

RAPORTAREA FINANCIARĂ CONFORM STANDARDELOR INTERNAȚIONALE ȘI LOCALE

FINANCIAL REPORTING ACCORDING TO INTERNATIONAL AND LOCAL STANDARDS

Maia BAJAN

e-mail: bajan.maia@ase.md

Marina SÎRBU

e-mail: marina.syrbu@mail.ru

Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

***Abstract.** The world economy has become increasingly interdependent over time, and this process of economic globalization has accelerated significantly in recent years. The growing scale of cross-border trade and international capital flow has led to its own challenges, one of which is the presentation and interpretation of comparable financial information.*

One of the basic pillars in the decision-making process and in attracting new capital for the continuous improvement of a company's activity is the existence of quality information. Thus, a significant amount of information is obtained from accounting, in particular through the preparation and presentation of financial statements, which must contain accurate information and present realistically and objectively the economic situation of the entity.

At present, some countries still maintain and apply their own sets of national accounting and financial reporting standards, resulting in information interpreted differently by foreign partners. Even some minor differences in the accounting standards of different states could have a significant impact on a company's performance and financial position.

In this context, we decided to analyze some features of the presentation of financial statements, making a comparison between National Accounting Standards, International Financial Reporting Standards and US GAAP, which are of major interest to companies intending to share in the world market.

The research methodology was based on studying the publications of the local economists, which analyse the similarities and divergences between NAS and IFRS; international audit companies, which annually make a comparison between two most important sets of standards: IFRS and US GAAP; and examining the financial statements of an international company.

Keywords: globalisation, financial reporting, IFRS, US GAAP, National Accounting Standards.

JEL classification: M41

Introducere.

Unul dintre pilonii de bază în procesul decizional și de atragere a noilor capitaluri pentru dezvoltarea continuă a activității unei companii este existența informațiilor de calitate. Astfel, informațiile necesare sunt preponderent obținute din contabilitate, în special prin intermediul elaborării și prezentării situațiilor financiare, care trebuie să conțină informații corecte și să prezinte realist și obiectiv situația economică a entității.

La momentul actual, unele țări își mai mențin și aplică propriile seturi de standarde naționale de contabilitate și raportare financiară, rezultând informații interpretate diferit de către partenerii străini. Chiar și unele diferențe minore în standardele contabile a diferitor state ar putea avea un impact semnificativ asupra performanței și a poziției financiare a unei companii.

Fundația IFRS a fost înființată pentru a răspunde necesității de prezentare a unor informații financiare relevante, fiabile și comparabile. Aceasta este o organizație internațională responsabilă

pentru dezvoltarea unui set unic de standarde contabile globale de înaltă calitate. Misiunea Fundației este să aducă transparență, responsabilitate și eficiență pe piețele financiare din întreaga lume prin dezvoltarea standardelor IFRS.

Necesitatea aplicării standardelor IFRS reiese din avantajele pe care le oferă, și anume:

- aducerea transparenței prin îmbunătățirea comparabilității internaționale și a calității informațiilor financiare, permițând investitorilor și altor participanți la piață să ia decizii economice în cunoștință de cauză;
- consolidarea responsabilității prin reducerea decalajului informațional dintre furnizorii de capital și persoanele cărora aceștia le-au încredințat resursele. Standardele furnizează informațiile necesare pentru a ține cont de management. Ca sursă de informații comparabile la nivel global, standardele IFRS sunt, de asemenea, de o importanță vitală pentru autoritățile de reglementare din întreaga lume;
- utilizarea unui singur limbaj de contabilitate de încredere scade costul capitalului și reduce costurile de raportare internațională pentru companii.

Prin urmare, standardele IFRS au fost elaborate pentru a face față provocării ce ține de prezentarea și interpretarea informațiilor ale piețelor financiare fără hotare. Aplicarea unui set de standarde de înaltă calitate de către companiile din întreaga lume îmbunătățește comparabilitatea și transparența informațiilor și reduce costurile de întocmire a situațiilor financiare. Atunci când aceste standarde sunt aplicate riguros și constant, participanții la piața de capital primesc informații de calitate pentru luarea deciziilor.

În Republica Moldova o cota majoră este deținută de entitățile micro, mici și mijlocii care preponderent aplică SNC pentru prezentarea situațiilor financiare, iar IFRS sunt obligatorii doar pentru entitățile de interes public [1]. Deși celelalte categorii de entități au opțiunea de a aplica IFRS, cauza esențială în alegerea SNC constă în faptul că implementarea IFRS implică costuri considerabile ce țin de: formarea personalului, ajustarea programelor informatice, apelarea la consultanți, precum și existența unei legături strânse între contabilitate și fiscalitate.

