

**NEW MATTER RELATED TO FINANCIAL REPORTING
OF MOLDOVAN ENTITIES**

**ASPECTE NOI PRIVIND RAPORTAREA FINANCIARĂ A ENTITĂȚILOR DIN
REPUBLICA MOLDOVA**

NEDERIȚA Alexandru, POPOVICI Angela

*Academia de Studii Economice a Moldovei, mun. Chishinău,
str. Mitropolit Bănulescu-Bodoni, 60, tel. +373-22-402-854,
e-mail: nederita.alexandru@ase.md. popovici.angela.alexandru@ase.md*

Abstract. *This Article tackles the basic content of the financial statement new format and the interconnection of indicators thereof with the accounts. These financial statements have been developed in compliance with the provisions of Directive 2013/34/EU, and shall be submitted by the Moldovan economic entities as of the 2020 reporting period.*

Unlike the financial statements drafted before 1 January 2020, the formats of Balance Sheet, Profit and Loss Statement and Statement of Changes in Equity have been revised in full, while the format of the Cash Flows Statement has been subjected to minor amendments.

Key words: *balance sheet, financial statements, reporting period, assets, equity, liabilities, provisions, revenues, expenses.*

JEL Clasification: *M-41*

INTRODUCERE

Întocmirea situațiilor financiare constituie etapa finală a ciclului contabil al oricărei entități. În conformitate cu Legea contabilității și raportării financiare [1, art. 5], aceste situații sunt obligatorii pentru entitățile care țin contabilitatea în partidă dublă. Începând cu 1 ianuarie 2020 entitățile din Republica Moldova, care aplică Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) trebuie să întocmească situații financiare conform noilor formate, care sunt elaborate în baza Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi [2] (în continuare – Directiva 2013/34/UE) și prezentate în anexele la SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [3].

În prezentul articol sunt examinate aspectele noi privind raportarea financiară care rezultă din modificările operate în SNC și Planul general de conturi contabil și, în principal, se referă la:

- componența și regulile generale de întocmire a situațiilor financiare;
- contabilizarea diferențelor aferente implementării prevederilor modificate ale SNC;
- modalitatea de calculare a indicatorilor situațiilor financiare și de interconexiune a acestora cu conturile contabile;
- structura notei explicative la situațiile financiare;
- modul de prezentare a situațiilor financiare.

Componența și regulile generale de întocmire a noilor formate de situații financiare sunt reglementate de prevederile Legii contabilității și raportării financiare [1, art. 20-26; 31-33], SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [3] și Ghidului metodologic de întocmire a situațiilor financiare [4]. Unele aspecte aferente întocmirii, prezentării și analizei noilor formate de situații financiare sunt expuse în diverse lucrări publicate în edițiile periodice din Republica Moldova [5, 6, 7, 8].

METODELE APLICATE

Cercetarea se bazează pe o abordare deductivă de la general la particular, pornind de la stadiul actual al cunoașterii aspectelor practice și teoretice aferente întocmirii și prezentării situațiilor financiare ale entităților economice care aplică SNC. În cadrul investigației au fost analizate prevederile Directivei 2013/34/UE, SNC și altor reglementări contabile naționale, precum și rezultatele investigațiilor savanților autohtoni. De asemenea, au fost utilizate metodele specifice disciplinelor economice – observarea, selectarea, gruparea, compararea etc.

CONȚINUTUL DE BAZĂ

Componenta situațiilor financiare este condiționată de setul acestora aplicat de către entitate. În actele normative actuale sunt prevăzute trei seturi de situații financiare [1, art. 21; 3, pct. 7]:

- **prescurtate** care includ *bilanțul prescurtat, situația de profit și pierdere prescurtată și nota explicativă*;
- **simplificate** care includ *bilanțul, situația de profit și pierdere și nota explicativă (alin. (3))*;
- **complete** care includ *bilanțul, situația de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de numerar și nota explicativă*.

