

**PROBLEMELE ACTUALE ȘI TEHNICA STABILIRII ȘI DERULĂRII
PROCEDURILOR PROCESULUI DE CONSOLIDARE**

**THE CURRENT PROBLEMS AND TECHNIQUES OF ESTABLISHING AND
CONDUCTING PROCEDURES FOR THE CONSOLIDATION PROCESS**

CZU: 657.375.6:657.411.45(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.15>

Natalia CURAGĂU

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: curagau.natalia.zaharia@ase.md

ORCID: [0000-0002-1953-0330](https://orcid.org/0000-0002-1953-0330)

Rodica CUȘMĂUNSA

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: cusmaunsa.rodica.gheorghe@ase.md

ORCID: [0000-0003-0444-9799](https://orcid.org/0000-0003-0444-9799)

Iuliana ȚUGULSCHI

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: tugulschi.i@ase.md

ORCID: [0000-0001-8544-7327](https://orcid.org/0000-0001-8544-7327)

Abstract: The article focuses on research, which is carried out through a study on the establishment of current problems and the technique of determining and carrying out the procedures of the consolidation process.

The research aims to identify the basic steps related to the prior restatement of accounting information and the impact of such restatements of information of individual financial statements of the entities – the affiliated companies, which are included in the scope of consolidation, on the way of carrying out and establishing the working procedures on the process of consolidation of financial statements of a group of entities.

The study uses scientific research methods, such as: study and analysis of the characteristic aspects of determining and carrying out the procedures of the consolidation process, synthesis of information, comparison to identify the impact on the process of consolidation of economic indicators at the level of the group of entities, deduction and analysis when determining the problems of carrying out the consolidation process and the inductive method to identify solutions. The results of the research identified the impact that globalisation and foreign investment have on the need for consolidated accounts and the preparation of consolidated financial statements.

Keywords: consolidation process, parent entity, holding company, scope of consolidation, control, individual financial statements, adjustment of accounts, consolidated financial statements.

JEL Classification: M40, M41

Introducere

Actualmente, în Republica Moldova există entități sub formă de holdinguri mixte de credit și / sau non – credit, sub formă de investiții ce au la bază concentrări structurate pe verticală sau orizontală, ce reprezintă gruparea sau regruparea entităților, activităților, forței economice, bunurilor și patrimoniul, considerate în desfășurarea sau realizarea lor.

Conform conceptului juridic, Holdingul reprezintă societate care deține cea mai mare parte de acțiuni a mai multor firme (filiale). Fiecare firma din holding își păstrează identitatea și forma de organizare, precum și piețele de aprovizionare și desfacere. Legăturile dintre compania principală (societatea mama) și filiale se realizează în domeniul financiar, tehnologic și investițional.

De regula holding-ul stabilește directive obligatorii pentru entitățile aflate sub controlul sau pe linie financiară, de management și de comercializare a produselor.

Capitalul entității de tip holding este în mod obișnuit mult mai mic decât capitalurile însumate ale tuturor entităților controlate. Cu toate acestea, constituirea unui holding facilitează finalmente achiziționarea firmelor mai mici și mijlocii aflate în sfera sa de control.

Holdingul dispune de posibilități financiare foarte mari în lărgirea sau restrângerea activității filialelor, în funcție de modificările intervenite foarte rapid în condițiile cererii și ofertei din diferitele industrii și de pe piețele respective.

Unele legislații naționale conțin dispoziții normative menite să îngrădească abuzurile în acest domeniu. În Anglia și în S.U.A., entitățile controlate de un holding sunt denumite „subsidiaries”.

Integrarea entităților implicate în gruparea de tip holding este relativ moderată, deoarece dreptul entității holding de a da directive obligatorii și a controla activitatea entităților implicate nu anulează integral autonomia gestionară și funcțională a acestora din urma. [6]

Astfel concentrarea, ce stă la baza creării grupurilor de entități, inclusiv denumite holdinguri, este determinată de necesitatea creșterii eficienței economice, capacității agenților economici de a acționa pe piețe tot mai mari care se mondializează și duce la restrângerea sau apariția concurenței. Poate avea loc prin acumulare de capital, înțelegeri, convenții, etc. Are ca efect principal formarea marilor firme și capitalurilor concentrate, centrelor industriale, agricole, de putere, etc.

Entitățile care stau la baza acestui studiu, sunt obligate să întocmească și prezinte Situații financiare consolidate, conform legislației autohtone inclusiv.

