

ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII ȘI IMPACTUL ASUPRA CALITĂȚII
INFORMAȚIILOR DIN SITUAȚIILE FINANCIARE

THE ORGANIZATION OF ACCOUNTING AND THE IMPACT ON THE QUALITY OF
INFORMATION IN THE FINANCIAL STATEMENTS

CZU: [657.24+657.3](498)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.08>

Maia BAJAN,

Academia de Studii Economice din Moldova

E-mail: bajan.maia@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6903-8275>

Lilia GRIGOROI,

Academia de Studii Economice din Moldova,

E-mail: lilia.grigoroii@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9741-0932>

Dorota BURZYŃSKA,

Stefan Batory Academy of Applied, Poland

Abstract. Information from financial statements becomes useful and indispensable to the entity's partners in the decision-making process to satisfy certain characteristics that ensure the quality of reporting by presenting the situation of an entity both from the point of view of financial position and financial performance. The research methodology is based on the documentation of the specialized literature, the comparative analysis and the examination of the indicators for assigning the entities by category. Depending on the entity category (micro, small, medium and large), different sets of financial statements are drawn up and presented: abbreviated, simplified and complete. And the quality of the financial information published by the entities in the financial statements conditions the efficiency of the decisions taken by the users of the information, through the calculation and analysis of various economic indicators that lead to increasing the degree of certainty in the adoption of decisions.

Keywords: accounting, qualitative characteristics, entity category, financial statements.

JEL Classifications: M40, M41

Introducere.

Datorită caracterului său bine organizat și a varietății informațiilor oferite, contabilitatea devine principala sursă de informații necesare procesului decizional. Informațiile oferite de contabilitate joacă un rol important în prezentarea situației unei entități atât din punct de vedere a poziției financiare prin furnizarea unei imagini clare și detaliate a patrimoniului, cât și a performanței financiare redată prin prisma veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor înregistrate. Aceste informații devin utile și indispensabile partenerilor entității în procesul decizional pentru satisfacerea anumitor caracteristici care asigură calitatea raportării.

Relatarea caracteristicilor calitative a informațiilor contabile mereu a preocupat cercetătorii din domeniu, fiecare încercând să prezinte factorii care conduc la o estimare cât mai eficientă a relevanței informațiilor financiare, reprezentării exacte a realităților economice și a persistenței rezultatelor raportate. Analiza caracteristicilor calitative (fundamentale și amplificatoare) ale informațiilor contabile permite nu doar măsurarea influenței deciziilor pe care utilizatorii le iau pe baza informației prezentate din situațiile financiare, ci și impactul factorilor asupra calității informațiilor oferite de contabilitate.

Metodologia de cercetare.

Această lucrare propune identificarea și analiza principalelor tehnici de organizare a contabilității și prezentare a informațiilor contabile privind situația entității, precum și modul în care acestea influențează calitatea datelor din situațiile financiare. Studiul are un caracter empiric și propune validarea ipotezelor prin deducție și inducție. Metodologia de cercetare se bazează pe metode de tip

calitativ prin: documentarea literaturii de specialitate, analiza comparativă, examinarea indicatorilor de atribuire a entităților pe categorii, structura situațiilor financiare etc.

Analiza literaturii de specialitate.

Pornind de la prevederile actelor normative din Republica Moldova (RM), ținerea contabilității devine obligatorie pentru orice entitate indiferent de forma sa juridică prin prezentarea situațiilor financiare.

În conformitate prevederile articolului 12 „Controlul asupra activității de antreprenariat” din Legea cu privire la antreprenariat și întreprinderi (Legea 845/1992), întreprinderea, indiferent de forma juridică de organizare, asigură evidența contabilă și statistică în modul stabilit de legislația în vigoare. Potrivit cerințelor articolului 18 „Obligațiile și drepturile entității privind ținerea contabilității și raportarea financiară” din Legea contabilității și raportării financiare (Legea 287/2017), entitatea are obligația de a ține contabilitatea și de a întocmi situațiile financiare în modul prevăzut de lege, de standardele de contabilitate și de alte acte normative.

Conform prevederilor din articolul 8(2) din Codul fiscal 1163/1997, contribuabilul este obligat să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciului Fiscal de Stat și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației.

