

**PARTICULARITĂȚILE APLICĂRII IFRS ÎN SISTEMUL NAȚIONAL DE
CONTABILITATE ȘI RAPORTARE**

**THE PARTICULARITIES OF IFRS APPLICATION IN THE NATIONAL
ACCOUNTING AND REPORTING SYSTEM**

CZU:[657.1+657.37:006.32](438+478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.12>

Ludmila GRABAROVSKI,

Academia de Studii Economice din Moldova, Moldova

Email: grabarovschi.ludmila@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1778-7474>

Liliana LAZARI,

Academia de Studii Economice din Moldova, Moldova

Email: liliana.lazari@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8310-2341>

Hanna LEWANDOWSKA,

Stefan Batory Academy of Applied, Poland

Email: ha.lewandowska@interia.pl

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0362-8779>

Abstract. The present research addresses the particularities of IFRS application in the accounting system of the Republic of Moldova in comparison with international practices. The selection of the topic is due to the tendency to unify the domestic accounting system with that of developed countries, and as well to the tasks of integrating the country into the world economic space. The scientific and applied interest includes the theoretical and scientific-methodological issues related to the application of the IFRS based accounting methods and principles, as well as its advantages compared to the specific instruments provided in the SNC. In order to carry out this study, various research methods were used: documentation, the comparative method, the selection and bibliographic synthesis of sources related to the theoretical-practical foundations in the accounting field. At the same time, for a clearer and more representative analysis, logical and systemic approaches were used regarding the similarities and differences between the IFRS and SNC provisions through the lens of the accounting reporting methodology. Also, the article briefly examines the regulation of accounting practice in Poland, which has passed the path from the compliance of some entities with EU directives, to the IFRS implementation in the accounting legislation.

Keywords: accounting, financial reports, assets, revaluation, impairment, discounting, IFRS, differences.

JEL Classifications: M 41

Introducere

Satisfacerea principalelor condiții economice de aderare la Uniunea Europeană necesită dezvoltarea în Republica Moldova a unui sistem performant de contabilitate și raportare financiară, care corespunde pe deplin nevoilor economiei de piață contemporane. În această ordine de idei se impune regândirea și armonizarea criteriilor de formare a informațiilor contabile, revizuirea elementelor situațiilor financiare și a corelațiilor dintre ele. Menționăm că armonizarea contabilității naționale cu cea europeană/internațională a demarat odată cu adoptarea Hotărârii Guvernului privind aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară pe teritoriul Republicii Moldova nr. 238/2008. Mai mult decât atât, prin semnarea, în anul 2014, a Acordului de Asociere cu Uniunea Europeană (UE) Republica Moldova este obligată să racordeze legislația autohtonă cu acquis-ul comunitar, inclusiv în domeniul contabilității.

Potrivit Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017 [1], elaborate în baza Directivei 2013/34/UE privind situațiile financiare individuale și consolidate [3], modul de ținere a contabilității

și de aplicare a standardelor de contabilitate depinde de categoria entității. Astfel, entitățile de interes public sunt obligate să țină contabilitatea și să întocmească situațiile financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Totodată, entitățile micro și persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător și reflectă faptele economice prin dublă înregistrare, entitățile mici, mijlocii și mari pot ține contabilitatea și efectua raportarea financiară conform Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC) sau pot aplica IFRS, în funcție de prevederile politicilor contabile proprii [1]. Faptul că nu toate entitățile au obligativitatea aplicării IFRS nu diminuează beneficiile adoptării acestora. Raportarea conform IFRS este o oportunitate pentru entități de a pătrunde pe piețele de valori naționale și internaționale, favorizând creșterea atractivității investițiilor.

Pornind de la o abordare interpretativă și o analiză a funcționării sistemelor naționale de contabilitate din unele țări, autorii și-au propus să sistematizeze principalele similitudini și deosebiri dintre prevederile IFRS și ale SNC aprobate în Republica Moldova, astfel fiind identificate posibilitățile de perfecționare a sistemului contabil autohton. Totodată, este examinată succint experiența Poloniei, ca țară membru cu drepturi depline al UE, în armonizarea contabilității cu normele europene.

Baza teoretică și metodologică a studiului o constituie actele normative în vigoare și literatura de specialitate, inclusiv cercetările savanților și specialiștilor autohtoni și străini în domeniul reformării contabilității, armonizării și convergenței sistemului contabil: V. Țurcanu, A. Nederița, L. Grigori, L.Lazari, I.Golocealova, G.Bădicu, A.Popovici, N.Tabără, K. Klimczak, A. Wachowicz, E. Lazarowicz, D. Przybyszewska etc. Pentru realizarea cercetării au fost utilizate următoarele metode științifice: analiza cadrului legal aferent domeniului cercetat, sinteza și generalizarea informațiilor, compararea criteriilor de raportare pentru a identifica trăsăturile distinctive, deducerea provocărilor, metoda inductivă pentru determinarea soluțiilor.

Conținutul de bază

Globalizarea activităților de afaceri și dezvoltarea piețelor financiare internaționale au determinat o nouă abordare a raportării financiare. În centrul acestei abordări se află prezentarea informațiilor pe înțelesul tuturor investitorilor și utilizatorilor, indiferent de țara de origine. Respectiv, rolul aplicării IFRS este de a îmbunătăți comunicarea financiar-contabilă și de a asigura transparența informațiilor financiare, contribuind astfel la evoluția normelor contabile naționale în corespundere cu prevederile standardelor de raportare financiară [13].