La 05 ianuarie 2018, prin aprobarea de către Parlamentul Republicii Moldova, intră în vigoarea Legea contabilității și raportării financiare (LCRF), legea organică nr. 287 din 15.12.2017, prin care se stabilesc grupurile de entități (grupuri mari) care sunt obligate să întocmească și prezinte Situațiile financiare consolidate (SFC) și grupuri mici și mijlocii de entități, care nu sunt obligate să întocmească SFC, caz că nu sunt stabilite alte reguli de obligativitate, conform Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC), și nemijlocit (alin. 5-8, art. 4 din LCRF):

- Grupul mic este grupul constituit din entitatea-mamă și entitățile-fiice care urmează să fie incluse în consolidare și care, la data raportării entității-mamă, luate în ansamblu, nu depășesc limitele a două dintre următoarele criterii:
 - a) totalul activelor – 80300000 de lei;
 - b) veniturile din vânzări – 160600000 de lei;
 - c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune – 50 persoane.
- Grupul mijlociu este grupul care, nefiind grup mic, este constituit din entitatea-mamă și entitățile-fiice ce urmează să fie incluse în consolidare, care, la data raportării entității-mamă, luate în ansamblu, nu depășesc limitele a două dintre următoarele criterii:
 - a) totalul activelor – 401500000 de lei;
 - b) veniturile din vânzări – 803100000 de lei;
 - c) numărul mediu al salariaților în cursul perioadei de gestiune – 250 persoane.
- Grupul mare este grupul constituit din entitatea-mamă și entitățile-fiice ce urmează să fie incluse în consolidare, care, la data raportării entității-mamă, luate în ansamblu, depășesc limitele a două dintre următoarele criterii:
 - a) totalul activelor – 401500000 de lei;
 - b) veniturile din vânzări – 803100000 de lei;
 - c) numărul mediu al salariaților în cursul perioadei de gestiune – 250 persoane.

Entitatea sau grupul trece dintr-o categorie în alta dacă, la data raportării, pentru ultimele două perioade de gestiune, depășește sau încetează să mai depășească limitele a două dintre criteriile categoriei la care se atribuie. [1, alin. (8), art. 4]

Prin intermediul studiului realizat de autor prin prezentul articol, se prezintă o trecere în revistă a lucrărilor autorilor ce au cercetat problemele și procedurile de integrare a informațiilor în domeniul consolidării, dezvoltarea abordărilor ce țin de formarea și întocmirea conturilor consolidate, cercetarea practicii internaționale a consolidării, evoluția reglementărilor naționale și internaționale

ce țin de Situațiile financiare consolidate (SFC), enumerarea problemele cu care se confruntă contribuabilii autohtoni la capitolul stabilirea și derularea procedurilor procesului de consolidare, precum și perspectivele de dezvoltare – cercetare a informațiilor ce țin de modalitățile corecte de întocmire a situațiilor financiare consolidate.

Cercetarea urmărește să identifice etapele de bază ce țin de retratarea prealabilă a informațiilor contabile și impactului acestor retratări a informațiilor situațiilor financiare individuale ale entităților – fiice, ce se includ în perimetrul de consolidare, asupra modului de derulare și stabilire a procedurilor de lucru privind procesul de consolidare a situațiilor financiare ale unui grup de entități.

În cadrul studiului sunt utilizate metode de cercetare științifică, cum ar fi: studiul și analiza aspectelor caracteristice determinării și derulării procedurilor procesului de consolidare, sinteza informațiilor, compararea pentru a identifica impactul asupra derulării procesului de consolidare a indicatorilor economici la nivelul grupului de entități, deducția și analiza la stabilirea problemelor derulării procesului de consolidare și metoda inductivă pentru identificarea soluțiilor.

Rezultatele cercetării au identificat impactul pe care globalizarea și investițiile străine îl au asupra necesității evidenței conturilor consolidate și întocmirea situațiilor financiare consolidate.

Conținut de bază

Suplimentar la Situațiile financiare individuale, entitatea-mamă din cadrul holdingului, întocmește Situații financiare consolidate (SFC) în conformitate cu prevederile Legii contabilității și raportării financiare (LCRF) și ale standardelor de contabilitate, necesare pentru diferite grupuri de utilizatori. Situațiile financiare consolidate se întocmesc cu respectarea dispozițiilor generale prevăzute la art. 20 din LCRF, unde sunt prevăzute caracteristicile calitative fundamentale și amplificatoare, care trebuie să fie respectate la întocmirea SFC, cum ar fi relevanța, reprezentarea exactă, comparabilitatea, verificabilitatea, oportunitatea, inteligibilitatea, etc. [1, art. 20]

Suplimentar la situațiile financiare consolidate, entitatea-mamă întocmește raportul consolidat al conducerii în conformitate cu prevederile art. 30 din LCRF.

