

NOI OPȚIUNI ÎN CONDIȚIILE APLICĂRII LEGII CONTABILITĂȚII ȘI RAPORTĂRII FINANCIARE

NEW OPTIONS IN THE CONDITIONS OF APPLICATION OF THE LAW OF ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING

Galina BĂDICU, dr., conf. univ., ASEM

e-mail: gbadiku@inbox.ru

Daniela MUNTEAN, ASEM

e-mail: daniellamuntean@gmail.com

Abstract. *In recent years, the accounting system in the RM has undergone a serious reform process in order to adapt it to the new economic, political, legal and, last but not least, social conditions. At the stage of permanent changes in the economic sphere, the implementation of a new law comes as a necessity, in order to make it possible to adapt to international practices, especially European ones. The subject approached in this article concerns the Law of Accounting and Financial Reporting. Taking into account the actuality of the given topic, the research mentions the essential provisions that distinguish it from the current law, but also the effect it will have on the subjects to which it applies. The main sources that allowed the formation of an overall picture on this subject were the Current Accounting Act and that which came into force on 01.01.2019.*

Key words: the law of accounting and financial reporting, entity, public interest entity, group, independent activity, individual financial statements, explanatory note, and management report.

JEL classification M41

Introducere.

În prezent, contabilitatea a evoluat, datorită schimbările profunde care au loc în sfera economicului, sub inerția procesului de globalizare. Prin urmare, ideea adoptării unui limbaj comun de raportare financiară în scopul dezvoltării comparabilității la nivel internațional a devenit o realitate, urmare a globalizării internaționale a piețelor financiare.

În acest context, reforma din domeniul contabilității în RM, este influențată de aceste evoluții în perimetrul european și cel internațional. Se realizează în acest mod racordarea domeniilor esențiale pentru bunul mers al economiei la exigențele performanței, dezvoltării sustenabile, dar și ale Directivelor Europene și Standardelor Internaționale de Raportare Financiară. Tendința constă în garantarea unui cadru de elaborare și prezentare a situațiilor financiare compatibil, atât cu Directivele Europene de contabilitate, cât și cu IFRS. Este evident că IFRS reprezintă un set de standarde de înaltă calitate, însă există diferențe privind percepția asupra informațiilor prezentate în funcție de sistemul legislativ al fiecărei țări.

Procesul de aderare a RM la Uniunea Europeană a pus în fața contabilului probleme de raționament, de atitudine, de etică și de strategie. Practica și experiența proprii domeniului contabil oferă alternative pe care contabilul trebuie să le judece pentru a desemna. În acest context, marea provocare căreia profesia contabilă trebuie să-i facă față este dată de restabilirea credibilității și încrederii categoriilor de utilizatori asupra realității datelor furnizate de contabilitate în situațiile financiare. Transparența și dialogul deschis privind performanța, prioritățile și planurile viitoare de dezvoltare contribuie la consolidarea relațiilor economice și a încrederii părților interesate.

Din punct de vedere istoric, se poate spune că unificarea reglementărilor contabile a condus la: *determinarea unei terminologii unice și a unor principii contabile general acceptate; componenta situațiilor financiare, definirea, recunoașterea și evaluarea elementelor situațiilor*

financiare, stabilirea formatului situațiilor financiare (cu excepția țărilor anglo-saxone); elaborarea planurilor generale de conturi (sistemul de conturi, denumire, simbol, conținut și funcție contabilă) etc. Rezultat al acestui proces sunt normele, care au următoarele caracteristici: sunt reguli obligatorii stabilite prin lege sau practică referitoare la recunoașterea, înregistrarea, gruparea, evaluarea și prezentarea informațiilor contabile; prevede o ordine obligatorie sau recomandabilă și aplică același tratament contabil faptelor economice; în cazul în care normele elaborate nu includ tratamente pentru cazurile particulare se elaborează noi norme etc. Pe de o parte, pe lângă elaborarea regulilor respective, reglementările presupun și existența unor autorități, care, să fie în măsură să le impună și să sancționeze nerespectarea lor.

