

## UNELE PROBLEME ALE CONTABILITĂȚII PROVIZIOANELOR

Angela POPOVICI\*

**Abstract.** *The research timeliness follows from the need to improve the accounting for provisions in line with the EU Directives and with the IFRS.*

*The Article is aimed to perform a critical review of the field-related literature and the European and international accounting rules, to present the provisions related data mirrored in the financial statements, and to lay down recommendations for their improvement.*

*Research Method.* *The subject-matter dialectical approach has been used during the research, as well as the methods specific for economic subjects, such as observation, selection, grouping, comparison, etc.*

*Outcomes.* *Developing the recommendations in respect of:*

- *the setting of provisions composition;*
- *the recognition and evaluation of provisions in compliance with the national and international accounting regulations;*
- *the booking of the operations for provisions setting, using and cancelling;*
- *the identification of data on provisions to be displayed in financial statements.*

**Key words:** *provisions, recognition, assessment, establishment of provisions, the use and annulment of provisions, financial statements.*

**JEL:** M-41

### INTRODUCERE

În procesul desfășurării activității de întreprinzător, orice entitate este supusă unor riscuri multiple care pot genera cheltuieli (pierderi) neprevăzute. Pentru acoperirea acestor cheltuieli, entitatea poate constitui provizioane. Modul de contabilizare a provizioanelor este reglementat:

✓ în Republica Moldova - de Standardul Național de Contabilitate (SNC) „Capital propriu și datorii” [13];

✓ în practica internațională - de Directiva 2013/34/UE privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi (în continuare Directiva 2013/34/UE) [2] și Standardul Internațional de Raportare Financiară (IAS) 37 ”Provizioane, datorii contingente și active contingente” [12].

Scopul articolului constă în analiza critică a literaturii de specialitate, a normelor europene și internaționale privind contabilitatea și prezentarea informațiilor aferente provizioanelor în situațiile financiare și formularea recomandărilor de perfecționare a acestora.

Pentru realizarea acestui scop în articol sunt examinate următoarele probleme de ordin principal, care apar la contabilizarea provizioanelor:

- stabilirea componenței provizioanelor;
- recunoașterea și evaluarea provizioanelor conform reglementărilor contabile naționale și internaționale;
- contabilizarea operațiunilor de constituire, utilizare și anulare a provizioanelor;
- identificarea informațiilor privind provizioanele care urmează a fi prezentate în situațiile financiare.

Unele aspecte ale contabilității provizioanelor sunt examinate în lucrările savanților autohtoni și străini [Grabarovshi L., 2017; Nederița A., 2017; Paraschivescu M., 2008; Pântea I., 2014].

---

\* Dr.conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei, mun. Chishinău, str. Mitropolit Bănulescu-Bodoni, 60, tel. +373-22-402-758, e-mail: [a.j.popovici@gmail.com](mailto:a.j.popovici@gmail.com).

### Metode de cercetare

În cadrul cercetării s-a utilizat metoda dialectică de cunoaștere a materiei, fenomenelor și proceselor, precum și metodele specifice disciplinelor economice – observarea, selectarea, gruparea, compararea etc. De asemenea s-a ținut cont de prevederile reglementărilor contabile naționale și internaționale, precum și de rezultatele investigațiilor cercetătorilor străini și autohtoni.

### REZULTATE ȘI DISCUȚII

În conformitate SNC „Capital propriu și datorii”, provizionul reprezintă o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă [13, pct. 4]. O definiție similară se conține în IAS 37 ”Provizioane, datorii contingente și active contingente” [12, pct. 10], precum și în Reglementările contabile din România [11, pct. 373]. La definirea provizioanelor trebuie de luat în considerare că datoria ”este o obligație actuală a entității, rezultată din evenimente trecute, a cărei decontare se așteaptă să determine o ieșire de resurse încorporând beneficii economice din entitate” [12, pct. 10].