Totodată, nici SUA nu renunță la setul său propriu de standarde în favoarea IFRS, cu toate că nivelul său de dezvoltare și situația economică nu-i creează obstacole în acest sens, spre deosebire de cazul Republicii Moldova. Argumentul de bază este următorul: US GAAP presupune reguli clare, și nu principii, ce se pot interpreta diferit în cazul aplicării IFRS, iar FASB oferă ghiduri detaliate pentru aplicarea corectă a setului de standarde american. De asemenea, aplicarea US GAAP garantează informații mai comparabile datorită faptului că tratamentul contabil este unul pentru toți și nu poate fi interpretat diferit, spre deosebire de IFRS. Tocmai din aceste considerente majoritatea companiilor cotate la bursa de valori din SUA se opresc la alegerea US GAAP, cu toate că pentru companiile străine este permisă aplicarea IFRS.

Generalizând cele menționate, considerăm această temă de actualitate și de real interes pentru companiile multinaționale, pentru investitori și creditori, cu scopul de a înțelege efectul divergențelor dintre tratamentele diferitor standarde de raportare financiară asupra calității informațiilor din situațiile financiare.

Scopul cercetării constă în studierea cadrului normativ și a publicațiilor aferente standardelor de raportare financiară menționate, dar și analiza rapoartelor financiare ale companiei belgiene ASML Holding NV, cotate la bursele din UE și SUA, care întocmește două seturi de rapoarte financiare: conform IFRS și US GAAP.

Pentru atingerea scopului propus, au fost stabilite următoarele obiective:

- examinarea unor particularități de raportare financiară conform SNC, IFRS și US GAAP;
- analiza situațiilor financiare ale unei companii, raportate conform IFRS și US GAAP;
- compararea informațiilor prezentate în rapoartele anuale ale companiei analizate;
- formularea concluziilor în vederea alegerii setului de standarde de raportare financiară, ținând cont de posibilitățile entității și cotarea sa pe piața internațională.

Metodele de cercetare utilizate.

Metodologia de cercetare aferentă aspectelor teoretice ale lucrării s-a bazat pe metoda dialectică cu elementele sale fundamentale de cunoaștere: inducție și deducție, analiză și comparare, selectare și grupare. Suportul informațional al cercetării îl constituie publicațiile economiștilor autohtoni în cadrul simpozioanelor, conferințelor și seminarelor științifice, precum: Lazari L. [2], Mihaila S., Jieri N. [3], Țurcanu V., Golocialova I. [4]; revista de specialitate „Contabilitate și audit” [5]; comparații între IFRS și US GAAP, elaborate de companiile de audit Deloitte [6], PricewaterhouseCoopers [7] și KPMG [8].

Cercetarea aspectelor practice a constat în: examinarea rapoartelor financiare pentru anul 2019 ale companiei ASML Holding NV [9] conform IFRS și US GAAP și analiza cadrului normativ-legal aferent standardelor de contabilitate și de raportare financiară SNC, IFRS și US GAAP.

Conținutul de bază.

Organizațiile internaționale, investitorii și profesioniștii contabili la nivel mondial susțin obiectivul unui singur set de standarde de contabilitate globale de înaltă calitate. Economii moderne se bazează pe tranzacțiile transfrontaliere și pe libera circulație a capitalului internațional. Mai mult de o treime din toate tranzacțiile financiare au loc peste hotarele țării și se așteaptă ca acest număr să crească.

În trecut, astfel de activități transfrontaliere au fost complicate prin faptul că diferite țări își păstrau propriile seturi de standarde contabile naționale. Acest amestec de cerințe contabile a adus adesea costuri, complexitate și, în cele din urmă, risc atât pentru entitățile care pregătesc situații financiare, cât și pentru investitori, precum și pentru utilizatorii de informații a situațiilor financiare respective pentru a lua decizii economice.

Prin aplicarea standardelor naționale de contabilitate, sumele raportate în situațiile financiare ar putea fi calculate pe o bază diferită. Eliminarea acestei complexități a presupus studierea detaliilor standardelor naționale de contabilitate, deoarece chiar și o mică diferență de cerințe ar putea avea un impact major asupra performanței financiare raportate și a poziției financiare ale unei companii - de exemplu, o companie poate recunoaște profiturile în cadrul unui set de standarde naționale de contabilitate și pierderi sub alta.

Astfel, IFRS abordează această provocare oferind un set de standarde contabile de înaltă calitate, recunoscut la nivel internațional, care aduc transparență, responsabilitate și eficiență piețelor financiare din întreaga lume.