Setul de situații financiare se selectează de către fiecare entitate de sine stătător, în funcție de categoria acesteia și necesitățile informaționale ale utilizatorilor de informații. Trecerea de la un set de situații financiare la altul se efectuează începând cu următoarea perioadă de gestiune [1, art. 5].

Pentru prima perioadă de gestiune, entitățile nou-create, pot întocmi situații financiare prescurtate, simplificate sau complete, în funcție de necesitățile informaționale proprii [1, art. 21]. Începând cu următoarea perioadă de gestiune, entitatea trebuie să întocmească situații financiare în funcție de criteriile prevăzute în legea sus-menționată, determinate în perioadă de gestiune precedentă. Astfel, entitățile înregistrate în anul 2020 pot să întocmească orice set de situații financiare pentru acest an, iar pentru anul 2021 setul se va selecta în funcție de criteriile determinate conform situației din 31 decembrie 2020.

La întocmirea noilor formate de situații financiare este necesar să se acorde atenție următoarelor aspecte de ordin general:

1. Formatele bilanțului și situației de profit și pierdere sunt identice pentru entitățile care întocmesc situații financiare complete sau simplificate, iar situațiile financiare prescurtate se întocmesc conform unor formulare distincte elaborate în baza compartimentelor formatelor complete ale bilanțului și situației de profit și pierdere.
2. În noua componentă a situațiilor financiare, în comparație cu cea precedentă, nu sunt prevăzute anexele, în particular, notele informative privind veniturile și cheltuielile clasificate după natură, precum și privind relațiile cu nerezidenții.
3. Indicatorii noilor formate de situații financiare se calculează nu doar în baza datelor conturilor sintetice, ci și a informațiilor generalizate în subconturi. Astfel, în noul format al bilanțului trebuie se fie reflectate nu doar valoarea totală a imobilizărilor necorporale în exploatare, mijloacelor fixe, investițiilor financiare, creanțelor și datoriilor părților afiliate, provizioanelor pe termen lung și curente, ci și valoarea grupelor (claselor) acestora contabilizate, respectiv, în subconturile de evidență a elementelor contabile sus-menționate.

Noul format al situației de profit și pierdere conține nu doar informații privind suma totală a veniturilor din vânzări, costului vânzărilor, veniturilor și cheltuielilor financiare, ci și mărimea categoriilor acestora înregistrate, respectiv, în subconturile conturilor 611 „Venituri din vânzări”, 711 „Costul vânzărilor”, 622 „Venituri financiare” și 722 „Cheltuieli financiare”.

4. Pentru determinarea unor indicatori, în cadrul subconturilor conturilor sintetice trebuie să fie deschise conturi de gradul III. De exemplu, pentru calcularea indicatorilor rândurilor 151–154 și 391–394 din noul format al bilanțului, la subconturile 1432 „Deprecierea investițiilor financiare pe termen lung în părți afiliate” și 2542 „Ajustări pentru deprecierea investițiilor financiare curente în părți afiliate” pot fi deschise următoarele conturi de gradul III:

- „Deprecierea acțiunilor”;
- „Deprecierea obligațiunilor și altor titluri de datorii, cu excepția celor aferente intereselor de participare”;
- „Deprecierea obligațiunilor și altor titluri de datorii aferente intereselor de participare”;
- „Deprecierea altor valori mobiliare”.

Necesitatea deschiderii conturilor de gradul III apare și în cazul întocmirii situației de profit și pierdere. Astfel, pentru determinarea indicatorilor rândurilor 101 și 102 din această situație, în cadrul subcontului 7221 „Cheltuieli privind dobânzile” pot fi deschise următoarele conturi de gradul III:

- 72211 „Cheltuieli privind dobânzile aferente părților neafiliate”;
- 72212 „Cheltuieli privind dobânzile aferente părților afiliate”.

