

CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR: ABORDĂRI NAȚIONALE ȘI INTERNAȚIONALE

PROVISIONS ACCOUNTING: NATIONAL AND INTERNATIONAL APPROACHES

Autor: **Anastasia SLOBODZEAN**

e-mail: slobodzean96@mail.ru

Conducător științific: **Lilia GRIGOROI**

e-mail: lilia@grigoroii.com

Academia de Studii Economice a Moldovei

Abstract. *During the entrepreneurial activity any entity can bear unforeseen expenses, generated by multiple risks that they face every day. Provisions can be made to cover them, but few local entities use this method. Studying the provisions of the normative acts and the works of the specialists, the author of this article carried out a comparative analysis of the general rules for recognition, evaluation, calculation and accounting of provisions at national and international levels. Their constitution ensures compliance with the principle of prudence, according to which the entity's debts and expenses cannot be undervalued, and its assets and revenues – overvalued, the correct calculation of the net profit (net loss) of the current reporting period, as well as the result per share in case of joint stock companies, matching of revenues and expenses per reporting periods, and at the same time eliminates cases of artificial increase of dividends. The author thinks that the necessity of constitution of provisions must be determined by each entity independently, based on its informational needs, the characteristics of its activity and the probability of occurrence of unforeseen expenses in the following reporting periods.*

Keywords: provision, the principle of prudence, uncertain amount, legal obligation, constructive obligation, net profit

JEL classification: M 41

Introducere.

Pe parcursul activității de întreprinzător orice entitate poate suporta cheltuieli neprevăzute, generate de riscuri multiple cu care se confruntă zi de zi. Pentru acoperirea acestora pot fi constituite provizioane, însă puține entități autohtone recurg la metoda dată. Cu toate că, în SNC și alte reglementări contabile nu este expres prevăzută obligativitatea constituirii provizioanelor, totuși opțiunea de recunoaștere a provizioanelor asigură respectarea principiului prudenței, calcularea fiabilă a rezultatului financiar net al perioadei de gestiune curente, precum și a rezultatului pe o acțiune în cazul societăților pe acțiuni, concordanța dintre venituri și cheltuieli pe perioade de gestiune și totodată exclude cazurile de majorare artificială a dividendelor. Această idee a fost sugerată și de unii specialiști autohtoni [1,2,3,4]. Scopul cercetării întreprinse constă în efectuarea unei analize comparative a tratamentelor naționale și internaționale privind recunoașterea, evaluarea, calcularea și contabilizarea provizioanelor.

Metodele de cercetare utilizate.

Pentru a atinge scopul urmărit în lucrarea respectivă autorul a utilizat drept metodă de cercetare documentarea normativă, bibliografică și webografică, analiza, comparația, inducția, deducția, etc. Astfel în cadrul documentării normative au fost analizate prevederile cadrului normativ contabil, în speță prevederile SNC „Capital propriu și datorii” și IAS 37 „Provizioane, datorii și active contingente”, pentru a identifica și evidenția atât aspectele comune, cât și cele individuale prezente acestor reglementări contabile. Prin documentarea bibliografică și webografică autorul a analizat stadiul cunoașterii în domeniul contabilității provizioanelor, identificând mai mulți economiști autohtoni și străini preocupați de această chestiune, după cum urmează: Nedeița [3], Grigoroii [1],

Popovici [2], Grabarovschi [4], Feleagă, Feleaga și Dumitrașcu [5], V. Țurcanu și Golocialova [6], Dolghi [7] etc. Lucrarea în cauză poate fi catalogată ca o cercetare fundamentală, deoarece derivă din necesitatea cunoașterii mai aprofundate a cadrului teoretic cu privire la subiectul analizat.

Conținutul de bază.

Contabilitatea provizioanelor în Republica Moldova este reglementată de SNC “Capital propriu și datorii” pentru entitățile care aplică SNC și de IAS 37 “Provizioane, datorii contingente și active contingente” pentru entitățile de interes public, sau de către cele care voluntar au ales să aplice IFRS.

Atât SNC, cât și IAS, definesc provizioanele ca datorii cu exigibilitate și valoare incertă [8] și se recunosc în cazul respectării simultane a trei criterii, prezentate în figura 1.