Totodată, ”provizioanele se disting de alte datorii, cum ar fi datorii din credite comerciale sau cheltuieli angajate, dar neplătite, datorită factorului de incertitudine legat de exigibilitatea sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare stingerii datoriei” [3, p. 812].

Provizioanele se constituie pentru acoperirea unor eventuale cheltuieli și pierderi legate de desfășurarea activității entității. În SNC „Capital propriu și datorii” sunt prevăzute categoriile de provizioane prezentate în tabelul 1.

**Tabelul 1 Componența și modul de constituire a provizioanelor conform SNC „Capital propriu și datorii”**

Denumirea provizionului	Modul de constituire
<b>Provizioane pentru litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte</b>	Se constituie, la finele perioadei de gestiune pentru litigiile aflate în curs de judecare și pentru care există o anumită probabilitate de a le pierde. Mărimea acestor provizioane se determină prin estimarea sumei care face obiectul litigiului, cheltuielilor de judecată, expertizelor tehnice și/sau contabile și a altor cheltuieli aferente cauzei aflate în litigiu.
<b>Provizioane pentru reparația și deservirea în cursul perioadei de garanție a activelor vândute</b>	Se constituie la entitățile care produc și vând produse sau mărfuri cu termen de garanție. Mărimea provizioanelor se determină ținând cont de următorii factori: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ cheltuielile privind reparația și deservirea activelor vândute în perioada de gestiune curentă;</li> <li>▪ veniturile pentru perioada de gestiune curentă aferente vânzărilor de bunuri la care se acordă garanțiile;</li> <li>▪ procentul defecțiunilor constatate la vânzările de bunuri și servicii.</li> </ul>
<b>Provizioane pentru pensii și obligații similare</b>	Se constituie în cazul în care contractul de muncă stabilește obligația entității privind achitarea unor pensii angajaților. Provizioanele pentru pensii se recunosc pe parcursul perioadei de muncă rămase pînă la pensie, atunci cînd există certitudinea achitării lor într-o perioadă previzibilă de timp. Mărimea acestor provizioane se determină, de regulă, de specialiștii în domeniu ținând cont de anumite criterii, cum ar fi: vîrsta, vechimea în muncă și rotația personalului în cadrul entității.
<b>Provizioane pentru ieșirea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea</b>	Se constituie pentru acoperirea costurilor de ieșire (demolare, demontare, refacere a locului de amplasare etc.) a obiectelor de mijloace fixe, resurse minerale, active biologice imobilizate și investiții imobiliare. Aceste provizioane se constituie pentru fiecare obiect de imobilizări corporale în suma costurilor estimate aferente ieșirii acestuia.
<b>Provizioane pentru impozite</b>	Se constituie, la finele perioadei de gestiune pentru sumele viitoare de plată datorate bugetului, în condițiile în care sumele respective nu sînt reflectate ca datorii. Astfel de provizioane pot fi create, de exemplu, pentru diferențele de impozite rezultate din operațiunile de control nefinalizate, impozitele pentru care entitatea are deschise procese în instanțele judecătorești, precum și în alte situații care pot genera datorii față de buget.
<b>Provizioane pentru recompensele</b>	Se constituie pe parcursul perioadei de gestiune sau la data raportării. Mărimea provizionului se determină în funcție de suma prognozată a recompenselor care urmează

<b>personalului pentru rezultatele activității anuale</b>	a fi achitate personalului pentru rezultatele activității anuale, precum și mărimea contribuțiilor de ASSO și a primelor de AOAM ale angajatorului aferente acestor recompense.
<b>Provizioane pentru plata indemnizațiilor pentru concediile de odihnă</b>	Se constituie lunar, trimestrial sau anual (la data raportării). Mărimea provizioanelor se determină pe fiecare angajat sau pe categorii de angajați în baza unui procent stabilit față de salariile calculate sau ținând cont de numărul efectiv de zile de concediu nefolosite. Conform politicilor contabile, în suma acestor provizioane pot fi incluse contribuțiile de ASSO și primele de AOAM ale angajatorului.
<b>Provizioane pentru alte scopuri stabilite de legislație și/sau de conducerea entității</b>	Includ provizioanele constituite pentru acoperirea cheltuielilor privind: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ returnarea și reducerea prețurilor bunurilor vândute;</li> <li>▪ alte scopuri stabilite de conducerea entității (protejarea aerului, gestiunea apelor uzate și a deșeurilor, protejarea solului, a apelor subterane și a apelor de suprafață etc.).</li> </ul> Aceste provizioane se constituie pe seama costurilor/cheltuielilor curente și se contabilizează în același mod ca și provizioanele create pentru scopurile sus-menționate.