Actualmente, în practica internațională s-au conturat trei opțiuni privind implementarea IFRS:

- ✓ aplicarea IFRS în paralel cu normele naționale de contabilitate și raportare financiară;
- ✓ recunoașterea IFRS în calitate de standarde de contabilitate și raportare financiară aplicate pe teritoriul unei țări;
- ✓ elaborarea unor standarde naționale de raportare financiară bazate pe IFRS, ținându-se cont de particularitățile sistemului contabil autohton [20].

În Republica Moldova este acceptată prima din opțiunile menționate și anume utilizarea de către diferite categorii de entități a prevederilor IFRS sau ale SNC. Dat fiind acest fapt, vom examina modul de aplicare pentru organizarea contabilității din Republica Moldova a prevederilor IFRS vis-a-vis de normele naționale de contabilitate și raportare. Ținem să menționăm, că până în anul 2020 entitățile care aplicau SNC aveau dreptul de utilizare și a unor prevederi ale IFRS conform politicilor contabile (adică, benevol) și anume:

- ✓ la selectarea metodelor alternative de evaluare și recunoaștere a anumitor elemente contabile prevăzute de IFRS și admisibile de SNC;
- ✓ în cazul elaborării de sine stătător a metodelor de evidență a unor elemente contabile în baza prevederilor IFRS [16].

Începând cu data de 01.01.2020, după intrarea în vigoare a modificărilor operate în SNC prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 48/2019, au fost excluse referințele privind utilizarea prevederilor IFRS. Astfel, unele dintre metodele alternative au fost incluse în SNC (de exemplu, modelul reevaluării imobilizărilor corporale), iar altele au rămas doar în câmpul vizual al entităților care aplică IFRS. În

vederea armonizării sistemului contabil național cu normele internaționale a fost completată baza normativă cu privire la conținutul și structura raportării financiare. În acest sens a fost expus în redacție nouă SNC „Prezentarea situațiilor financiare” fiind prevăzută dezvăluirea poziției și performanței financiare prin aplicarea indicatorilor suplimentari. Este de menționat și aprobarea SNC „Prezentarea situațiilor financiare consolidate” care a devenit obligatoriu pentru grupurile mari de entități. Necesitatea acestuia se datorează faptului că condițiile economice concurențiale din interiorul țărilor și pe plan internațional au condus la crearea grupurilor de entități, ceea ce a impus întocmirea de către societățile-mamă a situațiilor financiare consolidate [19].

Pornind de la faptul că toate standardele naționale de contabilitate se bazează pe prevederile Directivelor UE și ale IFRS, putem menționa anumite similitudini în ceea ce privește denumirea și aria de aplicabilitate a standardelor, recunoașterea și evaluarea elementelor contabile, modul de prezentare a informațiilor în situațiile financiare etc.

Aspectele ce țin de întocmirea situațiilor financiare sunt reglementate de Cadrul general Conceptual pentru Raportarea Financiară [2] și în următoarele standarde internaționale: IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”, IAS 7 „Situația fluxurilor de trezorerie”, IAS 34 „Raportarea financiară interimară”[5]. Astfel, IAS 1 conține dispoziții generale de prezentare a situațiilor financiare, stabilește structura acestora și cerințele minime privind conținutul lor. Prin obiectivul său, IAS 7 impune entităților prezentarea informațiilor privind modificările în numerar și echivalentele de numerar prin reflectarea fluxurilor de numerar din activitatea de exploatare, de investiții și de finanțare. Totodată, IAS 34 se aplică în cazul în care o entitate întocmește situații financiare interimare în conformitate cu prevederile IFRS, obiectivul acestuia fiind de a prescrie conținutul minim al unui raport financiar interimar, principiile de recunoaștere și evaluare pentru situațiile financiare complete sau simplificate întocmite pentru o perioadă interimară [5].

În contabilitatea națională, pentru acumularea informațiilor necesare, SNC „Prezentarea situațiilor financiare” stabilește modul de întocmire și prezentare a situațiilor financiare individuale, în funcție de categoriile de entități prevăzute în Legea contabilității și raportării financiare și necesitățile informaționale proprii. Deosebit de important se prezintă faptul că erorile depistate la întocmirea situațiilor financiare se corectează în conformitate cu SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”, care stabilește de asemenea modul de selectare, aplicare și modificare a politicilor contabile, de ajustare a estimărilor contabile și de contabilizare a evenimentelor ulterioare datei raportării. Norme similare privind dezvăluirea informațiilor respective se regăsesc în IAS 8 „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori” și IAS 10 „Evenimente ulterioare perioadei de raportare”.

Rezumând cele expuse, vom concluziona că situații financiare conform IFRS întocmesc doar entitățile obligate să aplice standardele internaționale, precum și entitățile care au luat benevol o astfel de decizie prezentată în politicile contabile, deși numărul acestora este destul de redus.

Analiza comparativă a elementelor de raportare financiară ne permit să identificăm asemănările în abordarea conceptuală a recunoașterii și evaluării activelor și datoriiilor. Astfel, SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, elaborat în baza Directivei 2013/34/UE și a standardelor internaționale (IAS 16 „Imobilizări corporale”, IAS 38 „Imobilizări necorporale”, IAS 40 „Investiții imobiliare”, IFRS 6 „Explorarea și evaluarea resurselor minerale”) stabilește modul de contabilizare a imobilizărilor necorporale și corporale, luând în considerație evaluarea inițială și ulterioară, amortizarea, derecunoașterea, precum și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare. Nu este de trecut cu vederea nici faptul că modul de contabilizare a datoriiilor și de dezvăluire a informațiilor stipulat în SNC „Capital propriu și datorii” corespunde, în mare parte, prevederilor IAS 19 „Beneficiile angajaților”, IAS 20 „Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală”, IAS 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente”.