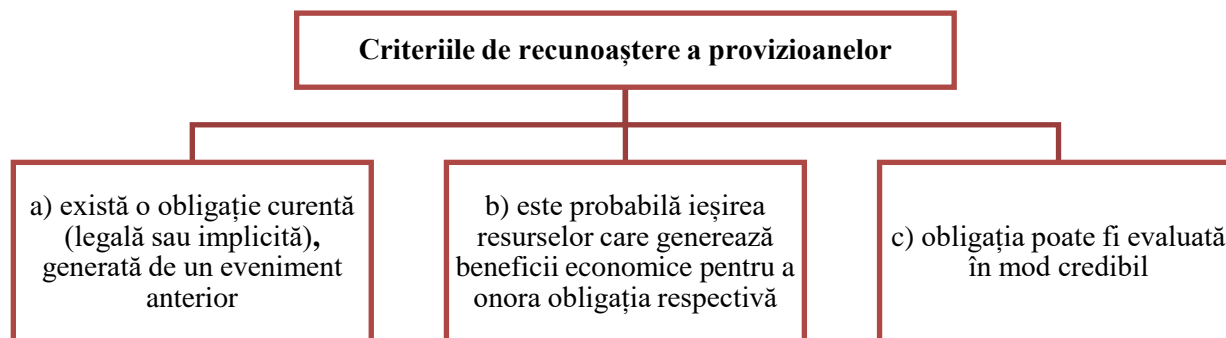


Figura 1. Criteriile de recunoaștere a provizioanelor

Primul criteriu face referință la existența unei *obligații legale sau implicite*. Așa dar, *obligația legală* este o obligație care rezultă dintr-un contract (din clauzele sale explicite sau implicite), din legislație sau din alte principii de drept [9], iar *obligația implicită* este o obligație care rezultă din acțiunile unei entități în cazul în care prin stabilirea unei practici anterioare, prin politicile publicate sau printr-o declarație curentă suficient de specifică, entitatea a indicat altor părți că își va asuma anumite responsabilități, sau ca rezultat, entitatea a creat celorlalte părți implicate așteptarea justificată că își va onora acele responsabilități [9].

Ieșirea de resurse se examinează ca probabilă, dacă probabilitatea că ieșirea de resurse va avea loc este mai mare decât probabilitatea că ieșirea de resurse nu va avea loc.

În unele cazuri, nu este clar dacă există o obligație sau dacă entitatea poate contesta existența acesteia, chiar dacă este evident că a existat un eveniment în trecut. În astfel de cazuri, eveniment din trecut se consideră cel care va conduce la nașterea unor obligații în prezent, dacă existența unei astfel de obligații la data de raportare este mai probabilă decât absența sa. De exemplu, un grup de indivizi au intentat un proces împotriva unei entități care produce produse din pește, susținând că oamenii sufereau de intoxicații alimentare din produsele produse de această entitate. Avocații entității fac recurs la proces. În cazul în care probabilitatea de recunoaștere a responsabilității entității este mult mai mare decât mare, se consideră că la entitate acum există o obligație, în ciuda faptului că ea are de gând să-și apere drepturile în instanță.

Fiecare element patrimonial ce urmează a fi prezentat în bilanț, trebuie să fie evaluat fiabil [10,11]. Provizioanele se evaluează la cea mai bună estimare a cheltuielilor necesare pentru stingerea obligației curente la data raportării. Mărimea provizioanelor ce urmează a fi constituite se determină de către angajații entității sau de către experți independenți.

Exemplul 1. O entitate cu activitate de producere acordă clienților săi garanția de rambursare a contravalorii mărfurilor necalitative. Politica sa este cunoscută pe piață. Statisticile arată că returnările anuale de mărfuri constituie 0,2 % din valoarea celor vândute. Valoarea vânzărilor în

anul de gestiune curentă a alcătuit – 9600 000 lei. Ca urmare entitatea poate evalua suma provizionului și-l crea în sumă de 19 200 lei (9600 000*0,2%). Or, care vor fi rambursările efective a contravalorii mărfurilor necalitative livrate (500 lei sau 10 000 lei), vor avea loc rambursări sau nu, entitatea va putea afla numai în viitor. Astfel, provizioanelor le este inerentă nesiguranța valorii și a exigibilității, adică a scadenței.

În cazul evaluării provizioanelor la valoarea actualizată, valoarea lor contabilă se majorează în dependență de perioadă. Diferența, cauzată de actualizare, se atribuie la cheltuielile cu dobânzile sau cheltuielile financiare [6, pag.265, 12].