*Sursa:* Elaborat de către autor în baza [13, pct. 81] și [5, Nederița A., 2017]

În afară de provizioanele prevăzute în table, unele entități sunt obligate în conformitate cu legislația Republicii Moldova să constituie provizioane pentru:

- protecția aerului, solului, resurselor de apă etc.;
- acoperirea pierderilor ce țin de nerestituirea împrumuturilor și dobânzilor aferente în organizațiile de microfinanțare;
- acoperirea creanțelor ce țin de nerecuperarea ratelor și dobânzilor de leasing în companiile de leasing și organizațiile de microfinanțare care desfășoară activitate de leasing financiar;
- acoperirea pierderilor aferente riscului de audit în societățile de audit;
- acoperirea altor cheltuieli [Nederița A., 2017, p. 90].

În Directiva 2013/34/UE este prevăzută următoarea componență a provizioanelor:

- provizioane pentru pensii și obligații similare;
- provizioane pentru impozite;
- alte provizioane [2, anexa 3, pct. B, p. 44].

În România, potrivit reglementărilor contabile, provizioanele se constituie pentru elementele cum sunt:

- litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte;
- cheltuieli legate de activitatea de servicii în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților;
- dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea;
- acțiunile de restructurare,
- pensiile și obligații similare;
- impozitele;
- terminarea contractului de muncă;
- prime ce urmează a se acorda personalului în funcție de profilul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale;
- provizioane în legătură cu acorduri de concesiune;
- provizioane pentru contracte cu titlu oneros;
- alte provizioane [11, pct. 378].

De menționat, că nomenclatorul provizioanelor prevăzut în reglementările naționale și internaționale nu diferă semnificativ. Totodată, proiectul Ordinului Ministerului de Finanțe privind modificările și completările SNC prevede clasificarea provizioanelor în cadrul următoarelor categorii:

1) provizioane pentru beneficiile angajaților care 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;

2) provizioanele pentru garanții acordate cumpărătorilor/clienților, care se constituie pentru acoperirea cheltuielilor de reparații și de servicii în cursul perioadei de garanție a activelor vândute,

pentru returnările și reducerile de preț la bunurile vândute și pentru alte garanții care rezultă din contractele încheiate cu cumpărătorii/clientii;

3) provizioane pentru impozite care se constituie pentru diferențele de impozite rezultate din operațiunile de control nefinalizate; impozite pentru care entitatea are deschise procese în instanțele judecătorești, precum și în alte situații care pot genera datorii aferente impozitelor și taxelor;

4) alte provizioane care 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 [7, pct. 851].

Conform SNC „Capital propriu și datorii”, provizioanele se recunosc la respectarea simultană a următoarelor condiții:

- ✓ existența unei obligații generate de un eveniment anterior;
- ✓ probabilitatea ieșirii resurselor purtătoare de beneficii economice;
- ✓ realizarea unei estimări curente a valorii obligației [13, pct. 82].

Obligațiile aferente provizioanelor potrivit SNC „Capital propriu și datorii” includ:

- ✓ obligațiile legale care rezultă dintr-un contract (în mod explicit sau implicit) sau din prevederile legislației (de exemplu, plata indemnizațiilor pentru concediile de odihnă);
- ✓ obligațiile implicite care rezultă din acțiunile entității în cazul în care ca urmare a unei practici anterioare, prin politica sau declarația scrisă se confirmă că entitatea:
  - își asumă anumite responsabilități (de exemplu, obligația privind plata recompenselor pentru rezultatele activității anuale);
  - oferă asigurări partenerilor că își va onora responsabilitățile stabilite [13, pct. 83].

