https://doi.org/10.52673/18570461.26.2-81.17
CZU: 336:657.15(478)

POZIȚIA FINANCIARĂ A ENTITĂȚII PRIN PRISMA REGLEMENTĂRILOR NAȚIONALE ȘI INTERNAȚIONALE

Doctor în economie, conferențiar universitar **Valentina PANUS**
E-mail: valentina.panus@usm.md
ORCID: https//orcid.org/0009-0000-0621-2096
Doctor în economie, conferențiar universitar **Valentina PALADI**
E-mail: valentina.paladi@usm.md
ORCID: https//orcid.org/0000-0003-0371-4183
Universitatea de Stat din Moldova

© 2026. Drepturile de autor aparțin autorilor. Licență: CC BY 4.0.

THE FINANCIAL POSITION OF THE ENTITY THROUGH THE LENS OF NATIONAL AND INTERNATIONAL REGULATIONS

Summary. The financial position of an entity represents the relationships between the economic resources controlled by the entity and the sources of their financing, and it is presented in the entity's balance sheet—the primary report within the financial statements that must be prepared and presented by economic entities. In local practice, the financial position can be presented in the balance sheet either in accordance with Law No. 287/2017 on Accounting and Financial Reporting and the National Accounting Standards (NAS), or in accordance with the International Financial Reporting Standards (IFRS). Although the national accounting standards were developed based on international ones, there are certain differences in the presentation of the financial position in the balance sheet, the identification of which constituted the purpose of this research. The methodological framework of the research included qualitative research methods (bibliographic analysis and comparative analysis), professional judgment, and the methods of induction and deduction used in formulating conclusions, as well as the authors' own reflections.

Keywords: financial position, balance sheet, advances granted, provisions.

Rezumat. Poziția financiară a entității reprezintă relațiile care se stabilesc între bunurile economice controlate de entitate și sursele de formare a acestora, fiind prezentată în bilanțul entității – principalul raport din cadrul situațiilor financiare întocmite și prezentate obligatoriu de către agenții economici. În practica autohtonă, poziția financiară poate fi prezentată în bilanț atât pe baza Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017 și a Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC), cât și pe baza Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Cu toate că standardele naționale de contabilitate au fost elaborate pe baza celor internaționale la prezentarea poziției financiare în bilanț există unele deosebiri, dezvăluirea cărora a constituit scopul cercetării date. Drept bază metodologică au servit atât metodele calitative de cercetare (analiza bibliografică, analiza comparativă), raționamentul profesional, metodele inducției și deducției la formularea concluziilor, cât și reflecțiile proprii ale autorilor.

Cuvinte-cheie: poziția financiară, bilanț, avansuri acordate, provizioane.

INTRODUCERE

Activitatea economică a oricărei entități este reflectată în situațiile financiare, documente care conțin informații privind poziția financiară, performanța financiară și alte date aferente activității desfășurate pentru o perioadă de gestiune. Poziția financiară se caracterizează prin relația dintre activele, capitalul propriu și datoriile prezentate în bilanț. De modul de prezentare a acestor elemente în bilanț depinde calitatea informației utilizate la aprecierea poziției financiare a entității.

În prezent, entitățile autohtone, în conformitate cu prevederile art. 21 din Legea contabilității și raportării financiare nr. 287/2017 „în funcție de categoria entității și necesitățile informaționale ale acestora" [1], pot prezenta poziția financiară în bilanț atât pe baza prevederilor stipulate în actul normativ menționat și în Standardele Naționale de Contabilitate (SNC), cât și a celor stipulate în Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

O analiză minuțioasă a conținutului acestor acte normative permite constatarea faptului că, referitor la modul de prezentare a poziției financiare în bilanț în conformitate cu normele menționate există unele divergențe, ceea ce face ca informația aferentă poziției financiare reflectată în bilanțul entității să difere de la caz la caz.

În articolul de față este prezentată o analiză comparativă a reglementărilor prevăzute în SNC, a celor stipulate în Directiva 2013/34/UE, precum și în IFRS aferente modului de prezentare a informațiilor privind poziția financiară în bilanț. Această analiză permite elucidarea unor divergențe existente în prezentarea informației și recomandarea unor măsuri de soluționare a acestora.

