării financiare [2].

Din informația prezentată conchidem că criteriile de atribuire a categoriilor de entități impune întocmirea **unui set de situații financiare**, care pot fi *prescurtate*, *simplificate* și *complete*. **Situațiile financiare** reprezintă setul de rapoarte care caracterizează poziția financiară, performanța financiară și alte informații aferente activității entității pentru o perioadă de gestiune [2, art.3]. Astfel, ele se întocmesc cu claritate, oferind o imagine fidelă a poziției financiare, a performanței financiare și a altor informații aferente activității entității [2, art.20 alin.(1)].

În acest context, **scopul** situațiilor financiare constă în prezentarea informațiilor utile în luarea deciziilor economice pentru o gamă largă de utilizatori [6, pct.6] și reflectă valoarea elementelor din perioada curentă și precedentă. Dacă această valoare nu este comparabilă, datele perioadei precedente vor fi ajustate. Lipsa comparabilității și orice ajustare vor fi prezentate în notele explicative [6, pct.20].

Analiza prevederilor actelor normative și legislative ne-a permis să constatăm că situațiile financiare trebuie întocmite cu claritate, în conformitate cu prevederile Legii contabilității și raportării financiare și ale SNC-urilor, **oferind o imagine fidelă** a poziției și performanței financiare și a altor informații aferente activității entității. Totodată, raportarea financiară se bazează pe principiile generale, iar informațiile din situațiile financiare trebuie să corespundă caracteristicilor calitative fundamentale și celor amplificatoare (Fig.1).

Situatii financiare individuale		
<p>Raportarea financiară se bazează pe următoarele principii generale:</p> <ul style="list-style-type: none"> *Continuitatea activității *Contabilitatea de angajamente *Permanența metodelor *Prudența *Intangibilitatea *Separarea patrimoniului și datoriilor *Necompensarea *Prioritatea conținutului asupra formei *Evaluarea la cost de intrare *Importanța relativă <p><i>art. 6 din Legea contabilității și raportării financiare</i></p>	<p>Informațiile din situațiile financiare trebuie să corespundă caracteristicilor calitative fundamentale:</p> <ul style="list-style-type: none"> *relevanța *representarea exactă <p>și caracteristicilor calitative amplificatoare:</p> <ul style="list-style-type: none"> *comparabilitatea *verificabilitatea *oportunitatea *inteligibilitatea <p><i>art. 20 din Legea contabilității și raportării financiare</i></p>	<p>Întocmirea situațiilor financiare cuprinde următoarele etape:</p> <ul style="list-style-type: none"> *efectuarea lucrărilor premergătoare întocmirii situațiilor financiare *completarea formatelor situațiilor financiare <p>*întocmirea notei explicative la situațiile financiare</p> <ul style="list-style-type: none"> *aprobarea, semnarea și prezentarea situațiilor financiare *reformarea bilanțului/bilanțului prescurtat. <p><i>pct. 18 din SNC „Prezentarea situațiilor financiare”</i></p>

Fig.1. Exigențe privind asigurarea imaginii fidele a prezentării situațiilor financiare.

Sursa: elaborată de autori în baza prevederilor actelor enunțate [2,6].

Modul de întocmire și prezentare, precum și componența, conținutul situațiilor financiare ale entității sunt determinate de Legea contabilității și raportării financiare [2], SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [6] și de alte standarde de contabilitate aprobate de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova. În cazul depistării unor erori la întocmirea situațiilor financiare, ele pot fi corectate conform prevederilor SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”.

Situațiile financiare ale entității trebuie să dea o imagine fidelă, clară și completă. **Imaginea fidelă** reprezintă **calitatea** [7, p.335] pe care trebuie să o aibă informația contabilă, rezultatul pe care trebuie să-l atingă. Ea este reprezentată de imaginea în care se poate avea încredere și presupune prezentarea informațiilor în conformitate cu principiile generale, utilizarea de cifre cât mai exacte posibil, realizarea de estimări cât mai rezonabile și aranjarea lor de o așa manieră, încât să se poată furniza, cu toate limitele practicilor contabile curente, imaginea cea mai obiectiv posibilă, lipsită de erori, distorsiuni, manipulări sau omisiuni semnificative.

