

REPORTING OF THE FINANCIAL POSITION BY BALANCE SHEET: ITS EVOLUTION AND CONTENT IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA

RAPORTAREA POZIȚIEI FINANCIARE PRIN BILANȚ: EVOLUȚIA ȘI CONȚINUTUL ACESTUIA ÎN REPUBLICA MOLDOVA

PLATON Inga, student, Specialitatea: CON

Academia de Studii Economice din Moldova

Republica Moldova, Chișinău, str. Bănulescu-Bodoni 61, www.ase.md

e-mail autor: ingaplanton99@gmail.com

Abstract. *The balance sheet is a methodical procedure specific only to accounting, drawn up on the basis of the principle of double representation of the patrimony, which systematizes and generalizes the accounting information. It is an extensive work of synthesis, in fact a mirror of the heritage that existed at one time. Due to the fact that it is a work that requires a large volume of work, the balance cannot be drawn up too often. The balance sheet is the object of concerns over time, a fact determined by the changes that occur periodically in the accounting regulatory legislation but also by the balance sheet theories.*

Key words: *balance sheet, double registration, financial situations, legislation, National Accounting Standards.*

JEL CLASSIFICATION: M41

INTRODUCERE

Contabilitatea este singura formă a evidenței economice care reflectă întreaga activitate economică a unităților patrimoniale, pentru a asigura informațiile necesare fundamentării deciziilor de conducere economică, pentru a asigura gestiunea patrimonială și pentru a se cunoaște rezultatele activității economice.

Creșterea cantității și diversității acestora pe parcursul timpului, legată de progresul economic mondial, a îngreunat folosirea ei în conducerea activităților economice. Acum, numeroasă și diversificată, nu putea fi folosită cu ușurință de conducători. În aceste condiții s-a simțit nevoia unor măsuri de sistematizare și generalizare a informației contabile. A fost necesar ca sinteza și rezultatul operațiunilor economice desfășurate în cadrul unei entități economice să fie o reprezentare financiară structurată pentru a ușura utilizarea informației contabile și a furniza informații riguroase și exacte. Această reprezentare financiară se concretizează în *situațiile financiare*, sursa principală de informații financiare și contabile pentru mediul intern și extern entității.

În prezentul articol este examinată evoluția și conținutul bilanțului în Republica Moldova pe baza metodelor specifice disciplinelor economice precum: observarea, compararea, selectarea, dar și a altor metode precum analiza, sinteza, componenta.

CONȚINUTUL

Termenul de definire a bilanțului a evoluat în timp cu unele schimbări. Dacă, din 1998 până în 2019 a fost utilizată noțiunea de *bilanț contabil*, atunci din 2019 conform Legii contabilității și raportării financiare este deja utilizată noțiunea de *bilanț*. Condiția principală a bilanțului este egalitatea activului cu pasivul. Această egalitate se datorează faptului că în bilanț este prezentată aceeași masă de mijloace, dar privită sub două aspecte, adică este întocmit pe baza principiului dublei reprezentări a patrimoniului, care sistematizează și generalizează informația contabilă. Pe de o parte, este privit din punct de vedere al formei sale concrete și astfel patrimoniul îmbracă forma de active imobilizate și active circulante. Pe de altă parte, același patrimoniu este privit în bilanț din punct de vedere al provenienței și astfel patrimoniul îmbracă forma de surse patrimoniale.

În urma unei analize ample a legislației Republicii Moldova, se constată prima versiune a legii contabilității sub denumirea *Legea contabilității Nr. 426 din 04-04-1995*, adoptată în anul 1995.

Aceasta a fost etapa inițială a reformei contabilității în Republica Moldova. Această lege a fost abrogată în anul 2007 prin *Legea contabilității Nr.113 din 27-04-2007*, în vigoare de la 01.01.2008. Din 01.01.2019 a fost instituită noua lege: *Legea contabilității și raportării financiare Nr.287 din 15.12.2017* cu noi modificări conform Directivei 2013/34/UE. Pe baza acestei directive au fost instituite modificări și pentru Standarde Naționale de Contabilitate. În prezent această lege stabilește cadrul normativ de bază, principiile și cerințele generale și mecanismul de reglementare în domeniul contabilității și raportării financiare în Republica Moldova.