METODOLOGIA CERCETĂRII

Din punct de vedere metodologic, cercetarea de față se bazează pe o analiză detaliată a normelor naționale și internaționale în vigoare din domeniu, precum și a literaturii de specialitate. Investigația a fost realizată prin prisma aplicării următoarelor metode științifice: analiza documentară și analiza comparativă, pentru studierea surselor bibliografice și a reglementărilor autohtone și internaționale din domeniu, inducția, deducția și raționamentul profesional pentru formularea concluziilor, precum și reflecțiile și ideile proprii ale autorilor.

REZULTATE OBȚINUTE ȘI DISCUȚII

În practica autohtonă, conform pct. 8 din SNC „Prezentarea situațiilor financiare", un set complet de situații financiare cuprinde „*bilanțul*, situația de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de numerar și nota explicativă" [2]. În practica internațională, acest set, conform pct. 10 din IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare", cuprinde: „*situația poziției financiare la finalul perioadei*, situația profitului sau pierderii și altor elemente ale rezultatului global pe perioadă, situația modificărilor capitalurilor proprii pe perioadă, situația fluxurilor de trezorerie pe perioadă și note cuprinzând politicile contabile semnificative și alte informații explicative" [3].

Din cele menționate putem conchide că documentul principal care reflectă poziția financiară a entității la o dată concretă este bilanțul (sau situația poziției financiare la finalul perioadei).

În literatura de specialitate există diferite opinii privind definirea noțiunii de bilanț și a poziției financiare. Astfel, în opinia autorilor N. Tabară, E. Horomnea și C. Toma, „în calitatea de document contabil de sinteză, bilanțul prezintă activul și pasivul unității patrimoniale la închiderea exercițiului, precum și în celelalte momente când se încheie, potrivit dispozițiilor legale" [4, p. 71].

În opinia autorilor N. Balteș și A-T. Ciuhureanu, „bilanțul sau situația activelor, datoriilor și capitalurilor proprii reprezintă principalul document contabil de sinteză prin care se prezintă elementele direct legate de evaluarea poziției financiare, respectiv activele, datoriile și capitalurile proprii" [5].

În lucrarea sa *Diagnosticul poziției financiare a entității. Studiu comparativ România versus Republica Moldova*, B.C. Gomoi susține că „poziția financiară este o sursă de informații valoroasă pentru determinarea condițiilor în care o companie își desfășoară activitatea și crește în timp, fiind totodată un instrument fundamental pentru adoptarea deciziilor economico-financiare la nivelul conducerii entității" [6].

Conform pct. 5 din SNC „Prezentarea situațiilor financiare", poziția financiară reprezintă „relația dintre activele, capitalul propriu și datoriile entității prezentate în bilanț/bilanțul prescurtat" [2].

Astfel, putem deduce că bilanțul este principalul document contabil de sinteză în care se prezintă poziția financiară a entității la o dată concretă. Este de menționat că relațiile dintre activele, capitalul propriu și datoriile entității, reflectate în bilanț sau în situația poziției financiare la finalul perioadei, depind de modalitatea de prezentare a informației aferente acestora în documentele respective. În Tabelul 1 este prezentată structura comparativă a bilanțului și a situației poziției financiare, elaborată în conformitate cu reglementările internaționale și naționale.

Din informația prezentată în Tabelul 1 se observă că reglementările naționale și cele internaționale prevăd în mod diferit structura bilanțului/situației poziției financiare. În particular, dacă actele normative autohtone, inclusiv SNC „Prezentarea situațiilor financiare", prevăd un format tipizat al bilanțului, în cadrul căruia activele sunt prezentate „în ordinea creșterii lichidității acestora, iar pasivele – în baza creșterii exigibilității" [2, pct. 21, pct. 26], cele internaționale, inclusiv IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare", nu prescriu ordinea sau formatul în care o entitate prezintă elementele în situația poziției financiare. Acest standard, la pct. 54, „prezintă doar o listă a elementelor care sunt suficient de diferite ca natură sau funcție încât merită o prezentare distinctă în situația poziției financiare" [3, pct. 57]. Totuși, pct. 58 al prezentului standard prevede că „o entitate va elabora raționamentul cu privire la prezentarea elementelor în mod distinct pe baza evaluării: (a) naturii și lichidității activelor; (b) funcției activelor în cadrul entității; și (c) valorilor, naturii și scadenței datoriilor" [3].