În contextul modificărilor legislative și practice produse în domeniul contabilității, dar și adoptării Legii curente a contabilității, care a intrat în vigoare (01.01.2019), vine a fi un pas important către conformarea practicilor naționale cu cele de nivel internațional.

Astfel, **scopul** acestei cercetări este de a prezenta cele mai relevante diferențe dintre Legea contabilității și raportării financiare și cea care a fost aplicată până la 01.01.2019 (*Legea contabilității - actualmente se aplică doar față de autoritățile/instituțiile bugetare*), dar și de a releva impactul acesteia asupra subiecților supuși aplicării. Ca **obiective**, ce urmează a fi realizate pe parcursul lucrării, au fost formulate următoarele:

- ✓ examinarea particularităților Legii contabilității și raportării financiare;
- ✓ identificarea subiecților asupra cărora se aplică legea;
- ✓ delimitarea criteriilor de clasificare a entităților și grupurilor;
- ✓ examinarea modului de ținere a contabilității și de aplicare a standardelor de contabilitate pentru diferite entități;
- ✓ sinteza situațiilor financiare ce trebuie prezentate și componența acestora;
- ✓ specificarea entităților, a căror situații financiare se supun obligatoriu auditului.

Cu ajutorul **metodelor** de analiză și sinteză a unor surse de informare ca: reglementări juridice, lucrări de specialitate relevante, analize și studii de cercetare, precum și cu aplicarea elementelor de comparație, inducție și deducție a fost posibilă înregistrarea și evidențierea principalelor informații ce țin de domeniul de cercetare. Investigațiile au fost efectuate în baza prevederilor Legii contabilității, Legii contabilității și raportării financiare, Codului Fiscal și surselor bibliografice de specialitate.

Conținutul de bază.

Prima etapă pe care ne-am propus să o abordăm în activitatea de studiu dedicată cercetării opțiunilor oferite de Legea contabilității și raportării financiare a fost legată de dimensionarea stadiului actual al cunoașterii privind tematica abordată. Importanța acestei etape în cercetarea noastră este dată de faptul că trebuie să cunoaștem spre ce ne îndreptăm. Reforma contabilă în RM a început odată cu apariția SNC-urilor care au vizat și vizează perfecționarea sistemului contabil pe baza unor principii și reguli prevăzute de Standardele Internaționale de Contabilitate și Directivele Europene, astfel încât situațiile financiare întocmite de entități să corespundă cerințelor unor categorii cât mai largi de utilizatori.

Perfecționarea contabilității și raportării financiare este o preocupare permanentă a Ministerului Finanțelor. *Ministerul Finanțelor este responsabil* de acceptarea IFRS, de elaborarea, aprobarea, publicarea Standardelor Naționale de Contabilitate, indicațiilor metodice, regulamentelor, instrucțiunilor și altor acte normative din domeniul contabilității și raportării financiare, Planului general de conturi contabile, formularelor de documente primare și instrucțiunilor privind completarea acestora. Totodată, reprezintă Republica Moldova în

organizațiile internaționale din domeniul contabilității și raportării financiare, acordă asistență metodologică în domeniul contabilității și raportării financiare și poate delega elaborarea proiectelor actelor normative în domeniul contabilității și raportării financiare unui organ/instituții/asociații din domeniul respectiv [4, art. 8].

Pentru a realiza ajustarea aspectelor contabile naționale la prevederile Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), dar și la Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului, autoritățile și-au asumat angajamentul de a transpune în legislația națională prevederile europene și internaționale în domeniul financiar și sectorul corporativ. *La 15 decembrie 2017, Parlamentul a aprobat, în lectură finală, Legea contabilității și raportării financiare, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2019.* Această lege stabilește cadrul normativ de bază, principiile și cerințele generale și mecanismul de reglementare în domeniul contabilității și raportării financiare în Republica Moldova.