Potrivit *Legea contabilității și raportării financiare Nr.287 din 15.12.2017*, elementele componente ale situațiilor financiare sunt bilanțul, situația de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de numerar, notele la situațiile financiare.

În rezultatul analizei reglementărilor contabile din Republica Moldova, în ceea ce privește conținutul bilanțului putem observa că se dezvoltă și se adaptează demersului internațional (european și IFRS), deoarece pentru anii 2013 - 2018 raportarea bilanțului s-a efectuat conform unui formular unic, pentru anul 2019 - formulare pentru bilanț prescurtat și formatul complet, iar pentru anul 2020 s-a modificat conținutul formularului bilanțului atât pentru cel prescurtat cât și pentru cel complet.

În continuare sunt prezentate aceste modificări ale bilanțului prin compararea conținutului acestuia în timp diferit în tabelul 4:

Tabelul 1. Modificările în formularul bilanțului complet

Bilanțul din 1998-2013	Bilanțul din 2013-2019	Bilanțul în 2020
Numerotarea capitolelor cu cifre	Numerotarea capitolelor cu cifre	Numerotarea capitolelor cu litere
Conține 5 capitole (1-5) și 98 rânduri	Conține 5 capitole (1-5) și 59 rânduri	Conține 6 capitole (A-F) și 88 rânduri
Capitolul 1 “Active pe termen lung” conține 18 rânduri inclusiv totalul de capitol. Conține 4 subcapitole.	Capitolul 1 “Active imobilizate” conține 13 rânduri inclusiv totalul de capitol.	Capitolul A “Active imobilizate” conține 23 rânduri inclusiv totalul. Conține 4 subcapitole: ➤ Imobilizări necorporale, ➤ Imobilizări corporale, ➤ Investiții financiare pe termen lung; ➤ Creanțe pe termen lung și alte active imobilizate Elementele activelor imobilizate fiind prezentate detaliat în rânduri, și chiar detaliate pe componente următoarele rânduri: ➤ Imobilizări necorporale în exploatare; ➤ Mijloace fixe; ➤ Investițiile financiare pe termen lung în părți neafiliate; ➤ Creanțe ale părților afiliate pe termen lung. În subcapitolul I și II apare rândul de Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale și corespunzător cele corporale.
Capitolul 2 “Active curente” conține 29 rânduri inclusiv totalul de capitol. Conține 5 subcapitole.	Capitolul 2 “Active circulante” conține 17 rânduri inclusiv totalul de capitol.	Capitolul B “Active circulante” conține 20 rânduri inclusiv totalul de capitol. Conține 4 subcapitole: ➤ Stocuri, ➤ Creanțe curente și alte active circulante, ➤ Investiții financiare curente; ➤ Numerar și documente bănești. În stocuri: se prezintă pe un rând Materialele și OMVSD; se prezintă separate producția în curs de execuție, se prezintă împreună Produse și mărfuri, apare elementul Avansuri acordate pentru stocuri; În creanțe curente și alte active circulante: dispăre Avansuri acordate curente, se include pe rând separat Cheltuielile anticipate curente; În investiții financiare curente: sunt prezentate pe elemente Investițiile financiare în părți afiliate; În numerar și documente bănești: nu se conține nici un rând în funcție de amplasarea numerarului
Capitolul 3 “Capital Propriu” conține 18 rânduri inclusiv totalul de capitol. Conține 4 subcapitole.	Capitolul 3 “Capital Propriu” conține 8 rânduri inclusiv totalul de capitol.	Capitolul C “Capital Propriu” conține 19 rânduri inclusiv totalul de capitol. Conține 6 subcapitole: ➤ Capital social și neînregistrat, ➤ Prime de capital, ➤ Rezerve, ➤ Profit (pierdere), ➤ Rezerve din reevaluare,