Tabel 4

Structura bilanțului și a situației poziției financiare la finalul perioadei de gestiune în conformitate cu reglementările internaționale și naționale

Bilanțul în România conform Reglementărilor contabile [7, pct. 132]	**Bilanțul conform Directivei 2013/34/ UE, [8, Anexa IV]**	**Situația poziției financiare la finalul perioadei conform IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare" [3, p. 54]**	**Bilanțul autohton conform SNC „Prezentarea situațiilor financiare" [2, Anexa I]**
1	2	3	4
A. Active imobilizate I. Imobilizări necorporale 1. Cheltuieli de constituire 2. Cheltuieli de dezvoltare 3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare 4. Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale 5. Fondul comercial 6. Avansuri II. Imobilizări corporale 1. Terenuri și construcții 2. Instalații tehnice și mașini 3. Alte instalații, utilaje și mobilier 4. Investiții imobiliare 5. Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale 6. Active biologice productive 7. Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție III. Imobilizări financiare Acțiuni deținute la entitățile afiliate 2. Împrumuturi acordate entităților afiliate 3. Interese de participare 4. Împrumuturi acordate entităților de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare 5. Investiții deținute ca imobilizări 6. Alte împrumuturi B. Active circulante I. Stocuri 1. Materii prime și materiale consumabile 2. Producția în curs de execuție 3. Produse finite și mărfuri 4. Avansuri	A. Capital subscris nevărsat B. Cheltuieli de constituire C. Active fixe I. Imobilizări necorporale 1. Cheltuieli de dezvoltare, în măsura în care dreptul intern permite înregistrarea lor ca elemente de active 2. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare, 3. Fond comercial 4. Avansuri II. Active tangibile 1. Terenuri și construcții 2. Instalații tehnice și mașini 3. Alte instalații, utilaje și mobilier 4. Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție III. Active financiare 1. Acțiuni deținute la întreprinderile afiliate 2. Împrumuturi acordate întreprinderilor afiliate 3. Interese de participare 4. Împrumuturi acordate întreprinderilor de care întreprinderea este legată în virtutea intereselor de participare 5. Investiții deținute ca imobilizări 6. Alte împrumuturi D. Active circulante I. Stocuri 1. Materii prime și materiale consumabile 2. Producție în curs de execuție 3. Produse finite și mărfuri 4. Avansuri II. Creanțe 1. Creanțe comerciale 2. Sume de încasatde la întreprinderile afiliate 3. Sume de încasat de la întreprinderile de care întreprinderea este legată în virtutea intereselor de participare 4. Alte creanțe	Imobilizări corporale Investiții imobiliare Imobilizări necorporale Active financiare (excluzând valorile de la literele (e), (h) și (i)) Investiții contabilizate prin metoda punerii în echivalență Activele biologice care intră sub incidența IAS 41 „Agricultura" Stocuri Creanțe comerciale și similare Numerar și echivalente de numerar Totalul activelor clasificate drept deținute în vederea vânzării și al activelor incluse în grupurile destinate cedării clasificate drept deținute în vederea vânzării în onformitate cu IFRS 5 „Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte" Datorii comerciale și similare Provizioane Datorii financiare (excluzând valorile de la literele (k) și (l))	A. Active imobilizate I. Imobilizări necorporale 1. Imobilizări necorporale în curs de execuție 2. Imobilizări necorporale în exploatare, total, din care: 2.1. concesiuni, licențe și mărci 2.2. drepturi de autor și titluri de protecție 2.3. programe informatice 2.4. alte imobilizări necorporale 3. Fond comercial 4. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale II. Imobilizări corporale 1. Imobilizări corporale în curs de execuție 2. Terenuri 3. Mijloace fixe 4. Resurse minerale 5. Active biologice imobilizate 6. Investiții imobiliare 7. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale III. Investiții financiare pe termen lung 1. Investițiile financiare în părți neafiliate 2. Investițiile financiare în părți afiliate, total, din care: 2.1. acțiuni și cote de participație deținute în părțile afiliate 2.2. împrumuturi acordate părților afiliate; 2.3. împrumuturi acordate aferente intereselor de participare 2.4. alte investiții financiare IV. Creanțe pe termen lung și alte active imobilizate 1. Creanțe comerciale pe termen lung 2. Creanțe ale părților afiliate pe termen lung, inclusiv: creanțe aferente intereselor de participare 3. Alte creanțe pe termen lung 4. Cheltuieli anticipate pe termen lung 5. Alte active imobilizate