Noțiunea de imagine fidelă este un concept ce înglobează regularitatea și sinceritatea contabilității [7, p.335-342]. Astfel, **regularitatea** presupune conformitate cu principiile generale de contabilitate, fapt prezentat în Figura 1, iar **sinceritatea** presupune aplicarea cu bună-credință a prevederilor Legii contabilității și raportării financiare, a SNC-urilor și a altor acte aferente contabilității faptelor economice.

În acest context, concluzionăm că imaginea fidelă se va obține prin furnizarea unor informații utile în situațiile financiare, fiind, astfel, garantată transparența în scopul luării deciziilor. Dacă se presupune că prezentarea fidelă este echivalentă cu transparența, un obiectiv secundar al situațiilor financiare este realizat [8, p.23].

Legea contabilității și raportării financiare delimitează standardele de contabilitate, care pot fi aplicate de către entități în funcție de categoria la care acestea se referă. „Entitățile micro și persoanele fizice, care desfășoară activitate de întreprinzător, vor ține contabilitatea în partidă dublă și vor întocmi situații financiare prescurtate, conform SNC, cu excepția societăților de investiții, societăților financiare holding, societăților financiare holding mixte, societăților financiare non-bancare și a societăților holding cu activitate mixtă” [9, p.60]. Entitățile de interes public sunt obligate să țină contabilitatea în partidă dublă și să întocmească situații financiare conform IFRS. De asemenea, IFRS se vor utiliza în bază benevolă și de către entitățile care țin contabilitatea în partidă dublă.

Ținem să accentuăm că internaționalizarea businessului presupune informarea participanților la toate etapele – de la studierea sferei de aplicare a surselor financiare până la obținerea rezultatelor dorite. Activitatea economică a companiilor transnaționale cuprinde interesele investitorilor din multe țări, din care cauză situațiile financiare sunt orientate spre cerințele standardelor internaționale privitor la întocmirea și prezentarea acestora. Ca urmare a globalizării economiei, nevoia de standarde de contabilitate recunoscute la nivel internațional a devenit mai presantă. Această sarcină a fost preluată de Uniunea Europeană, de diferite țări, în principal de Statele Unite [10].

La nivel global, raportarea financiară conform IFRS a condus la o transparență informațională și la o dezvăluire a situațiilor financiare foarte ridicată. Aceste beneficii aduse de IFRS au fost observabile și în calitatea auditului, deoarece cu cât mai transparentă este informația raportată cu atât mai scăzut este riscul de audit. În același timp, pentru auditori, complexitatea adusă de tranziție, dar și nepregătirea entității-client pot crește riscul în evaluarea acestora. Pe de altă parte, și creșterea riscului de audit poate conduce la creșterea cheltuielilor de audit, deoarece cei care nu au experiență cu aceste standarde pot comite erori mari. Prin urmare, complexitatea auditului și riscul ce poate exista din partea entității client sunt asociate unor costuri de audit ridicate [11].

Diferențele dintre sistemele de raportare financiară pe plan național și internațional se pot plasa la unul sau mai multe dintre nivelurile: *concepte de bază; metode de evaluare; politica privind provizioanele și rezervele; baza de evaluare (recunoașterea) a elementelor patrimoniale; uniformitatea sistemului de raportare financiară; structura situațiilor financiare etc.* [12, p.51]. În acest context, menționăm că pot exista **factori** care ar cauza diferențe la nivelul normelor și practicilor contabile: cultura națională, finanțarea, sistemul fiscal, sistemul juridic și altele. Or, în urma aplicării IFRS entitățile ar putea să recunoască o prosperitate în ceea ce privește globalizarea operațiunilor de schimb, parteneriat și susținere externă, caracterizată de următoarele avantaje: *atragerea investițiilor străine, comparabilitatea informațiilor, accesibilitatea la informații, asigurarea transparenței informațiilor, creșterea nivelului calității auditului, perfecționarea contabilității etc.*