Deși, provizioanele se consideră datorii, totuși provizioanele diferă de datorii, prin faptul că nu cunoaștem mărimea exactă a provizionului, precum și scadența acestuia. Atât SNC, cât și IAS 37 obligă entitățile să facă distincție între provizioane și datorii, caracteristicile comparative ale cărora sunt prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1. Caracteristici comparative dintre provizioane, datorii și datorii contingente

Tipul	Probabilitatea ieșirii resurselor care generează avantaje economice	Evaluarea datoriei	Termenul de decontare	Reflectarea în bilanț
Garanții acordate clienților pentru bunurile vândute	Foarte probabilă	Evaluare estimativă	Nu este determinat (entitatea nu știe când garanția va fi executată)	Da (în calitate de provizioane)
Obligații actuale pentru mărfurile procurate		Evaluare certă (în baza documentelor prezentate spre plată)	Determinat (în conformitate cu condițiile contractului)	Da (în calitate de datorii comerciale)
Litigii	Foarte probabilă	Evaluarea cu un grad înalt de exactitate este imposibilă	Nu este determinat	Nu (în calitate de datorie contingentă)

Sursa: [4, pag.59]

IAS 37 face clar distincție între provizioane și datorii contingente, provizioanele fiind recunoscute în bilanț, iar datorii contingente în conturi extrabilanțiere, deoarece nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere.

Exemplul 2. Pe 1 martie N, entitatea “Horizon” garantează creditul bancar contractat de entitatea “Golden Star”. La acea dată situația financiară a entității “Golden Star” era solidă. În cursul anului N+1, situația financiară a entității “Golden Star” se agravează, și pe 30 noiembrie N+1 se declară falimentul. La data de 31 decembrie N+1 se estimează că sumele ce trebuie acoperite în numele entității “Golden Star” sunt de 40 000 u.m.

Analizând situația concretă din perspective definiției și criteriilor de recunoaștere a provizioanelor, conchidem că la 31 decembrie N se va recunoaște o datorie contingentă, la 31 decembrie N+1 - un provizion în valoare de 40 000 u.m.

Spre deosebire de IAS 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente”, SNC “Capital propriu și datorii” prezintă expres direcțiile de constituire a provizioanelor, după cum urmează, provizioane pentru:

- litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte;
- reparația și deservirea în cursul perioadei de garanție a activelor vândute;
- pensii și obligații similare;
- ieșirea imobilizărilor corporale;
- impozite ;
- recompensele personalului privind rezultatele activității anuale;
- plata concediilor de odihnă;
- alte provizioane.

Este important să menționăm că lista provizionilor permise de SNC corespund și sunt similare cu cea din Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 [7, pag.1-2]. Excepție, poate face provizioanele pentru acțiuni de restructurare.

Pentru generalizarea informației privind existența și modificarea provizioanelor curente se utilizează contul de pasiv **538 “Provizioane curente”**, iar pentru generalizarea informației privind existența și modificarea provizioanelor pe termen lung - contul de pasiv **426 “Provizioane pe termen lung”** [13, pag.464].

În creditul acestor conturi se reflectă formarea sau majorarea provizioanelor, în debitul - utilizarea sau anularea acestora. Soldul este creditor și arată suma provizioanelor, stabilită conform standardelor de contabilitate.

Provizioanele recunoscute se contabilizează ca majorare simultană a valorii activelor, costurilor și/sau cheltuielilor și a datoriilor pe termen lung și/sau curente [2, pag.102;14].

Provizioanele pentru litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte de obicei sunt constituite la sfârșitul perioadei de gestiune pentru litigii care se află în curs de judecare și cel mai probabil vor fi pierdute. Mărimea acestora este stabilită în funcție de valoarea obiectului litigiului, a cheltuielilor de judecată, expertiza tehnică, etc.

Exemplul 3. *Conform politicilor contabile, entitatea “Steaua” S.R.L. se angajează să constituie provizioane pentru litigii. La 01.02.N, aceasta a fost acționată în instanța de judecată de către un cumpărător. Consilierii juridici ai entității “Steaua” consideră că este probabil că aceasta va fi nevoită să achite despăgubiri în valoare de 130 000 u.m. Totodată vor fi suportate cheltuielile de judecată în sumă de 4 700 u.m. și cele de expertiza tehnică - 3 900 u.m. În martie N+1 instanța de judecată a decis că entitatea “Steaua” S.R.L. trebuie să achite despăgubiri în valoare de 150 000 u.m. și cheltuielile de judecată în sumă de 7 900 u.m.*

Deci, entitatea „Steaua” SRL va reflecta:

- 1) La 31 decembrie N formarea provizionului pentru litigii:

Dt 714 “Alte cheltuieli din activitatea operațională” - 138 600 u.m.