II. Creanţe 1. Creanţe comerciale 2. Sume de încasat de la entităţile afiliate 3. Sume de încasat de la entităţile de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare 4. Alte creanţe 5. Capital subscris şi nevărsat III. Investiţii pe termen scurt 1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate 2. Alte investiţii pe termen scurt IV. Casa şi conturi la bănci C. Cheltuieli în avans D. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an 1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertibile 2. Sume datorate instituţiilor de credit 3. Avansuri încasate în contul comenzilor 4. Datorii comerciale furnizori 5. Efecte de comerţ de plătit 6. Sume datorate entităţilor afiliate 7. Sume datorate entităţilor de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare 8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale şi datoriile privind asigurările sociale E. Active circulante nete/datorii curente nete F. Total active minus datorii curente G. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an 1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertibile 2. Sume datorate instituţiilor de credit	5. Capital subscris a cărui plată a fost solicitată, dar nevărsat 6. Cheltuieli înregistrate în avans şi venituri angajate III. Investiții 1. Acțiuni deținute la întreprinderile afiliate 2. Acțiuni sau părți sociale proprii 3. Alte investiții IV. Casa și conturi la bănci E. Cheltuieli înregistrate în avans și venituri angajate F. Datorii 1.Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni 2. Sume datorate instituțiilor de credit 3. Avansuri încasate pentru comenzi, în măsura în care nu sunt prezentate separat ca deduceri din stocuri. 4. Datorii comerciale 5. Efecte de comerț de plătit 6. Sume datorate întreprinderilor afiliate 7. Sume datorate întreprinderilor de care întreprinderea este legată în virtutea intereselor de participare 8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările 9. Venituri înregistrate în avans și datorii angajate (dacă dreptul intern nu prevede prezentarea acestora la C 9„Datorii”) G. Active circulante nete/ datorii curente nete H. Total active minus datoriile curente I. Datorii: sume care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an 1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, cu prezentarea separată a împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni convertite	Datorii și creanțe privind impozitul curent, așa cum sunt definite în IAS 12 „Impozitul pe profit” Datorii privind impozitul amânat și creanțe privind impozitul amânat, așa cum sunt definite în IAS 12 Datorii incluse în grupurile destinate cedării clasificate drept deținute în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5 Interese care nu controlează, prezentate în cadrul capitalurilor proprii Capital emis Rezerve atribuibile proprietarilor societăţii-mamă	B. Active circulante I. Stocuri 1. Materiale şi obiecte de mică valoare şi scurtă durată 2. Active biologice circulante 3. Producţia în curs de execuţie 4. Produse şi mărfuri 5. Avansuri acordate pentru stocuri II. Creanțe curente și alte active circulante 1. Creanţe comerciale curente 2. Creanţe ale părţilor afiliate curente, inclusiv: creanțe aferente intereselor de participare 3. Creanţe ale bugetului 4. Creanţe ale personalului 5. Alte creanţe curente 6. Cheltuieli anticipate curente 7. Alte active circulante III. Investiţii financiare curente 1. Investiţii financiare curente în părţi neafiliate 2. Investiţii financiare curente în părţi afiliate total din care 2.1. acţiuni şi cote de participaţie deţinute în părţile afiliate 2.2. împrumuturi acordate părților afiliate 2.3. împrumuturi acordate aferente intereselor de participare 2.4. alte investiţii financiare în părţi afiliate IV. Numerar şi documente băneşti C. Capital propriu I. Capital social şi neînregistrat 1. Capital social 2. Capital nevărsat 3. Capital neînregistrat 4. Capital retras 5. Patrimoniul primit de la stat cu drept de proprietate II. Prime de capital III. Rezerve 1. Capital de rezervă 2. Rezerve statutare 3. Alte rezerve IV. Profit (pierdere) 1. Corecţii ale rezultatelor anilor precedenţi 2. Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenţi 3. Profit net (pierdere netă) al perioadei de gestiune 4. Profit utilizat al perioadei de gestiune V. Rezerve din reevaluare VI. Alte elemente de capital propriu