De remarcat că noua lege a contabilității conține cerințe detaliate și obligatorii de prezentare a informațiilor în nota explicativă la situațiile financiare individuale. Astfel, **nota explicativă** include cerințe minime obligatorii, iar pentru entitățile mijlocii, mari și de interes public se includ și cerințe suplimentare, acestea fiind specificate în art.22 al legii nominalizate. Deoarece nu există model de prezentare a acestor informații, nomenclatorul concret al acestora, ele urmează a fi prezentate în nota explicativă de către fiecare entitate de sine stătător, în funcție de mărimea și domeniul de activitate al acesteia, precum și de necesitățile informaționale ale utilizatorilor.

Raportul conducerii, care conține o prezentare fidelă a poziției entității, a dezvoltării și a performanței activităților acesteia și prezintă o analiză corelată cu dimensiunea și complexitatea activităților desfășurate, **este obligatoriu** în cazul entităților mijlocii, mari și de interes public, fiind întocmit și prezentat anual, împreună cu situațiile financiare [2]. Dacă entitatea de interes public corespunde criteriilor entităților mari și numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune este mai mare de 500, ea este obligată să includă în raportul conducerii o declarație nefinanciară [2, art.23 alin.(5)], iar dacă este admisă pe o piață reglementată, raportul trebuie să cuprindă un capitol privind guvernarea corporativă. Entitatea mare și entitatea de interes public, care sunt din industria extractivă sau din domeniul exploatarea forestieră și care înregistrează plăți către stat, care cuprind suma achitată în numerar sau în natură sub formă de taxe pentru resursele naturale, impozit pe venit, redevențe, dividende, taxe pentru licență ce depășesc 1,7 mil. lei, include un capitol privind plățile către stat [2, art.23].

Totodată, la nivelul grupului format din entitatea-mamă și toate entitățile-fiice, luate în ansamblu, se întocmesc situații financiare consolidate, pentru prezentarea informațiilor privind poziția financiară, performanța financiară, modificările capitalului propriu și fluxurile de numerar. Acestea conțin elemente similare cu situațiile complete, doar că în formă consolidată. Grupurile mici și mijlocii sunt scutite de întocmirea situațiilor financiare consolidate și a raportului consolidat al conducerii, cu excepția cazului în care una dintre entitățile afiliate este entitate de interes public [2, art.27 alin.(4)].

Entitatea **are obligația** să prezinte situațiile financiare individuale, raportul conducerii și raportul auditorului, după caz, **în termen de 120 de zile de la ultima zi a perioadei de gestiune**, **obligatoriu** fiind plasate pe pagina-web a entității [2, art.33 alin.(3)].

Conform ultimelor ascensiuni ale realităților economice internaționale și naționale, responsabilitatea atribuită auditului situațiilor financiare devine o premisă pentru asigurarea unor informații financiar-contabile corecte, fidele, transparente și, mai ales, comparabile, pe baza cărora să poată fi luată cea mai bună decizie economică posibilă.

Auditul situațiilor financiare vizează colectarea de probe, care apreciază setul de situații financiare ale unei entități, cu scopul exprimării unei opinii asupra conformării acestora sub aspectul elaborării, prezentării și publicării cu un set de norme naționale [13]. Contextul actual obligă adaptarea entităților la perfecționarea permanentă a sistemului de gestionare a resurselor. Astfel, firmele de audit au capacitatea de a oferi feedback,

printr-o tratare a riscurilor la un grad ridicat de acuratețe, în concordanță cu noile modificări în legislația națională și asigurarea unui nivel de încredere înalt al rapoartelor de audit.

Investigațiile ne permit să constatăm că auditul situațiilor financiare este reglementat național pentru anumite categorii de entități, indiferent de domeniul în care operează. În acest context, menționăm că **auditului obligatoriu** sunt supuse [2, art.32]:

- a) situațiile financiare individuale ale entităților mijlocii și ale entităților mari, ale entităților de interes public și ale altor entități, conform legislației în vigoare;
- b) situațiile financiare consolidate ale grupurilor, conform prevederilor art.27 din Legea contabilității și raportării financiare.