La momentul actual, în 144 de jurisdicții din cele 166 existente, standardele IFRS se aplică obligatoriu de către toate sau majoritatea companiilor cotate la bursă, în timp ce alte 12 jurisdicții permit utilizarea acestora. În figura 1 sunt ilustrate jurisdicțiile la nivel global care aplică IFRS.

În Republica Moldova se aplică versiunea IFRS acceptată de către Ministerul Finanțelor [5]. Conform situației din 15 iunie 2019, această versiune include 16 IFRS, 25 IAS, 15 Interpretări IFRIC și 5 Interpretări SIC. La aplicarea acestor standarde, entitățile trebuie să țină cont și de Cadrul general

conceptual pentru raportarea financiară, de Ghidurile de implementare a IFRS, precum și de Recomandările metodice privind tranziția de la Standardele Naționale de Contabilitate la Standardele Internaționale de Raportare Financiară [11]. De menționat că Ministerul Finanțelor nu are dreptul să opereze careva modificări în versiunea acceptată a IFRS, precum și să interpreteze prevederile acestor standarde.

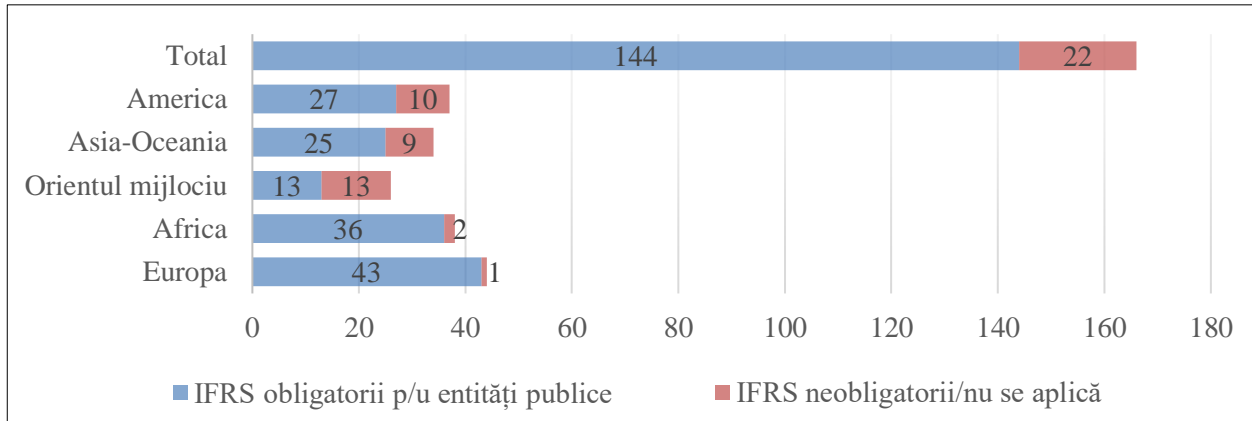


Figura 1. Aplicarea globală a standardelor IFRS

Sursa: elaborate de autori în baza [10]

La fel ca și în alte țări emergente, în Republica Moldova o influență în procesul de implementare a Standardelor Internaționale de Contabilitate au avut atât Banca Mondială, cât și Fondul Monetar Internațional, prin promovarea acestora ca modele de urmat. Astfel, reforma autohtonă privind modificarea și îmbunătățirea SNC a fost executată în baza IFRS și a Directivelor europene [3] [16]. La 01.01.2019 a intrat în vigoare Legea contabilității și raportării financiare nr.287 din 15.12.2017 [1], elaborată în contextul semnării Acordului de asociere a Republicii Moldova și Uniunii Europene [12], în vigoare din 01.09.2014, prin asumarea angajamentului de a transpune acquis-ul comunitar în domeniul raportării financiare corporative în legislația națională. Conform Acordului, în domeniul contabilității au fost parțial transpuse: Directiva privind contabilitatea 2013/34/EU și Regulamentul nr. 1606/2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate. Astfel, circa 50% din prevederile IFRS sunt reflectate în SNC și aproape 20% din normele directivei nominalizate – transpuse în Legea contabilității [4].

De menționat că, până la 01.01.2020, entitățile care aplicau SNC au avut posibilitatea de a utiliza conform politicilor contabile și unele prevederi distincte ale IFRS în următoarele cazuri:

1. la selectarea metodelor alternative de evaluare și recunoaștere a anumitor elemente contabile care sunt prevăzute de IFRS și admise de SNC;
2. în cazul elaborării de către entitate de sine stătător a metodelor de evidență a unor elemente contabile în baza prevederilor IFRS [5].

Începând cu 01.01.2020, în conformitate cu prevederile Ordinului nr.100 din 28.06.2019 cu privire la aprobarea modificărilor la Ordinul ministerului finanțelor nr.119/2013 ce ține de aprobarea SNC, entitățile care vor utiliza standardele locale se vor conduce doar de prevederile acestora, fără a mai avea dreptul de aplicare a normelor IFRS [13].

