

ASPECTE METODOLOGICO-APLICATIVE ALE CONTABILITĂȚII REZULTATULUI DIN TRANZIȚIA LA NOILE SNC

Prof. univ. dr. hab. Alexandru NEDERIȚA, ASEM

The transition to new national accounting rules implies certain discrepancies/differences in the form of gains and expenses, which are conditioned by the changes in the rules of recognising and assessing the accounting items. Such differences may evolve in the following main situations: recognition of start-up costs and goodwill; settlement of exchange rate differences related to the foreign currency contributions to the statutory capital; settlement of differences resulting from the reassessment of fixed assets; capitalisation of borrowing costs related to the assets with a long production cycle; settlement of assets and of deferred tax liabilities.

The differences arising from the transition to new regulations shall be recorded in a separate account covering the equity items, and shall be settled to retained earnings or uncovered losses in case of reforming the balance sheet.

Cuvinte-cheie: politici contabile, tranziție, recunoaștere, evaluare, situații financiare, reglementări contabile.

JEL: M-41.

Începând cu 1 ianuarie 2015, toate entitățile din sectorul corporativ, precum și organizațiile necomerciale din Republica Moldova, sunt obligate să țină contabilitatea și să întocmească situații financiare în conformitate cu prevederile noilor reglementări contabile naționale [1, art. 4]. Aceste reglementări au fost elaborate în baza Directivelor Uniunii Europene și Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și cuprind 16 Standarde Naționale de Contabilitate (SNC), 3 Indicații metodice și Planul general de conturi contabile [2].

Modul de implementare a noilor reglementări contabile este stabilit de Recomandările metodice privind tranziția la noile SNC (în continuare – Recomandări metodice) [3] și expus în diferite publicații științifico-practice [4, p. 21-27; 5, p. 5-18]. Unele aspecte aferente tranziției la noile SNC se conțin în compartimentele „Prevederi tranzitorii” din reglementările contabile noi.

În cazul tranziției la noile reglementări contabile, este necesar să se ia în considerare faptul că prevederile acestora se aplică prospectiv, adică începând cu data intrării lor în vigoare. În acest context, nu este necesară corectarea indicatorilor din rapoartele financiare ale perioadelor de gestiune precedente. Totodată, în funcție de necesitățile informaționale proprii, entitatea poate aplica în bază benevolă prevederile noilor reglementări contabile retroactiv, cu dezvăluirea informațiilor aferente în notele la situațiile financiare. Aplicarea retroactivă este rezonabilă pentru entitățile ale căror situații financiare sunt auditate și are drept scop asigurarea comparabilității indicatorilor financiari pe perioade de gestiune.

Potrivit pct. 8 din Recomandările metodice, tranziția la noile reglementări contabile cuprinde următoarele etape principale:

- 1) formarea politicilor contabile conform prevederilor noilor SNC și altor reglementări contabile;
- 2) elaborarea, după caz, a planului de conturi de lucru conform cerințelor noilor SNC și Planului general de conturi contabile;
- 3) identificarea diferențelor aferente recunoașterii elementelor contabile;
- 4) identificarea diferențelor aferente evaluării elementelor contabile;
- 5) transpunerea soldurilor conturilor contabile, aplicate până la data tranziției la noile reglementări contabile, în conturile contabile noi [3, p. 68].

În afară de etapele sus-menționate, în cazul tranziției la noile reglementări contabile, entitatea trebuie să revizuiască formularele documentelor primare și ale registrelor contabile, precum și să opereze modificări în programele de contabilitate, în conformitate cu cerințele reglementărilor nominalizate.

Modul de tranziție la noile reglementări contabile este condiționat de politicile contabile selectate de către entitate pentru prima perioadă de aplicare a noilor reglementări contabile, inclusiv utilizarea sau neutilizarea metodelor alternative de recunoaștere, evaluare și contabilizare a faptelor

economice în conformitate cu IFRS [6].

Implementarea noilor SNC poate genera anumite diferențe, care, în principal, sunt condiționate de aplicarea noilor reguli de recunoaștere și evaluare a elementelor contabile. La contabilizarea acestor diferențe, apar un șir de probleme, dintre care principalele sunt următoarele:

- perfectarea documentară a diferențelor din tranziția la noile SNC;
- recunoașterea și evaluarea diferențelor din tranziția la noile SNC;
- înregistrarea diferențelor din tranziția la noile SNC în conturile contabile;
- reflectarea diferențelor din tranziția la noile SNC în situațiile financiare;
- aprecierea consecințelor fiscale aferente diferențelor din tranziția la noile SNC.

Modul de documentare a operațiunilor aferente tranziției la noile SNC nu este reglementat sub aspect normativ. Totodată, în conformitate cu art. 19 din Legea contabilității, toate faptele economice se contabilizează în baza documentelor primare. Astfel, operațiunile sus-menționate trebuie să fie perfectate prin documentele primare. Unul din aceste documente poate fi nota contabilă care servește drept bază pentru contabilizarea diferențelor din tranziția la noile SNC. Actualmente, lipsește formularul tipizat al notei contabile. În acest context, entitatea este în drept să elaboreze de sine stătător formularul notei contabile, ținând cont de elementele obligatorii prevăzute în Legea contabilității. Nota contabilă poate fi perfectată sub formă de tabel în care se reflectă înregistrările contabile privind derecunoașterea, reclassificarea și evaluarea elementelor contabile conform cerințelor noilor SNC, precum și transpunerea soldurilor conturilor contabile vechi în conturile contabile noi.