Grupurile mici și mijlocii sânt scutite de întocmirea Situațiilor financiare consolidate și a raportului consolidat al conducerii, cu excepția cazului în care una dintre entitățile afiliate este entitate de interes public.

Entitatea-mamă întocmește Situații financiare consolidate și raportul consolidat al conducerii, indiferent de locul amplasării entităților-fiice.

Entitatea-mamă este scutită de întocmirea situațiilor financiare consolidate în cazurile prevăzute de standardele de contabilitate. [1, art. 27]

Conform art. 28 din LCRF, Situațiile financiare consolidate prezintă poziția financiară, performanța financiară și alte informații aferente activității entităților incluse în consolidare.

Conținutul, formatul și modul de întocmire a situațiilor financiare consolidate sânt stabilite în standardele de contabilitate.

Entitatea-mamă întocmește SFC, începând cu prima perioadă de gestiune în care sânt depășite criteriile prevăzute la art. 4 din LCRF pentru grupul din care face parte, cu respectarea prevederilor art. 27 din LCRF.

Situațiile financiare consolidate se întocmesc, se semnează, se prezintă și se publică în același mod ca și Situațiile financiare individuale (SFI) ale entității-mamă, ținând-se cont de ajustările semnificative care decurg din caracteristicile specifice ale situațiilor financiare consolidate.

SFC se întocmesc pentru aceeași perioadă de gestiune ca și situațiile financiare individuale ale entității-mamă.

Entitatea-mamă care întocmește situații financiare consolidate aplică aceleași metode de evaluare a elementelor contabile ca și pentru situațiile financiare individuale. [1, alin. (6), art. 28]

Principalele scopuri și obiective ale LCRF, vizează îmbunătățirea calității informațiilor generate prin prisma contabilității și raportării financiare și asigurarea accesului garantat la informațiile menționate pentru utilizatorii interesați.

Necesitatea apariției noii Legi a contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017, cu modificările și completările la zi, ce a reglementat și ține, inclusiv de materia consolidării situațiilor financiare a holdingurilor, a grupurilor de entități și în Republica Moldova, a subliniat și a diminuat / înlăturat principalele deficiențe în dezvoltarea tehnicilor de consolidare și raportare financiară pe teritoriul țării, și nemijlocit:

- Lipsa statutului oficial al Situațiilor financiare consolidate, elaborate conform Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC), precum și lipsa infrastructurii necesare pentru aplicarea acestora;
- O abordare formală din partea autorităților publice și mediului de afaceri față de multe categorii, principii și cerințe ale contabilității și raportării financiare, care răspund și îndeplinesc condițiile unei economii de piață;
- Costuri nejustificate de mari pentru entitățile autohtone pentru a întocmi SFC în conformitate cu SNC și IFRS prin transformarea, ajustarea Situațiilor financiare individuale, întocmite în conformitate cu SNC;
- Costuri suplimentare, datorate necesității ținerii contabilității financiare, inclusiv pentru întocmirea SFC, bazată pe SNC și IFRS în paralel cu ducerea contabilității conform regulilor legislației fiscale, inclusiv regulilor Codului fiscal și altor acte normative în vigoare, care corectează rezultatele financiare constatate, conform regulilor contabilității financiare, inclusiv la nivelul grupurilor de entități;
- Nivelul scăzut de control al calității al Situațiilor financiare consolidate, inclusiv calitatea auditului Situațiilor financiare consolidate, inclusiv;
- Lipsa participării sau participării neesențiale a organizațiilor profesionale, asociațiilor obștești și alt public interesat, inclusiv utilizatorii de informații a SFC, în reglementarea contabilității și raportării financiare;
- Nivel slab de pregătire profesională, cumulării abilităților necesare la majoritatea contabililor și auditorilor, precum și competențe insuficiente în utilizarea informațiilor, procesate în conformitate cu IFRS, etc.

Astfel, sistemul de contabilitate și raportare financiară existent nu asigură pe deplin calitatea și fiabilitatea corespunzătoare a informațiilor generate de sistemul existent și, de asemenea, limitează semnificativ posibilitățile de utilizare utilă a celor informații necesare, inclusiv pentru întocmirea SFC.