În cadrul studiului consacrat adoptării IFRS în Republica Moldova, de către cercetătorii implicați a fost realizat un sondaj de opinie ce a permis identificarea dificultăților cu care se confruntă entitățile autohtone în implementarea standardelor internaționale și anume:

- complexitatea IFRS și nepotrivirea standardelor;
- insuficiența unor modele specifice de raportare financiară;
- lipsa uniformității în interpretarea IFRS;
- costuri înalte cu achiziția programelor IT conforme cu cerințele de raportare IFRS;
- costul ridicat al pregătirii profesionale a personalului contabil;
- utilizarea în paralel a celor două sisteme contabile etc. [9].

Luând în considerație rezultatele sondajului la care s-a făcut referință, menționăm că în contabilitatea autohtonă există probleme care necesită decizii rezonabile și echilibrate privind înțelegerea și adoptarea IFRS, fiind vorba despre inconsecvența regulilor IFRS cu standardele naționale de contabilitate, ambiguitatea prevederilor IFRS, costurile mari care însoțesc aplicarea lor, importanța fiscalității etc. Aplicarea IFRS nu este un proces simplu și direct. Pentru majoritatea entităților acest fapt înseamnă confruntarea cu o serie de schimbări fundamentale care pot afecta activitatea entității, inclusiv și viabilitatea produselor [10].

Deosebiri dintre IFRS și SNC

Generalizând trăsăturile distinctive ale standardelor naționale și internaționale de contabilitate, constatăm interpretări diferite ale anumitor principii și prevederi și, ca urmare, divergențe în raportare. În literatura de specialitate s-au conturat divergențe la nivelul regulilor generale, conceptelor de recunoaștere și metodelor de evaluare a elementelor patrimoniale, uniformității sistemului de raportare financiară și structurii situațiilor financiare etc. [13,19]. În viziunea prof. A. Nederița, deosebirile dintre IFRS și SNC convențional pot fi divizate în trei grupe: *de structură*, *de formă* și *de conținut*. Deosebirile *de structură* vizează, în principal, nomenclatorul SNC (acesta este adaptat la elementele situațiilor financiare și diferă de cel al IFRS) și forma de expunere a prevederilor conceptuale. Astfel, SNC conține exemple practice, comentarii referitoare la aplicarea standardelor, precum și recomandări privind reflectarea faptelor economice. Deosebirile *de formă* poartă un caracter tehnic și nu afectează indicatorii situațiilor financiare. Acestea se referă, în mare parte, la contabilizarea operațiunilor aferente ieșirii imobilizărilor, veniturilor și cheltuielilor excepționale etc. Deosebirile *de conținut* sunt de ordin metodologic și afectează indicatorii situațiilor financiare. În special, acestea vizează recunoașterea veniturilor din tranzacțiile barter, determinarea valorii actualizate a creanțelor, datoriilor și a altor elemente contabile [15].

În condițiile în care există entități autohtone care țin contabilitatea în conformitate cu standardele naționale, dar prezintă investitorilor informații în baza IFRS, este necesar să analizăm deosebirile nu numai dintre anumite standarde, ci și prin prisma diferitelor concepte utilizate în practica internațională. În tabelul 1 sunt prezentate deosebirile semnificative dintre normele IFRS și ale SNC.

Tabelul 1. Deosebiri dintre normele IFRS și ale SNC din Republica Moldova

Caracteristici comparabile	IFRS	SNC
1	2	3
<i>Reguli generale privind situațiile financiare</i>		
Valoarea justă	IFRS 13 „Evaluarea la valoarea justă” definește <i>valoarea justă</i> drept prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacție reglementată între participanții de pe piață, la data evaluării. Baza pentru evaluarea valorii juste se determină în limita a trei niveluri ierarhice, în funcție de tipul datelor de intrare pentru tehnicile de evaluare utilizate.	Noțiunea „ <i>valoare justă</i> ” se utilizează în mai multe standarde (SNC „Imobilizări necorporale și corporale”, SNC „Contracte de leasing”, SNC „Creanțe și investiții financiare”, SNC „Stocuri”). Valoarea justă se definește ca prețul de vânzare al unui activ (sau suma cu care activul ar putea fi schimbat benevol - cazul contractelor de leasing) estimat în cadrul tranzacției desfășurate în condiții normale între părți interesate, independente și bine informate.