Unele prevederi ale standardelor internaționale de contabilitate care nu au putut fi transpuse în domeniul contabilității sunt prezentate în tabelul 1, care enumeră câteva diferențe dintre SNC și IFRS.

La momentul actual IFRS se aplică în mod obligatoriu doar de către entitățile cu interes public, iar în bază benevolă – de către entitățile mici, mijocii și mari. Entitățile care utilizează SNC sunt obligate să respecte toate cerințele acestor standarde. Aplicarea paralelă a prevederilor IFRS și SNC pentru contabilizarea unora și aceluiași elemente și tranzacții nu se permite [1].

Tabelul 1. Prevederile SNC versus IFRS

SNC	IFRS
Întocmirea situațiilor financiare	
Formă fixă de întocmire <i>(SNC „Prezentarea situațiilor financiare”)</i>	Nu este posibil de a elabora un model rezonabil universal de situații financiare, majoritatea informației dezvăluite impune aplicarea raționamentului profesional <i>(IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”)</i>
Modificarea politicilor contabile	
Prospectiv sau retroactiv <i>(SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”)</i>	Retroactiv <i>(IAS 8 „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori”)</i>
Compensarea unor elemente contabile	
Nu se permite	Se compensează: - Venitul din cedări și valoarea contabilă netă la data vânzării de active imobilizate și de exploatare - Cheltuieli și rambursarea aferentă în baza unui acord contractual - Câștiguri și pierderi rezultate dintr-un grup de elemente similare, cu excepția cazului în care acestea sunt semnificative, fiind necesară o prezentare separată (ex.: câștiguri și pierderi de schimb valutar)
Metoda de determinare a impozitului pe venit	
Metoda impozitului curent <i>(SNC „Cheltuieli”)</i>	Metoda impozitului amânat <i>(IAS 12 „Impozitul pe profit”)</i>
Recunoașterea OMVSD	
În componența stocurilor <i>(SNC „Stocuri”)</i>	Pentru durata de utilizare > 1 an – imobilizări corporale; Pentru durata de utilizare < 1 an – materiale sau cheltuieli (în funcție de pragul de semnificație)

Sursa: elaborat de autori în baza [14]

În SUA sunt aplicate principiile locale de contabilitate general acceptate, numite US GAAP – un set de reguli care cuprinde detaliile, complexitățile și legalitățile contabilității comerciale și corporative. Comitetul pentru standarde de contabilitate financiară (FASB) utilizează GAAP ca bază pentru setul său cuprinzător de metode și practici contabile aprobate.

Comaniile locale cotate la bursă sunt obligate să prezinte situațiile financiare în conformitate cu US GAAP, iar cele străine au posibilitatea de a raporta conform IFRS. În acest context, US GAAP, deși este un set de reguli locale, prezintă interes pentru întreaga lume, având în vedere că sunt aplicate de companiile influente pe plan mondial, precum: Apple Inc., Microsoft, Google, Tesla, Nordstorm,

General Motors, Procter&Gamble, Philip Morris International, Coca-Cola, Pepsico, Amazon, McDonald's etc.

US GAAP încorporează 10 principii contabile (numite concepte cheie) [15]:

1. *regularității*: respectarea strictă a regulilor și reglementărilor stabilite.
2. *coerenței*: aplicarea standardelor coerente în perioada de raportare.
3. *sincerității*: prezentarea informației cu acuratețe și imparțialitate.
4. *permanenței metodelor*: utilizarea procedurilor coerente de raportare financiară.
5. *necompensării*: toate aspectele performanței unei entități, indiferent dacă sunt pozitive sau negative, sunt raportate pe deplin fără perspectivă de compensare a datoriilor.
6. *prudenței*: previziunile nu influențează raportarea datelor financiare.
7. *continuității activității*: la evaluarea activelor se presupune că entitatea își va continua activitatea.
8. *periodicității*: raportarea veniturilor pe trimestrele fiscale sau ani fiscali.
9. *dezvăluirii complete*: rapoartele financiare dezvăluie pe deplin situația monetară a entității.
10. *credibilității*: se presupune că toate părțile implicate acționează sincer.

O comparație între principiile contabile potrivit US GAAP, IFRS și SNC sunt prezentate în tabelul 2.