3. Avansuri încasate în contul comenzilor 4. Datorii comerciale – furnizori 5. Efecte de comerţ de plătit 6. Sume datorate entităților afiliate 7. Sume datorate entităţilor de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare 8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale şi datoriile privind asigurările sociale H. Provizioane 1. Provizioane pentru litigii 2. Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor 3. Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare 4. Provizioane pentru impozite 5. Alte provizioane I. Venituri în avans J. Capitaluri proprii I. Capital subscris 1. Capital subscris vărsat 2. Capital subscris nevărsat II. Prime de capital III. Rezerve din reevaluare IV. Rezerve 1. Rezerve legale 2. Rezerve statutare sau contractuale 3. Alte rezerve V. Profitul sau pierderea reportat(ă) VI. Profitul sau pierderea exercițiului financiar	2. Sume datorate instituţiilor de credit 3. Avansuri încasate pentru comenzi, în măsura în care nu sunt prezentate separat ca deduceri din stocuri 4. Datorii comerciale – furnizori 5. Efecte de comerţ de plătit 6. Sume datorate întreprinderilor afiliate 7. Sume datorate întreprinderilor de care întreprinderea este legată în virtutea intereselor de participare 8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale 9. Venituri înregistrate în avans și datori angajate J. Provizioane 1. Provizioane pentru pensii și obligații 2. Provizioane pentru impozite 3. Alte provizioane K. Venituri înregistrate în avans și datorii angajate L. Capital și rezerve I. Capital subscris II. Prime de emisiune III. Rezerva din reevaluare IV. Rezerve 1. Rezerva legală 2. Rezerva pentru acțiuni sau părți sociale proprii 3. Rezerve statutare 4. Alte rezerve V. Profitul sau pierderea reportat(ă) VI. Profitul sau pierderea exercițiului financiar		D. Datorii pe termen lung 1. Credite bancare pe termen lung 2. Împrumuturi pe termen lung din care 2.1. împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, inclusiv: împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni convertibile 2.2. alte împrumuturi pe termen lung 3. Datorii comerciale pe termen lung 4. Datorii faţă de părţile afiliate pe termen lung, inclusiv: datorii aferente intereselor de participare 5. Avansuri primite pe termen lung 6. Venituri anticipate pe termen lung 7. Alte datorii pe termen lung E. Datorii curente 1. Credite bancare pe termen scurt 2. Împrumuturi pe termen scurt, total din care: 2.1. împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, inclusiv: împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni convertibile 2.2. alte împrumuturi pe termen scurt 3. Datorii comerciale curente 4. Datorii faţă de părţile afiliate curente, inclusiv: datorii aferente intereselor de participare 5. Avansuri primite curente 6. Datorii faţă de personal 7. Datorii privind asigurările sociale şi medicale 8. Datorii faţă de buget 9. Datorii faţă de proprietari 10. Venituri anticipate curente 11. Alte datorii curente F. Provizioane 1. Provizioane pentru beneficiile angajaţilor 2. Provizioane pentru garanţii acordate cumpărătorilor/clienţilor 3. Provizioane pentru impozite 4. Alte provizioane

Sursa: Elaborat de autori în baza reglementărilor naționale și internaționale [2; 3; 7; 8].

Este de menționat că statele membre ale Uniunii Europene, la întocmirea situațiilor financiare și, respectiv, a bilanțului, trebuie să respecte, după caz, pe lângă prevederile stipulate în Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), și pe cele prescrise de Directiva 2013/34/UE. Aceasta din urmă prevede pentru toate statele membre modul de prezentare a structurii bilanțului, respectiv a poziției financiare, enumerând în Anexele III-IV elementele respective ale acesteia, cu condiția respectării structurii prevăzute. În vederea implementării acestora, unele țări din UE elaborează acte normative naționale, pe baza cărora se ține contabilitatea și se întocmesc situațiile financiare. Spre exemplu, în România a fost elaborat și aprobat prin Ordinul nr. 1802 din 29 decembrie 2014 documentul „Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate". Conform pct. 132 din acest document „formatul bilanțului întocmit de entitățile prevăzute la pct. 9 alin. (4), precum și de entitățile de interes public, este" [7] cel prezentat în coloana 1 din Tabelul 1.

Analiza comparativă a structurii poziției financiare, așa cum este reflectată în bilanț de reglementările contabile autohtone și internaționale, scoate în evidență o serie de divergențe punctuale, prezentate și analizate în continuare.