Domeniul de aplicare al legii se extinde asupra persoanelor juridice care desfășoară activitate de întreprinzător, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare; reprezentanțelor permanente și filialelor entităților nerezidente; organizațiilor necomerciale și reprezentanțelor entităților nerezidente persoanelor fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, cu excepția titularilor patentei de întreprinzător, dar și celor ce activează în sectorul de justiție: avocați, notari, executori judecătorești, mediatorii sau administratorii autorizați și birourilor înființate de acestea, precum și cabinetelor individuale ale medicilor de familie [4, art.2]. Totodată, comparativ cu legea precedentă, **au fost excluse instituțiile publice, finanțate de la buget**, a căror contabilitate și raportare financiară va fi reglementată prin Legea finanțelor publice.

Cât privește titularii de patentă de întreprinzător, aceasta este înlocuită cu activitatea independentă. În acest sens, în Codul Fiscal au fost făcute completări și s-au inclus ca contribuabili persoanele fizice rezidente care desfășoară activitate independentă. Conform art. 5, pct. 36¹ din Codul Fiscal, se consideră **activitate independentă** - *activitatea de comerț* desfășurată de către o persoană fizică rezidentă doar în mod individual, fără a constitui o formă organizatorico-juridică, în urma desfășurării cărora se obține venit în sumă ce nu depășește 600 000 lei într-o perioadă fiscală. Cota impozitului pe venit constituie 1% din obiectul impunerii, dar nu mai puțin de 3000 de lei [2, art. 69¹¹]. Așa cum prevederile Legii, conform art.2 **nu se răspândesc** asupra persoanelor care desfășoară activitate independentă, **Serviciul Fiscal de Stat a emis Ordinul nr. 460 din 10.09.2018** cu privire la particularitățile ținerii **evidenței contabile** în partidă simplă de către persoanele fizice ce desfășoară activități independente, iar Ministerul Finanțelor-Indicații metodice privind particularitățile ținerii evidenței vânzărilor și procurărilor în scopuri fiscale de către persoanele fizice ce desfășoară activități independente. Documentul descrie modul de întocmire și completare a unui Registru-jurnal, în care persoana fizică care **desfășoară activități independente** va înregistra veniturile și cheltuielile aferente activității independente [6].

În continuare, ne propunem o sinteză a prevederilor aferente cadrului juridic, a cerințelor unice și a mecanismului de reglementare a contabilității și raportării financiare în Republica Moldova prin prisma ambelor legi, tabelul 1.

În Legea contabilității și raportării financiare sunt stabilite **criteriile de clasificare** pe categorii a entităților și grupurilor și precizate cerințele contabile și de raportare financiară pentru acestea. Astfel, totalitatea entităților ce cad sub incidența legii nominalizate se divizează în două categorii mari: *entitate și grup*. Ținem să menționăm că legea definește diferite tipuri de entități: *entitate asociată, entitate de interes public, entitate din domeniul exploatarii forestiere, entitate*

din industria extractivă, entitate-fiică, entitate-mamă, entități afiliate și precizează ce reprezintă grupul de entități [4, art. 3].

Tabelul 1. Aspecte de comparare în legile nominalizate

Nr.crt.	Criterii de comparare	Legea Contabilității	Legea Contabilității și raportării financiare
1.	<i>Data intrării în vigoare</i>	Începând cu 01.01.2019 se aplică doar față de autoritățile/instituțiile bugetare, art. 36 (3) din Legea Contabilității și raportării financiare	Începând cu 01.01.2019
2.	<i>Numărul de articole conținute în lege</i>	48	37
3.	<i>Categoriile entităților și grupurilor</i>	Prevederi mai restrânse, art. 15	Prevederi mai extinse, art. 4
4.	<i>Principii contabile</i>	6 principii de bază, art. 6 (1)	10 principii generale, art. 6
5.	<i>Modul de ținere a contabilității și de prezentare a situațiilor financiare</i>	În partidă dublă și partidă simplă cu întocmirea situațiilor financiare simplificate și complete, art. 4, art. 15	În partidă dublă și partidă simplă cu întocmirea situațiilor financiare individuale pe categorii de entități și grupuri, art. 5
6.	<i>Caracteristici ale informațiilor conținute în situațiile financiare</i>	4 caracteristici calitative, art. 6 (2)	2 caracteristici calitative fundamentale, art. 20 (3) 4 caracteristici calitative amplificatoare, art. 20 (4)
7.	<i>Efectuarea corectărilor în documentele primare</i>	care justifică operațiunile de casă, bancare, de livrare și achiziție a bunurilor economice și a serviciilor nu se admite , art. 19 (13)	care justifică operațiunile de casă și de plată este interzisă , art. 11 (14)