5. Nu există o corelație directă între soldurile și rulajele unor conturi sintetice și subconturi și indicatorii noilor formate de situații financiare. De exemplu, pentru calcularea indicatorului rd. 070 „Terenuri” din bilanț, se utilizează informația generalizată în conturile 122 „Terenuri” și 128 „Deprecierea terenurilor” (în partea ce ține de valoarea contabilă a terenurilor), 112 „Imobilizări necorporale în exploatare”, subcontul 1124 „Alte imobilizări necorporale” și 113, subcontul 1134 „Amortizarea altor imobilizări necorporale” (în partea referitoare la valoarea contabilă a drepturilor de utilizare a acestor terenuri). În mod similar se determină și indicatorul rd. 081 „Clădiri” din bilanț.

6. La calcularea indicatorilor situațiilor financiare, trebuie să se țină cont de modificările operate în SNC și Planul general de conturi contabile, care au intrat în vigoare la 1 ianuarie 2020 și pot fi aplicate doar pentru faptele economice produse începând cu această dată. De exemplu, varianta de decontare la costurile/cheltuielile curente a valorii în mărime integrală poate fi aplicată doar pentru anvelopele/acumulatoarele procurate separat de mijloacele de transport și transmise în exploatare începând cu 1 ianuarie 2020. În același mod urmează să se aplice varianta de înregistrare inițială în componența veniturilor anticipate a valorii activelor imobilizate și circulante primite cu titlu gratuit, modul de calculare a uzurii obiecte de mică valoare și scurtă durată în mărime de 100 % din valoarea acestora la transmiterea în exploatare etc.

7. Elementele contabile recunoscute până la 1 ianuarie 2020 urmează a fi reflectate în situațiile financiare în baza regulilor în vigoare la 31 decembrie 2019. De exemplu, pentru obiectele de mică valoare și scurtă durată aflate în exploatare la această dată, uzura se va calcula în mărime de 50 % din valoarea la casarea acestora. Pentru anvelopele procurate separat de mijloacele de transport și transmise în exploatare până la 31 decembrie 2019, cota valorii aferentă parcursului rămas se va deconta la costurile/cheltuielile curente în funcție de parcursul efectiv. Cheltuielile anticipate aferente reparației imobilizării corporale efectuate pentru menținerea acestora în stare funcțională urmează a fi decontate la costurile/cheltuielile curente în modul și pe durata stabilite la recunoașterea inițială a acestora. Această regulă rezultă din Recomandările metodice privind implementarea modificărilor la Ordinul ministrului finanțelor nr. 118/2013 – anexă la Ordinul ministrului finanțelor nr. 74/2020 [9, pct. 4].

8. Întocmirea și prezentarea situațiilor financiare cuprind următoarele etape [3, pct. 18]:

- **efectuarea lucrărilor premergătoare întocmirii situațiilor financiare** cum ar fi: inventarierea generală a activelor, capitalului propriu și datoriilor, decontarea cheltuielilor și veniturilor anticipate aferente perioadei de gestiune, determinarea și reflectarea diferențelor de curs valutar, întocmirea înregistrărilor de corectare, determinarea cotei curente a activelor imobilizate și a datoriilor pe termen lung, închiderea conturilor de gestiune etc.;
- **completarea formatelor situațiilor financiare;**
- **întocmirea notei explicative la situațiile financiare;**
- **aprobarea, semnarea și prezentarea situațiilor financiare;**
- **reformarea bilanțului.**

În afară de etapele sus-menționate, la întocmirea situațiilor financiare pe anul 2020, este necesar să se verifice dacă au fost înregistrate diferențele aferente implementării prevederilor modificate ale

SNC. Aceste diferențe urmează a fi înregistrate după reformarea bilanțului pe anul 2019 conform situației din 1 ianuarie 2020 [9, pct. 1-2]. În acest scop entitatea trebuie [9, pct. 3]:

■ **să excludă elementele contabile care nu corespund criteriilor de recunoaștere prevăzute în SNC** prin transferarea din contul 312 a capitalului suplimentar negativ în contul 335 „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile”, iar a celui pozitiv – în contul 317 „Prime de capital”;

■ **să reclasifice elementele contabile care nu corespund criteriilor de clasificare prevăzute în SNC** prin transferarea:

▶ soldului creanțelor părților afiliate pe termen lung din contul 161 „Creanțe pe termen lung” în contul 162 „Creanțe ale părților afiliate pe termen lung”;