		Algoritmul de determinare a valorii juste pentru diferitele elemente contabile nu este elaborat.
Structura situațiilor financiare	IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” nu stabilește structura standard a situațiilor financiare, dar conține nomenclatorul minim al elementelor.	SNC „Prezentarea situațiilor financiare” stabilește formatul și modul de întocmire a situațiilor financiare individuale.
	Situația profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global include două secțiuni. Entitatea prezintă o analiză a cheltuielilor recunoscute în profit sau pierdere, utilizând o clasificare bazată fie pe natura cheltuielilor, fie pe destinația lor în cadrul entității.	Situația de profit și pierdere oferă informații despre venituri, cheltuieli și rezultatele financiare, se întocmește în baza clasificării cheltuielilor după destinație (funcții) conform formatului stabilit. Alte elemente ale rezultatului global nu sunt luate în considerare.
	IAS 7 „Situația fluxurilor de trezorerie” prevede întocmirea situației respective prin metoda directă sau indirectă.	Situația fluxurilor de numerar se întocmește doar prin metoda directă, metoda indirectă nu se aplică.
Prezentarea informațiilor privind activitățile întrerupte	Conform IFRS 5 „Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte”, rezultatele activităților întrerupte trebuie prezentate separate în situația rezultatului global.	Raportarea nu prevede o alocare separată a indicatorilor aferenți operațiunilor întrerupte. Cu toate acestea, informațiile referitoare la operațiunile întrerupte trebuie dezvăluite în Nota explicativă la situațiile financiare.
Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste	IAS 29 „Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste” se aplică tuturor entităților a căror monedă funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste.	Nu există reguli de recalculare a indicatorilor situațiilor financiare în cazul hiperinflației.
Utilizarea metodei impozitului amânat	Conform IAS12 „Impozitul pe profit” impozitul amânat este perceput la diferențele temporare (impozabile sau deductibile) apărute între valoarea contabilă a unui activ sau a unei datorii din situația poziției financiare și baza sa fiscală (valoarea atribuită activului sau datoriei în scopuri fiscale). Cheltuielile cu impozitul (venitul din impozit) reprezintă valoarea agregată privind impozitul curent și cel amânat inclusă în determinarea profitului sau pierderii pentru o perioadă.	Metoda impozitului pe venit amânat nu se aplică. Potrivit SNC „Cheltuieli” cheltuielile privind impozitul pe venit se determină prin metoda impozitului pe venit curent care prevede aplicarea la suma venitului impozabil a cotei impozitului stabilite în Codul fiscal. Venitul impozabil se calculează în conformitate cu regulile prevăzute în legislația fiscală.
Clasificarea leasingului	Conform IFRS 16 „Leasing” clasificarea leasing-ului în financiar și cel operațional se referă la locatori. Ei țin contabilitatea bazată pe distribuția riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate asupra bunului, care sunt împărțite între locator și locatar. Un leasing care transferă locatarului toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate asupra unui activ se numește leasing financiar.	Tipul leasingului se stabilește în baza condițiilor contractuale și trebuie să fie identic pentru locator și locatar. La clasificarea contractului de leasing financiar este necesar respectarea cel puțin a uneia din următoarele condiții: a) transmiterea la locatar dreptului de proprietate asupra activului; b) raportul dintre termenul leasingului și durata de funcționare economică a activului transmis în leasing; c) suma plăților minime de leasing
<i>Imobilizări corporale și necorporale</i>		
Definiții	Conform IAS 16 „Mijloace fixe”, imobilizările corporale sunt elemente corporale destinate utilizării mai mult de o perioadă în procesul de producție sau furnizare de bunuri, prestare de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative. IAS 16 nu prevede limita valorii pentru mijloacele fixe.	SNC tratează mijloacele fixe ca imobilizări corporale transmise în exploatare, valoarea unitară a cărora depășește plafonul valoric prevăzut de legislația fiscală, (actualmente 12 000 de lei) sau pragul de semnificație stabilit de entitate în politicile contabile.
	IAS 38 „Imobilizări necorporale” nu limitează componența imobilizărilor necorporale și nu stabilește direcțiile utilizării imobilizărilor necorporale	SNC „Imobilizări necorporale și corporale” definește tipurile de imobilizări necorporale: <ul style="list-style-type: none"> • imobilizări necorporale în curs de execuție – aflate în procesul de creare, modernizare și de pregătire pentru utilizare după destinație;

