

PERFEȚIONAREA MODELULUI DE RAPORTARE A INFORMAȚIEI CONTABILE ÎN CONTEXTUL SIRF

Lect. sup. Iuliana Țugulschi, ASEM

In this article we examine the model of the financial statements in the context of the new trends for the reporting of information on an international level. In view of this, are described the main components of the financial statements proposed and it is justified the need for disclosure of indicators nominated in order to predict the future flows of financial means.

Etapa finală a ciclului contabil presupune elaborarea diferitelor rapoarte pentru diverse categorii de utilizatori ai informației. Astfel, dezvoltarea relațiilor de piață a condus la faptul că proprietarii afacerii (fondatorii, acționarii, statul etc.) au încredințat conducerea acestora managerilor. Odată cu gestionarea eficientă a afacerii, majorarea veniturilor și micșorarea costurilor prin utilizarea cât mai optimală a resurselor a crescut interesul față de informația managerială din partea managementului entității, ceea ce a contribuit la apariția celor dintâi rapoarte și anume, a rapoartelor manageriale.

Proprietarii afacerii, pentru a putea urmări direcția de dezvoltare a afacerii, au solicitat prezentarea rapoartelor regulate privind situația financiară a entității, gestionarea resurselor etc. Astfel, în completarea rapoartelor manageriale, au apărut rapoartele financiare ca parte componentă a contabilității financiare. Pe de altă parte, și activitatea statului evolua continuu, creștea necesitatea majorării veniturilor bugetare, elaborarea mecanismelor eficiente de reglare a relațiilor macroeconomice: datoria externă, buget, produsul intern brut etc. Ca rezultat, odată cu creșterea relațiilor statului a apărut necesitatea elaborării rapoartelor (dărilor de seamă) fiscale – pentru completarea bugetului statului și reglării macroeconomice în domeniul fiscalității și rapoartelor statistice – în celelalte cazuri.

Prin urmare, în funcție de interesele diferite ale utilizatorilor de informație, rapoartele pot fi divizate în rapoarte:

- reglementate (cu caracter obligatoriu);

- nereglementate (în funcție de necesitățile interne).

La rapoartele din prima grupă, se referă rapoartele care, conform legislației în vigoare, se prezintă la diferite organe de stat și anume – rapoartele financiare, fiscale și statistice, iar din a doua grupă fac parte rapoartele interne sau manageriale. În ansamblu, rapoartele reglementate se bazează, preponderent, pe datele contabilității financiare, iar cele nereglementate, dat fiind faptul că țin de prerogativa conducerii entității, sunt parte componentă a contabilității manageriale. Prin urmare, tipurile de contabilități se deosebesc în funcție de necesitățile informaționale ale diferitelor categorii de utilizatori de informație, fapt care poate fi urmărit în figura 1.