Esența dezvoltării ulterioare a serviciului contabil ce ține de procedurile de consolidare, inclusiv, este intensificarea utilizării IFRS pentru implementarea funcției de întărire a calității și fiabilității corespunzătoare a informațiilor prin crearea infrastructurii necesare și contemplarea unui proces contabil eficient, care ar asigura posibilitatea respectării și aplicării corecte a procedurilor procesului de consolidare.

Conform art. 2 din Legea cu privire la Grupurile Financiar - Industriale nr. 1418 din 14.12.2000 cu modificările și completările la zi (LGFI), Grupele financiar-industriale în activitatea lor se călăuzesc de legislația civilă, de legea ce reglementează materia juridică a existenței grupurilor de entități, care este citată de autor și de acordurile internaționale la care Republica Moldova este parte. [2, art. 2]

Situațiile financiare consolidate, conform art. 4 din SNC „Prezentarea situațiilor financiare consolidate”, reprezintă situațiile financiare ale unui grup în care activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile și fluxurile de numerar ale entității-mamă și ale entităților-fiice sunt prezentate ca aparținând unei singure entități. [3, art. 4]

Investițiile financiare care stau la baza creării grupului de entități, care respectă procedurile procesului de consolidare, reprezintă active sub formă de active mobiliare, cote de participare în capitalul social al altor entități și alte investiții deținute de entitate în scopul exercitării controlului, obținerea de beneficii economice, etc. [12, pag. 193]

Baza normativă care reglementează procedurile procesului de consolidare, presupune respectarea următorului spectru de acte legislative: (vezi Figura nr. 1)

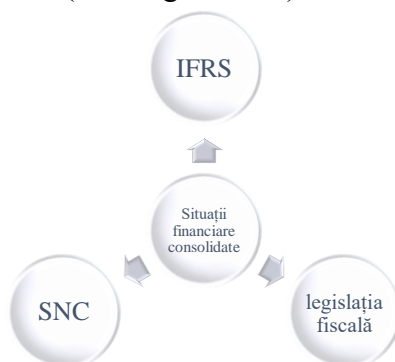


Figura 1. Baza normativă pentru întocmirea Situațiilor financiare consolidate

Sursa: Elaborată de autori

Conform art. 8 al CF, autorul accentuează importanța necesității cunoașterii drepturilor și obligațiilor contribuabililor, care respectă și latura fiscală a procedurilor procesului de consolidare, care conform legislației fiscale trebuie să respecte principiile, care stau la baza calculării și perceperii impozitelor și taxelor în RM și afectează rezultatele financiare de grup, după cum urmează:

neutralitatea impunerii

- asigurarea prin legislația fiscală a condițiilor egale investitorilor, capitalului autohton și străin;

certitudinea impunerii

- existența de norme juridice clare, care exclud interpretările arbitrare, claritate și precizie a termenelor, modalităților și sumelor de plată pentru fiecare contribuabil, permițând acestuia o analiză ușoară a influenței deciziilor sale de management financiar asupra sarcinii lui fiscale;

echitatea fiscală

- tratare egală a persoanelor fizice și juridice, care activează în condiții similare, în vederea asigurării unei sarcini fiscale egale;

stabilitatea fiscală

- efectuare a oricăror modificări și completări ale prevederilor legislației fiscale nemijlocit prin modificarea și completarea legislației fiscale;

randamentul impozitelor

- perceperea impozitelor și taxelor cu minimum de cheltuieli, cât mai acceptabile pentru contribuabili, inclusiv din cadrul grupurilor de entități.

Figura 2. Principiile de impunere privind impozitele și taxele în Republica Moldova

Sursa: Elaborată de autori în baza informațiilor analizate din CF [7, art. 8]

Situațiile financiare consolidate reprezintă principalul mijloc, prin care un grup de entități, comunică diferitor părți interesate, informații despre efectele tranzacțiilor și evenimentelor generate de activitatea sa. [13, pag. 16]

O entitate (societatea mamă) care controlează una sau mai multe alte entități (filiale) este obligată să prezinte situații financiare consolidate. [4, art. 2]

Controlul se realizează prin Părți sociale (instrumente de capital propriu) – cote ale capitalului social (acțiuni, cote de participație etc. în funcție de forma juridică de organizare a entității) care acordă proprietarilor entității drepturi stabilite de statutul acesteia și de legislația în vigoare. [5, art. 4]

Consolidarea este o tehnică ce permite reprezentarea de conturi unice pentru un ansamblu de întreprinderi, independente juridic, dar legate financiar sau dependente de un centru de decizie comun. Această procedură permite prezentarea situației financiare și a rezultatelor de ansamblu ale acestor unități economice, ca pentru o singură entitate.

