

NORMELE GENERALE PRIVIND ELABORAREA POLITICILOR CONTABILE

GENERAL RULES FOR ELABORATION ACCOUNTING POLICIES

CZU: 657.05, 657.1

*FRECĂUȚEANU Alexandru¹, COJOCARI Vadim², CHIȘLARU Angela³**^{1,2,3} Universitatea Agrară de Stat din Moldova, Republica Moldova**^{1,2,3} E-mail: vadim_cojocari@mail.ru*

Abstract: *In accordance with the Law on Accounting and Financial Reporting, each enterprise is obliged to develop, approve and apply its accounting policies, which must comply with the applicable national accounting standards and the general accounting plan. This process involves following a number of general rules. However, the difficulties that arise when choosing an alternative accounting variant, the discrepancy between the legal acts of accounting in terms of the basic principles and qualitative characteristics of information established under the influence of accounting policies and provided for the preparation of financial statements, in practice can lead to violation of accounting and tax norms.*

Keywords: Accounting Policies, Alternative variants, Basic principles, Qualitative characteristics.

JEL Classification: M 41

Introducere

Potrivit articolului 18 alineatul (3) litera b) din Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15 decembrie 2017 fiecare entitate (inclusiv gospodăriile agricole) este obligată să elaboreze, să aprobe și să aplice politicile sale contabile care, pe de o parte, trebuie să fie conforme actualelor Standarde Naționale de Contabilitate, Planului general de conturi contabile și altor acte normative emise de Ministerul Finanțelor, iar pe de altă parte, urmează să reflecte în mod adecvat particularitățile funcționării acesteia. Acest proces presupune respectarea unui șir de norme generale. Însă dificultățile întâmpinate la selectarea unei variante alternative de evidență, discordanța dintre actele juridice contabile în partea ce ține de principiile de bază și caracteristicile calitative ale informațiilor stabilite sub influența politicilor contabile și furnizate pentru întocmirea situațiilor financiare poate să se soldeze în practică cu încălcări ale normelor contabile și fiscale. La efectuarea studiului dat drept surse de inspirație și puncte de reper au servit următoarele acte juridice: Legea contabilității și raportării financiare [1], SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” [2], SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [3] și IAS 8 „Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori” [4]. De asemenea s-a ținut cont de opiniile unor savanți în domeniu și contabili practicieni. Totodată la expunerea elaborărilor proprii preferință s-a acordat metodei descriptive cu aplicarea elementelor de comparație, analiză și deducție.

Conținut de bază

La elaborarea politicilor contabile gospodăriile agricole (deopotrivă cu orice alți subiecți economici) urmează să se conducă de un șir de norme generale care sunt expuse în continuare:

1. Politicile contabile se elaborează de către fiecare entitate de sine stătător și se aprobă pentru fiecare perioadă de gestiune (de exemplu, 2019, 2020 etc.) de către persoana care este responsabilă pentru ținerea contabilității și raportarea financiară. De exemplu, în societățile cu răspundere limitată acesta este administratorul, iar în gospodăriile țărănești (de fermier) – fondatorul. Aceleași persoane (administratorul, fondatorul etc.) conform articolului 18 alineatul (3) litera b) din Legea contabilității și raportării financiare [1] sunt obligate să asigure totodată elaborarea, aprobarea și

aplicarea politicilor contabile. În cazul dat prin sintagma „să asigure” se subînțelege faptul că ele urmează să organizeze, să prezideze și să monitorizeze elaborarea proiectului acestui act normativ intern. Iar executanți nemijlociți sau intermediari ai procesului dat pot fi orice persoane fizice sau juridice inițiate în domeniu (de exemplu, serviciul de contabilitate al întreprinderii; o comisie specială formată din contabilul-șef, finansistul și juristul entității; o firmă de consulting (audit); un titular al patentei de întreprinzător la genul de activitate „Predarea și meditarea diferitor discipline cu excepția muzicii, coregrafiei și artelor plastice” etc.).