▶ soldului avansurilor acordate pe termen lung din contul 162 „Avansuri acordate pe termen lung” în contul 163 „Avansuri acordate pe termen lung”;

▶ soldului datoriilor pe termen lung privind leasingul financiar din contul 413 în contul 421 „Datorii comerciale pe termen lung”;

▶ soldului datoriilor preliminate privind leasingul financiar din contul 541 „Datorii preliminate” în contul 521 „Datorii comerciale curente”;

▶ surplusului de reevaluare din contul vechi 343 „Alte elemente de capital propriu” în contul nou 343 „Rezerve din reevaluare”;

■ **să derecunoască activele și datoriile amânate privind impozitul pe venit** înregistrate în conturile 172 „Alte active imobilizate”, 428 „Alte datorii pe termen lung” prin decontarea acestora în contul 335 „Rezultat din tranziția la noile reglementări contabile”.

Bilanțul prezintă poziția financiară a entității și include informații aferente soldurilor la data raportării privind activele, capitalul propriu și datoriile entității. Acesta se întocmește conform formatului tipizat din anexa 1 la SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [3], care a fost elaborat în baza anexei III (conform structurii orizontale) la Directiva 2013/34/UE [2].

La întocmirea bilanțului, trebuie respectate următoarele reguli de bază:

■ activele se prezintă ca active imobilizate și/sau ca active circulante nu doar după termenul de acordare, ci și în funcție de destinația acestora. De exemplu, avansurile acordate pentru procurarea imobilizărilor necorporale și corporale a stocurilor se reflectă în componența acestor active, indiferent de termenul de acordare a avansurilor [3, pct. 22];

■ la data raportării, entitatea determină cota curentă a activelor imobilizate și a datoriilor pe termen lung, care se reflectă în bilanț, respectiv, în componența activelor circulante și/sau a datoriilor curente [3, pct. 28]. Aceste cote se determină în baza contractelor de credit (împrumut), leasing (arendă, locațiune) etc., trebuie perfectate prin note contabile, înregistrate la data raportării și luate în calcul la determinarea indicatorilor bilanțului.

■ creanțele, numerarul și datoriile în valută străină se recalculează și se reflectă în bilanț conform cursului oficial al leului moldovenesc la data raportării [3, pct. 29].

Potrivit prevederilor SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă” [10, pct. 11], regula sus-menționată nu se referă la avansurile acordate/primate pentru procurarea/livrarea activelor și serviciilor care se reflectă în situațiile financiare conform cursului oficial al leului moldovenesc la data recunoașterii inițiale (acordării/primirii) a acestora. Acest curs urmează să fie aplicat și la data trecerii în cont a avansurilor acordate/primate în vederea stingerii datoriilor/creanțelor, precum și în cazul rambursării și/sau decontării acestora (de exemplu, la expirarea termenului de prescripție).

Ca și în perioadele de gestiune precedente, diferențele de curs valutar favorabile și nefavorabile se înregistrează ca venituri și cheltuieli financiare [10, pct. 14]. Aceste diferențe trebuie perfectate prin documente primare în următorul mod:

▶ printr-o notă contabilă – în cazul diferențelor de curs valutar aferente operațiunilor cu nerezidenții;

▶ prin documentul primar tipizat „Act de confirmare a creanțelor și datoriilor în valută străină aferente operațiunilor economice între rezidenții Republicii Moldova” – în cazul diferențelor de curs valutar aferente operațiunilor cu rezidenții;

■ la data raportării, creanțele și datoriile aferente operațiunilor cu rezidenții Republicii Moldova

exprimate în valută străină sau unități convenționale nu se supun recalculării [10, pct. 22];

■ în comparație cu formularul precedent al bilanțului în care provizioanele erau reflectate după termenul de utilizare în componența datoriilor pe termen lung și curente, în noul format al acestuia informațiile privind provizioanele se prezintă într-un compartiment distinct în funcție doar de destinația pentru care acestea au fost constituite [3, pct. 103].