Reieșind din aceea că organizarea contabilității în Republica Moldova este o condiție obligatorie pentru orice tip de activitate, aceasta din urmă trebuie să se bazeze pe reglementările normative în domeniul contabilității. Pentru organizarea contabilității entitățile se pot baza pe reglementările contabile atât naționale cât și cele internaționale. Componenta acestora este prezentată în figura 1.

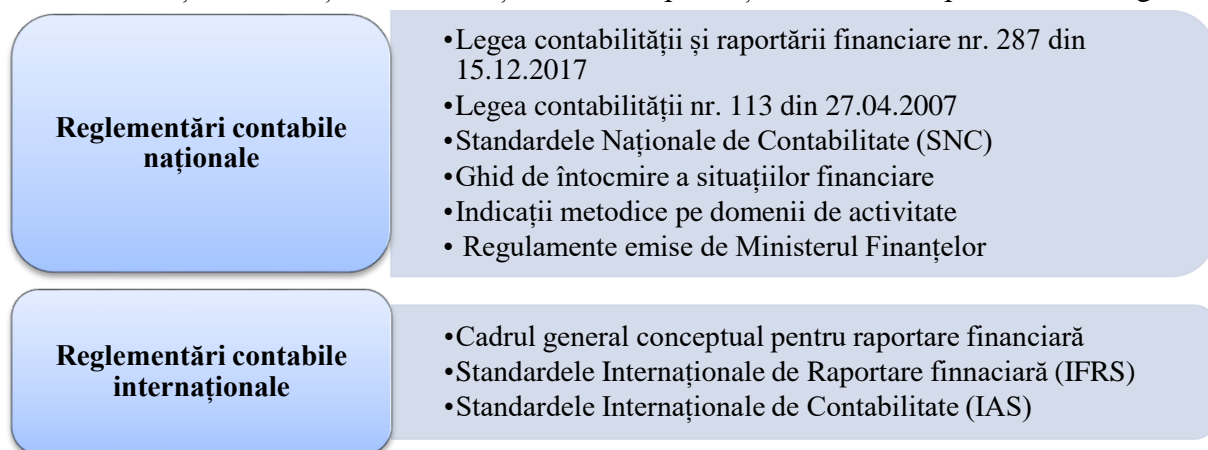


Figura 1. Reglementările contabile în Republica Moldova

Sursa: elaborat de autor în baza literaturii de specialitate

Conținutul de bază.

Potrivit articolului 18 din Legea 287/2017, răspunderea pentru ținerea contabilității și raportarea financiară revine diferitor responsabili în dependență de activitatea entității, și anume:

- *Conducătorului, administratorului* pentru entitățile persoane juridice care desfășoară activitate de întreprinzător, reprezentanțelor permanente și filialelor entităților nerezidente, organizațiilor necomerciale și reprezentanțelor entităților nerezidente;
- *Fondatorului* persoanelor fizice ce desfășoară activitate de întreprinzător;
- *Conducătorului, directorului* pentru entitățile autorităților/instituțiilor cu excepția celor bugetare;
- *Persoanei fizice* care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției (notar, avocat, executor judecătoresc, mediator, administrator autorizat) și birourilor înființate de acestea precum și cabinetelor individuale ale medicilor de familie.

Totodată persoanele specificate în articolul 18 la Legea 287/2017 dețin dreptul de a numi și elibera din funcție contabilul-șef sau altă persoană împuternicită de organizarea contabilității, de a transmite ținerea contabilității altei entități în bază contractuală, precum și dreptul de a stabili reguli interne privind documentarea faptelor economice și modul de ținere al contabilității (partidă simplă sau dublă) și de întocmire a situațiilor financiare (prescurtate, simplificate sau complete) conform prevederilor articolului 5 din aceeași lege.

Paralel cu drepturile menționate, persoanele responsabile de ținere a contabilității, conform aceluiași articol al Legii 287/2017, sunt obligate să asigure:

- organizarea și ținerea contabilității în mod continuu din data înregistrării de stat a entității până la data lichidării;
- formularea, aprobarea și aplicarea politicilor contabile în conformitate cu standardele de contabilitate și alte acte normative;
- elaborarea și aprobarea: planului de conturi contabile de lucru al entității, procedeele interne privind contabilitatea de gestiune, formularelor documentelor primare și a registrelor contabile, precum și regulilor privind circulația documentelor și tehnologia de prelucrare a informației contabile;
- documentarea faptelor economice și reflectarea acestora în contabilitate prin respectarea actelor normative;
- întocmirea completă și corectă, precum și integritatea și păstrarea documentelor contabile;
- funcționarea sistemului de control intern;
- întocmirea, prezentarea și publicarea, după caz, a situațiilor financiare.