Provizioanele se recunosc, de regulă, într-o perioadă (lună, trimestru, an) pentru acoperirea cheltuielilor aferente perioadelor viitoare [13, pct. 85].

În conformitate cu Ghidul practic de aplicare a Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene, un provizion va fi recunoscut numai în momentul în care:

- o entitate are o obligație curentă generată de un eveniment anterior;
- este probabil ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; și
- poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației [3, pct. 810].

Totodată, IAS 37 ”Provizioane, datorii contingente și active contingente” prevede că un provizion trebuie recunoscut în cazul în care:

- o entitate are o obligație actuală (legală sau implicită) generată de un eveniment trecut;
- este probabil ca pentru decontarea obligației să fie necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice; și
- poate fi realizată o estimare fiabilă a valorii obligației [12, pct. 14].

Dacă nu sunt îndeplinite aceste condiții, provizioanele nu urmează a fi recunoscute.

De menționat, că în practică apar probleme privind periodicitatea constituirii provizioanelor, care nu este reglementată sub aspect normativ. După părerea noastră, provizioanele pot fi constituite atât pe parcursul perioadei de gestiune (lunii, trimestrului), cât și la data raportării. Periodicitatea constituirii provizioanelor se stabilește de către fiecare entitate desinestătător și trebuie prevăzută în politicile contabile ale acesteia. În cazul în care provizioanele se creează lunar sau trimestrial, mărimea acestora urmează a fi ajustată în următorul mod:

- dacă mărimea provizionului depășește suma costurilor/cheltuielilor efective suportate pe seama acestuia, diferența se stornează prin diminuarea concomitentă a costurilor/cheltuielilor curente și a provizionului;
- dacă mărimea provizionului nu depășește suma costurilor/cheltuielilor efective suportate pe seama acestuia, diferența se reflectă ca majorare concomitentă a costurilor/cheltuielilor curente și a provizionului [13, pct. 87].

SNC „Capital propriu și datorii” prevede doar ajustarea provizioanelor la data raportării. Totodată, conform IAS 37 ”Provizioane, datorii contingente și active contingente”, provizioanele trebuie să fie estimate la valoarea actualizată. Această regulă se aplică în cazul în care efectul valorii – timp a banilor este semnificativ [12, pct. 45]. Rata de actualizare utilizată trebuie să fie rata

înainte de impozitare care să reflecte evaluările curente de pe piață ale valorii-timp a banilor și ale riscurilor specifice datoriei. Rata de actualizare nu trebuie să reflecte riscurile pentru care estimările fluxurilor de trezorerie viitoare au fost ajustate [12, pct. 47].

Conform pct. 84 din SNC „Capital propriu și datorii”, provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile și cheltuielile estimate [13, pct. 84]. Provizioanele se evaluează în suma costurilor necesare stingerii obligației aferente. Cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii obligațiilor aferente provizioanelor este suma pe care o entitate ar plăti-o, în mod rațional, pentru stingerea datoriei la data raportării sau pentru transferarea acestei sume unei terțe părți la acel moment.

Potrivit Directiva 2013/34/UE, ”valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare la data bilanțului a costurilor necesare stingerii obligației curente” [3, pct. 387 (1)]. Cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii datoriei curente este suma pe care o entitate ar plătit-o, în mod rațional, pentru stingerea obligației la data bilanțului sau pentru transferarea acesteia unei părți la acel moment [3, pct. 387 (2)].