		<ul style="list-style-type: none"> ➤ Alte elemente de capital propriu. <p>Capitolul Capital social și neînregistrat este dezvoltat pe elemente: capital social, capital nevărsat, capital neînregistrat, capital retras, <i>apare rând nou Patrimoniu primit de la stat cu drept de proprietate;</i></p> <p>Capitol nou Prime de capital;</p> <p>Capitolul rezerve, se prezintă pe tipuri de rezerve: capital de rezervă, rezerve statutare, alte rezerve;</p> <p>Capitolul profit (pierdere): conține aceleași informații;</p> <p>Capitol nou Rezerve din reevaluare.</p>
Capitolul 4 “Datorii pe termen lung” conține 12 rânduri inclusiv totalul de capitol. Conține 2 subcapitole.	Capitolul 4 “Datorii pe termen lung” conține 5 rânduri inclusiv totalul de capitol	<p>Capitolul D “Datorii pe termen lung” conține 8 rânduri inclusive totalul de capitol.</p> <p>Nu dispune de subcapitole. Sunt dezvăluite pe elemente împrumuturile pe termen lung.</p> <p>Rânduri separate pentru:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Datorii comerciale pe termen lung, ➤ Datorii față de părțile afiliate pe termen lung, ➤ Avansuri primite pe termen lung, ➤ Venituri anticipate pe termen lung.
Capitolul 5 “Datorii pe termen scurt” conține 21 rânduri inclusiv totalul de capitol. Conține 3 subcapitole.	Capitolul 5 “Datorii curente” conține 14 rânduri inclusiv totalul de capitol.	<p>Capitolul E “Datorii curente” conține 12 rânduri inclusiv totalul de capitol.</p> <p>Nu dispune de subcapitole. Sunt dezvăluite pe elemente împrumuturile pe termen scurt.</p> <p>Sunt excluse rândurile cu privire la Provizioanele curente și Finanțările și încasările cu destinație special curente.</p>
	<p>Au fost modificate:</p> <ul style="list-style-type: none"> - denumirea noțiunilor conform SNC; -structura bilanțului (nu mai conține subcapitole, reducerea rândurilor, etc.) <p>Însă, 2013 a fost trecerea benevolă de la un formular la altul, de aceea unele entități au aplicat prevederea veche, altele cea nouă.</p>	<p>Includerea capitolului F “Provizioane” Dezvăluirea informației pe rânduri:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Provizioane pentru beneficiile angajaților, ➤ Provizioane pentru garanții acordate cumpărătorilor/clientilor, ➤ Provizioane pentru impozite, ➤ Alte provizioane.

Sursa: elaborat în baza SNC “Prezentarea situațiilor financiare” din 2013, din 2019 și din 2020

De asemenea se prezintă compararea dintre bilanțul prescurtat în tabelul 5:

Tabelul 2. Modificările în formularul bilanțului prescurtat 2019-2020

Bilanțul prescurtat 2019	Bilanțul prescurtat 2020
Numerotarea capitolelor cu cifre	Numerotarea capitolelor cu litere
Conține 5 capitole (1-5) și 22 rânduri	Conține 6 capitole (A-F) și 23 rânduri
Capitolul 1 “Active imobilizate” conține 6 rânduri inclusiv totalul de capitol	Capitolul A “Active imobilizate” conține 5 rânduri inclusiv totalul, fiind exclus rândul Investiții imobiliare
Capitolul 2 “Active circulante” conține 5 rânduri inclusiv totalul de capitol	Capitolul B “Active circulante” conține 5 rânduri inclusive totalul de capitol, doar că a fost modificat cu locul rândurile Investiții financiare curente cu Numerar și documente bănești
Capitolul 3 “Capital Propriu” conține 6 rânduri inclusiv totalul de capitol	Capitolul C “Capital Propriu” conține 7 rânduri inclusive totalul de capitol Rânduri noi: Prime de capital, Rezerve din reevaluare Excluderea rândului Corecții ale rezultatelor anilor precedenți
Capitolul 4 “Datorii pe termen lung”	Capitolul D “Datorii pe termen lung”
Capitolul 5 “Datorii curente”	Capitolul E “Datorii curente”
	Includerea capitolului F “Provizioane”

Sursa: elaborat în baza SNC “Prezentarea situațiilor financiare” din 2019 și din 2020

Modificările incluse în formatul bilanțului ce au fost aplicate în 2020 sunt majore de la numerotarea capitolelor cu litere, până la adăugarea unor noi subcapitole, rânduri care au determinat modificări și în Planul general de conturi contabile. Indiferent de modificările efectuate în conținutul bilanțului, e necesar de reflectat pentru utilizatori plenitudinea informației cu privire la poziția financiară a entității raportoare.