	IAS 38 delimitează imobilizări necorporale generate intern după faza de cercetare și faza de dezvoltare. Costurile de cercetare trebuie recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate. Nu se recunoaște drept activ și fondul comercial generat intern deoarece nu este o resursă identificabilă controlată de entitate, al cărei cost poate fi evaluat cu fidelitate.	<ul style="list-style-type: none"> imobilizări necorporale în exploatare Costul de intrare al imobilizărilor necorporale create în cadrul entității include costurile efective suportate fără diferențiere în costuri de dezvoltare și de cercetare. Definiția fondului comercial generat intern lipsește
Amortizarea	Amortizarea se calculează începând cu luna în care activul este disponibil pentru utilizare. Amortizarea se încetează la prima dată dintre data când activul este clasificat drept deținut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat drept deținut în vederea vânzării) în conformitate cu IFRS 5 și data la care activul este derecunoscut. Se determină valoarea reziduală a unui activ.	Amortizarea unei imobilizări se calculează începând cu data transmiterii în utilizare sau cu prima zi a lunii care urmează după luna transmiterii în utilizare. Calcularea amortizării obiectului încetează la data expirării duratei de utilizare și/sau ieșirii obiectului sau începând cu prima zi a lunii care urmează după luna expirării duratei de utilizare și/sau ieșirii obiectului. Pentru imobilizările necorporale valoarea reziduală nu se determină.
Deprecierea	O pierdere din depreciere este valoarea cu care valoarea contabilă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar depășește valoarea sa recuperabilă (cea mai mare valoare dintre valoarea justă minus costurile asociate cedării și valoarea de utilizare).	Conform SNC, pierderea din depreciere reprezintă diferența cu care valoarea contabilă depășește valoarea justă minus costurile de vânzare a unui activ sau a unui grup de active. Valoarea de utilizare nu se determină din cauza lipsei valorii actualizate.
Reevaluarea	După recunoașterea inițială imobilizările pot fi evaluate prin aplicarea: modelului bazat pe cost sau modelului de reevaluare. Reevaluarea imobilizărilor necorporale este posibilă doar dacă există o piață activă. O parte din surplusul din reevaluare inclus în capitalurile proprii aferent imobilizărilor poate fi transferat direct în rezultatul reportat: la momentul încetării exploatării activului respectiv (ieșirii acestuia) sau pe măsura utilizării activului de entitate.	Nu este permisă reevaluarea imobilizărilor necorporale. Surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale se decontează prin transferul direct a sumei totale a acestuia la profitul nerepartizat la ieșirea obiectului reevaluat.
<i>Instrumente financiare: categorii de active financiare și de datorii financiare</i>		
Evaluarea	Conform IFRS 7 și IFRS 9, activele și datoriile financiare după recunoașterea inițială se clasifică în următoarele categorii: active și datorii financiare evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere; active și datorii financiare evaluate la costul amortizat; active financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global.	Conform SNC „Creanțe și investiții financiare”, investițiile financiare în formă de valori mobiliare la data raportării se evaluează: la costul de intrare – valorile mobiliare neadmise spre tranzacționare pe piața reglementată; la costul ajustat – valorile mobiliare în formă de obligațiuni, valoarea de intrare a cărora diferă de valoarea lor nominală; la valoarea justă prin profit sau pierdere – valorile mobiliare admise spre tranzacționare pe piața reglementată. Conform SNC „Capital propriu și datorii”, datoriile se evaluează la valoarea nominală a acestora care urmează a fi achitate, inclusiv impozitele și taxele prevăzute de legislație
Aplicarea ratei dobânzii efective	Se prevede aplicarea ratei dobânzii efective inițiale pe durata de viață a unui instrument pentru toate activele și datoriile financiare. Creanța cu plată amânată se consideră un acord financiar, iar suma veniturilor care va fi recunoscută se determină prin actualizarea încasărilor viitoare.	Nu se utilizează metoda ratei dobânzii efective, dobânda se calculează prin metoda liniară, actualizarea nu se aplică.

Sursa: elaborat de autori în baza [5,6].

Menționăm, de asemenea, că în situațiile financiare întocmite în conformitate cu IFRS un loc aparte îi revine valorii actualizate. Anume ea satisface necesitățile investitorilor în informații financiare și de raportare calitative, întrucât deciziile investiționale se bazează pe principiile valorii în timp a banilor. În practica internațională, actualizarea este utilizată pentru testarea imobilizărilor la depreciere (IAS 36), la determinarea valorii juste în condiții de incertitudine (IFRS 13), la contabilizarea instrumentelor financiare (IFRS 7, IFRS 9), obligațiilor din planul de beneficii determinate (IAS 19), provizioanelor (IAS 37), operațiunilor aferente leasingului (IFRS 16) etc. Metoda demonstrează necesitatea de aplicare a actualizării și în practica entităților autohtone care întocmesc situațiile financiare conform SNC. Drept urmare, utilizatorii interesați de raportarea datelor vor primi informații calitativ mai fiabile și veridice despre faptele actuale din viața economică a entităților și posibilele consecințe ale acestora.

Aplicarea IFRS în sistemul contabil din Polonia

În țările dezvoltate precondițiile aplicării IFRS sunt asociate cu necesitatea de a oferi accesul investitorilor și acționarilor la informațiile privind poziția și rezultatele financiare ale companiilor. În această ordine de idei, practica internațională denotă că situațiile financiare conform IFRS sunt disponibile pentru investitorii și acționarii companiilor din 168 de jurisdicții care reprezintă peste 98 % din PIB-ul mondial și, prin urmare, oferă o imagine exactă privind adoptarea IFRS la nivel global. Mai mult decât atât, analiza jurisdicțiilor în funcție de numărul companiilor listate demonstrează că din cele aproximativ 49 000 de companii naționale listate pe cele 93 de burse majore de valori mobiliare din lume, peste 29 000 aplică IFRS [4].

În țările UE cerința de a întocmi situațiile financiare în conformitate cu IFRS este prevăzută pentru societățile comunitare participante la piețele financiare, scopul adoptării IFRS fiind de a asigura funcționarea eficientă și rentabilă a piețelor de capital din UE și a pieței interne [12].

În sistemul de contabilitate din Polonia schimbări fundamentale au avut loc la data de 29.09.1994, când a fost adoptată Legea contabilității bazată pe directivele UE și fundamentele conceptuale ale IFRS. În rezultatul reformelor efectuate, ținând cont de realitățile unei economii de piață, ulterior au fost aduse modificări în Legea contabilității, care a inclus prevederile IFRS [7]. Obligația de a aplica IFRS a apărut după aderarea Poloniei la UE și adoptarea Regulamentului (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19.07.2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate, publicat în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene nr. L 243/1 din 11.09.2002 [17]. Începând cu anul 2005, companiile ale căror valori mobiliare sunt tranzacționate pe o piață reglementată din UE trebuie să aplice IFRS la prezentarea situațiilor financiare consolidate. Această obligație poate fi extinsă atât la situațiile financiare anuale individuale, cât și la companiile necotate. Din momentul intrării în vigoare a reglementărilor menționate mai sus au avut loc discuții teoretice și studii empirice asupra consecințelor întocmirii de către companiile poloneze a situațiilor financiare conform IFRS. Studiul efectuat de cercetătorii Klimczak K. și Wachowicz A. a confirmat că din perspectiva investitorilor adoptarea IFRS contribuie la creșterea sferei de acoperire (45% din totalul răspunsurilor), transparenței (45%), utilității (55%) și comparabilității (82%) informațiilor din situațiile financiare. Astfel, potrivit respondenților tranziția la IFRS a îmbunătățit gama de dezvăluiri/transparență/utilitate/comparabilitate „foarte mult” sau „destul de mult” [11].