Situațiile financiare consolidate dau o imagine mai completă asupra situației reale a unui grup, decât o pot face bilanțurile individuale ale fiecărui agent economic din cadrul grupului.

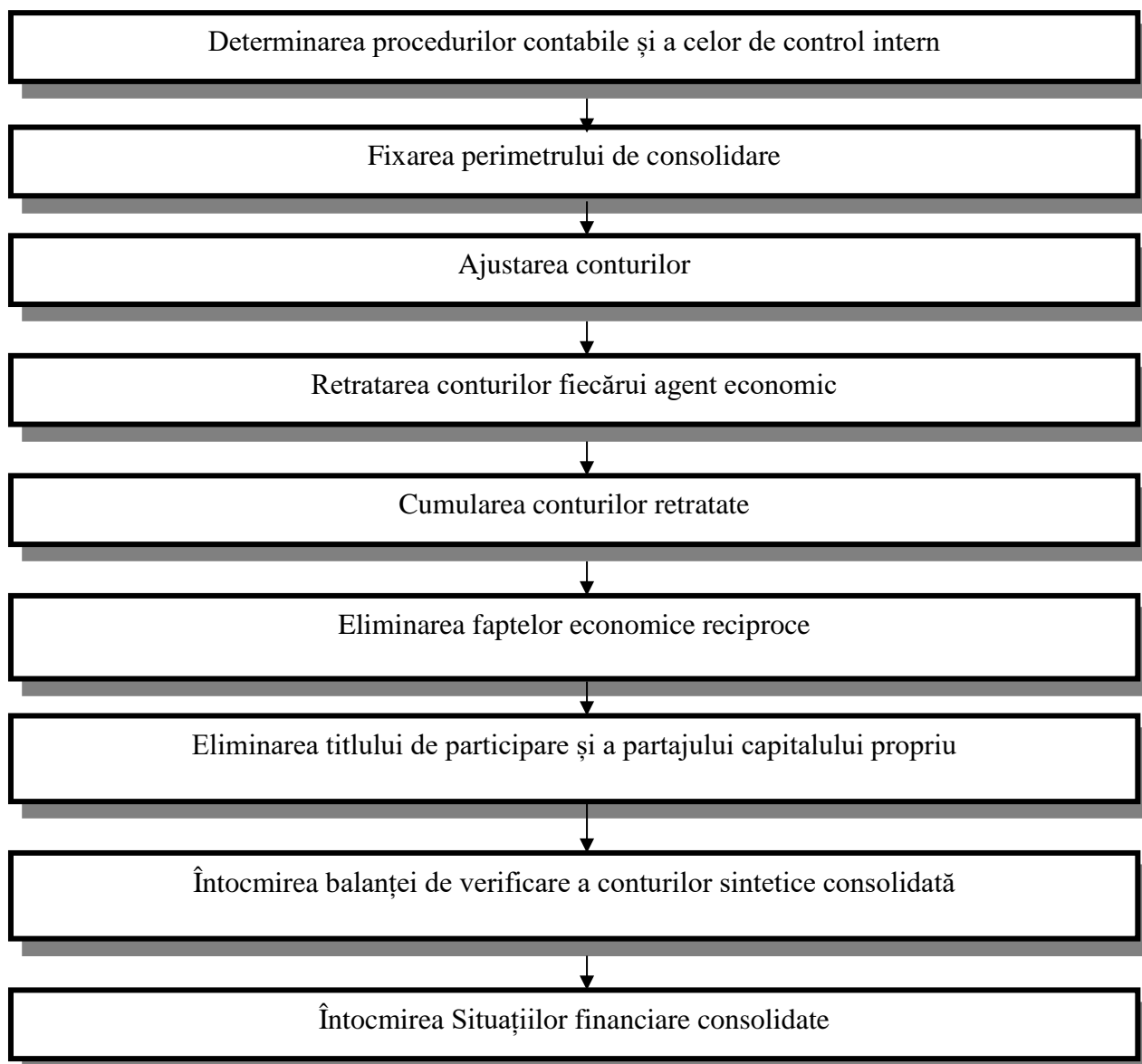


Figura nr. 3 Determinarea etapelor procesului de consolidare

Sursa: Elaborată de autori

Pentru a se ajunge la întocmirea conturilor consolidate este necesară parcurgerea a mai multor proceduri ce vizează procesul de consolidare a conturilor mai multor entități din cadrul ului grup financiar - industrial.