Remarcăm că auditul situațiilor financiare este acel audit care se realizează de către auditori conform Standardelor Internaționale de audit în baza Legii privind auditul situațiilor financiare și a Legii contabilității și raportării financiare.

Obiectivele auditului situațiilor financiare rezidă în asigurarea utilizatorilor de informații asupra: *respectării legilor și reglementărilor în vigoare în efectuarea faptelor economice; calității și eficienței deciziilor manageriale, prin menționarea punctelor tari, credibilității și fiabilității situațiilor financiare; punctelor slabe; eficienței și eficacității administrării patrimoniului; utilizării corecte a instrumentelor de gestionare a riscurilor necesare elaborării și adoptării deciziilor de gestiune; identificării precoce a riscurilor de faliment și a riscurilor de fraudă* [13].

După cum s-a menționat, componența și modul de întocmire a noilor formate de situații financiare sunt reglementate de Legea nr.287 din 15.12.2017 și de SNC „Prezentarea situațiilor financiare”.

SNC „Prezentarea situațiilor financiare”. Acest SNC a fost revizuit integral, fiind elaborate noi formate ale situațiilor financiare complete și prescurtate. Noile formate ale situațiilor financiare corespund cerințelor Directivei 2013/34/UE și se vor întocmi pentru perioadele de gestiune începând cu 01.01.2020. Formatele bilanțului, situației de profit și pierdere și ale situației privind modificările capitalului propriu au fost integral revizuite, iar formatul situației privind fluxurile de numerar nu a fost modificat semnificativ. Formatele bilanțului și situației de profit și pierdere prescurtate sunt elaborate în baza compartimentelor formatelor complete ale acestor situații. În situațiile financiare prescurtate nu se reflectă informația privind interesele de participare, părțile afiliate, cheltuielile și veniturile sub formă de dobânzi etc. [6, pct.7-10].

Concomitent, a fost simplificat conținutul compartimentelor „Prezentarea informațiilor” din toate SNC-urile [4]. Aceste compartimente stabilesc nomenclatorul informațiilor suplimentare ce trebuie incluse doar în nota explicativă a entităților care întocmesc situații financiare complete. Entitățile care vor întocmi situații financiare simplificate sau prescurtate pot include în nota explicativă doar informațiile prevăzute în art.22 din Legea nr.287/2017.

În continuare, vom prezenta **regulile de bază** privind modul de întocmire a noilor formate de situații financiare individuale complete [4,6].

Bilanțul prezintă poziția financiară a entității și include informații aferente soldurilor existente la data raportării privind activele, capitalul propriu, datoriile (certe și incerte). În cazul întocmirii bilanțului:

- nu se admite compensarea reciprocă între elementele de activ și pasiv;
- activele sunt prezentate în bilanț în ordinea creșterii lichidității acestora, iar datoriile – în baza creșterii exigibilității;

• în componența *imobilizărilor necorporale* se va include și **suma avansurilor pe termen lung și curente acordate pentru achizițiile de imobilizări necorporale**. În SNC „Imobilizări necorporale și corporale” **a fost inclus** un element nou: **fondul comercial**, care reprezintă diferența pozitivă sau negativă dintre costul de intrare și valoarea justă la data tranzacției a părții din activele nete achiziționate de către o entitate. Acest element se include în componența *imobilizărilor necorporale* numai în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora și, după caz, de datorii și capital propriu, indiferent dacă este realizat ca urmare a procurării sau a unor operațiuni de fuziune;

• *terenurile* vor include costul de intrare sau valoarea reevaluată a terenurilor proprii, primite în leasing financiar și/sau în gestiune economică aflate în procesul de pregătire pentru utilizare după destinație și în exploatare, **precum și valoarea drepturilor de utilizare a terenurilor**;

• **s-a abrogat SNC „Investiții imobiliare”**, astfel *investițiile mobiliare* vor fi contabilizate în baza aceluiași reguli ca și imobilizările corporale conform pct.67¹-67⁹ din SNC „Imobilizări corporale și necorporale” [4];