Cu toate acestea, în practică, companiile care nu sunt obligate să prezinte situațiile financiare în format IFRS-UE, de regulă, le întocmesc în baza actelor normative naționale în conformitate cu Legea contabilității [7] și standardele naționale [8]. Până în prezent, Comitetul pentru Standarde de Contabilitate (în continuare – KSR) care funcționează în cadrul Ministerului Finanțelor al Poloniei a emis 15 standarde naționale de contabilitate și 9 regulamente (poziții) care pot fi utilizate la ținerea contabilității și raportarea financiară. Scopul acestora este de a explica reglementările și aspectele complicate din domeniul contabil care nu sunt acoperite de prevederile Legii contabilității [14].

În tabelul 2 este prezentată listă standardelor naționale privind reglementarea contabilității din Polonia și obiectivele succinte ale acestora [8].

Tabelul 2. Lista SNC (KSR) adoptate de către Comitetul pentru Standarde de Contabilitate din Polonia

Denumirea SNC (KSR)	Rezoluția KSR pentru adoptare	Scopul și domeniul de aplicare
SNC (KSR) 1 „Fluxul de numerar”	12.09.2017	Stabilirea regulilor detaliate pentru întocmirea situației fluxurilor de numerar, asigurând volumul minim de informații prevăzut în anexa 1 la Legea contabilității. De asemenea, conține reguli specifice pentru întocmirea unei situații consolidate a fluxurilor de numerar.
SNC (KSR) 2 „Impozitul pe venit”	22.06.2010	Definirea principiilor recunoașterii, măsurării și prezentării creanțelor și datoriilor privind impozitul pe venit, precum și a creanțelor și datoriilor privind impozitul pe venit amânat pentru care entitatea este contribuabil, stabilirea principiilor dezvăluirii informațiilor aferente în declarații.
SNC (KSR) 3 „Serviciile de construcții în derulare”	10.04.2018	Definirea regulilor de determinare a veniturilor și cheltuielilor din contractele de construcții nefinalizate, stabilirea modului de prezentare și dezvăluire a informațiilor necesare în situațiile financiare.
SNC (KSR) 4 „Deprecierea activelor”	14.02.2012	Specificarea regulilor de determinare și recunoaștere în contabilitate și situațiile financiare a deprecierei valorii contabile a activelor entității, cauzate de pierderea parțială sau totală a capacității de a genera beneficii economice. Se aplică tuturor activelor entității.
SNC (KSR) 5 „Leasing și închiriere”	10.04.2018	Precizarea principiilor de măsurare și recunoaștere în registrele contabile, precum și de prezentare și dezvăluire în situațiile financiare a activelor, datoriilor, costurilor și veniturilor rezultate din contractele de leasing și închiriere. Se aplică tuturor tipurilor de contracte de leasing și închiriere și oricărui contract similar, precum și părților la contractul de închiriere (finanțatori și utilizatori) care nu aplică simplificările prevăzute din Legea contabilității.
SNC (KSR) 6 „Provizioanele, angajamentele, datoriile contingente”	04.03.2014	Se aplică recunoașterii, evaluării, prezentării și dezvăluirii în situațiile financiare a provizioanelor, a cheltuielilor acumulate și a datoriilor contingente.
SNC (KSR) 7 „Modificări ale principiilor (politicii) contabile, estimărilor, corectarea erorilor, evenimente ulterioare datei bilanțului - recunoaștere și prezentare”	13.11.2018	Specificarea regulilor de recunoaștere prin operațiuni continue în registrele contabile și situațiile financiare anuale a efectelor modificărilor principiilor (politicilor) contabile, modificărilor estimărilor, precum și corecțiile erorilor, inclusiv cele efectuate în exercițiile financiare anterioare, și evenimentele survenite după data bilanțului, conform prevederilor Legii contabilității.
SNC (KSR) 8 „Activități de dezvoltare”	10.11.2020	Are ca obiectiv stabilirea principiilor de recunoaștere, măsurare și prezentare a activelor, datoriilor, veniturilor și costurilor, precum și a rezultatului financiar al activităților de dezvoltare imobiliară, indiferent de forma juridică a acestei activități, inclusiv a celor desfășurate prin continuarea operațiunilor speciale.
SNC (KSR) 9 „Raport de activitate”	10.12.2017	Raportul de activitate este un raport descriptiv și numeric, poartă un caracter individualizat, deoarece reflectă specificul operațiunilor entității prin furnizarea către utilizatori a informațiilor semnificative care completează situațiile financiare cu informațiile suplimentare ce facilitează evaluarea entității - activitățile, intențiile acesteia și perspectivele de dezvoltare.
SNC (KSR) 10 „Acordurile de parteneriat public-privat și contractele de concesiune pentru lucrări sau servicii”	12.06.2017	Definirea principiilor evaluării și recunoașterii în contabilitate, precum și prezentării în situațiile financiare a informațiilor privind activele, pasivele, veniturile și costurile rezultate din contractele de parteneriat public-privat și contractele de concesiune pentru lucrări sau servicii de construcții. Standardul se aplică în cazul contractelor al căror obiect este cooperarea în comun, pe termen lung, între o parte publică și una privată.
SNC (KSR) 11 „Mijloace fixe”	03.04.2017	Explică principiile de recunoaștere, măsurare și derecunoaștere a mijloacelor fixe și a activelor în curs de execuție, inclusiv decontarea