Printre divergențele depistate evidențiem modul de prezentare a informației privind „capitalul subscris nevărsat" și a „cheltuielilor de constituire". Astfel, dacă în bilanțul întocmit conform cerințelor prevăzute în Anexele III-IV din Directiva 2013/34 UE [8], informațiile privind „capitalul subscris nevărsat" și „cheltuielile de constituire" sunt prezentate în componența activelor, în secțiunile „A" și „B", în bilanțul întocmit conform prevederilor Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC) regăsim doar informații despre „capitalul nevărsat", prezentat în pasiv ca parte componentă a capitalului propriu. Acesta este prezentat în paranteză ca o datorie a fondatorilor la constituirea entității. Informațiile privind „cheltuielile de constituire" nu sunt recunoscute ca activ, ci se trec pe cheltuieli în Situația de profit și pierdere.

Spre deosebire de bilanțul prevăzut în Directiva UE și cel național, în cel propus de IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare" nu este reflectat modul de prezentare a „capitalului subscris nevărsat" și a „cheltuielilor de constituire". Acest standard prescrie doar ca, în pasiv, să fie prezentat „capitalul emis și rezerve atribuibile proprietarilor societății-mamă" (Tabelul 1, coloana 3). Este de menționat că entitățile care își organizează contabilitatea conform IFRS stabilesc în mod independent ordinea și formatul situației poziției financiare.

O altă divergență depistată ține de prezentarea avansurilor acordate în structura bilanțului. Astfel, conform prevederilor art. 12, alineatul (3) din Directiva 2013/34 UE, „prezentarea activelor ca active imobilizate sau ca active circulante depinde de scopul căruia îi sunt destinate" [8]. Ca urmare a acestei prevederi, avansurile acordate trebuie să fie prezentate în bilanț după destinație, adică în componența imobilizărilor necorporale, a celor corporale și a stocurilor. Drept consecință, structura poziției financiare reflectată în bilanțul întocmit de statele membre, inclusiv de România și Republica Moldova (în calitate de stat candidat pentru aderare), a fost modificată, astfel încât avansurile acordate au fost excluse din componența creanțelor și incluse în structura imobilizărilor necorporale, corporale și a stocurilor. În practica autohtonă, această modificare a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2020 și a dus la apariția unor dificultăți în prezentarea și dezvăluirea informației.

Este de reținut că, atât în SNC „Creanțe și investiții financiare", cât și în IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare", avansurile acordate sunt prevăzute ca parte componentă a creanțelor. În particular, în pct. 16 din SNC „Creanțe și investiții financiare" [9], se stipulează că în componența creanțelor se includ următoarele grupe:

1) creanțe comerciale;
2) ***avansuri acordate;***
3) creanțe ale bugetului;
4) creanțe ale personalului;
5) alte creanțe.

La nivel internațional, includerea avansurilor acordate în componența creanțelor este prevăzută la pct. 78, lit.(b) din IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare", în care se stipulează că „creanțele sunt dezagregate în creanțe de la clienți comerciali, creanțe de la părți afiliate, ***plăți efectuate în avans*** și alte sume" [3].

Totodată, deși SNC „Creanțe și investiții financiare", la pct. 24, prevede ca în componența avansurilor acordate pe termen lung și curente să se evidențieze acelea „acordate pentru imobilizări necorporale și corporale și pentru stocuri care se prezintă în situațiile financiare, respectiv, în componența activelor imobilizate și circulante indiferent de termenul de achitare a avansurilor" [9], în standardele internaționale de contabilitate astfel de prevederi lipsesc. În cadrul IFRS, putem găsi stipulări doar referitoare la dezvăluirea informației despre avansurile acordate în notele explicative.

Ținând cont că în notele explicative la situațiile financiare întocmite conform reglementărilor naționale trebuie să fie dezvăluită informația solicitată de fiecare standard, rezultă că, potrivit SNC „Creanțe și investiții financiare", entitățile sunt obligate să dezvă-

luie informații despre valoarea avansurilor acordate ca parte componentă a creanțelor. Totuși, deoarece în bilanț, avansurile acordate nu sunt incluse în grupa creanțelor, ci în structura imobilizărilor necorporale, corporale și a stocurilor, reiese că valoarea contabilă a creanțelor prezentată în nota explicativă nu va corespunde cu valoarea contabilă nominală a creanțelor reflectată în bilanț, diferența fiind constituită din valoarea avansurilor acordate.