- s-a modificat componența **mijloacele fixe** în următoarele grupe (clase): clădirile; construcțiile speciale; mașinile, utilajele și instalațiile tehnice; mijloacele de transport; inventarul și mobilierul; alte mijloace fixe (investiții capitale pentru mijloace fixe primite în leasing operațional, fonduri de bibliotecă etc.). Valoarea contabilă a mijloacelor fixe **va include** cele proprii, primite în leasing financiar și/sau în gestiune economică aflate în exploatare, inclusiv **valoarea drepturilor de utilizare a clădirilor**;

- în componența *imobilizărilor corporale* se va include și **suma avansurilor pe termen lung și curente acordate pentru achizițiile** (*procurarea, crearea/construcția etc.*) **imobilizărilor corporale**;

- în componența *stocurilor* se va include și **suma avansurilor pe termen lung și curente acordate pentru procurarea/fabricarea stocurilor și pentru serviciile aferente intrării stocurilor**;

- creanțele, numerarul și datoriile în valută străină **se recalculează** și se reflectă în bilanț conform cursului oficial al leului moldovenesc la data raportării (SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”) [4, pct.11];

- imobilizările necorporale și corporale, fondul comercial, stocurile, avansurile acordate/primite pentru procurări/livrări de active și servicii, elementele de capital propriu etc. **nu se supun recalculării** la data raportării și se înregistrează în situațiile financiare conform cursului oficial al leului moldovenesc la data recunoașterii inițiale a acestora (SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”) [4, pct.12];

- **au fost incluse** elemente noi în componența capital propriu:

- ✓ *Prime de capital* – excedentul (diferențele favorabile) dintre: a) valoarea efectivă și valoarea nominală a părților sociale depuse în capitalul social; b) valoarea nominală sau de înstrăinare și valoarea de retragere a părților sociale proprii răscumpărate și ulterior anulate sau înstrăinate; c) valoarea nominală a obligațiilor și valoarea nominală a acțiunilor în care acestea au fost convertite.

- ✓ *Rezerve din reevaluare* – surplusul de reevaluare stabilit în urma reevaluării imobilizărilor corporale.

- ✓ *Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate* – valoarea patrimoniului primit de la stat conform actelor de constituire și/sau alte documente prevăzute de legislație, cu excepția patrimoniului înregistrat în componența capitalului social;

- s-a schimbat componența și modul de contabilizare a provizioanelor:

- ✓ **Provizioanele pentru beneficiile angajaților** se constituie pentru datoriile entității față de personal privind concediile de odihnă, pensiile, recompensele pentru rezultatele activității anuale și alte plăți rezultate din contractele colective și individuale de muncă.

- ✓ **Provizioanele pentru garanții acordate cumpărătorilor/clientilor** se constituie pentru acoperirea cheltuielilor de reparații și deservirii în cursul perioadei de garanție a bunurilor vândute, pentru returnările și reducerile de preț la bunurile vândute și pentru alte garanții care rezultă din contractele încheiate cu cumpărătorii/clientii.

- ✓ **Provizioanele pentru impozite** se constituie pentru diferențele de impozite rezultate din controalele inițiate și nefinisate; impozite pentru care entitatea are deschise procese în instanțele judecătorești, precum și în alte situații care pot genera datorii aferente impozitelor și taxelor, inclusiv majorări de întârziere (penalități) și amenzi.

- ✓ **Alte provizioane** se constituie pentru acoperirea cheltuielilor legate de litigii, de protecția mediului, de ieșirea imobilizărilor corporale, de restructurarea entității și în alte scopuri stabilite de legislație și/sau de conducerea entității;

- dacă un activ sau o datorie are legătură cu mai mult de un element din structura bilanțului, relația sa cu alte elemente se prezintă în nota explicativă la situațiile financiare (de exemplu, o imobilizare corporală procurată parțial din subvenții și parțial din surse proprii, un împrumut sub formă de obligațiuni pentru care s-a prevăzut o primă de rambursare, o majorare de capital la o valoare mai mare decât valoarea nominală a acțiunilor corespunzătoare etc.).