		amortizării sau răscumpărarea activului, precum și regulile de prezentare și dezvăluire a informațiilor în situațiile financiare ale entității.
SNC (KSR) 12 „Activitatea agricolă”	27.03.2018	Dezvăluirea principiilor (politicilor) contabile cu privire la activitatea agricolă și, în special, la evaluarea și recunoașterea activelor biologice și a produselor nebiologice, veniturilor și cheltuielilor ale activității agricole, precum și la prezentarea informațiilor privind activitatea agricolă în situațiile financiare.
SNC (KSR) 13 „Costul de producție ca bază pentru evaluarea produsului”	16.05.2019	Definirea principiilor și politicilor contabile utilizate pentru determinarea costului de producție ca bază pentru evaluarea produselor. Se aplică entităților care desfășoară activități de realizare a stocurilor de produse.
SNC (KSR) 14 „Continuitatea activității și contabilitatea entităților în lipsa continuității activității”	06.07.2021	Favorizează aplicarea prevederilor Legii contabilității în situații legate de adoptarea sau nu a ipotezei continuității activității, inclusiv întocmirea situațiilor financiare, atunci când presupunerea continuității activității nu este justificată.
SNC (KSR) 15 „Veniturile din vânzarea produselor, semifabricatelor, mărfurilor și materialelor”	07.06.2022	Definirea principiilor contabile aplicate la recunoașterea, măsurarea, prezentarea și dezvăluirea veniturilor din vânzarea de produse, semifabricate, bunuri și materiale, precum și a unor costuri aferente încheierii și executării contractului de vânzare.

Sursa: întocmit de autori în baza SNC (KSR) actualizate [8].

Aplicarea reglementărilor nominalizate favorizează adoptarea de către entități a unor soluții relevante pentru prezentarea fiabilă și clară a proprietății și poziției financiare și a rezultatului financiar, în conformitate cu reglementările contabile. Principiile adoptării acestora sunt descrise detaliat la punctele 3.2.1-3.2.8 din SNC (KSR) nr. 7 „Modificări ale principiilor (politicii) contabile, estimărilor, corectarea erorilor, evenimente ulterioare datei bilanțului - recunoaștere și prezentare” [14].

Menționăm că în sistemele contabile ale Poloniei și Republicii Moldova aplicarea IFRS nu exclude și nu denaturează prevederile SNC (KSR), întrucât scopul standardelor internaționale este axat pe dezvoltarea sistemelor naționale de contabilitate și raportare financiară prin implementarea directă a IFRS sau datorită convergenței acestora cu normele contabile naționale.

Concluzii

Nivelul actual de dezvoltare a contabilității și raportării financiare în Republica Moldova se caracterizează prin îmbunătățirea cadrului legal în baza Directivelor UE și a prevederilor IFRS. Influența globală a IFRS în ultimii ani a devenit atât de puternică, încât acestea sunt percepute ca o legislație contabilă supranațională, deși în fiecare țară aplicarea obligatorie sau benevolă a lor este prevăzută de reglementările naționale. Prin aplicarea IFRS se asigură funcționarea și dezvoltarea eficientă a pieței de capital, atragerea surselor de finanțare, iar disponibilitatea raportării financiare fiabile face posibilă evaluarea realistă a resurselor și prezicerea consecințelor diferitor decizii. Totodată, adoptarea IFRS simplifică interacțiunea cu partenerii străini, sporește reputația de afaceri a entităților și valoarea de piață a acestora.

Cercetarea realizată ne-a permis să constatăm aplicarea atât în Republica Moldova, cât și în Polonia, pentru categorii diferite de entități, a cadrului normativ național de reglementare al contabilității și raportării financiare (elaborat în baza prevederilor Directivelor Europene și IFRS) și a celui internațional (bazat pe IFRS). Cu toate acestea, contabilitatea practică se confruntă cu diverse probleme care necesită soluționare rezonabilă și echilibrată, astfel va fi eliminată inconsecvența regulilor IFRS cu normele SNC privind structura, forma și conținutul reglementărilor. În acest context nu poate fi trecută cu vederea experiența acumulată în asigurarea comparabilității internaționale a situațiilor financiare întocmite de către entitățile din diferite țări. Realizarea unor abordări comune cu privire la transparența, completitudinea, fiabilitatea și operativitatea informațiilor situațiilor financiare sporește gradul de încredere a investitorilor, reduce riscurile financiare și asigură adoptarea deciziilor economice eficiente.