Procedurile enumerate pot fi rezumate astfel:

- Determinarea perimetrului de consolidare în baza metodelor utilizate, ce presupun existența controlului exclusiv, controlului comun sau o influență notabilă;
- Fixarea perimetrului de consolidare, adică care sunt entitățile ale grupului care vor participa la întocmirea Situațiilor financiare consolidate de către entitatea-mamă;
- Ajustarea sau corectarea conturilor în dependență de modalitățile de obținere a titlurilor de participație a agenților economici ai grupului analizat (holdingului);
- Retratarea conturilor individuale – conturile întocmite de fiecare întreprindere inclusă în perimetrul de consolidare trebuie să fie evaluate și prezentate pe baza principiilor și metodelor reținute de grup, conversia conturilor întreprinderilor aflate în străinătate în moneda de consolidare (moneda entității-mamă). Această conversie poate să se efectueze înainte sau după omogenizarea conturilor;
- Cumulul conturilor individuale retratate și convertite;
- Eliminarea tranzacțiilor economice dintre entitățile din cadrul grupului (operațiile reciproce și rezultatele interne);
- Eliminarea titlurilor de participație în dependență de investiția entității-mamă în capitalul propriu al entităților fiice membre ale grupului și partajul capitalurilor proprii ale acestora cu alți fondatori sau participanți în baza cotelor de participație;
- Modalitățile de întocmire a bilanței de verificare a conturilor sintetice – procedeu de sinteză a datelor entităților din cadrul grupului;
- Întocmirea și prezentarea Situațiilor financiare consolidate: bilanțul consolidat; situația de profit și pierderi consolidat; situația privind fluxul de numerar consolidat; situația privind fluxul capitalului propriu la necesitate de a fi prezentat utilizatorilor de informații și anexe la situațiile financiare consolidate.

Situațiile financiare consolidate trebuie să permită o reprezentare omogenă a ansamblului format de entitățile incluse în perimetrul de consolidare. Din acest motiv, înainte de realizarea operațiilor propriu - zise de consolidare, sunt necesare o serie de retratări de omogenizare, prin care se elimină diferențele dintre regulile contabile utilizate pentru întocmirea situațiilor financiare individuale și cele aplicabile conturilor consolidate.

De asemenea, pentru a beneficia de unele facilități sau pentru a respecta reglementările în vigoare în țara de domiciliu, entitățile membre ale unui grup de societăți înscriu, uneori, în situațiilor financiare individuale, elemente de natură pur fiscală. Pentru întocmirea Situațiilor financiare consolidate însă, este necesar să se elimine incidența înregistrărilor rezultate din aplicarea legislației fiscale. [8, pag. 65]

De exemplu, creanțele și datoriile privind impozitul amânat nu trebuie să fie actualizate la generarea conturilor consolidate. Realizarea unei actualizări credibile a creanțelor și datoriilor impune programarea detaliată a reluării fiecărei diferențe temporale. În multe situații o astfel de programare este foarte complexă sau chiar imposibilă. Permitearea actualizării ar avea ca rezultat creanțe și datorii, care nu ar putea fi comparate între entități. Din acest motiv, IAS 12 „Impozitul pe profit”, nu impune și nici nu permite actualizarea creanțelor și a datoriilor privind impozitul amânat.

Odată cu punerea în vigoare a SNC „Prezentarea Situațiilor financiare consolidate” se confirmă faptul că entitățile-mamă sunt obligate ca pe lângă propriile documente de sinteză (situații financiare) să întocmească și să prezinte conturile consolidate (bilanțul consolidat, situația de profit și pierderi consolidat, situația fluxului de numerar consolidat și anexe la acestea).

Obligația întocmirii acestor situații financiare consolidate intervine din momentul în care o întreprindere controlează, de manieră exclusivă sau comună, una sau mai multe entități, sau de când ea exercită o influență notabilă asupra acestora. În consolidare sunt reținute numai entitățile – persoane juridice.

Consolidarea contribuie la apariția noțiunii „grup de entități”, iar perimetrul de consolidare este constituit din ansamblul entități luate în considerare pentru stabilirea conturilor consolidate.

Ansamblul consolidat cuprinde:

- Entitățile din cadrul grupului constituit din compania-mamă și întreprinderile la care ea exercită un control exclusiv.
- Entitățile sub controlul comun al mai multor grupuri (întreprinderi multe-grup), la care entitatea - mamă exercită un control concomitent.
- Entitățile din afara grupului (întreprinderi asociate), la care entitatea-mamă exercită o influență notabilă.