Ct 538 “Provizioane curente” - 138 600 u.m., (130 000 u.m. + 4 700 u.m. + 3 900 u.m. = 138 600 u.m.)

- 2) În martie N+1 despăgubirile adjudecate de către instanța de judecată și cheltuielile de judecată:

Dt 538 „Provizioane curente” - 157 900 u.m.

Ct 544 „Alte datorii curente” - 157 900 u.m., (150 000 u.m.+ 7 900 u.m. = 157 900 u.m.)

- 3) formarea provizionului suplimentar:

Dt 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională” - 19 300 u.m.

Ct 538 “Provizioane curente” - 19 300 u.m., (157 900 u.m. – 138 600 u.m. = 19 300 u.m.)

Provizioanele pentru reparația și deservirea în cursul perioadei de garanție a activelor vândute se constituie pentru acoperirea cheltuielilor de reparații și deservirii 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 sau clienții [15,pag.45].

Exemplul 4. Entitatea “Lacrima” S.A. vinde filtre de apă cu un termen de garanție de 12 luni. În anul N au fost comercializate 3200 filtre. Bazându-se pe rezultatele anilor precedenți, analiștii entității “Lacrima” S.A. preconizează că în anul N+1 80 % din filtrele vândute nu vor avea defecte, 15 % vor avea defecte minore, și vor fi reparate la un cost de 95 u.m./unitatea, iar 5 % - defecte majore, solicitând înlocuire completă la costul de 2 100 u.m.

Așa dar, entitatea „Lacrima” S.A. va înregistra în anul N formarea provizionului pentru reparația și deservirea în cursul perioadei de garanție a filtrelor vândute:

Dt 712 “Cheltuieli de distribuire” - 381 600 u.m.

Ct 538 “Provizioane curente” - 381 600 u.m., $((80 \% \times 0) + (15 \% \times 3\ 200\ \text{unit.} \times 95\ \text{u.m./unit.}) + (5 \% \times 3\ 200\ \text{unit.} \times 2\ 100\ \text{u.m.})) = 381\ 600\ \text{u.m.}$

Provizioanele pentru ieșirea imobilizărilor corporale 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 [3, pag.14]. Regula de recunoaștere a acestor provizioane conform SNC sunt similare cu cele prevăzute de IAS 37. Diferența constă în evaluarea acestora. Deși, SNC s-au elaborat în baza IFRS, prezintă și unele deferențieri, cum ar fi evaluarea provizioanelor la valori actualizate.

Exemplul 5. Entitatea “Rîndunica” S.R.L. ține contabilitatea conform IFRS. În ianuarie N aceasta a procurat o instalație cu termenul de utilizare 15 ani. Conform legislației în vigoare, la expirarea termenului de utilizare entitatea “Rîndunica” S.R.L. este obligată să demonteze instalația și să refacă locul de amplasare. Potrivit politicilor contabile costurile de ieșire a instalației se acoperă pe seama provizioanelor constituite, ținând cont de rata de actualizare. Costurile estimate de demontare a instalației și de refacere a locului constituie 20 mln. u.m.

Rata anuală de actualizare este de 10 %.

Mărirea factorilor de actualizare pe ani este prezentată în tabelul 2.