În baza Acordului de asociere dintre Republica Moldova și Uniunea Europeană (UE), entitățile și grupurile (de entități) se clasifică în baza celor trei criterii stabilite la nivel european, precum: 1) totalul activelor (TA), 2) veniturile din vânzări (VV) și 3) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune (N_{ms}). Categoriile entităților și grupurilor sunt prezentate în figura 2.

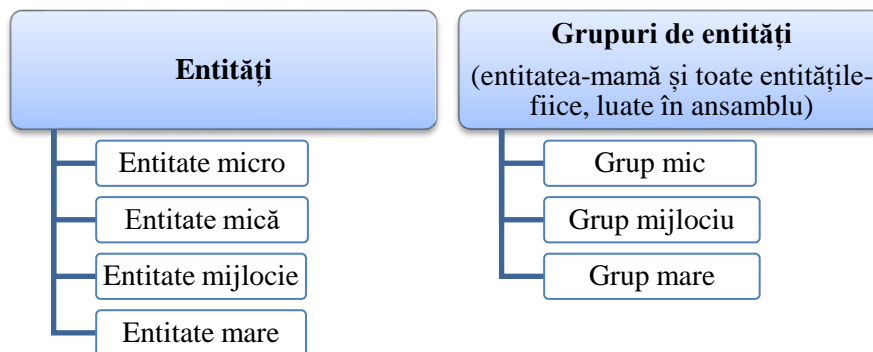


Figura 2. Categoriile entităților și grupurilor

Sursa: elaborat de autor în baza articolului 4 din Legea 287/2017

Pentru a fi atribuită unei categorii de entități sau grupuri, entitatea la data raportării nu trebuie să depășească limitele cel puțin a două criterii de atribuire (TA, VV, N_{ms}).

Ținând cont că clasificarea entităților pe categorii și grupuri în Republica Moldova se efectuează în baza criteriilor recomandate de Acordul de asociere, astfel în tabelul 1 se va prezenta în mod comparabil mărimile indicatorilor (echivalentul în euro, unde 1€ = 20 lei) stabiliți în Legea 287/2017 din RM față de valorile aceluiași cerințe a unei țări membre a Uniunii Europene, și anume Polonia.

Tabelul 1. Atribuirea la categoriile de entități

Republica Moldova țară cu statut de candidată la UE	Categoria de entitate	Polonia țară cu statut de membră a UE
Până la:	Entități micro	Până la:

TA= 0,28 mln € VV= 0,56 mln € NrS= 10 persoane		TA= 2 mln € VV= 2 mln € NrS= 10 persoane
Până la: TA= 3,18 mln € VV= 6,36 mln € NrS= 50 persoane	Entități mici	Până la: TA= 10 mln € VV= 10 mln € NrS= 50 persoane
Până la: TA= 15,9 mln € VV= 31,8 mln € NrS= 250 persoane	Entități mijlocii	Până la: TA= 43 mln € VV= 50 mln € NrS= 250 persoane
Depășesc: TA= 15,9 mln € VV= 31,8 mln € NrS= 250 persoane	Entități mari	Depășesc: TA= 43 mln € VV= 50 mln € NrS= 250 persoane

Sursa: elaborat de autor în baza [7, art 4. și 2]

Analizând datele din tabelul 1, observăm că indicatorul privind numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune este același atât pentru țara cu statut de candidat, cât și pentru țara membră a UE. Însă, valorile indicatorilor privind totalul activelor și venitul din vânzări din RM înregistrează decalaje mari prin devierea unui coeficient inclus în intervalul de 2-10 ori mai mici comparativ cu datele stabilite în Polonia.

Atribuirea corectă a entității la una din categoriile menționate, necesită analiza indicatorilor de referință pentru perioada luată în calcul, în care la data raportării întreprinderea nu depășește limitele cel puțin a două criterii de atribuire.

Exemplu: La finele perioadei de gestiune, și anume la 31.12.2022, entitatea „Conta” SRL dispune de următoarele date prezentate în tabelul 2.