Conform bazei normative a contabilității, obiectivul întocmirii Situațiilor financiare consolidate îl constituie furnizarea informațiilor despre poziția financiară, performanțele activității și modificările poziției financiare a entității. Pentru a-și atinge obiectivele propuse, situațiile financiare trebuie să corespundă principiilor pregătirii și întocmirii acestora, cum ar fi, principiul plenitudinii, principiul evaluării juste și veridice, principiul permanenței utilizării metodelor consolidării și evaluării, principiul semnificației, principiul aplicării metodelor de evaluare unice, etc. [11, pag. 66]

Una din procedeele de lucru specifice și importante pentru grupul de entități privind modalitățile de stabilire a etapelor procesului de consolidare a conturilor, până la întocmirea Situațiilor financiare consolidate, este stabilirea corectă a perimetrului de consolidare.

Perimetrul de consolidare reprezintă etapa importantă a procesului de consolidare.

Perimetrul de consolidare cuprinde ansamblul entităților reținute pentru întocmirea Situațiilor financiare consolidate.

La nivel internațional există mai multe viziuni cu privire la perimetrul de consolidare, acestea diferențiindu-se între ele în funcție de entitățile din care acesta este alcătuit.

Astfel, de exemplu, în SUA, ca și în cazul Republicii Moldova, perimetrul de consolidare este asimilat cu entitatea – mamă și filialele sale. Această viziune restrictivă cu privire la conținutul perimetrului de consolidare are la bază principiul, conform căruia Situațiile financiare consolidate trebuie să cuprindă numai activele și datoriile entităților controlate de entitatea – mamă. [10, pag. 23]

Perimetrul de consolidare sau aria de consolidare înconjoară toate entitățile asupra cărora entitatea consolidantă exercită un control exclusiv, un control conjunctiv ori concomitent sau o influență notabilă. A defini perimetrul de consolidare înseamnă a stabili ce entități vor fi reținute în ansamblul consolidat. Într-o altă definiție, perimetrul de consolidare reprezintă frontiera care delimitează subansamblurile, ce au între ele legături strânse, de o manieră încât consolidarea situațiilor financiare să aibă sens. [9, pag. 65]

După stabilirea entităților care o să participe la procesul de consolidare, entitatea consolidantă, care are obligația, conform Legii contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017 cu modificările la zi, să întocmească SFC trebuie să țină cont de toate procedurile de lucru ale procesului de consolidare enumerate mai sus, cu analiza problemelor cu care se poate ciocni ce ține de legislativul la temă stabilit pe teritoriul Republicii Moldova, fiind în stare să minimizeze sau rezolve cele probleme prin aplicarea practicilor internaționale la capitolul generării diferitor indicatorilor și procedee de consolidare, inclusiv.

Concluzii

Sistemul de contabilitate și raportare financiară existent, nu asigură pe deplin calitatea și fiabilitatea corespunzătoare a informațiilor generate de sistemul existent și, de asemenea, limitează semnificativ posibilitățile de utilizare utilă a celor informații necesare, inclusiv pentru generarea Situațiilor financiare consolidate.

Esența dezvoltării ulterioare a serviciului contabil ce ține de procedurile de consolidare, inclusiv, este intensificarea utilizării IFRS pentru implementarea funcției de întărire a calității și fiabilității corespunzătoare a informațiilor prin crearea infrastructurii necesare și contemplarea unui proces contabil eficient.

Aparent este necesară dezvoltarea în continuare a contabilității și raportării financiare, inclusiv ce ține de conturile consolidate, ținând cont de următoarele direcții principale:

- Îmbunătățirea calității informațiilor centralizate și generate de contabilitate și informațiilor prezentate în situațiile financiare consolidate,
- Crearea infrastructurii de aplicare a IFRS, ținând cont de modificările și completările la zi;
- Modificarea sistemului de reglementare contabilă și raportare financiară la capitolul conturi consolidate, pe măsura apariției neclarităților, ce vizează materia procedurilor procesului de consolidare implementate pentru a fi respectate de către entitățile ce se califică, conform LCRF, ca entități obligate să întocmească și prezinte SFC;
- Consolidarea și întărirea controlului calității raportării financiare și auditului situațiilor financiare consolidate, inclusiv;
- Dezvoltarea profesională semnificativă a specialiștilor implicați în organizarea și managementul contabilității, raportării financiare, auditului situațiilor financiare consolidate, precum și dezvoltarea abilităților de prezentare a informațiilor utilizatorii, cointeresați în analiza informațiilor prezentate de SFC.