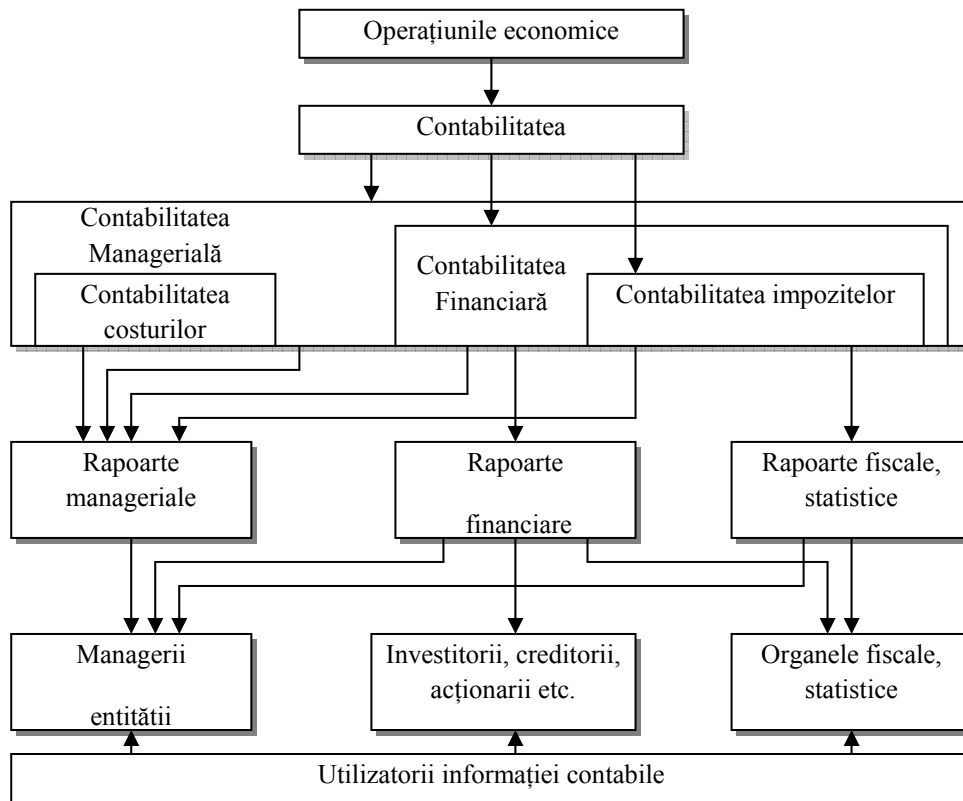


Figura 1. Legătura între diferite tipuri de contabilități și rapoartele aferente

Din figura 1, se observă că, comparativ cu rapoartele financiare, fiscale sau statistice, care se bazează preponderent pe datele contabilității financiare, precum și ale contabilității impozitelor sau date statistice, la baza întocmirii rapoartelor manageriale, se află informația furnizată din cadrul diverselor domenii ale contabilității. Astfel, pentru elaborarea rapoartelor manageriale, pot fi folosite atât datele contabilității manageriale, inclusiv ale contabilității costurilor, ca parte componentă a acesteia, contabilității financiare, cât și ale contabilității impozitelor sau chiar datele statistice în funcție de necesitățile informaționale ale entității.

La momentul actual, Consiliul SIRC (IASB) este preocupat de perfecționarea modelului situațiilor financiare în scopul modificării IAS 1 și IAS 7. Această necesitate reiese din faptul că sistemul actual de raportare financiară este, deseori, criticat, din punct de vedere al utilității informației dezvăluite în scopul prognozarilor fluxurilor viitoare de mijloace bănești. Astfel, utilizarea modelului nou de situații financiare va permite investitorilor, creditorilor și altor utilizatori de informație:

- ❖ să cunoască mai bine situația financiară trecută și actuală a entității;
- ❖ să identifice modul în care activitatea operațională, financiară, precum și alte activități au condus la modificarea situației financiare a entității;
- ❖ să utilizeze informația din situațiile financiare (precum și din alte surse) pentru evaluarea mărimii și momentului generării viitoarelor fluxuri de mijloace bănești.

Noua modalitate de prezentare a informației în rapoartele financiare are la bază prezumția de divizare a activității entității în 2 grupe mari: *operațională* și *financiară*. Dacă, în cadrul activității operaționale, managementul entității investește mijloacele atrase în diverse operațiuni în scopul majorării profitului investitorilor (proprietarilor), atunci activitatea financiară presupune finanțarea activității operaționale prin atragerea mijloacelor financiare. Modelul propus al situațiilor financiare este prezentat în tabelul de mai jos:

Tabelul 1

Structura conceptuală propusă a situațiilor financiare

Nr. crt.	Situația poziției financiare (Bilanțul contabil)	Situația rezultatului global	Situația fluxurilor de numerar
1.	Activitatea operațională (active și datorii operaționale, active și datorii investiționale)	Activitatea operațională (venituri și cheltuieli operaționale, venituri și cheltuieli investiționale)	Activitatea operațională (fluxul de numerar din activitatea operațională, fluxul de numerar din activitatea investițională)
2.	Activitatea financiară (active și datorii financiare)	Activitatea financiară (venituri și cheltuieli financiare)	Activitatea financiară (fluxul de numerar din activitatea financiară)
3.	Impozitul pe venit	Impozitul pe venit pe activitatea continuă (operaționale și financiară)	Impozitul pe venit
4.	Activitatea întreruptă	Activitatea întreruptă după impozitare	Fluxul de numerar pe activitatea întreruptă
5.	-	Alte elemente ale rezultatului global după impozitare	-
6.	Capitalul propriu	-	Fluxul de numerar privind capitalul propriu

Situația privind modificările capitalului propriu nu se prezintă, deoarece în aceasta nu se cuprind compartimentele și indicatorii utilizați în situațiile prezentate mai sus.

După cum se observă în tabelul 1, în cadrul activității operaționale, se evidențiază activitatea operațională și cea de investiții. Activitatea operațională se consideră activitatea principală pentru care a fost creată entitatea, iar, în cadrul activității de investiții, entitatea utilizează activele investiționale și datoriile pentru obținerea veniturilor suplimentare.