Tabelul 2. Constatarea categoriei de entitate

Indicatorii de referință	Constatare
Total active = 660000 lei sau 330000€*	entitate <i>mică</i>
Venit din vânzări = 1100000 lei sau 550000€	entitate <i>micro</i>
Numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune = 25 persoane	entitate <i>mică</i>

Notă: 1€=20 lei

Sursa: elaborat de autor

În baza constatărilor efectuate în tabelul 2, unul dintre cei trei indicatori, și anume venitul din vânzări (VV) se încadrează în categoria entităților micro, iar ceilalți doi indicatori totalul activelor (TA) și numărul mediu al salariaților (N_{ms}) se regăsesc în categoria entităților mici. Astfel, reieșind din datele indicatorilor, întreprinderea „Conta” SRL se atribuie la tipul *entităților mici*.

Potrivit articolului 4 din Legea 287/2017, entitatea trece dintr-o categorie în alta dacă, la data raportării, pentru ultimele două perioade de gestiune, depășește sau încetează să mai depășească limitele a două dintre criteriile categoriei la care se atribuie.

Conform prevederilor din articolul 5 al Legii 287/2017, entitățile (micro, mici, mijlocii, mari), precum și persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător sunt obligate să țină contabilitatea în partidă dublă și să întocmească situații financiare corespunzătoare conform cerințelor SNC. Excepție acestor prevederi legale fac parte entitățile de interes public (EIP) care trebuie să completeze situațiile financiare conform cerințelor IFRS, organizațiile necomerciale și reprezentanții entităților nerezidente, persoanelor fizice care desfășoară activitate profesională (în domeniul justiției sau sănătății) completează și prezintă rapoarte fiscale.

În funcție de categoria entității (care aplică SNC) se întocmesc și se prezintă anual unul dintre următoarele trei seturi de rapoarte redată în figura 3.



Figura 3. Componența situațiilor financiare

Sursa: elaborat de autori

În funcție de categorie și necesitățile informaționale ale entității care aplică SNC, componența și structura setului situațiilor financiare diferă atât în dependență de nivelul de detaliere a informațiilor contabile prezentate în rapoarte, cât și de numărul anexelor la situațiile financiare. Reieșind din cele expuse, situațiile financiare prescurtate redau structura patrimoniului la nivel general pe când situațiile financiare complete descriu mult mai detaliat componența acestuia. Compararea structurii situațiilor financiare prescurtate versus situații financiare complete se prezintă în tabelul 3. Structura situațiilor financiare simplificate coincide cu Anexa 1 „Bilanțul” și Anexa 2 „Situația de profit și pierdere” din situațiile financiare complete.

Tabelul 3. Structura situațiilor financiare

Situații financiare prescurtate	Structura situațiilor financiare	Situații financiare complete
<i>Bilanț prescurtat</i>	<i>Anexa 1</i>	<i>Bilanț</i>
5 rânduri	A. Active imobilizate	23 rânduri + 15 subrânduri
5 rânduri	B. Active circulante	19 rânduri + 5 subrânduri
7 rânduri	C. Capitalul propriu	18 rânduri
1 rând	D. Datorii pe termen lung	9 rânduri + 3 subrânduri
2 rânduri	E. Datorii curente	11 rânduri + 3 subrânduri
1 rând	F. Provizioane	5 rânduri
23 rânduri	Total Anexa 1	88 rânduri
<i>Situația de profit și pierdere prescurtată</i>	<i>Anexa 2</i>	<i>Situația de profit și pierdere prescurtată</i>
3 rânduri	Profit brut (pierdere brută)	3 rânduri + 12 subrânduri
5 rânduri	Rezultatul din activitatea operațională: profit (pierdere)	5 rânduri
1 rând	Rezultatul: profit (pierdere) financiară	3 rânduri + 18 subrânduri
1 rând	Rezultatul din operațiuni cu active imobilizate și excepționale: profit (pierdere)	3 rânduri
1 rând	Rezultatul din alte activități: profit (pierdere)	1 rând
1 rând	Profit (pierdere) până la impozitare	1 rând

2 rânduri	Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune	2 rânduri
14 rânduri	Total Anexa 2	18 rânduri
-	Anexa 3	<i>Situația modificărilor capitalului propriu</i> 19 rânduri
-	Anexa 4	<i>Situația fluxului de numerar</i> 24 rânduri

Sursa: elaborat de autori în baza SNC „Prezentarea situațiilor financiare”

În baza datelor din tabelul 3 cu referire la structura și componența situațiilor financiare, se observă că diferă semnificativ numărul indicatorilor economico-financiar în baza cărora se poate calcula și analiza situația entității. Cu cât se cunosc mai detaliat indicatorii, cu atât mai corect și eficient sunt luate deciziile corespunzătoare necesare pe de o parte, pentru dezvoltarea entității, iar pe de altă parte permite evitarea și/sau preîntâmpinarea situațiilor critice (faliment).