Situația de profit și pierdere caracterizează performanța financiară a entității pentru perioada de gestiune și conține informații privind: veniturile, cheltuielile și rezultatele financiare ale entității.

Această situație se întocmește conform formularului tipizat din anexa 3 la SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, care a fost elaborat în baza anexei VI (conform clasificării cheltuielilor după funcții) la Directiva 2013/34/UE [2].

La calcularea indicatorilor din situația de profit și pierdere, trebuie respectate următoarele reguli de bază:

■ indicatorii se determină în baza rulajelor conturilor, subconturilor și, după caz, ale conturilor de gradul III de evidență a veniturilor și a cheltuielilor. În cazul aplicării formulelor contabile inverse, indicatorii din situația de profit și pierdere se determină ca diferența dintre rulajele debitoare și creditoare ale conturilor de evidență a veniturilor și cheltuielilor;

■ veniturile și cheltuielile aferente acelorași operațiuni economice se reflectă în situația de profit și pierdere în aceeași perioadă de gestiune, de exemplu, valoarea contabilă a bunurilor vândute și valoarea de vânzare a acestora se recunosc concomitent în aceeași perioadă de gestiune [3, pct. 131];

■ în cazul în care în perioada de gestiune nu au fost înregistrate venituri, dar au fost suportate cheltuieli care trebuie recunoscute în conformitate cu SNC „Cheltuieli”, acestea se prezintă în situația de profit și pierdere în perioada de gestiune în care au fost suportate. Dacă în perioada de gestiune au fost înregistrate doar veniturile care trebuie recunoscute în conformitate cu SNC „Venituri” și nu au fost suportate cheltuieli, acestea trebuie prezentate în situația de profit și pierdere în perioada de gestiune în care au fost câștigate [3, pct. 132];

■ veniturile și cheltuielile sunt grupate în situația de profit și pierdere în:

- venituri și cheltuieli din activitatea operațională,
- venituri și cheltuieli financiare,
- venituri și cheltuieli cu active imobilizate și excepționale;

■ cheltuielile privind impozitul pe venit se reflectă într-un rând separat al situației de profit și pierdere;

■ componența cheltuielilor de distribuire, cheltuielilor administrative și altor cheltuieli din activitatea operațională este prezentată în *anexele 2, 3 și 4* la SNC „Cheltuieli”, are un caracter de recomandare, poate fi concretizată de către entitate în funcție de particularitățile activității sale și inclusă în politicile contabile ale acesteia [11];

■ la determinarea indicatorilor situației de profit și pierdere, trebuie să se ia în considerare faptul că clasificarea veniturilor și cheltuielilor pe tipuri de activități ale entității are un caracter convențional și nu este identică pentru toate entitățile. Veniturile și cheltuielile aferente uneia și aceleiași operațiuni pot fi recunoscute la o entitate ca venituri din vânzări și costul vânzărilor, iar la alte entități – ca venituri și cheltuieli financiare. De exemplu, dobânzile de încasat și de achitat calculate de către organizațiile de creditare nebanară sunt calificate, respectiv, drept venituri din vânzări și costul vânzărilor. În același timp, la majoritatea entităților aceste venituri și cheltuieli nu se referă la activitatea operațională și se recunosc în componența veniturilor și cheltuielilor financiare. De asemenea, unele categorii de venituri și cheltuieli (de exemplu, veniturile și cheltuielile aferente contractelor de leasing financiar și operațional și din prestarea serviciilor) se includ în componența veniturilor din vânzări și costul vânzărilor, indiferent de faptul dacă leasingul sau prestarea serviciilor constituie sau nu activitatea de bază a entității;

■ profitul se înregistrează cu cifre pozitive (fără paranteze), iar pierderea – cu semnul minus (între paranteze).

Situația modificărilor capitalului propriu caracterizează existența și modificarea elementelor capitalului propriu în cursul perioadei de gestiune și conține informații privind soldurile și

modificările:

- capitalului social și neînregistrat;
- primelor de capital;
- rezervelor;
- profitului (pierderii);
- rezervelor de reevaluare;
- altor elemente de capital propriu.