Bibliografie

1. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. Monitorul Oficial nr. 1-6 art. 22 din 05.01.2018 [citată 04.04.2023]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro#
2. Conceptual Framework for Financial Reporting 2018 [citată 03.04.2023]. <https://www.hkicpa.org.hk/-/media/HKICPA-Website/Members-Handbook/volumeII/framework18.pdf>
3. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare individuale și consolidate. În: *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* L 182/19 din 29.06.2013.[citată 04.04.2023]. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=BG>
4. Financial Reporting Standards for the World Economy [citată 03.04.2023]. Disponibil: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/>.
5. Standardele Internaționale de Raportare Financiară la situația din 01.01.2018 [citată 03.04.2023]. Disponibil: <http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/standartraport>.
6. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al RM nr.118 din 06.08.2013 În: Monitorul Oficial nr. 233-237 din 22.10.2013[citată 02.04.2023]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117850&lang=ro
7. Ustawa o Rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Opracowano na podstawie: t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120, 295.) [citată 05.04.2023]. Disponibil: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19941210591/U/D19940591Lj.pdf>
8. Krajowe Standardy Rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości. [citată 02.04.2023]. Disponibil: <https://www.gov.pl/web/finanse/krajowe-standardy-rachunkowosci>
9. BĂDICU, G., BĂRBIERU A. Studiu privind aplicarea IFRS în entitățile din Republica Moldova. În: *Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători*, Ed. a 2-a, 15 martie 2018 : Culegere de articole științifice – Chișinău : ASEM, 2018., pp. 69-80. ISBN 978-9975-75-923-6. [citată 04.04.2023]. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_con_15.03.18.pdf
10. GRIGOROI L. The IFRS in the Republic of Moldova: advantages of application and obstacles of implementation. În: *Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты* :материалы междунар. науч.-практ. конференции, посвященной 20-летию финансово-экономического фак. (Новополоцк, 25-26 окт. 2012 г.) : в 2 ч. - Новополоцк : ПГУ, 2012.- Ч.1. - pp.81-84. [citată 03.04.2023]. Disponibil: https://elib.psu.by/bitstream/123456789/20188/1/Grigoroi%20L_%D1%8181-84.pdf
11. KLIMCZAK K. , WACHOWICZ A. The benefits and costs of IFRS implementation in Poland – the investors' perspective. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, Stowarzyszenie Księgowych* tom 95 (151), 2017, pp. 163–181 [citată 05.04.2023]. Disponibil: file:///D:/Downloads/The_benefits_and_costs_of_IFRS_impl.pdf
12. LAZAROWICZ E., GIEDROYC M. The effects of IFRS implementation in Poland. Pilot research. În: *Managing Innovation and Diversity in Knowledge Society Through Turbulent Time: proceedings of the MakeLearn and TIIM Joint International Conference*, Rumânia, Timisoara, 25-27 may 2016 [citată 03.04.2023]. Disponibil: <http://www.toknowpress.net/ISBN/978-961-6914-16-1/papers/ML16-055.pdf>
13. LAZARI, L., MALININ T. Trecerea de la SNC la IFRS. Puncte forte pentru adoptarea IFRS. În: *Simpozion Științific Internațional al Tinerilor Cercetători* , Ed. Ediția a XVII-a, 24-25 aprilie 2019, Chișinău, 2019, Ediția 17, pp. 101-103. ISBN 978-9975-75-961-8. [citată 04.04.2023]. Disponibil: https://ase.md/files/publicatii/epub/simp_04.19_teze.pdf
14. PRZYBYSZEWSKA D. Krajowe standardy i stanowiska dotyczące rachunkowości. În: *Gazeta Podatkowa* nr 52 (1823) z dnia 2021-07-01, str.12[citată 04.04.2023]. Disponibil: <https://www.pit.pl/ksiegowosc/krajowe-standardy-i-stanowiska-dotyczace-rachunkowosci-1005719>
15. NEDERIȚA, A. Aspecte generale privind aplicarea IFRS pe teritoriul Republicii Moldova. În: *Contabilitate și audit* nr. 6, 2019, pp.18-22 ISSN: 1813-4408.
16. NEDERIȚA, A. POPOVICI, A. Armonizarea cadrului normativ al contabilității și raportării financiare din Republica Moldova cu acquis-ul comunitar. În: *Economica*, 2018, nr.3 (105) pp.57-68. ISSN: 1810-9136 [citată 04.04.2023]. Disponibil:

- https://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/123456789/519/Nederita-A_Popovici-A_%20ec_2018_3.pdf?sequence=1&isAllowed=y
17. RAPORT AL COMISIEI CĂTRE PARLAMENTUL EUROPEAN ȘI CONSILIU privind activitățile Fundației IFRS, ale EFRAG și ale PIOB în 2017 [citat 04.04.2023]. Disponibil: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/RO/COM-2018-705-F1-RO-MAIN-PART-1.PDF>
 18. TABĂRĂ, N. Sisteme contabile comparate. Ediția a II-a. Iași: TipoMoldova, 2014. 384 p. ISBN 978-606-676-454-4
 19. ȚURCANU V., GOLOCEALOVA I. Contabilitatea în Republica Moldova între IFRS și Directivele UE. În: *25 de ani de reformă economică în Republica Moldova: prin inovare și competitivitate spre progres economic*. Conferința științifică internațională. Chișinău: S.n., 23-24 septembrie 2016, pp.200-206. [citat 05.04.2023]. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/200-206.pdf
 20. ЮЗЕФАЛЬЧИК И. МСФО и возможности их применения при совершенствовании системы учета и отчетности. În: *Банковский вестник*, 2017. с. 16-26 [Citat 05.04.2023]. Disponibil: <https://www.nbrb.by/bv/articles/10399.pdf>