Recunoașterea și evaluarea reprezintă problemele fundamentale ale contabilității oricărui element contabil, inclusiv ale diferențelor din tranziția la noile SNC. În conformitate cu pct. 6 din Recomandările metodice diferențele nominalizate trebuie recunoscute după întocmirea rapoartelor financiare și reformarea bilanțului contabil pentru perioada de gestiune, care precede prima perioadă de aplicare a reglementărilor sus-menționate [3, p. 68]. Aceste diferențe se evaluează la valoarea contabilă a elementelor derecunoscute/decontate și se contabilizează în următoarele cazuri principale:

- derecunoașterea (eliminarea) cheltuielilor de constituire;
- derecunoașterea fondului comercial (goodwill-ului);
- decontarea diferențelor de curs valutar aferente aporturilor valutare în capitalul social;
- decontarea diferențelor (reducerilor/surplusului) din reevaluarea activelor imobilizate;
- capitalizarea costurilor îndatorării aferente activelor cu ciclul lung de producție;
- decontarea activelor și datoriilor amânate privind impozitul pe venit.

Conform Planului general de conturi contabile, diferențele din tranziția la noile SNC trebuie înregistrate în contul **335** „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile” ale cărui structură și mod de aplicare sunt prezentate mai jos.

Contul 335 „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile”

În debitul contului	În creditul contului
▪ valoarea contabilă a cheltuielilor de constituire derecunoscute (contul 111)	▪ suma costurilor îndatorării capitalizate aferente activelor cu ciclul lung de producție (conturile 111, 121, 215 etc.)
▪ valoarea contabilă a fondului comercial (goodwill-ul) derecunoscut (contul 111)	▪ suma diferențelor nefavorabile de curs aferente aporturilor valutare în capitalul social (contul 312)
▪ valoarea activelor amânate privind impozitul pe venit (contul 135)	▪ suma reducerilor din reevaluarea activelor imobilizate (contul 341)
▪ suma diferențelor nefavorabile de curs aferente aporturilor valutare în capitalul social (contul 312)	▪ valoarea datoriilor amânate privind impozitul pe venit (contul 425)
▪ suma reducerilor din reevaluarea activelor imobilizate (contul 341)	

Soldul contului **335** se determină ca diferența dintre debitul și creditul acestui cont și reprezintă mărimea rezultatului financiar provenit din tranziția la noile reglementări contabile. Soldul creditor al contului **335** constituie profitul din tranziție, iar soldul debitor – pierderea din tranziția la noile SNC.

Contul **335** se închide cu contul **332** „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți” la reformarea bilanțului întocmit pentru prima perioadă de gestiune în care au fost aplicate

noile reglementări contabile. Astfel, în cazul în care entitatea a efectuat tranziția la noile SNC în anul 2015, contul 335 se închide la reformarea bilanțului pentru acest an, cu întocmirea următoarelor înregistrări contabile:

1) la suma profitului din tranziția la noile SNC: Dt 335; Ct 332;

2) la suma pierderii din tranziția la noile reglementări contabile naționale: Dt 332; Ct 335.

Diferențele din tranziția la noile SNC se iau în calcul la determinarea indicatorului rd. 350 „Profit nerepartizat (pierdere) neacoperit al anilor precedenți” din noul formular al bilanțului [2, p. 13]. Totodată, rezultatul din tranziția la noile SNC (profitul/pierdere) se reflectă în mod obișnuit sau cu semnul „minus” (între paranteze) în rd. 150 „Rezultatul din tranziția la noile reglementări contabile” al Situației modificărilor capitalului propriu [2, p. 15].

Rezultatul din tranziția la noile SNC se recunoaște doar în scopuri contabile. La determinarea venitului impozabil, rezultatul nominalizat nu se ia în calcul. Această regulă rezultă din prevederile art. 44 alin. (10) din Codul fiscal, potrivit cărora diferențele rezultate din tranziția la SNC în vigoare din 1 ianuarie 2014 nu se recunosc în scopuri fiscale [7, p. 22]. În opinia noastră, prevederile nominalizate ale Codului fiscal nu sunt suficient argumentate, deoarece unele diferențe din tranziția la noile SNC, cum ar fi cheltuielile de constituire și diferențele nefavorabile de curs aferente aporturilor valutare ale fondatorilor reprezintă cheltuieli ordinare și necesare suportate în cadrul activității de întreprinzător a entității. Ca urmare, aceste cheltuieli corespund criteriilor de raportare la deduceri stabilite în Capitolul 3 „Deducerile aferente activității de întreprinzător” al Codului fiscal [7, p. 13-14] și trebuie deduse la determinarea venitului impozabil.

În concluzie, menționăm că diferențele din tranziția la noile SNC trebuie perfectate documentar, înregistrate în conturile contabile și luate în calcul la determinarea indicatorilor noilor formulare de situații financiare. Aceste diferențe sunt caracteristice doar pentru prima perioadă de aplicare a noilor SNC și nu afectează rezultatul fiscal al entității.

Bibliografie:

1. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007 (în redacție nouă). În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 27-34 din 7 februarie 2014.
2. Standardele Naționale de Contabilitate. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237 din 22 octombrie 2013.
3. Recomandările metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 291-296 din 13 decembrie 2013.
4. NEDERIȚA, A. *Recomandări practice privind tranziția la noile reglementări contabile naționale*. În: Contabilitate și audit, 2013, nr.12, p. 21-27.
5. НЕДЕРИЦА, А., ТАБАН, Е. *О порядке формирования показателей вступительного баланса при переходе на Общий план счетов*. În: Contabilitate și audit, 2014, nr. 12.
6. Standardele Internaționale de Raportare Financiară. www.minfin.md.
7. Codul fiscal și legile pentru punerea în aplicare a titlurilor acestuia. În: Contabilitate și audit, 2014, nr. 1.