Această abordare este cunoscută în literatura de specialitate drept abordare de actuariat. Deoarece situațiile financiare trebuie să servească, în primul rând, pentru estimarea climatului investițional al companiei, acestea trebuie să reflecte nu doar evenimentele trecute, așa cum se prezintă în situațiile financiare actuale, ci și să aibă un caracter de prognoză pentru a cunoaște informațiile despre posibilele investiții. În acest context, situațiile financiare bazate pe date de actuariat și sunt denumite – *Situații financiare actuare*. Situațiile financiare actuare includ datele pentru 2 perioade de timp:

- datele pentru perioada precedentă;
- datele de prognoză aferente perioadei inerente planurilor investiționale.

Dat fiind faptul că investitorii la evaluarea valorii entității studiază nu fapte distincte ale activității, ci entitatea în ansamblu, pentru întocmirea situațiilor financiare de actuariat cea mai oportună o reprezintă divizarea activității în operaționale și financiară. Astfel, situațiile financiare actuare cuprind:

- 1) bilanțul contabil actuar;
- 2) situația de profit și pierdere actuară;
- 3) situația fluxurilor de numerar actuară;
- 4) situația privind modificările capitalului propriu actuară.

Bilanțul contabil actuar. Pentru întocmirea acestuia este necesară transformarea bilanțului contabil în scopurile evidenței actuare prin divizarea activității în operaționale și financiare și presupune reclassificarea activelor și datoriilor entității pe categorii de active și datorii operaționale și financiare.

Activele și datoriile operaționale sunt legate de efectuarea operațiunilor economice în cadrul activității operaționale a entității. Astfel, în componența *activelor operaționale* se cuprind imobilizările corporale și necorporale, stocurile de mărfuri și materiale și alte active utilizate nemijlocit pentru ținerea activității operaționale. *Datoriile operaționale* cuprind datoriile comerciale față de furnizori și antreprenori, privind retribuirea muncii și alte tipuri de datorii creditoare, care apar în cadrul activității operaționale.

Activele și datoriile financiare sunt legate de atragerea surselor de finanțare, precum și de investirea mijloacelor bănești libere în diverse active în scopul obținerii de venituri suplimentare. De regulă, în componența *activelor financiare*, se includ echivalentele de numerar, investițiile financiare curente, investițiile pe termen lung în titluri de valoare, precum și avansurile acordate pe termen lung. La *datoriile financiare*, se referă creditele și împrumuturile pe termen scurt, cota-parte a datoriilor pe termen lung, creditele și împrumuturile pe termen lung, datoriile privind leasingul etc.

La reclassificarea diferitelor tipuri de active și datorii este necesară analizarea particularităților de utilizare a acestora și de a reieși din criteriul fundamental de divizare a activității operaționale și financiare. Spre exemplu, entitatea poate dispune de sume semnificative de numerar. Dacă soldurile neutilizate de numerar regulat se depun la bancă ca depozite, atunci toată suma acestora poate fi atribuită la active financiare. În cazul insuficienței informației ce vizează destinația de utilizare a numerarului, acestea pot fi atribuite pe tipuri de activități în baza unui procent prestabilit din vânzări etc.

După atribuirea activelor și datoriilor pe tipuri de activități, ecuația bilanțieră va fi următoarea:

$$\mathbf{AO + AF = DO + DF + CP,}$$

unde AB indică active operaționale;

AF – active financiare;

DB – datorii operaționale;

DF – datorii financiare;

CP – capital propriu.

Pentru divizarea activității operaționale și financiare, în urma reclassificării activelor și datoriilor, este necesară determinarea activelor operaționale nete și activelor financiare nete și datoriilor. Astfel, activele operaționale nete se determină ca diferența dintre activele operaționale și datoriile operaționale prin relația:

$$\mathbf{AON = AO - DO}$$

unde AON exprimă active operaționale nete.

În mod similar, se determină rezultatul pentru activele financiare nete.

$$\mathbf{AFN = AF - DF}$$

unde AFN reprezintă active financiare nete.

În practică, datoriile financiare, de regulă, depășesc activele financiare. În acest caz, se vor obține datorii financiare nete prin relația: $DF - AF$, iar ecuația bilanțieră va avea următoarea relație:

$$\mathbf{AON = CP + DFN}$$

Situația rezultatului global actuară. În cadrul acesteia, de asemenea, este necesară divizarea tipurilor de activități și cuprinde următorii 2 pași:

1. În situația rezultatului global, se includ rezultatele financiare, reflectate nemijlocit în conturile de capital propriu și reflectate în situația modificării capitalului propriu;
2. Toate veniturile și cheltuielile se regroupează în contextul activității operaționale și financiare și se determină rezultatul financiar global pe fiecare din aceste activități.