Această situație se întocmește conform formularului tipizat prezentat în anexa 5 la SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, care este elaborat în baza compartimentului C „Capital propriu” al bilanțului. La calcularea indicatorilor din situația modificărilor capitalului propriu, trebuie să se acorde atenție următoarelor aspecte principale:

- indicatorii se determină conform prevederilor SNC „Capital propriu și datorii” în baza soldurilor și rulajelor conturilor sintetice din clasa 3 „Capital propriu” a Planului general de conturi contabile care conține atât conturi de pasiv, cât și conturi de activ;
- în componența capitalului propriu se includ două grupe de elemente:
 - elemente care mărează mărimea capitalului propriu – se reflectă în mod obișnuit (fără paranteze) și cuprind capitalul social, capitalul neînregistrat, primele de capital, rezervele, profitul anilor precedenți, constatat în perioada de gestiune curentă, profitul nerepartizat al anilor precedenți, profitul net al perioadei de gestiune, rezervele de reevaluare și alte elemente de capital propriu (subvențiile aferente activelor entităților cu proprietate publică),
 - elemente care diminuează mărimea capitalului propriu – se reflectă cu semnul minus (între paranteze) și cuprind capitalul nevărsat, capitalul retras, pierderea anilor precedenți, constatată în perioada de gestiune curentă, pierderea neacoperită a anilor precedenți, pierderea netă a perioadei de gestiune, profitul utilizat al perioadei de gestiune;
- în col. 4 „Sold la începutul perioadei de gestiune” și col. 7 „Sold la sfârșitul perioadei de gestiune” soldurile creditoare ale conturilor de evidență a elementelor de capital propriu se înregistrează în mod obișnuit, iar soldurile debitoare ale acestor conturi – cu semnul minus (între paranteze);
- în col. 5 „Majorări” se înregistrează în mod obișnuit rulajele creditoare ale conturilor de pasiv și cu semnul minus rulajele debitoare ale conturilor de activ;
- în col. 6 „Diminuări” se înregistrează în mod obișnuit rulajele debitoare ale conturilor de pasiv și cu semnul minus rulajele creditoare ale conturilor de activ;
- soldurile indicatorilor din rândurile 120–140 se reflectă în mărime netă determinată ca diferență dintre sumele înregistrate în creditul și debitul conturilor 331, 332, 333, 335. Aceste conturi pot avea solduri creditoare care se reflectă în mod obișnuit sau solduri debitoare care se înregistrează cu semnul minus (între paranteze);
- soldurile la începutul perioadei de gestiune (col. 4) ale indicatorilor din rd. 120 „Corecții ale rezultatelor anilor precedenți” (contul 331), rd. 140 „Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune” (contul 333) și rd. 150 „Profit utilizat al perioadei de gestiune” (contul 334) întotdeauna sunt egale cu zero, ca urmare a reformării bilanțului pentru perioada de gestiune precedentă;
- soldul fiecărui element de capital propriu la sfârșitul perioadei de gestiune se determină prin relația: col. 7 = col. 4 + col. 5 – col. 6;
- soldurile la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune din coloanele 4 și 7 ale indicatorilor situației modificărilor capitalului propriu trebuie să coincidă cu soldurile indicatorilor similari din coloanele 4 și 5 ale bilanțului.

Modul de calculare a indicatorilor noilor formate ale bilanțului, situației de profit și pierdere, situației modificărilor capitalului propriu și interconexiunea acestora cu conturile contabile este expus detaliat în literatura de specialitate [5, p. 64-70; 84-99].

Situația fluxurilor de numerar caracterizează soldurile și fluxurile de numerar pentru perioadele de gestiune precedentă și curentă. Aceasta se întocmește conform formatului tipizat prezentat în anexa 6 la SNC „Prezentarea situațiilor financiare” în baza contabilității de casă, conform căreia numerarul

este înregistrat la sumele efectiv încasate/achitate în/din casierie și conturi bancare, iar documentele bănești – la valoarea documentelor bănești efectiv intrate/ieșite [3, pct. 195];

Situația fluxurilor de numerar se întocmește conform metodei directe, potrivit căreia intrările și ieșirile de numerar se determină în baza datelor din conturile de evidență a numerarului [3, pct. 196]. În comparație cu formularul precedent al situației fluxurilor de numerar, noul format al acesteia nu a fost modificat semnificativ și se întocmește în același mod ca și pentru perioadele de gestiune precedente.