Avansurile acordate, incluse în componența imobilizărilor necorporale, corporale și a stocurilor, duc frecvent în practică la apariția unor particularități în prezentarea informației financiar-contabile în bilanț și, respectiv, în analiza poziției financiare a entității. Printre aceste aspecte specifice putem evidenția:

- Dacă imobilizările necorporale, corporale și stocurile sunt prezentate în bilanț fără taxa pe valoare adăugată (TVA), atunci avansurile acordate, incluse în componența acestor active, sunt reflectate cu TVA. Ca urmare, valoarea atât a imobilizărilor necorporale și corporale, cât și a stocurilor, reflectată în bilanț la finele perioadei de gestiune, este supraevaluată cu valoarea TVA, fiind astfel eronată;
- Avansurile pot fi acordate aceluiași furnizor atât pentru procurarea imobilizarilor necorporale sau corporale, cât și a stocurilor. În acest caz, apare întrebarea: avansul acordat în componența cărui activ va fi inclus?;
- Avansurile pot fi acordate părților afiliate. Dat fiind faptul că acestea sunt incluse în bilanț în componența stocurilor și/sau a imobilizărilor necorporale și/sau a celor corporale, devine practic imposibilă evidențierea distinctă a valorii avansurilor acordate părților afiliate, inclusiv în ceea ce privește interesele de participare. Reamintim că, până la modificările operate în bilanț, avansurile acordate părților afiliate erau incluse în componența creanțelor, fiind evidențiate pe un rând distinct.

În vederea soluționării acestor dificultăți practice, recomandăm ca entitatea să țină evidența avansurilor acordate separat, în funcție de destinația acestora (imobilizări necorporale, imobilizări corporale sau stocuri), iar în cazul avansurilor acordate părților afiliate – separat, pe fiecare persoană afiliată în parte – pentru a putea utiliza ulterior această informație în prezentarea corectă a avansurilor.

Acestea sunt doar unele dintre particularitățile specifice întâlnite în practică legate de prezentarea informației aferente avansurilor acordate. De regulă, în practică pot apărea și alte situații.

O altă divergență evidențiată în cadrul comparării conținutului bilanțului întocmit în conformitate cu cerințele normelor autohtone și ale celor din Directiva 2013/34 UE cu cerințele prevăzute în IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare" ține de modul de prezentare a provizioanelor. Astfel, conform prevederilor normelor europene și ale celor naționale (ca urmare a armonizării acestora la cerințele europene) provizioanele – atât pe termen lung, cât și curente – sunt prezentate în bilanț într-un capitol separat, fără să se țină cont de termenul de scadență a acestora. În schimb, în practica internațională, conform prevederilor IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare", provizioanele sunt incluse în componența datoriilor.

Separarea provizioanelor într-un capitol distinct în bilanțul național contrazice cerința normelor contabile autohtone de a prezenta activele în bilanț „în ordinea creșterii lichidității acestora, iar datoriile în baza creșterii exigibilității" [2, pct. 21], precum și structura bilanțului autohton. În conformitate cu această cerință, provizioanele pe termen lung ar fi trebuit să fie incluse în componența datoriilor pe termen lung, iar cele curente – în componența datoriilor curente; în caz contrar, nu se respectă cerința de a prezenta datoriile după creșterea termenului de scadență. În opinia noastră, includerea provizioanelor atât pe termen lung, cât și a celor curente într-un singur capitol în bilanț impune necesitatea ajustării cerințelor de prezentare a elementelor de pasiv. Reamintim că anterior, până la modificările intrate în vigoare la 1 ianuarie 2020, provizioanele erau parte componentă a datoriilor pe termen lung și a celor curente.

În prezentul articol au fost analizate doar unele diferențe aferente modului de prezentare a elementelor poziției financiare în bilanț, întocmit conform reglementărilor autohtone și ale celor internaționale. De regulă, astfel de deficiențe apar odată cu armonizarea actelor normative autohtone cu cele prevăzute în Directiva UE, aceasta având un concept diferit de cel prevăzut în Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Modificările ulterioare, care vor fi efectuate în domeniul ajustării actelor normative autohtone la cele europene și internaționale, ar trebui să țină cont de deficiențele menționate în articol și să contribuie la soluționarea celor deja existente. În opinia noastră, unele dintre diferențele menționate pot fi diminuate prin dezvăluirea detaliată a informațiilor în notele explicative, în timp ce altele se vor elimina treptat, pe măsura procesului de ajustare și armonizare a reglementărilor autohtone la cerințele europene și internaționale.

CONCLUZII

Poziția financiară a entității reflectă starea patrimonială și a surselor de finanțare a acesteia. Structura poziției financiare și modul de prezentare influențează

esențial calitatea informației ilustrate în componența acesteia. Cu toate că la baza elaborării actelor normative autohtone stau cele internaționale, inclusiv europene, în prezentarea informației există unele divergențe, cum ar fi modul de prezentare a avansurilor acordate, ceea ce duce la apariția unor deficiențe în analiza poziției financiare a entității.