Tabelul 2. Principii contabile potrivit US GAAP, IFRS și SNC

US GAAP	IFRS	SNC
Regularitatea	Consecvența prezentării	-
Coerența		
Sinceritatea	-	-
Permanența metodelor	Informații comparative	Permanența metodelor
Necompensarea	Compensare	Necompensare
Prudența	-	Prudența
Continuitatea activității	Continuitatea activității	Continuitatea activității
Periodicitatea	Contabilitatea de angajamente	Contabilitatea de angajamente
Dezvăluirea completă	Pragul de semnificație și agregarea	Importanța relativă
Credibilitatea	-	-
-	-	Intangibilitatea
-	-	Separarea patrimoniului și datoriilor
-	-	Prioritatea conținutului asupra formei
-	-	Evaluare la cost de intrare

Sursa: elaborat de autori în baza [1], [2] și [15].

În 2002, Comitetul pentru standardele internaționale de contabilitate (IASB) și FASB au emis un memorandum care stabilește prioritățile și etapele ce trebuie atinse în cadrul proiectelor comune majore. Aceste două consilii au lucrat împreună pentru a-și îmbunătăți standardele și a căuta convergență. Cu toate acestea, între US GAAP și IFRS au mai rămas divergențe semnificative, iar deocamdată, proiectele rămase în temeiul memorandumului au fost amânate și nu există proiecte actuale la care consiliile lucrează împreună pentru soluții convergente. În tabelul 3 sunt prezentate unele deosebiri dintre prevederile IFRS și US GAAP.

Tabelul 3. Prevederile IFRS versus US GAAP

Descriere	IFRS	US GAAP
<i>Stocuri</i>		
Metode de evaluare permise	FIFO, CMP, metoda identificării specifice. LIFO este interzisă	FIFO, LIFO, CMP, metoda identificării specifice
Coerența metodelor de evaluare la ieșire	Aceeași metodă de calculare a costurilor aplicată tuturor stocurilor care au o natură și utilizare similară la entitate	Nu există cerințe similare
Reluarea pierderilor din depreciere	Reluarea pierderilor din depreciere în limita valorii contabile	Reluarea pierderilor din depreciere este interzisă
<i>Active imobilizate</i>		
Evaluarea ulterioară	Reevaluare la valoarea justă dacă aceasta poate fi determinată în mod fiabil. Este obligatorie pentru toate activele din aceeași categorie	Reevaluarea nu se permite. Activele sunt reflectate în situațiile financiare la cost istoric
Amortizarea separată a componentelor unui activ	Activul care constă din mai multe componente ce au durată de viață utilă diferită se amortizează separat pentru fiecare componentă	Amortizarea separată a componentelor unui activ nu este obligatorie, dar se acceptă
Reluarea pierderilor din depreciere	Reluarea pierderilor din deprecierea activelor este obligatorie pentru toate activele (cu excepția goodwill-ului) în limita valorii contabile	Reluarea pierderilor din depreciere este interzisă
Deprecierea fondului comercial	Testul pentru depreciere se efectuează într-o singură etapă cel puțin anual pentru a compara valoarea contabilă a unităților generatoare de numerar, inclusiv fondul comercial, cu valoarea recuperabilă. Pierderea din depreciere în primul rând reduce valoarea fondului comercial până la zero și, dacă mai rămâne pierdere din depreciere, entitatea o va aloca proporțional fiecărui activ din grupul unităților generatoare de numerar	Fondul comercial poate fi testat pentru depreciere în componența unui segment de activitate. Determinarea pierderii din depreciere pentru fondul comercial în acest caz are loc în două etape: 1. valoarea contabilă a segmentului ce conține fondul comercial este comparată cu valoarea sa justă. 2. valoarea contabilă a fondului comercial este comparată cu valoarea sa justă. Pierderea din depreciere a fondului comercial este recunoscută pentru suma excedentă
<i>Prezentarea situațiilor financiare</i>		
Situații financiare comparative	Entitatea trebuie să furnizeze informații comparative pentru un	Nu există nici o cerință de a prezenta informații comparative în situațiile financiare.