În conformitate cu pct. 25 din IAS 37 ”Provizioane, datorii contingente și active contingente” ”utilizarea estimărilor este o componentă esențială a întocmirii situațiilor financiare și nu reduce fiabilitatea acestora. Acest lucru este valabil în special în cazul provizioanelor, care, prin natura lor, sunt mai incerte decât majoritatea celorlalte elemente din situația poziției financiare. Cu excepția unor cazuri extrem de rare, o entitate va putea determina mai multe rezultate posibile și, prin urmare, va putea estima obligația suficient de fiabil încât să utilizeze estimarea pentru recunoașterea unui provizion” [12, pct. 25]. În cazurile extrem de rare în care nu se poate face o estimare fiabilă, există o datorie care nu poate fi recunoscută. O astfel de datorie este prezentată ca datorie contingentă [12, pct. 26].

În practica internațională și în literatura de specialitate sunt recomandate două metode principale de estimare a provizioanelor:

1) metoda corelării cu alte tranzacții similare și, în unele cazuri, analiza rapoartelor elaborate de experții independenți;

2) metoda valorii previzionate estimate pe baza ponderii tuturor rezultatelor posibile și a probabilităților de realizare. În cazul în care există un interval continuu de rezultate posibile și probabilitățile de realizare sînt egale, se utilizează punctul de mijloc al intervalului [5, Nedetița A., 2017, p.11].

Mărimea provizioanelor poate fi determinată de către angajații entității sau de către specialiștii (experții) independenți. Modul concret de evaluare a diferitor categorii de provizioane se stabilește de către fiecare entitate de sine stătător și se reflectă în politicile contabile ale acesteia.

Pentru contabilizarea constituirii, utilizării și anularii provizioanelor, în Planul general de conturi contabile sînt prevăzute următoarele conturi:

▪ 426 „Provizioane pe termen lung” – pentru evidența provizioanelor cu termenul de utilizare ce depășește 12 luni;

▪ 538 „Provizioane curente” – pentru evidența provizioanelor cu termenul de utilizare ce nu depășește 12 luni [10].

De relevant, că la conturile 426 și 538 nu sînt prevăzute subconturi. În acest context, propunem de a deschide la aceste conturi următoarele subconturi:

1. Provizioane privind litigiile, amenzile și penalitățile, despăgubirile, daunele și alte datorii incerte;

2. Provizioane privind reparația și deservirea în cursul perioadei de garanție a activelor vîndute;

3. Provizioane privind pensiile și obligațiile similare;

4. Provizioane privind ieșirea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea;

5. Provizioane privind impozitele;

6. Provizioane privind recompensele personalului pentru rezultatele activității anuale;

7. Provizioane privind plata indemnizațiilor pentru concediile de odihnă;

8. Provizioane privind alte scopuri stabilite de legislație și/sau de conducerea entității.

Provizioanele se constituie pe seama pe seama valorii (costului de intrare) activelor și/sau a costurilor/cheltuielilor curente și pot fi utilizate doar în scopurile pentru care au fost formate.

Constituirea provizioanelor se contabilizează ca majorare simultană a valorii activelor imobilizate, costurilor/cheltuielilor curente și a datoriilor pe termen lung și/sau scurt.

Recuperarea cheltuielilor (pierderilor) pe seama provizioanelor se înregistrează în contabilitate ca diminuare a provizioanelor și a stocurilor, majorare a datoriilor comerciale, salariale, față de buget etc.

În cazul în care provizioanele constituite nu sunt utilizate în termenele stabilite de politicile contabile, acestea urmează a fi anulate și contabilizate ca diminuare a provizioanelor și majorare a veniturilor curente. Această modalitate rezultă din SNC „Capital propriu și datorii”, potrivit căruia provizioanele constituite se anulează prin decontare la veniturile curente în cazul în care pentru stingerea unei obligații nu mai este probabilă o ieșire de resurse purtătoare de beneficii economice [13, pct. 88]. Această situație poate apărea în cazul în care entitatea încetează să mai constituie provizioane pentru anumite scopuri (de exemplu, pentru ieșirea imobilizărilor corporale, plata indemnizațiilor pentru concediile de odihnă).