Tabelul 2. Mărirea factorilor de actualizare și a valorii actualizate pe ani

Anul	Mărirea factorului de actualizare	Valoarea actualizată a provizionului
N	$FA = 1/(1+0,1)^{15} = 0,2394$	$0,2394 \times 20\ \text{mln. u.m.} = 4\ 788\ 000\ \text{u.m.}$
N+1	$FA = 1/(1+0,1)^{14} = 0,2633$	$0,2633 \times 20\ \text{mln. u.m.} = 5\ 266\ 000\ \text{u.m.}$
N+2	$FA = 1/(1+0,1)^{13} = 0,2897$	$0,2897 \times 20\ \text{mln. u.m.} = 5\ 794\ 000\ \text{u.m.}$
N+3	$FA = 1/(1+0,1)^{12} = 0,3186$	$0,3186 \times 20\ \text{mln. u.m.} = 6\ 372\ 000\ \text{u.m.}$
N+4	$FA = 1/(1+0,1)^{11} = 0,3505$	$0,3505 \times 20\ \text{mln. u.m.} = 7\ 010\ 000\ \text{u.m.}$
N+5	$FA = 1/(1+0,1)^{10} = 0,3855$	$0,3855 \times 20\ \text{mln. u.m.} = 7\ 710\ 000\ \text{u.m.}$
N+6	$FA = 1/(1+0,1)^9 = 0,4241$	$0,4241 \times 20\ \text{mln. u.m.} = 8\ 482\ 000\ \text{u.m.}$
N+7	$FA = 1/(1+0,1)^8 = 0,4665$	$0,4665 \times 20\ \text{mln. u.m.} = 9\ 330\ 000\ \text{u.m.}$
N+8	$FA = 1/(1+0,1)^7 = 0,5132$	$0,5132 \times 20\ \text{mln. u.m.} = 10\ 264\ 000\ \text{u.m.}$
N+9	$FA = 1/(1+0,1)^6 = 0,5648$	$0,5648 \times 20\ \text{mln. u.m.} = 11\ 296\ 000\ \text{u.m.}$
N+10	$FA = 1/(1+0,1)^5 = 0,6209$	$0,6209 \times 20\ \text{mln. u.m.} = 12\ 418\ 000\ \text{u.m.}$
N+11	$FA = 1/(1+0,1)^4 = 0,6830$	$0,6830 \times 20\ \text{mln. u.m.} = 13\ 660\ 000\ \text{u.m.}$
N+12	$FA = 1/(1+0,1)^3 = 0,7513$	$0,7513 \times 20\ \text{mln. u.m.} = 15\ 026\ 000\ \text{u.m.}$
N+13	$FA = 1/(1+0,1)^2 = 0,8264$	$0,8264 \times 20\ \text{mln. u.m.} = 16\ 528\ 000\ \text{u.m.}$
N+14	$FA = 1/(1+0,1)^1 = 0,9091$	$0,9091 \times 20\ \text{mln. u.m.} = 18\ 182\ 000\ \text{u.m.}$
N+15	$FA = 1$	$1 \times 20\ \text{mln. u.m.} = 20\ 000\ 000\ \text{u.m.}$

Sursa: elaborat de autor

În anul N va fi înregistrată formarea provizionului:

Dt 121 “Imobilizări corporale în curs de execuție” - 4 788 000 u.m.

Ct 426 “Provizioane pe termen lung” - 4 788 000 u.m.

În anii următori provizionul se va ajusta, iar la finele anului N+15 va deveni 20 mln. u.m.

Provizionul recunoscut, nu întotdeauna se contabilizează drept cheltuieli. Trebuie să se țină cont și de prevederile și concordanța cu alte IFRS. De exemplu, atât SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, cât și IAS 16 stipulează că, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere a unui provizion, costurile estimate de scoatere din uz a imobilizărilor se includ în valoarea activelor imobilizate, așa cum s-a procedat și în exemplul 5.

Provizioanele pentru impozite sunt constituite la sfârșitul perioadei de gestiune pentru sumele viitoare datorate bugetului cu condiția că acestea nu se consideră datorii.

Exemplul 6. În decembrie N, în urma unui control fiscal în derulare, entitatea “Mărțișor” S.R.L. a luat cunoștință de actul de control, conform căruia are de achitat obligații fiscale suplimentare în sumă de 546 300 u.m. și penalități în mărime de 12 350 u.m. Controlul se va finaliza în anul N+1 și este foarte probabil că suma constatată a obligațiilor fiscale va fi imputată entității. Potrivit deciziei organului fiscal, aprobate în martie N+1, entitatea “Mărțișor” S.R.L. trebuie să achite obligații fiscale în suma totală de 436 000 u.m.

Entitatea a decis la elaborarea situațiilor financiare să-și formeze provizion.

1) La 31 decembrie N va fi reflectată formarea provizionului pentru impozite:

Dt 714 “Alte cheltuieli din activitatea operațională” - 558 650 u.m.

Ct 538 “Provizioane curente” - 558 650 u.m., (546 300 u.m. + 12 350 u.m. = 558 650 u.m.).

2) În martie N+1 va fi reflectată utilizarea provizionului pentru achitarea obligațiilor fiscale:

Dt 538 “Provizioane curente” - 436 000 u.m.