Situația de profit și pierdere caracterizează performanța financiară a entității pentru perioada de gestiune și conține informații privind veniturile, cheltuielile, rezultatele financiare.

Reieșind din modificările operate în SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, **regulile de bază** ale întocmirii situației sunt [6]:

- situația de profit și pierdere se întocmește în baza clasificării cheltuielilor după destinație;
- indicatorii se determină în baza rulajelor conturilor de evidență a veniturilor și cheltuielilor;
- toți indicatorii se reflectă cu total cumulativ de la începutul perioadei de gestiune;

- veniturile și cheltuielile aferente aceluiași operațiuni economice se recunosc în aceeași perioadă de gestiune în baza contabilității de angajamente;
- veniturile, cheltuielile și rezultatele financiare sunt prezentate în situația de profit și pierdere în cadrul următoarelor categorii: *venituri și cheltuieli ale activității operaționale, venituri și cheltuieli financiare, venituri și cheltuieli din operațiuni cu active imobilizate și excepționale.*

Așadar, menționăm că **noile modificări operate în SNC-uri** vin cu introducerea mai multor indicatori detașați în situația de profit și pierdere, precum veniturile și cheltuielile care caracterizează activitatea financiară, iar rezultatul în cauză reprezintă măsura incidenței operațiilor activității financiare realizate asupra rezultatului până la impozitare. Următorii trei indicatori caracterizează tranzacțiile din alte activități, precum cu ieșirea imobilizărilor și excepționale, care nu constituie pentru entitate o activitate de bază. Rezultatul în cauză reprezintă măsura incidenței operațiilor altor activități realizate asupra rezultatului până la impozitare.

Situația modificărilor capitalului propriu cuprinde acea parte a activelor care constituie proprietatea entității. Indicatorii din situația dată sunt foarte importanți pentru proprietarii entității ce cauterizează existența și modificarea elementelor capitalului propriu în cursul perioadei de gestiune. Situația modificărilor capitalului propriu conține informații privind *capitalul social, primele de capital, rezervele, profitul (pierderea), rezervele din reevaluare, alte elemente de capital propriu care nu se includ în subpct.1) – 5)* [6, pct.168].

În vederea asigurării acumulării informațiilor necesare pentru calcularea corectă a indicatorilor din noile formate de situații financiare **au fost operate modificări și în Planul general de conturi contabile**. Astfel, în comparație cu redacția existentă a planului, s-au introdus noi conturi sintetice și subconturi suplimentare, au fost eliminate unele conturi sintetice existente, modificate denumirea și codurile anumitor conturi sintetice, precum și revizuit nomenclatorul subconturilor la unele conturi sintetice [2].

Concluzii

Una dintre problematicile resimțite destul de puternic de către contabili ține de modificarea prea frecventă a legislației. Anume contabilii sunt în cea mai mare parte responsabili de respectarea cu strictețe a normelor legale, deoarece, pe lângă obligația de a ține evidența faptelor economice, ei au misiunea de a întocmi și prezenta situații financiare, completarea cărora urmează a fi efectuată în strictă corespundere cu prevederile legale. Dar, respectarea prevederilor legale devine tot mai anevoioasă în condițiile modificărilor operate atât de frecvent în legislație.

Astfel, începând cu 01.01.2019 se recurge din nou la alinierea la Directivele europene. Drept urmare, pentru conformitate cu Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European [15] s-au adus modificări în Legea contabilității (actualmente Legea contabilității și raportării financiare), în SNC-uri, în Planul general de conturi și în Legea privind auditul situațiilor financiare. În acest context, aplicarea noii legi a contabilității și modificările operate în SNC-uri vor asigura comparabilitatea informațiilor financiar-contabile la nivel internațional și va facilita integrarea economică europeană a Republicii Moldova.

Pentru aplicarea corectă a prevederilor Legii contabilității și raportării financiare, precum și a modificărilor SNC-urilor și a Planului general de conturi contabile, entitățile sunt obligate să opereze, la necesitate, unele modificări în softurile contabilitate, să țină cont de obligațiile și drepturile entităților privind ținerea contabilității și raportarea financiară, să elaboreze politici contabile bazate pe noile prevederi, să ia în considerare noile reguli de întocmire și de prezentare a situațiilor financiare, precum și cerințele de dezvăluire a informațiilor în notele explicative.