Practica demonstrează că entitățile care efectuează, pe parcursul perioadei de gestiune, tranzacții privind achiziționarea în avans a stocurilor, imobilizărilor corporale și necorporale, în relațiile cu numeroși furnizori, în diferite valute, în condiții contractuale variate sau cu părți afiliate, întâmpină dificultăți în recunoașterea, prezentarea și dezvăluirea informațiilor referitoare la avansurile acordate. Pentru îmbunătățirea calității informațiilor furnizate, se recomandă organizarea unei evidențe distincte și detaliate a avansurilor acordate, atât la nivelul conturilor sintetice, cât și al celor analitice. Totodată, este necesară implementarea unor proceduri adecvate de monitorizare și gestiune internă a acestora, întrucât numai în aceste condiții poate fi asigurată furnizarea unor informații complete și credibile privind avansurile acordate și, implicit, poziția financiară a entității.

O altă diferență semnificativă între reglementările contabile naționale și cele internaționale vizează prezentarea provizioanelor în bilanț. În reglementările naționale, această abordare este determinată de armonizarea cu prevederile Directivei 2013/34/UE, care prevede prezentarea provizioanelor într-o categorie distinctă. Totuși, separarea provizioanelor de categoria datoriilor conduce la diminuarea coerenței criteriului de clasificare a pasivelor în funcție de exigibilitate, utilizat în structura bilanțului. În acest context, se impune o armonizare mai profundă a cerințelor privind prezentarea elementelor bilanțiere, prin asigurarea convergenței dintre Standardele Naționale de Contabilitate, Standardele Internaționale de Raportare Financiară și prevederile Directivei 2013/34/UE, astfel încât informațiile prezentate să fie mai comparabile, mai coerente și mai utile pentru procesul decizional.

Articol recepționat: 16 aprilie 2026
Articol acceptat: 13 iunie 2026

BIBLIOGRAFIE

1. Legea contabilității și raportării financiare, în: Monitorul Oficial, 05.01.2018, nr. 1-6, art. 22, cu modificările ulterioare prin LP257 din 16.12.2020 (MO nr. 353-357/22.12.2020, art. 288; în vigoare de la 01.01.2021).

2. SNC Prezentarea situațiilor financiare. Ordin nr. 118 din 06.08.2013 privind aprobarea Standardelor Naţionale de Contabilitate, în: Monitorul Oficial, 16.08.2013, nr. 177-181, art. 1224; modificat OMF 73, 10.06.2022, MO 187-193/24.06.2022, art. 720; în vigoare de la 24.06.2022 Standardele publicate în Monitorul Oficial, 22.10.2013, nr. 233-237, art.1534.

3. IAS 1 Prezentarea Situațiilor financiare. [online] https://www.mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-2017-red-book (consultat: 23.03.2026).

4. Tabără, N.; Horomnea, E.; Toma, C. Analiza contabil-financiară. Teorii, concepte, metode și tehnici de valorificare a informației contabil-financiare în procesul decizional. Iași: Tipo Moldova, 2001. 335 p.

5. Balteș, N.; Ciuhureanu A.-T. Contabilitate financiară. Sibiu: Editura Universității „Lucian Blaga", 2015. 370 p.

6. Gomoi, B.C. Diagnosticul poziției financiare a entității. Studiu comparativ România versus Republica Moldova. CECCAR BUSINESS REVIEW. [online] www.ceccarbusinessreview.ro (consultat: 23.03.2026).

7. Ordinul nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate. [online] https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/185932 (consultat: 24.03.2026).

8. Directiva 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, 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. Text cu relevanță pentru SEE. [online] https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/ALL/?uri=celex:32013L0034 (consultat: 22.03.2026).

9. SNC „Creanțe și investiții financiare", Ordin nr. 118 din 06.08.2013 privind aprobarea Standardelor Naţionale de Contabilitate, în: Monitorul Oficial, 16.08.2013, nr. 177-181, art. 1224; modificat OMF 73, 10.06.2022, MO187-193/24.06.2022 art. 720; în vigoare de la 24.06.22 Standardele publicate în Monitorul Oficial, 22.10.2013, nr. 233-237 art. 1534.