Aprobarea politicilor contabile (și, bineînțeles, elaborarea acestora) pentru anul următor (de exemplu, 2020) trebuie efectuată până la sfârșitul anului precedent (de exemplu, 2019). Pe de altă parte, dacă întreprinderea nou-creată a primit certificat de înregistrare de stat în cursul anului (iar așa ceva are loc destul de frecvent), atunci politicile contabile trebuie elaborate și aprobate până la prezentarea situațiilor financiare pentru prima perioadă de gestiune (sau pentru primul an de activitate).

De asemenea este important de menționat că conducătorul sau fondatorul întreprinderii nu are dreptul ca în baza unui ordin sau unei dispoziții să-l oblige pe cineva (de exemplu, pe contabilul-șef sau directorul financiar) să devină responsabil pentru ținerea contabilității și raportarea financiară (inclusiv elaborarea și aprobarea politicilor contabile), întrucât asemenea acțiune contravine legislației în vigoare. Dar, cu părere de rău, astfel de tentative încă mai au loc (mai cu seamă, în sectorul agrar), fiind condiționate, pe de o parte, de ignorarea rolului contabilității de către unii conducători și necunoașterea totală a posibilităților enorme ale acesteia (inclusiv în domeniul asigurării unui management eficient), iar pe de altă parte, de tendința unor manageri de a se distanța cu orice preț de la abuzurile comise la înregistrarea faptelor economice, precum și de la încălcările fiscale depistate de organele de control. Și aceasta în pofida faptului că inițiatori și inspiratori nemijlociți ai unor astfel de abuzuri și încălcări sunt, de regulă, anume conducătorii întreprinderilor (ei fiind de multe ori și proprietarii entităților în cauză);

2. Pentru aprobarea politicilor contabile conducătorul întreprinderii emite în mod obligatoriu un ordin sau o dispoziție. Numărul și data acestui act managerial se indică pe foaia de titlu a politicilor contabile (sus, în partea dreaptă). Fără emiterea unui astfel de document politicile contabile ca act normativ de uz intern își pierd orice putere juridică și nu pot servi ca bază pentru argumentarea acțiunilor săvârșite de către serviciul de contabilitate. Ca urmare, entitatea devine extrem de vulnerabilă, mai întâi de toate, în aspect fiscal, întrucât în procesul controalelor efectuate de către funcționarii Serviciului Fiscal de Stat oricând poate fi contestată legitimitatea documentelor primare elaborate pe teren sau mărimea costului planificat unitar (ajustat la data raportării la cost efectiv) acceptat pentru evaluarea produselor recoltate, sporului greutateii și/sau activelor biologice adiționale obținute.

De menționat că la întreprinderile nou-create prevederile politicilor contabile se aplică din momentul înregistrării de stat a acestora. În toate celelalte cazuri (adică la întreprinderile în funcțiune care activează mai mult de o perioadă de gestiune) prevederile în cauză sunt obligatorii pentru aplicare începând cu prima zi a perioadei de gestiune care succedă perioada aprobării politicilor contabile;

3. Drept bază pentru elaborarea politicilor contabile servesc acele părți (componente) ale sistemului de reglementare juridică a contabilității în Republica Moldova care prevăd variante alternative de recunoaștere, evaluare și contabilizare a elementelor contabile. De menționat că prin sistemul de reglementare juridică a contabilității se subînțelege totalitatea de acte legislative și normative care reglementează ținerea evidenței contabile și întocmirea situațiilor financiare. În cazul dat este vorba despre Legi și Coduri adoptate de Parlament, Hotărâri ale Guvernului, Standarde Naționale de Contabilitate (SNC-uri), Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri), Standarde Internaționale de Contabilitate (IAS-uri), Regulamente, Indicații metodice etc. Astfel, în prezent sunt prevăzute variante alternative (sau

la alegere) pentru calcularea amortizării imobilizărilor necorporale, mijloacelor fixe și activelor biologice imobilizate; pentru evaluarea stocurilor ieșite (cu excepția produselor agricole și activelor biologice circulante); pentru înregistrarea costurilor de reparație a imobilizărilor corporale și activelor primite în leasing operațional care au drept scop menținerea obiectelor în cauză în stare funcțională; pentru recunoașterea veniturilor din prestarea serviciilor; pentru reflectarea cheltuielilor de distribuție (de exemplu, de publicitate, de participare la licitații etc.) suportate până la comercializarea produselor; pentru stabilirea bazelor de repartizare a costurilor indirecte de producție constante și variabile; pentru estimarea produselor agricole obținute de la plantațiile perene tinere; pentru stabilirea nomenclatorului și componentei articolelor de costuri din fitotehnie și zootehnie etc.