Sursa: elaborat de autori în baza legilor menționate [3,4]

Potrivit Legii contabilității și raportării financiare [4, art. 4], entitățile și grupurile sunt divizate în dependență de 3 criterii: *veniturile din vânzări, totalul activelor și numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune*. În continuare, este propusă sintetizarea valorii limitelor pentru fiecare dintre criteriile de mai sus, corespunzător categoriilor entităților și grupurilor.

Tabelul 2. Limitele criteriilor pentru categoriile entităților și grupurilor

Categoria	Total active, lei	Venituri din vânzări, lei	Număr mediu al salariaților în perioada de gestiune, persoane
Entitate			
Micro	≤ 5 600 000	≤ 11 200 000	≤ 10
Mică	≤ 63 600 000	≤ 127 200 000	≤ 50
Mijlocie	≤ 318 000 000	≤ 636 000 000	≤ 250
Mare	≥ 318 000 000	≥ 636 000 000	≥ 250

Grup			
Mic	≤ 80 300 000	≤ 160 600 000	≤ 50
Mediu	≤ 401 500 000	≤ 803 100 000	≤ 250
Mare	≥ 401 500 000	≥ 803 100 000	≥ 250

Sursa: elaborat de autori în baza art.4 din Legea contabilității și raportării financiare

În scopul contabilității și raportării financiare entităților enumerate la art. 2 din Legea contabilității și raportării financiare **trebuie să țină cont de următorul fapt:**

Tabelul 3. Criteriile de atribuire a categoriilor de entități și grupuri

Criteriile de atribuire a categoriei prevăzute la alin. (1)–(7) din articol 4 se aplică	Criteriile de atribuire a categoriei prevăzute la alin. (1)–(7) din articol 4 nu se aplică
<ul style="list-style-type: none"> ✓ <i>persoanelor juridice care desfășoară activitate de întreprinzător, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare,</i> ✓ <i>autorităților/instituțiilor, cu excepția autorităților/instituțiilor bugetare,</i> ✓ <i>reprezentanțelor permanente și filialelor entităților nerezidente</i> 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <i>organizațiilor necomerciale și reprezentanțelor entităților nerezidente,</i> ✓ <i>persoanelor fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, cu excepția titularilor patentei de întreprinzător, persoanelor fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției (notari, avocați, executori judecătorești, mediatori, administratori autorizați) și birourilor înființate de acestea</i> ✓ <i>entităților de interes public</i>

Sursa: elaborat de autori în baza art.4 din Legea contabilității și raportării financiare

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 [4, art.4 (8)]. Totodată, criteriile de atribuire nu se aplică organizațiilor necomerciale și reprezentanțelor entităților nerezidente; persoanelor fizice ce desfășoară activitate de întreprinzător, cu excepția titularilor de patentă; persoanelor fizice care desfășoară activitatea profesională în sectorul justiției, precum și entităților de interes public [4, art.4 (9)]. Definiția entității de interes public, care în prezent se referă la - companiile de asigurări, băncile, instituțiile financiare [3, art.3], a fost modificată și va include o nouă categorie de entități - societățile pe acțiuni în care cota statului este mai mare de 50% [4, art.3].