În contextul modificărilor, auditorul are obligația de a se asigura că politicile și principiile contabile adoptate de către entitatea auditată sunt cele apropiate în circumstanțele date, în urma aplicării raționamentului profesional, și nu trebuie să emită opinia de audit până nu sunt verificate toate aspectele semnificative cu privire la aplicarea tratamentelor contabile prevăzute de SNC sau IFRS. Acest fapt rezultă din necesitatea armonizării cadrului normativ al contabilității și raportării financiare cu acquis-ul comunitar, asigurând concordanța normelor contabile naționale cu cele europene și internaționale și contribuind la o calitate a raportării financiare în scopul asigurării exactității indicatorilor prezentați.

Referințe:

1. Legea pentru ratificarea Acordului de Asociere între Republica Moldova, pe de o parte, și Uniunea Europeană și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și statele membre ale acestora, pe de altă parte, nr.112 din 02.07.2014. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2014, nr.185-199.

2. Legea contabilității și raportării financiare, nr.287 din 15.12.2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2018, nr.1-6, art.22.
3. Modificările de bază operate în Planul general de conturi contabile prin ordinul Ministerului Finanțelor nr.100 din 28.06.2019. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2019, nr.230-237.
4. Modificările de bază operate în SNC-uri prin ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2019, nr.101-107, art.58.
5. NEDERIȚA, A. Comentarii privind conținutul și modul de implementare a modificărilor de bază operate în SNC. În: *Contabilitate și audit*, 2019, nr.8, p.20-25. ISSN 1813-4408
6. SNC „Prezentarea situațiilor financiare” aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.48 din 12.03.2019. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2019, nr.101-107 art.528.
7. FELEAGĂ, L., FELEAGĂ, N. *Contabilitatea financiară o abordare europeană și internațională*. Vol.I. București: InfoMega, 2005. 384 p. ISBN 973-7853-08-3
8. HENNIE VAN GREUNING. *Standarde Internaționale de Raportare Financiară: Ghid practic*. Ediția a V-a. București: Irecson, 2009. 619 p. ISBN 978-973-7694-57-7
9. NEDERIȚA, A. POPOVICI, A. Armonizarea cadrului normativ al contabilității și raportării financiare din Republica Moldova cu acquis-ul comunitar. În: *Economica*, 2018, nr.3 (105) p.57-68. ISSN: 1810-9136
10. BURLAUD, A. Evoluții ale standardizării contabile: șocul financiarizării și globalizării. În: *Audit financiar*, XVIII, 2020, nr.2(158), p.221-237. ISSN on-line: 1844-8801
11. TACHE, M. Impactul adoptării standardelor internaționale de raportare financiară în ponderea cheltuielilor de audit și a calității serviciilor de audit. În: *Audit financiar*, XVIII, 2020, nr. 2(158), p.251-259. ISSN on-line: 1844-8801
12. TABĂRĂ, N. *Sisteme contabile comparate*. Ediția a II-a. Iași: TipoMoldova, 2014. 384 p. ISBN 978-606-676-454-4
13. Legea privind auditul situațiilor financiare, nr.271 din 15.12.2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2018, nr.7-17, art.48.
14. BĂDICU, G., ȘOIMU, S. Exigențe privind auditul situațiilor financiare și credibilitatea informațiilor în actualul context global. În: *Materialele Conferinței științifice internaționale „Competitivitate și inovare în economia cunoașterii”*, 27-28 septembrie 2019. Chișinău: ASEM, 2019, p.574-582.
15. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26.06.2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului. În: *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*, L 182/19 din 29.06.2013.

Date despre autori:

Sergiu ȘOIMU, doctorand, Academia de Studii Economice a Moldovei.

E-mail: sergiu.soimu@fai.md

Galina BĂDICU, doctor, conferențiar universitar, Academia de Studii Economice a Moldovei.

E-mail: badicu.galina@ase.md

Prezentat la 23.07.2020