Ce-i drept, arealul variantelor alternative prevăzute de sistemul actual de reglementare juridică a contabilității este limitat și nu-i în stare să prevadă toate situațiile discutabile, controversate și confuze care pot să apară la o entitate sau alta în procesul activității economice. De aceea la ivirea unor astfel de situații pentru care nu sunt prevăzute variante alternative de evidență urmează de apelat la alte surse de referință sau de inspirație;

4. Dacă pentru o problemă oarecare nu numai că nu sunt prevăzute variante alternative de evidență, dar o astfel de problemă, în general, nici nu-i abordată (măcar indirect sau parțial) de actualul sistem de reglementare juridică a contabilității, atunci entitatea are dreptul să elaboreze de sine stătător (sau cu ajutorul unor persoane inițiate în domeniu) metoda necesară. În cazul dat este vorba, de exemplu, despre argumentarea unui mod nou de determinare a gradului de valorificare (sau de însușire) a capacității normale de producție în fitotehnie și zootehnie, despre stabilirea nomenclatorului de conturi analitice aferente costurilor de întreținere și exploatare a parcului de mașini și tractoare, despre localizarea costurilor de condiționare a produselor recoltate cu raportare exclusivă a acestora doar la unele obiecte de calculație, despre optimizarea metodei de contabilizare a vacilor primipare și costurilor de îngrijire a acestora în perioada de monitorizare a productivității lactate efective și multe alte aspecte ale contabilității de gestiune sau financiară.

În opinia noastră, la soluționarea problemelor enumerate (deopotrivă cu orice alte probleme care sunt trecute cu vederea de actualul sistem de reglementare juridică a contabilității) și elaborarea autonomă a metodelor absente de o entitate sau alta drept puncte de reper unice și argumentate în aspect metodologic pot servi doar paragrafele 10 și 12 din Standardul Internațional de Contabilitate 8 „Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori” [4]. Esența acestor două paragrafe constă în următoarele:

a) la elaborarea unei politici (metode) contabile absente urmează de utilizat raționamentul profesional;

b) la luarea deciziei în baza raționamentului profesional drept surse de inspirație suplimentare pot servi altă literatură contabilă și practicile acceptate ale ramurii de activitate cu condiția ca acestea nu contravin sistemului existent de reglementare juridică a contabilității. Astfel, în cazul elaborării de către gospodăriile agricole a unor metode de evidență noi aferente unor probleme omise de sistemul de reglementare juridică a contabilității prin noțiunea de altă literatură contabilă se subînțeleg, în primul rând, diverse manuale, monografii și ghiduri din acest domeniu, precum și articole, consultații sau comentarii din revistele practico-științifice „Contabilitate și audit” și „Бухгалтерские и налоговые консультации”. Iar prin sintagma „*practici acceptate ale ramurii de activitate*” se au în vedere performanțele, realizările și dexteritățile acumulate în domeniul contabilității de întreprinderile avansate din sectorul agrar. Prin urmare, la elaborarea unor metode contabile absente aferente unor probleme nereglementate în mod oficial gospodăriile agricole pot să se conducă doar de raționamentul profesional (sau bunul simț), literatură contabilă și experiența altor întreprinderi din ramura dată a economiei naționale. Prevederile celor trei grupuri de surse oficiale enumerate în propoziția a doua din punctul 8 al SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile,

erori și evenimente ulterioare” [2] în cazul dat sunt, pur și simplu, de prisos sau inutile, deoarece ele reprezintă, de fapt, o expunere (dezvăluire) ordinară a conținutului sistemului de reglementare normativă a contabilității despre care se vorbește în prima propoziție din acest punct. Dar întrucât în propoziția dată se menționează expres că sistemul în cauză nu stabilește metodele contabile necesare întreprinderii, este absurd ca în continuare să se recomande ca surse de inspirație pentru elaborarea de sine stătătoare a metodelor absente anume componentele acestui sistem;