Cum s-a menționat anterior, criteriile de atribuire a categoriilor de entități impune întocmirea unui set de **situații financiare**, care pot fi *prescurtate, simplificate și complete*. Astfel, situațiile financiare se întocmesc cu claritate, în conformitate cu prevederile prezentei legi și ale standardelor de contabilitate, oferind o imagine fidelă a poziției financiare, a performanței financiare și a altor informații aferente activității entității [4, art. 20(1)]. În funcție de categoria entității și necesitățile informaționale ale acesteia, entitatea care aplică SNC întocmește și prezintă anual unul dintre următoarele seturi de rapoarte, tabelul 4.

Tabelul 4. Componenta situațiilor financiare individuale

Situații financiare complete	Situații financiare simplificate	Situații financiare prescurtate
Bilanț		Bilanț prescurtat
Situația de profit și pierdere		Situația de profit și pierdere prescurtată
Situația modificărilor capitalului propriu	-	-
Situația fluxurilor de numerar	-	-
Nota explicativă		

Sursa: elaborat de autori în baza art.21 din Legea contabilității și raportării financiare

Studiul aprofundat al prevederilor Legii contabilității și raportării financiare, ne-a permis să sintetizăm următoarea informație, în funcție de tipul de entitate, modul de ținere a contabilității și de aplicare a standardelor de contabilitate, precum și răspunderea pentru ținerea contabilității și raportarea financiară.

Tabelul 5. Generalizări privind modul de ținere a contabilității, de aplicare a standardelor de contabilitate și de raportare financiară

Categoriile de entități/ modul de ținere a contabilității/ răspunderea pentru ținerea contabilității și raportării	Tipul Situațiilor Financiare	Componenta Situațiilor Financiare	Comentarii
Entități micro <i>Partidă dublă</i> Conducătorul, administratorul	Situații financiare prescurtate conform SNC art. 21 (2)	Bilanțul prescurtat Situația de profit și pierdere prescurtată Nota explicativă (<i>cerințe minime</i>)	<i>Informații obligatorii – art.22, alin. (3)</i>
Entități mici <i>Partidă dublă</i> Conducătorul, administratorul	Situații financiare simplificate conform SNC art. 21 (3)	Bilanțul Situația de profit și pierdere Nota explicativă (<i>cerințe minime</i>)	<i>Informații obligatorii – art.22, alin. (3)</i>
Entități mijlocii și mari <i>Partidă dublă</i> Conducătorul, administratorul	Situații financiare complete conform SNC art. 21 (4)	Bilanțul Situația de profit și pierdere Situația modificărilor capitalului propriu Situația fluxurilor de numerar Nota explicativă (<i>cerințe extinse</i>) Raportul conducerii	<i>Informații obligatorii și informații suplimentare – art.22, alin. (3) și alin. (4), + alin.(5) + art. 23 (1)</i>
Entitățile de interes public <i>Partidă dublă</i> Conducătorul, Directorul			Situații financiare conform IFRS
Organizațiile necomerciale și reprezentanțele entităților nerezidente <i>Partidă dublă</i> Conducătorul, administratorul			Situații financiare conform Indicațiilor metodice aprobate de MF

<p>Persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, până la înregistrarea acestora în calitate de plătitori ai TVA, persoanele fizice care desfășoară activitate independentă, persoanele fizice care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției și birourile înființate de acestea <i>Partidă simplă în baza contabilității de casă</i> Persoana fizică/fondatorul</p>	<p>Fără întocmirea situațiilor financiare, conform Indicațiilor metodice aprobate de MF</p>
---	---

Sursa: elaborat de autori în baza prevederilor Legii contabilității și raportării financiare