Nota explicativă conține informații suplimentare care nu sunt incluse în formatele de bază ale situațiilor financiare. Nomenclatorul informațiilor care trebuie prezentate în nota explicativă, precum și modul de întocmire a acesteia sunt reglementate de prevederile Legii contabilității și raportării financiare și ale compartimentelor „Prezentarea informațiilor” din SNC.

La întocmirea notei explicative, este necesar să se țină cont de următoarele aspecte principale:

- în nota explicativă informațiile se prezintă în aceeași ordine ca și elementele bilanțului și situației de profit și pierdere [1, art. 22 (1)];

- volumul, structura și forma de prezentare a notei explicative se stabilesc de către entitate de sine stătător, în funcție de categoria acesteia, de dimensiunea, forma juridică de organizare, domeniul/profilul de activitate al acesteia, de necesitățile informaționale proprii și de cerințele Legii nr. 287/2017 [1, art. 22 (2)]. De exemplu, informația în nota explicativă poate fi prezentată sub formă de text, tabele, scheme, diagrame, în formă combinată etc.;

- prevederile politicilor contabile aplicate de către entitate la calcularea indicatorilor situațiilor financiare pot fi prezentate într-un compartiment distinct sau în diferite compartimente ale notei explicative [1, art. 22 (3)]. De exemplu, procedeele de evidență a imobilizărilor necorporale și corporale, a stocurilor, creanțelor și datoriilor, a veniturilor și cheltuielilor pot fi prezentate în compartimentele în care sunt dezvăluite informațiile aferente acestor elemente contabile;

- informația prevăzută în compartimentele „Prezentarea informațiilor” din SNC este obligatorie doar pentru entitățile care întocmesc situații financiare complete. Entitățile care întocmesc situații financiare simplificate sau prescurtate pot să includă în nota explicativă doar informațiile prevăzute la art. 22 din Legea contabilității și raportării financiare.

Un model de notă explicativă întocmit în conformitate cu prevederile legii sus-menționate și SNC modificate este prezentat în Ghidul metodologic de întocmire a situațiilor financiare [4]. Acest model are un caracter de recomandare și poate fi utilizat de către entitățile care întocmesc situații financiare complete. De asemenea, acesta conține doar nomenclatorul minim de indicatori pe care entitatea trebuie să-i prezinte pornind de la prevederile Legii contabilității și raportării financiare și SNC. În funcție de necesitățile informaționale proprii, entitatea poate să prezinte în nota explicativă și alte informații necesare utilizatorilor pentru luarea deciziilor economice și manageriale.

Situațiile financiare se aprobă de către adunarea generală a proprietarilor și/sau de alt organ împuternicit în conformitate cu legislația [3, pct. 226] și se semnează de către persoanele responsabile pentru ținerea contabilității și raportarea financiară până la prezentarea și publicarea acestora [1, art. 31].

În afară de situațiile financiare, entitățile mijlocii, mari și de interes public sunt obligate să întocmească și să prezinte anual raportul conducerii [1, art. 23]. În plus, situațiile financiare ale acestor entități sunt supuse auditului obligatoriu [1, art. 32].

Pornind de la prevederile actelor normative în vigoare din Legea contabilității și raportării financiare, situațiile financiare ale entităților care aplică SNC se prezintă în mod obligatoriu proprietarilor (asociaților, acționarilor, fondatorilor, membrilor) și Biroului Național de Statistică în termen de 150 de zile de la ultima zi a perioadei de gestiune [1, art. 33].