Ct 534 “Datorii față de buget” - 436 000 u.m.

3) Totodată va fi decontat soldul provizionului neutilizat:

Dt 538 “Provizioane curente” - 122 650 u.m.

Ct 612 “Alte venituri din activitatea operațională” - 122 650 u.m., (58 650 u.m. – 436 000 u.m. = 122 650 u.m.)

Provizioanele pentru recompensele personalului privind rezultatele activității anuale se constituie fie pe parcursul perioadei de gestiune fie la data raportării. Mărimea acestora este stabilită în funcție de suma estimată a recompenselor care vor fi achitate personalului pentru rezultatele activității anuale și a contribuțiilor de ASSO și primelor de AOAM ale angajatorului legate de aceste recompense.

Exemplul 7. Soldul provizionului privind plata recompenselor pentru rezultatele activității anuale la 31 decembrie N constituie 10 000 u.m. Conform prevederilor contractului colectiv de muncă și politicilor contabile, începând cu 1 ianuarie N+1 entitatea “Floricilele” S.A. nu va mai constitui provision privind plata recompenselor sus-menționate.

La 31 decembrie va avea loc decontarea soldului provizionului neutilizat pentru recompensele personalului privind rezultatele activității anuale:

Dt 538 “Provizioane curente” - 10 000 u.m.

Ct 612 “Alte venituri din activitatea operațională” - 10 000 u.m.

Provizioanele pentru plata concediilor de odihnă pot fi constituite lunar, trimestrial sau anual (la data raportării). Valoarea acestora se stabilește pe fiecare angajat sau pe categorii de angajați, aplicând un procent stabilit față de salariile calculate sau luând în considerare numărul efectiv de zile

de concediu nefolosite. În această valoare pot fi incluse contribuțiile de ASSO și primele de AOAM ale angajatorului.

IAS 37 mai stipulează că, în cazul în care provizionul ce urmează a fi evaluat implică o gamă largă de elemente, valoarea acestuia se determină în baza ponderii tuturor rezultatelor posibile în funcție de probabilitățile lor. Această metodă se numește “metoda valorii previzionate”. Punctul de mijloc al intervalului se utilizează dacă există un interval continuu de rezultate posibile și probabilitățile de realizare a fiecăruia sunt egale. “Metoda valorii previzionate” nu se regăsește în SNC.

***Exemplul 8.** Entitatea “Alfa” vinde produse însoțite de un certificat de garanție prin care clienților le sunt acoperite costurile de reparație a oricăror defecte de fabricație descoperite în primele șase luni de la data cumpărării. Dacă la toate produsele vândute s-ar găsi defecte minore, costurile de reparație s-ar ridica la 2 milioane u.m.. Dacă la toate produsele vândute s-ar găsi defecte majore, costurile de reparație s-ar ridica la 5 milioane u.m. Experiența anterioară și previziunile entității “Alfa” arată că, pentru anul N+1, 65 % dintre produsele vândute nu vor avea defecte, 30 % vor avea defecte minore, iar 5 % - defecte majore.*

Așa dar, valoarea preconizată a costului reparațiilor este: $(65 \% \times 0) + (30 \% \times 2\,000\,000) + (5 \% \times 5\,000\,000) = 850\,000$ u.m. Deci, entitatea urmează să recunoască un provizion curent în corespondență cu conturile de cheltuieli.

Spre deosebire de SNC, IAS 37 mai prevede expres două tipuri de provizioane particulare, și anume:

- provizionul de restructurare; și
- provizionul pentru contractele oneroase.

Aceste provizioane se recunosc numai în cazul în care îndeplinesc toate criteriile de recunoaștere a provizioanelor și vor fi tema unei alte cercetări.

Concluzii.

Cercetarea s-a bazat pe analiza cadrul contabil autohton cu referință la provizioane. Din cercetarea realizată a rezultat faptul că, în cea mai mare parte gradul de prezentare a informațiilor legate de constituirea provizioanelor conform reglementărilor naționale este în conformitate cu cerințele IAS 37 și Directiva UE 36/2013. Însă entitățile din Republică Moldova mai ezită în formarea și contabilizarea provizioanelor, înțelegând, probabil că nu sunt obligatorii, ceea ce duce la denaturarea indicatorilor situațiilor financiare. Astfel, sumele dividendelor repartizate devin artificial majorate. Autorul consideră că fiecare entitate trebuie să constituie provizioane, reieșind din necesitățile informaționale, specificul activității și probabilitatea apariției unor cheltuieli neprevăzute în perioadele de gestiune viitoare. Totodată, susține opiniile că nu este binevenită crearea provizioanelor excesive, ce majorează nejustificat cheltuielile curente și, ca urmare, diminuează profitul net (pierderea netă) al entității.