O altă modificare se referă la termenul de prezentare al situațiilor financiare. Până în 2007 termenul concret de prezentare a raportului financiar se stabilea de către organele financiare raionale (municipale), în funcție de mărimea agentului economic. Din 2008 până în anul 2018 a fost, conform Legii contabilității (art.38 alin.3) în termen de 90 de zile următoare anului de gestiune, iar conform prevederilor Legii contabilității și raportării financiare (art.33 alin.3), începând cu anul 2019, în termen de 120 de zile de la ultima zi a perioadei de gestiune.

În prezent, conform Legii contabilității și raportării financiare (art.33 alin.3) modificată la 01.01.2021, “entitatea de interes public este obligată să prezinte situațiile financiare individuale, raportul conducerii și raportul auditorului în termen de 120 de zile de la ultima zi a perioadei de gestiune, iar entitatea, cu excepția entității de interes public, este obligată să prezinte situațiile financiare individuale, raportul conducerii și raportul auditorului, după caz, în termen de 150 de zile de la ultima zi a perioadei de gestiune.

REZULTATE ȘI CONCLUZII

În rezultatul cercetării efectuate putem conchide că bilanțul ca conținut al poziției financiare a entității a evoluat în timp, modificându-și periodic conținutul, forma de prezentare (verticală, orizontală) dar și fiind continuu supus studiului astfel încât să ofere cele mai utile informații utilizatorilor pentru luarea deciziilor economice.

Conceput, bilanțul este sursa principală de informație pentru utilizatorii interni și externi ai întreprinderii. În baza bilanțului se apreciază valoarea și structura patrimoniului întreprinderii, gradul de îndatorare a întreprinderii, capacitatea de plată, coeficienții de lichiditate, rezultatul financiar și mulți alți indicatori necesari pentru luarea de decizii manageriale.

Odată cu instituirea legii contabilității și raportării financiare în Republica Moldova, bilanțul a căpătat o definiție clară și bine structurată care să poată fi interpretată corect la întocmirea situației financiare.

În prezent reglementarea în domeniul contabilității din RM se supune ajustării în scopul transpunerii Directivelor UE, în cadrul primului pas fiind intrarea în vigoare de la 01.01.2019 a *Legii contabilității și raportării financiare*, dar și publicarea modificărilor la SNC, unde SNC “Prezentarea situațiilor financiare” se expune în redacție completată, ajustat la actuala Lege și care presupune modificări și în conținutul situațiilor financiare în general dar și al bilanțului în particular.

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE:

1. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. Monitorul Oficial al Republicii Moldova Nr. 1-6, din 05.01.2018. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=105653&lang=ro#
2. Legea contabilității nr. 426 din 04-04-1995 https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=65068&lang=ro#
3. Legea contabilității nr. 113 din 27-04-2007 https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=98782&lang=ro#
4. ȚURCANU V., GOLOCIALOVA I. Contabilitatea în Republica Moldova între IFRS și Directivele UE https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/200-206.pdf
5. Standardul Național de Contabilitate “Prezentarea situațiilor financiare”, ordinal Ministerului Finanțelor nr.118 din 06.08.2013. Monitorul Oficial al Republicii Moldova Nr. 177-181 din 16.08.2013. Ordinul Ministerului Finanțelor Nr. 194 din 30.11.2018 cu privire la aprobarea modificărilor la Standardul Național de Contabilitate ”Prezentarea situațiilor financiare”, Monitorul Oficial Nr. 467-479 din 14.12.2018 https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117850&lang=ro
6. A. FRECĂUȚEANU Sistemul contabil din republica moldova: realizări, probleme și perspective de dezvoltare https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/Sistemul%20contabil%20din%20RM_0.pdf
7. Formulare/Rapoarte financiare/Raport financiar Standardul Național de Contabilitate 5 “Prezentarea situațiilor financiare” https://statistica.gov.md/public/files/Formulare_rapoarte_financiare/Raport_fin_SNC5.pdf

Coordonator științific: LAZARI Liliana, dr., conf. univ.
Academia de Studii Economice din Moldova
Republica Moldova, Chișinău, str. Bănulescu-Bodoni 61, www.ase.md
e-mail: liliana.lazari@ase.md