Modul de contabilizare a operațiunilor de constituire, utilizare și anulare a provizioanelor este expus detaliat în literatura de specialitate [6, Nedetița A., 2017, p. 89-91].

Actualmente, majoritatea entităților autohtone nu constituie provizioane. Această situație se explică prin faptul, că conform Codului Fiscal, nu se permite deducerea provizioanelor constituite în scopuri fiscale [1, art. 31 alin.2]. Totodată, susținem opinia unor specialist care justifică necesitatea constituirii provizioanelor pentru:

- respectarea principiului prudenței;
- asigurarea concordanței veniturilor și cheltuielilor pe perioade de gestiune;
- calcularea corectă a profitului net (pierderii nete) al perioadei de gestiune curente, precum și a rezultatului pe o acțiune în SA;
- excluderea cazurilor de repartizare a dividendelor în mărime majorată [5, Nedetița A., 2017, p.10].

Informațiile privind provizioanele trebuie să fie prezentate în bilanț și în nota explicativă la situațiile financiare. Nomenclatorul informațiilor aferente provizioanelor prevăzut în reglementările naționale și internaționale este prezentat în tabelul 2.

**Tabelul 2 Nomenclatorul informațiilor aferente provizioanelor care trebuie prezentate în situațiile financiare conform reglementărilor naționale și internaționale**

Denumirea reglementărilor contabile	Conținutul informațiilor
<b>SNC „Capital propriu și datorii”</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ tipurile provizioanelor constituite;</li> <li>✓ valoarea contabilă a provizioanelor la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune;</li> <li>✓ provizioanele suplimentare constituite în perioada de gestiune, inclusiv majorările provizioanelor existente;</li> <li>✓ sumele provizioanelor utilizate în perioada de gestiune;</li> <li>✓ sumele provizioanelor anulate în perioada de gestiune [13, pct.90].</li> </ul>
<b>IAS 37 ”Provizioane, datorii contingente și active contingente”</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ valoarea contabilă la începutul și la sfârșitul perioadei;</li> <li>✓ provizioanele suplimentare constituite în cursul perioadei, inclusiv majorările provizioanelor existente;</li> <li>✓ sumele utilizate (adică cheltuieli suportate și deduse din provizioane) în cursul perioadei;</li> <li>✓ sumele neutilizate și reluate în cursul perioadei; și</li> <li>✓ creșterea din cursul perioadei a valorii actualizate generată de trecerea timpului și efectul oricărei modificări a ratei de actualizare [12, pct.84].</li> <li>✓ o scurtă descriere a naturii obligației și estimarea plasării în timp a oricăror ieșiri de beneficii economice aferente;</li> <li>✓ o indicație a incertitudinilor privind valoarea sau plasarea în timp a acestor ieșiri.</li> </ul>

	Dacă este necesar să se furnizeze informații adecvate, o entitate trebuie să prezinte principalele ipoteze referitoare la evenimentele viitoare, ✓ valoarea oricăror rambursări preconizate, indicând valoarea oricărui activ recunoscut pentru rambursarea preconizată [12, pct.85].
<b>Directiva 2013/34/UE</b>	La momentul apariției obligației de dezafectare activelor, acestea se previzionează integral prin recunoașterea unei datorii egale cu valoarea actualizată a cheltuielilor viitoare de dezafectare și restaurare. Concomitent, pentru activul la care se referă provizionul se capitalizează o sumă echivalentă. Valoarea obligației se calculează pe baza celei mai bune estimări [2, p.839].

*Sursa:* Elaborat de către autor în baza [2, 12, 13].

După cum rezultă din tabel, informațiile aferente provizioanelor stabilite de SNC „Capital propriu și datorii”, IAS 37 ”Provizioane, datorii contingente și active contingente” și Directiva 2013/34/UE sunt diferite. În acest context, propunem de a armoniza prevederile SNC și IAS privind provizioanele.