Analizând prevederile SNC „Capital propriu și datorii” și IAS 37 „Provizioane, datorii și active contingente”, autorul a ajuns la concluzia că acestea au nu numai aspecte comune, dar și individuale. Or, definiția, criteriile de recunoaștere, obligativitatea efectuării distincției între provizioane și datorii sunt similare. Prezintă unele diferențieri modul de evaluare a provizioanelor, metoda valorii previzionate, care implică determinarea valorii provizionului cu o gamă largă de elemente în baza ponderii tuturor rezultatelor posibile în funcție de probabilitățile lor, inclusă în IFRS, nu se regăsește în SNC. Totodată, IAS 37 prezintă o gamă mai largă de provizioane care pot fi formate de către entitatea, prezentând unele tipuri care nu se întâlnesc în SNC. Acestea sunt provizioanele de restructurare și provizioanele pentru contractele oneroase. Trebuie de menționat că, spre deosebire de SNC, IAS mai obligă entități să facă distincție între provizioane și datorii contingente.

Referințe bibliografice:

1. GRIGOROI, L. Particularitățile creării și evidenței provizioanelor conform IFRS / Lilia Grigoroii, Maria Dima // Lucrări științifice. - Chișinău, 2010. - Vol. 27: Contabilitate, pp. 28-33.
2. POPOVICI A. Aspecte teoretice și practice ale contabilității provizioanelor. În: Conferința științifică internațională "Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor" (4 aprilie 2012), Chișinău: ASEM, pp. 100 - 103.
3. NEDERIȚA A. Aspecte practice ale contabilității și impozitării provizioanelor. În: Contabilitate și audit, 2017, nr.8, pp. 10 - 17.
4. GRABAROVSCHI 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" (5-6 aprilie 2017), Chișinău: ASEM, 2017, pp. 58 - 63.
5. FELEAGĂ L., FELEAGĂ N., DUMITRAȘCU L.M. Contabilitate financiară conform IFRS. București: Ed. ASE, 2017. p.313.
6. ȚURCANU V., GOLOCIALOVA I. Raportarea financiară conform standardelor internaționale. Lucrare metodică și practică (în baza unui exemplu integral). Chișinău: Ed. ACAP, 2015. p. 450.
7. DOLGHI C., MORARI G. Contabilitatea rezervelor și a provizioanelor. Contabilitatea subvențiilor. Suport didactic. Chișinău: Ed. CEP USM, 2010. p. 92.
8. SNC "Capital propriu și datorii" – www.mf.gov.md.
9. IAS 37 "Provizioane, datorii contingente și active contingente" - www.mf.gov.md.
10. COSMULESE C.G., GROSU V., Influences of new ifrs on consolidated financial reporting. The USV Annals of Economics and Public Administration, 2019, Vol. 19, Issue 2 (30), pp.185-191.
11. ERHAN L., SOCOLIUC M., MIHAILA S., GROSU V. Policies And Practices For Implementation of IFRS and NAS in the Republic of Moldova. The USV Annals of Economics and Public Administration, 2015, Vol. 15, Issue 3, 147-162.
12. ȚURCANU V., MATEȘ D., BOSTAN I., GROSU V., SOCOLIUC M. The evolution of the international standards of accountancy IAS/IFRS, area of application and the mechanism of adoption." The USV Annals of Economics and Public Administration, 2008, Vol, 8, Issue 1 pp. 142-146.
13. GRIGOROI L., LAZARI L. Contabilitatea întreprinderii. Chișinău: Ed. Cartier, 2017. p. 632
14. MATEȘ D., COSTEA C.D. Studiu privind noile reglementari privind provizioanele în sectorul bancar, 2009, 19, pp. 150-159.
15. BĂDICU G., MIHAILA S. Bazele contabilității. Note de curs. Chișinău, 2019. p. 224.
16. DIMA M., GRIGOROI L. Mezdunarodnye standarty finansovoI otcētnosti: prakticeskoe primenenie dlâ rukovoditelej i buhgalterov. Editura: Chișinău Universul, 2009, p. 320, ISBN978-9975-47-033-9.