CONCLUZII

Noile formate de situații financiare ale entităților economice din Republica Moldova corespund cerințelor Directivei 2013/34/UE și trebuie să fie întocmite pentru perioadele de gestiune începând cu 1 ianuarie 2020. Formatele bilanțului, situației de profit și pierdere și situației modificărilor capitalului propriu au fost integral revizuite, iar formatul situației privind fluxurile de numerar nu a fost modificat semnificativ.

În comparație cu reglementările contabile precedente, în noua redacție acestora sunt prevăzute trei seturi de situații financiare: complete, simplificate și prescurtate. Setul de situații financiare se selectează de către fiecare entitate de sine stătător, în funcție de criteriile de mărime stabilite de legislație [1, art. 4] și necesitățile informaționale ale utilizatorilor. Pentru prima perioadă de gestiune, entitățile nou-create, cu excepția entităților de interes public, pot întocmi situații financiare prescurtate, simplificate sau complete, în funcție de necesitățile informaționale proprii.

Formatul bilanțului este elaborat în baza anexei III (conform structurii orizontale), iar formatul situației de profit și pierdere – în baza anexei VI (conform clasificății cheltuielilor după funcții) la Directiva 2013/34/UE.

Drept bază de elaborare a formatului situației modificărilor capitalului propriu a servit compartimentul „Capital propriu” al bilanțului. Formatele bilanțului și situației de profit și pierdere sunt identice pentru entitățile care întocmesc situații financiare complete sau simplificate.

Spre deosebire de situațiile financiare precedente, care se întocmeau doar în baza datelor conturilor sintetice, noile formate se completează și în baza informațiilor generalizate în subconturi. Totodată, nu există o corelație directă între soldurile conturilor sintetice și subconturilor și indicatorii noilor formate ale situațiilor financiare. Astfel, pentru determinarea valorii contabile a terenurilor sunt necesare informații referitoare la costul de intrare și pierderile din deprecierea terenurilor, cât și informații aferente valorii contabile a drepturilor de utilizare a acestora.

Formatele bilanțului și situației de profit și pierdere prescurtate sunt elaborate în baza compartimentelor formatelor complete ale acestor situații. În situațiile financiare prescurtate nu se reflectă informația privind interesele de participare, părțile afiliate, cheltuielile și veniturile sub formă de dobânzi etc.

Întocmirea și prezentarea de către entitățile autohtone a noilor formate de situații financiare conforme cu prevederile Directivei 2013/34/UE va asigura veridicitatea, credibilitatea indicatorilor, și comparabilitatea acestora la nivel internațional.

BIBLIOGRAFIE

1. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 1-6 din 05.01.2018.
2. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26.06.2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=en>.
3. Standardul Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare”, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr.118/2013. <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>.
4. Ghidul metodologic de întocmire a situațiilor financiare, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr.154/2020. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 360-371 din 25.12.2020.
5. Nedeřița A. 2021. Noile formate de situații financiare: conținutul de bază și interconexiunea cu conturile contabile. În: *Contabilitate și audit*, 2021, nr. 2, p. 84-99; nr. 3, p. 63-76.
6. Недерица А. 2020. Новое Методическое пособие по составлению финансовых отчетов: практические рекомендации по применению. În: *Contabilitate și audit*, 2020, nr. 12, p. 72-76.
7. Недерица А. 2021. Практические рекомендации по составлению сокращенных форм финансовых отчетов за 2020 год. În: *Contabilitate și audit*, 2021, nr. 4, p. 58-71.
8. Țiriulnicova N., Dima M. 2021. Proprietățile analitice ale noilor formate de situații financiare. În:

ISCA 2021

Contabilitate și audit, 2021, nr. 3, p. 88-95; nr. 4, p. 72-79.

9. Recomandările metodice privind implementarea modificărilor la Ordinul ministrului finanțelor nr. 118/2013 – anexă la Ordinul ministrului finanțelor nr. 74/2020. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 153-158 din 26.06.2020.
10. Standardul Național de Contabilitate „Diferențe de curs valutar și de sumă”, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr.118/2013.
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>.
11. Standardul Național de Contabilitate „Cheltuieli”, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr.118/2013.
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=349175>.