## CONCLUZII

În reglementările contabile naționale și internaționale provizioanele sunt definite ca datorii cu exigibilitate sau valoare incertă. Totodată, în formatul bilanțului din anexele III, IV la Directiva 2013/34/UE [2], provizioanele sunt delimitate de datorii și prezentate ca categorii separate de elemente. Provizioanele se constituie pentru diferite scopuri pe seama valorii activelor imobilizate și/sau cheltuielilor curente. În practica internațională se aplică două metode principale de evaluare a provizioanelor. Majoritatea entităților autohtone nu constituie provizioane, ceea ce conduce la nerespectarea principiilor fundamentale ale contabilității și nu asigură comparabilitatea informațiilor la nivel internațional. Considerăm, că entitatea trebuie să constituie provizioane pentru acoperirea cheltuielilor (pierderilor) eventuale, care pot fi înregistrate în perioadele de gestiune următoare și sunt caracteristice pentru entitatea respective.

Planul general de conturi contabile nu stabilește nomenclatorul subconturilor la conturile de evidență a provizioanelor, ceea ce creiază dificultăți în practică la contabilizarea acestora. În plus, acest act normativ nu reglementează, în mod special, înregistrările contabile aferente operațiunilor de constituire, utilizarea și anularea provizioanelor. În scopul perfecționării contabilității provizioanelor se recomandă:

- armonizarea criteriilor de recunoaștere și evaluare a provizioanelor cu normele internaționale;
- evaluarea provizioanelor la valoarea actualizată dacă efectul valorii – timp a banilor este semnificativ;
- specificarea modului de contabilizare a diferitor categorii de provizioane și includerea subconturilor la conturile de evidență a provizioanelor pe termen lung și curente;
- corelarea nomenclatorului informațiilor privind provizioanele prevăzut în SNC „Capital propriu și datorii” cu nomenclatorul stabilit de IAS 37 ”Provizioane, datorii contingente și active contingente”.

Implementarea în practică a recomandărilor sus-menționate va asigura concordanța normelor contabile naționale aferente provizioanelor cu cele internaționale și, ca urmare, transparența, veridicitatea și comparabilitatea informațiilor financiare.

## BIBLIOGRAFIE

1. Codul fiscal al Republicii Moldova și legile pentru punerea în aplicare a titlurilor acestuia. <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=326971>.
2. 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.
3. Ghid practic de aplicare a Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene. București, Editura CECCAR, 2015, 1227 p. ISBN 978-606-580-048-9.

4. Grabarovshi, L. Recunoașterea și evaluarea provizioanelor conform IAS 37 ”Provizioane, datorii contingente și active contingente”. În: Conferința Științifică Internațională ”Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor”. Ediția a 6-a, 5-6 Aprilie 2017, Chișinău, 2017, 405 p. ISBN 978-9975-127-50-9.
5. Nederița, A. Aspecte practice ale contabilității și impozitării provizioanelor. Rev. Contabilitate și audit, nr. 8, 2017, p. 10-17.
6. Nederița, A. Corespondența conturilor privind contabilitatea datoriilor curente. Rev. Contabilitate și audit, nr. 12, 2017, p. 89- 91.
7. Ordinul Ministerului de Finanțe privind modificarea și completarea Standardelor naționale de contabilitate (proiect).  
<http://mf.gov.md/ro/content/modificarea-și-completarea-ordinului-mf-nr118-din-06082013-privind-aprobarea-standardelor>
8. Paraschivescu, M. Managementul contabilității financiare, Iași: Tehnopres, 2008, 816 p. ISBN 978-973-702-541-8.
9. Pântea I., Contabilitatea financiară, Deva, INTELCREDO, 2014, 504 p. ISBN 978-973-8197-33-6.
10. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 119/2013.  
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349176>.
11. Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor publice al României, nr. 1802/2014.  
<http://www.portalcontabilitate.ro/dbimg/files/Ordin%201802.pdf>.
12. Standardele Internaționale de Raportare Financiară [online]. Disponibil:  
<http://old.mf.gov.md/actnorm/contabil/standartraport>
13. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118/2013.  
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>.