	an de gestiune în situațiile financiare	Totodată, entitățile publice se conduc de reglementările Comisiei pentru valori mobiliare și burse de valori, care are cerințe de pe a prezenta informația pentru cel puțin doi ani comparativi în situația de profit sau pierdere, situația capitalurilor proprii și situația fluxului de numerar
Activele deținute în vederea distribuirii către proprietari	Sunt evaluate la valoarea sa justă minus costurile de vânzare într - un mod similar cu activele deținute în scopul vânzării	Sunt evaluate la valoarea contabilă
Moneda funcțională	Utilizarea monedei țării în care entitatea își desfășoară activitatea	Utilizarea monedei în care entitatea obține cea mai mare pondere din venituri și suportă cele mai multe cheltuieli
Prezentarea bilanțului în cazul unei modificări retroactive	Entitatea trebuie să prezinte în bilanț începutul perioadei precedente (sunt prezentate trei perioade de gestiune)	Entitatea nu este obligată să prezinte în bilanț începutul perioadei precedente
Corectarea retroactivă a erorilor anilor precedenți	Retratărea retroactivă pentru corectarea erorilor este necesară cu excepția cazurilor în care este impracticabil	Retratărea retroactivă este obligatorie pentru corectarea erorilor, excepții nu sunt permise
Prezentarea overdraft-urilor bancare în situația fluxurilor de numerar	Overdraft-urile bancare pot fi incluse drept numerar și echivalente de numerar în anumite situații, dacă acestea reprezintă o parte integrantă din gestiunea numerarului entității, chiar dacă acestea nu sunt prezentate în bilanțul entității la capitolul numerar	Overdraft-urile bancare nu pot fi reflectate în situația fluxurilor de numerar

Sursa: elaborat de autori în baza [6], [7] și [8].

Divergențele prezentate mai sus sunt doar câteva din multitudinea existentă. O altă deosebire între aceste două seturi de standarde constă în modul de prezentare a aceluiași indicatori în bilanț după gradul de lichiditate al activelor și gradul de exigibilitate al datoriilor. Pe când toată lumea prezintă activele și datoriile începând cu cele mai puțin lichide și mai puțin exigibile, în SUA se aplică o practică inversă.

Tabelul 4 ilustrează modul de prezentare în bilanț a indicatorilor financiari, dar și diferențele valorice dintre prezentarea informației conform IFRS și US GAAP.

Tabelul 4. Bilanțul companiei ASML Holding NV pentru anul 2019

IFRS	2019, mln €	US GAAP	2019, mln €
Activ			
Active imobilizate		Active circulante	
Creanțe comerciale	421,1	Numerar	3532,3
Creanțe privind impozitul amânat	573,4	Investiții curente	1185,8
Alte active imobilizate	727,4	Creanțe comerciale	1786,8
Instrumente financiare	103,0	Creanțe financiare	564,5
Investiții în entități asociate	833,0	Creanțe aferente bugetului	178,7
Goodwill	4562,7	Active contractuale	231,0
Alte imobilizări necorporale	2519,4	Stocuri	3809,2
Imobilizări corporale	1999,3	Alte active circulante	842,8
Active cu drept de utilizare	323,9		
Total active imobilizate	12063,2	Total active circulante	12131,1
Active circulante		Active imobilizate	
Numerar	3532,3	Creanțe comerciale	421,1
Investiții curente	1185,8	Creanțe privind impozitul amânat	445,3
Creanțe comerciale	1786,8	Alte active imobilizate	830,4
Creanțe financiare	564,5	Investiții în entități asociate	833,0
Active contractuale	231,0	Goodwill	4541,1
Creanțe aferente bugetului	178,7	Alte imobilizări necorporale	1104,4
Stocuri	3809,2	Imobilizări corporale	1999,3
Alte active circulante	649,1	Active cu drept de utilizare	323,9
Instrumente financiare	34,5		
Total active circulante	11971,9	Total active imobilizate	10498,5
Total activ	24035,1	Total activ	22629,6
Pasiv			
Capital propriu	13876,9	Datorii curente	
Datorii pe termen lung		Datorii comerciale	1062,2
Datorii comerciale	3108,3	Provizioane	1039,9
Datorii privind impozitul amânat	355,2	Datorii cu bugetul	65,6
Datorii contractuale	1759,6	Datorii contractuale	2526,4
Provizioane	241,0		
Total datorii pe termen lung	5464,1	Total datorii curente	4694,1
Datorii curente		Datorii pe termen lung	
Datorii comerciale	1062,2	Datorii comerciale	3108,3
Provizioane	1036,0	Datorii privind impozitul amânat	234,4

Instrumente financiare	3,9	Datorii contractuale	1759,6
Datorii cu bugetul	65,6	Provizioane	241,0
Datorii contractuale	2526,4	Total datorii pe termen lung	5343,3
Total datorii curente	4694,1	Capital propriu	12592,2
Total pasiv	24035,1	Total pasiv	22629,6

Sursa: elaborat de autori în baza [9].

Din datele prezentate în tabelul 4 observăm o diferență de 1405,5 mln € (24035,1 – 22629,6) între totalul activelor raportate conform IFRS versus US GAAP. Aceasta se datorează în cea mai mare parte tratamentului diferit al costurilor de cercetare și dezvoltare și a impozitului pe profit.