Concluzii.

Calitatea informațiilor financiare publicate de entități în situațiile financiare condiționează eficiența deciziilor luate de utilizatorii de informații, prin calculul și analiza diferitor indicatori economici care conduc la sporirea gradului de certitudine în adoptarea deciziilor.

Recunoașterea în literatura de specialitate a unei palete largi de caracteristici calitative (utilitatea informațiilor pentru luarea deciziilor, relevanța, credibilitatea, oportunitatea, prudența, continuitatea etc.) privind informația contabilă și analiza caracteristicilor acestora bazată pe patru vectori de calitate: inteligibilitatea, relevanța, fiabilitatea și comparabilitatea, considerați drept principali sau fundamentali sunt susținuți de o serie de calități amplificatoare, și anume: importanța relativă, imaginea fidelă, conținutul economic asupra formei juridice, neutralitate, prudență etc.

În baza cercetării efectuate, în tabelul 4 se prezintă o generalizare a informațiilor abordate privind organizarea contabilității și impactului asupra calității informațiilor din situațiile financiare.

Tabelul 4. Generalizări privind organizarea contabilității pe categorii de entități

Categoria entităților Indicatorii	Micro	Mici	Mijlocii	Mari	EIP*	Altele**
Țin contabilității în partidă dublă						
Țin contabilității în partidă simplă						
Prezintă situații financiare prescurtate conform SNC						
Prezintă situații financiare simplificate conform SNC						
Prezintă situații financiare complete conform SNC						
Prezintă situații financiare conform IFRS						
Prezintă doar rapoarte fiscale						
Pot întocmi situațiile financiare simplificate						
Pot întocmi situațiile financiare complete						
Pot întocmi situațiile financiare conform IFRS						

Notă: * Entitățile de interes public;

** Persoanele fizice care practică activitate de întreprinzător dar nu sunt înregistrați ca plătitori de TVA.

Sursa: elaborat de autor în baza articolului 5 din Legea 287/2017

Cunoașterea informațiilor prin care se prezintă performanța financiară, poziția și lichiditatea unei entități aduce avantaje competiționale fiecărui antreprenor. Astfel, informațiile oferite de situațiile

financiare au un impact semnificativ asupra luării deciziilor care permit gestionarea relațiilor externe și crează o interconectare cu mediul extern prin furnizarea informațiilor solicitate de părțile interesate.

Bibliografie

1. Acordul de Asociere Republica Moldova – Uniunea Europeană. Capitolul 3: Dreptul societăților comerciale, contabilitate și audit și guvernanta corporativă <https://mecc.gov.md/sites/default/files/acordul-de-asociere-rm-ue.pdf>
2. Baza Internetowy System Aktów Prawnych Poland. <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20230000221>
3. Cadrul general conceptual pentru raportare financiară. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=97225&lang=ro
4. Codul fiscal nr. 1163 din 24.04.1997. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117668&lang=ro
5. Ghid metodologic de întocmire a situațiilor financiare. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=124687&lang=ro
6. Grigoroii L. Dezbatere privind progresul contabilității în contextul integrării europene. https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_aprilie_2015.pdf
7. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 17.12.2017 https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro#
8. Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi nr. 845 din 03.01.1992. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=132881&lang=ro#
9. Standardele Internaționale de Contabilitate. <https://mf.gov.md/ro/content/ordinul-ministrului-finan%C8%9Belor-privind-acceptarea-%C8%99i-publicarea-standardelor-2>
10. Standardele Internaționale de Raportare financiară. <https://mf.gov.md/ro/content/ordinul-ministrului-finan%C8%9Belor-privind-acceptarea-%C8%99i-publicarea-standardelor-2>
11. Standardele Naționale de Contabilitate. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro#
12. Xhani N., Avram M., Iliescu (Ristea) M.-A. Situațiile financiare anuale și rolul lor în comunicarea financiară. http://oconomica.upm.ro/O_XII/001%20%20014_Situatiile%20financiare%20anuale%20si%20rolul%20lor%20in%20comunicarea%20financiara,%20Avram.pdf