La efectuarea calculelor, trebuie analizate elementele ce reflectă componentele cu caracter sistematic și periodic ale rezultatului financiar, trebuie, de asemenea, divizate pe venituri și cheltuieli cu caracter sistematic și periodic. Astfel, în componența veniturilor și cheltuielilor cu caracter sistematic, se cuprind elementele profitului (pierderii) din activitatea operațională. În practică, este necesară efectuarea unei analize mai detaliate a veniturilor și cheltuielilor, care nu comportă caracter sistematic, au o posibilitate redusă de repetare pe viitor și pentru care nu este posibilă efectuarea unei prognoze pe viitor.

Un moment mai dificil îl reprezintă divizarea impozitului pe venit pe tipuri de activități în scopul determinării influenței acestuia pe tipuri de activități.

Situația privind fluxul capitalului propriu actuară presupune purcederea următorilor pași:

1. Verificarea mărimii capitalului propriu la începutul și finele perioadei de gestiune. Din mărimea acestuia trebuie eliminate acțiunile privilegiate, care sunt privite de către deținătorii de acțiuni simple ca datorii financiare. De asemenea, capitalul propriu trebuie majorat cu datoria privind dividendele pe acțiuni simple, deoarece din punctul de vedere al investitorilor, acționarii nu pot fi datori ei înșiși lor;
2. Ulterior, trebuie determinat rezultatul net privind operațiile cu acționarii (dividendul net). În acest scop, dividendele în formă de mijloace bănești și valoarea acțiunilor răscumpărate se scad din încasărilor din emisiunile de acțiuni. Operațiunile cu acțiuni privilegiate se ignoră. Dividendele în formă de mijloace bănești reprezintă suma dividendelor anunțate pe acțiuni simple și modificarea datoriei pe dividendele anunțate. Aceste dividende se prezintă în Situația privind fluxul de numerar;
3. Determinarea rezultatului global prin însumarea la profitul sau pierderea perioadei a altor pierderi sau profitului, elucidate în situația capitalului propriu și se scad dividendele pe acțiuni privilegiate.

Potrivit IAS 1, nemijlocit, la modificarea capitalului propriu, se atribuie:

- corectarea rezultatelor perioadelor precedente, legate de corectarea erorilor sau modificarea politicii de contabilitate;
- rezultatele reevaluării imobilizărilor corporale etc.

Situația privind fluxul capitalului propriu actuară permite determinarea rentabilității capitalului investit și ritmurile de creștere a capitalului propriu.

O atenție deosebită se acordă întocmirii **Balanței fluxului de mijloace bănești actuare**, care se determină distinct pentru activitatea operațională și cea financiară. În cadrul activității operaționale, fluxul net de numerar se determină prin relația: Profitul (pierderea) din activitatea operațională-modificarea activelor operaționale nete. În cadrul activității financiare, fluxul net de numerar se calculează prin însumarea fluxului de numerar pe operațiunile cu creditorii și cu acționarii. Astfel, fluxul de numerar pe operațiunile cu creditorii se determină ca diferența dintre profitul (pierderea) din activitatea financiară și modificarea datoriilor operaționale nete, iar pentru operațiunile cu acționarii ca diferența dintre dividendele anuale și modificarea capitalului propriu în urma operațiunilor de emisie și răscumpărare a acțiunilor. În consecința calculelor efectuate, se determină indicatorii de prognoză a fluxurilor de numerar pentru perioadele viitoare, luând ca bază elementele patrimoniale reclasificate din situațiile financiare actuare.

Bibliografie:

1. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007 (Monitorul Oficial nr.90-93/399 din 29.06.2007);

2. Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009 – 2014;
3. Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), Chișinău, 2008;
4. Аверчев И. *Подготовка международной финансовой отчетности*, Москва, 2005;
5. Харионовская Т. *Формирование внутренней отчетности в системе управленческого учёта на промышленных предприятиях*, Орёл, 2008;
6. Шигаев А. *Оценка акций и стоимости коммерческих организаций на основе новой модели финансовой отчетности*. În: *Экономический анализ: теория и практика*, Москва, 2010, nr. 33(198).