IFRS	US GAAP
Costuri de cercetare și dezvoltare	
Potrivit IAS 38 „Imobilizări necorporale” costurile de dezvoltare au fost capitalizate și amortizate pentru durata de viață utilă preconizată a produsului creat, în general cuprinsă între unu și cinci ani. Amortizarea începe a fi calculată când produsul dezvoltat este gata pentru producție	În baza ASC 730 „Cercetare și dezvoltare” costurile de cercetare și dezvoltare sunt reflectate drept cheltuieli operaționale în mărimea în care au fost suportate.
Impozitul pe profit	
Conform IAS 12 „Impozitul pe profit” profitul net nerealizat rezultat tranzacțiile inter-grup aferente stocurilor vândute este eliminat din consolidare, ceea ce dă naștere unei diferențe temporare pentru care trebuie să fie recunoscute impozite amânate. Impozitele amânate sunt calculate în baza cotei de impozitare aplicabile în jurisdicția fiscală a cumpărătorului.	Potrivit US GAAP, profitul net nerealizat din tranzacțiile inter-grup aferente stocurilor vândute este eliminat din consolidare, ceea ce dă naștere unei diferențe temporare pentru impozitele preplătite, care trebuie recunoscute în consolidare. Impozitele plătite în avans conform US GAAP sunt calculate în baza cotei de impozitare aplicabile în jurisdicția vânzătorului.

Aceste diferențe se ilustrează mai bine în situația de profit sau pierdere a entității, prezentată în tabelul 5.

Tabelul 5. Situația de profit (pierdere) a companiei ASML Holding NV pentru anul 2019

IFRS	2019, mln €	US GAAP	2019, mln €
Venituri din vânzări	11820,0	Venituri din vânzări	11820,0
Costul vânzărilor	(6919,9)	Costul vânzărilor	(6540,2)
Profitul brut	4900,1	Profitul brut	5279,8
Alte venituri din activitatea operațională	-	Alte venituri din activitatea operațională	-
Costuri de cercetare și dezvoltare	(1662,9)	Costuri de cercetare și dezvoltare	(1968,5)
Alte cheltuieli din activitatea operațională	(520,5)	Alte cheltuieli din activitatea operațională	(520,5)
Rezultatul din activitatea operațională	2716,7	Rezultatul din activitatea operațională	2790,8

Venituri din activitatea financiară	11,6	Venituri din activitatea financiară	11,6
Cheltuieli din activitatea financiară	(36,6)	Cheltuieli din activitatea financiară	(36,6)
Profitul până la impozitare	2691,7	Profitul până la impozitare	2765,8
Cheltuieli privind impozitul pe profit	(128,8)	Provizioane aferente impozitelor pe profit	(191,7)
Profitul după impozitare	2562,9	Profitul după impozitare	2574,1
Profit aferent investițiilor în entități asociate	18,2	Profit aferent investițiilor în entități asociate	18,2
Profitul net	2581,1	Profitul net	2592,3

Sursa: elaborat de autori în baza [9].

ASML Holding NV la momentul actual este unica entitate care întocmește două seturi de situații financiare: conform IFRS și US GAAP. Aceasta se datorează faptului că compania este cotate la două burse de valori: din Uniunea Europeană și din SUA. Diferența pozitivă dintre valoarea activelor raportate conform US GAAP în raport cu IFRS a fost motivul care a determinat-o la ținerea evidenței contabilă duble, deoarece informațiile prezentate în situațiile financiare conform US GAAP o poziționează mai avantajos la bursa de valori americană.

Concluzii.

Aplicarea IFRS permite entităților să se raporteze la alte societăți similare de nivel mondial și oferă investitorilor și altor utilizatori interesați posibilitatea de a compara performanța acestor entități cu competitori de nivel global. În contextul semnării Acordului de asociere a Republicii Moldova cu Uniunea Europeană, a fost efectuat un șir de modificări în legislația autohtonă ce ține de domeniul contabilității și raportării financiare, fiind transpuse parțial la prevederile standardelor internaționale.

Totodată, IFRS și SNC reprezintă seturi separate de reglementări contabile. Prevederile IFRS sunt obligatorii doar pentru entitățile de interes public. Pentru alte entități acestea au doar un caracter de recomandare. Fiecare entitate (cu excepția entităților de interes public) are dreptul să selecteze și să aplice de sine stătător setul de IFRS sau SNC.

Aplicarea IFRS generează însă o serie de dificultăți pentru majoritatea entităților autohtone: existența relației contabilitate-fiscalitate, costul ridicat al pregătirii profesionale a personalului contabil, costuri cu achiziția programelor IT conforme cu nevoile de raportare IFRS. În vederea implementării standardelor IFRS, companiile ar trebui să investească în atragerea de personal care să lucreze la proiect, dar și în instruirea corespunzătoare a angajaților săi.