Pentru toate entitățile, **nota explicativă** include cerințe minime obligatorii, iar pentru entitățile mijlocii, mari și de interes public se includ și cerințe suplimentare, acestea fiind specificate în art. 22 al legii nominalizate. **Raportul conducerii**, care conține o prezentare fidelă a poziției entității, a dezvoltării și a performanței activităților acesteia și prezintă o analiză corelată cu dimensiunea și complexitatea activităților desfășurate, este obligatoriu în cazul entităților mijlocii, mari și de interes public, fiind întocmit și prezentat anual, împreună cu situațiile financiare. Dacă entitatea de interes public corespunde criteriilor entităților mari și numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune este mai mare de 500, este obligată să includă în raportul conducerii o declarație nefinanciară, iar dacă este admisă pe o piață reglementată, raportul trebuie să cuprindă un capitol privind governanța corporativă. Entitatea mare/ de interes public din industria extractivă sau din domeniul exploatarei forestiere și care înregistrează plăți către stat, care cuprind suma achitată în numerar sau în natură sub formă de taxe pentru resursele naturale, impozit pe venit, redevențe, dividende, taxe pentru licență, ce depășesc 1,7 mil. lei include un capitol privind plățile către stat [4, art.22, 23].

Totodată, la nivelul grupului, format din entitatea-mamă și toate entitățile-fiice, luate în ansamblu, se întocmesc situații financiare consolidate, pentru prezentarea informațiilor privind poziția financiară, performanța financiară, modificările capitalului propriu și fluxurile de numerar. Acestea conțin elemente similare cu situațiile complete, doar că în formă consolidată. Grupurile mici și mijlocii sunt 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 [4, art.27 (4)].

Situațiile financiare individuale ale entităților mijlocii, mari, ale entităților de interes public și ale altor entități, precum și situațiile financiare consolidate ale grupurilor sunt supuse obligatoriu auditului [4, art.32]. Entitatea *are obligația* să prezinte situațiile financiare individuale, raportul conducerii și raportul auditorului, după caz, **în termen de 120 de zile de la ultima zi a perioadei de gestiune, obligatoriu** fiind plasate pe pagina-web a entității.

Concluzii.

Una din problematicile, resimțite destul de fundamental de către contabili, ține de modificarea prea frecventă a legislației. Anume, în cea mai mare parte contabilii, sunt responsabili de respectarea cu exactitate a normelor legale, deoarece, pe lângă obligația de a ține evidența faptelor economice, ei au misiunea de a întocmi și prezenta situații financiare, completarea cărora urmează a fi efectuată în strictă corespundere cu prevederile legale. Însă, respectarea prevederilor legale devine tot mai anevoioasă în condițiile modificărilor atât de frecvente în legislație. Astfel, începând cu 01.01.2019, ni se cere din nou alinierea la Directivele Europene. Drept urmare, pentru conformitate cu Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European s-au adus modificări în Legea contabilității (Legea contabilității și raportării financiare).

Referințe bibliografice:

1. *Baza generalizată a practicii fiscale. Întrebări la ordin.* Disponibil pe: <http://www.fisc.md/ShowQuestionsInOrder.aspx?order=1424e27c-c886-46e3-b93c-d61976430a49>
2. *Codul fiscal pentru anul 2019.* Disponibil pe: <http://www.fisc.md/CodulfiscalalRM.aspx>
3. *Legea contabilității nr. 113 din 27.04.2007.* Disponibil pe: <http://lex.justice.md/viewdoc.php?id=351443&lang=1>
4. *Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017.* Disponibil pe: <http://lex.justice.md/md/373601/>
5. *Reglementarea evidenței contabile ținute de către persoanele fizice care desfășoară activități independente.* Disponibil pe: <https://monitorul.fisc.md/editorial/reglementarea-evidentei-contabile-inute-de-catre-persoanele-fizice-care-desfasoara-activitati-independente.html>
6. *Ordinul nr. 2 din 09.01.2017 privind aprobarea unor formulare tipizate aferente activității persoanelor fizice care desfășoară activitate independentă și a Indicațiilor metodice privind particularitățile ținerii evidenței vânzărilor și procurărilor în scopuri fiscale de către persoanele fizice care desfășoară activități independente.* Disponibil pe: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=368436>