Contabilitatea ar trebui să se dezvolte ca parte a unui sistem unificat de contabilitate și raportare financiară, reglementat pe teritoriul Republicii Moldova, care include și contabilitatea statistică și operațional – tehnică. Cel mai important factor, care asigură unitatea acestui sistem este contabilitatea primară, ca surse de date pentru acumularea, sistematizarea și generalizarea ulterioară a informațiilor în conformitate cu sarcinile, cerințele și metodologia fiecărui departament de contabilitate.

În procesul de dezvoltare este deosebit de actual să se mențină unitatea și integritatea sistemului de evidență contabilitate și raportare financiară la nivelul conturilor consolidate, de asemenea asigurarea stabilității acestui sistem.

Un rol special este acordat identificării riscurilor (realitatea situației economice actualmente stabilită în țară, incompatibilitatea informațiilor identificate pentru întocmirea conturilor consolidate, inconsecvența reglementărilor în materia conturilor consolidate, dezvoltarea unilaterală a informațiilor ce țin de conturile consolidate, etc.) a căror prevenire sau atenuare a consecințelor, necesită implementarea unui set de măsuri concrete din partea autorităților de guvernare, măsurile întreprinse de comunitățile profesionale în baza studiilor, ce țin de implementarea materiilor la tema conturilor consolidate, reglementate în ultimul timp, ce vizează obligativitatea grupurilor de entități, entitatea – mamă, sediul căreia se regăsește pe teritoriul Republicii Moldova, să genereze și să prezinte Situații financiare consolidate.

Referințe bibliografice:

1. Legii contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2018, nr. 1-6 / 22 din 05.01.2018 cu modificările și completările la zi. [online] Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro [Accesat la 10 Aprilie 2024];
2. Legea cu privire la Grupurile Financiar - Industriale nr. 1418 din 14.12.2000. În: *Monitorul Oficial al RM* nr. 27-28 (751-752) din 06.03.01. [online] Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=95182&lang=ro [Accesat la 12 Aprilie 2024];
3. Standardul Național de Contabilitate „Prezentarea Situațiilor financiare consolidate”, aprobat conform Ordinului Ministerului Finanțelor nr. 93 din 07.06.2019. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 209-216 din 28.06.2019, cu modificările și completările la zi. [online] Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=114952&lang=ro [Accesat la 10 Aprilie 2024];
4. Standardului Internațional de Raportare Financiară 10 „Situații financiare consolidate”. [online] Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-10-consolidated-financial-statements/> [Accesat la 10 Aprilie 2024];
5. Standardul Național de Contabilitate „Capitalul propriu și datorii”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor Republicii Moldova privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate: nr. 118 din 06.08.2013. În: *Monitor Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr. 177-181, cu modificările și completările

la zi. [online] Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro# [Accesat la 16 Aprilie 2024];

6. Dicționar juridic, secțiunea Legislație: noțiunea Holding. [online] Disponibil: https://www.rubinian.com/dictionar_detalii.php?id=558
7. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 din 24.04.1997. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2022, nr. ed. specială. online] Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=134154&lang=ro
8. FELEAGA N., FELEAGA, L. (2007). *Contabilitate consolidată. O abordare europeană și internațională*. București, Editura economică, p. 32-46, ISBN 978-973-709-300-4.
9. BOGDAN, V., POPA, D-N. (2011) *Raportarea financiară la nivelul grupurilor de societăți*. București, Editura economică, p. 32-46, ISBN 978-973-709-546-6.
10. SACARIN, M. (2012). *Practici și reglementări de consolidare a conturilor*. București, Editura ASE, p. 18-55, ISBN 978-606-505-545-2.
11. GOLOCIALOVA, I., ȚURCANU V. (2019). *Situații financiare consolidate*. Chișinău, CEP USM, p. 50-77, ISBN 978-9975-149-27-3.
12. GRIGOROI, L., LAZARI, L., BALTES, N. (2021). *Contabilitatea întreprinderii*. Manual. Chișinău, ASEM, Editura Cartier educațional, Ediția a III-a, p. 193-222, ISBN 978-9975-75-984-7.
13. SACARIN, M., BUNEA, S., GUINEA F-A. (2021). *Contabilitatea financiară în conformitate cu reglementările europene*. București, Editura ASE, Volumul I, p. 60-78, ISBN 978-606-505-545-2.