Pentru a se asigura o implementare completă a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, managerii nu ar trebui să vadă această adoptare a IFRS doar ca pe un simplu exercițiu de contabilitate. Astfel, în funcție de cum se implementează aceste standarde, se poate evalua succesul aplicării lor, care influențează conținutul informațional al situațiilor financiare.

Având în vedere faptul că ponderea esențială în economia națională revine întreprinderilor mici și mijlocii, pentru majoritatea entităților naționale este totuși mai rezonabilă aplicarea SNC. În cazul selectării acestor standarde, entitatea este obligată să respecte toate prevederile lor, chiar în cazul necorespunderii SNC cerințelor IFRS.

De asemenea, observăm că și SUA, deși este o jurisdicție cu cea mai dezvoltată economie, la care participă o listă enormă de actori economici străini, nu are intenția de a înlocui standardele sale naționale de raportare financiară cu IFRS.

US GAAP are o serie de limitări, precum: se aplică doar local, într-o singură țară; presupune aceeași abordare pentru toți; este un set de reguli rigide și voluminoase. Necătând la aceste neajunsuri, SUA nu prezintă o necesitate stringentă de a se alinia la standardele globale de raportare financiară, dat fiind faptul că este cea mai dezvoltată piață din lume și oferă cele mai bune condiții pentru atragerea investițiilor, iar astfel își poate permite să impună pe ceilalți să joace după regulile sale.

De asemenea, SUA nu va renunța la US GAAP, deoarece acestea oferă informații comparabile ale participanților la bursa de valori și permit o înțelegere ușoară a cifrelor datorită unor reguli clare stabilite și a ghidurilor, deși voluminoase, dar foarte detaliate, înlăturând riscul de interpretare eronată sau frauduloasă a tratamentelor contabile.

Referințe bibliografice.

1. Legea contabilității și raportării financiare nr.287 din 15.12.2017. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=110399&lang=ro
2. LAZARI L. Principiile contabile: evoluție, conținut, consecințe. Chișinău: Revista Economică, nr.4 (102) 2017. pp. 72-82.
3. MIHAILA, Svetlana; JIERI, Nicolai. Eficiența aplicării Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) în Republica Moldova, în condițiile actuale ale economiei de piață. Studia Universitatis Moldaviae-Științe Exacte și Economice, 2018, 7 (107).
4. ȚURCANU V., GOLOCIALOVA I. Dezvoltarea concepției contabilității în Republica Moldova. Chișinău: Conferința științifică internațională „Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării: realități și perspective de dezvoltare”, ed.VII, 19-20.04.2018, p.33.
5. NEDERIȚĂ A. Aspecte generale privind aplicarea IFRS pe teritoriul Republicii Moldova. Chișinău: Revista Contabilitate și audit nr.6/2019.
6. Deloitte. A Roadmap to Comparing IFRS Standards and U.S. GAAP: Bridging the Differences. November 2020. Deloitte Development LLC. Disponibil: <https://dart.deloitte.com/USDART/ov-resource/057be505-289e-11e9-818d-67c85cbcc7fa.pdf>
7. PricewaterhouseCoopers. IFRS and US GAAP: similarities and differences. November 2020. PricewaterhouseCoopers LLP. Disponibil: <https://www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/accounting-guides/pwc-ifs-us-gaap-similarities-and-differences.pdf>
8. KPMG. IFRS compared to US GAAP. Handbook. December 2020. KPMG LLP. Sursa online: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/12/ifs-us-gaap-12-2020.pdf>.
9. ASML. 2019 Annual Report. Disponibil: <https://www.asml.com/en/investors/annual-report/2019>
10. Analiza utilizării standardelor IFRS în lume. Disponibil: <https://www.ifs.org/use-around-the-world/use-of-ifs-standards-by-jurisdiction/#analysis>
11. Ordinul MF cu privire la aprobarea Recomandărilor metodice nr. 69 din 17.09.2009. Disponibil: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=332381>
12. Acordul de asociere a Republicii Moldova și Uniunii Europene. Disponibil: <https://www.mfa.gov.md/img/docs/Acordul-de-Asociere-RM-UE.pdf>

13. Ordinul MF nr.100 din 28.06.2019. Disponibil:
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=119663&lang=ro#
14. PricewaterhouseCoopers. Metodologia pentru implementarea IFRS în cadrul pieței financiare nebankare. PwC SRL. Disponibil:
https://www.cnpf.md/storage/old_site_files/file/CNPF/2012/Martie/Metodologia.pdf
15. What is GAAP? Disponibil: <https://www.accounting.com/resources/gAAP/>
16. GROSU, Veronica; MIHAILA, Svetlana. Efectele implementării IFRS asupra situațiilor financiare. 2019.