5. Procedeele cu o singură modalitate de realizare (adică fără variante alternative) nu se includ în politicile contabile, deoarece acestea sunt unice și obligatorii pentru toate entitățile, indiferent de apartenența ramurală, specializare, dotarea tehnico-materială, calificarea personalului contabil și alte particularități ale unei sau altei întreprinderi. În cazul dat este vorba, de exemplu, despre componența și modul de formare a costului de intrare al activelor imobilizate și stocurilor de origine nebiologică, despre modul de contabilizare a împrumuturilor acordate în natură cu bunuri fungibile, despre contul utilizat pentru evidența veniturilor din subvenții (unii autori propun de folosit cu această ocazie contul veniturilor din vânzări, deși SNC „Prezentarea situațiilor financiare” stipulează cu totul altă soluție – aplicarea exclusivă a contului altor venituri din activitatea operațională), despre modul de reflectare în evidență a diferențelor de curs valutar favorabile și nefavorabile, despre tratamentul contabil al costurilor de producție care nu au generat produse agricole și/sau active biologice adiționale din cauza calamităților naturale (ploi cu grindină, secetă, epizootii etc.), despre începutul și sfârșitul ciclului de producție (sau sezonului agricol) la plantațiile perene pe rod etc.

Prin urmare, în politicile contabile ale oricărei întreprinderi se includ doar acele metode de evidență pentru care sistemul de reglementare juridică a contabilității prevede cel puțin două variante cu aceeași relevanță, precum și procedeele elaborate de sine stătător de către entitate;

6. La selectarea variantei optime din opțiunile stipulate de SNC-urile în vigoare, precum și la elaborarea autonomă a metodelor (procedeele) contabile absente gospodăriile agricole (deopotrivă cu subiecții economici din alte ramuri ale economiei naționale) urmează să se conducă de principiile de bază și caracteristicile calitative ale informațiilor din situațiile financiare prevăzute de Legea contabilității și raportării financiare și SNC-urile în vigoare. Totodată trebuie de menționat că în acest domeniu nu există o armonizare suficientă între prevederile legii nominalizate și cele din SNC „Prezentarea situațiilor financiare” [3]. Astfel, în articolul 6 din Legea contabilității și raportării financiare sunt enumerate zece principii generale pe care trebuie să se bazeze contabilitatea și raportarea financiară: a) continuitatea activității; b) contabilitatea de angajamente; c) permanența metodelor; d) prudența; e) intangibilitatea; f) separarea patrimoniului și datoriilor; g) necompensarea; h) prioritatea conținutului asupra formei; i) evaluarea la cost de intrare; j) importanța relativă. Pe când în punctul 10 din SNC „Prezentarea situațiilor financiare” sunt specificate doar cinci principii de bază potrivit cărora urmează să fie întocmite situațiile financiare: 1) continuitatea activității; 2) contabilitatea de gestiune; 3) separarea patrimoniului și datoriilor; 4) necompensarea; 5) consecvența prezentării.

Din cele relatate mai sus rezultă că primele patru principii din SNC-ul în cauză se regăsesc și în lege, iar cel de-al cincilea principiu, de fapt, coincide după conținut cu principiul permanenței metodelor expus în lege la litera c). Totodată alte cinci principii [enumerare la literele d), e), h) – j)] se conțin numai în actul legislativ în cauză.

Referitor la caracteristicile calitative ale informațiilor din situațiile financiare (care în mare parte se formează sub influența politicilor contabile ale entității) lucrurile sunt de așa natură. În articolul 20 din lege sunt enumerate două caracteristici calitative fundamentale [a) relevanța și b) reprezentarea exactă] și alte patru caracteristici calitative amplificatoare [a) comparabilitatea; b) verificabilitatea; c) oportunitatea și d) inteligibilitatea]. Pe când în punctul 11 din SNC „Prezentarea situațiilor financiare” sunt nominalizate numai patru caracteristici

calitative [1) inteligibilitatea; 2) relevanța; 3) credibilitatea și 4) comparabilitatea] din care primele două și ultima se regăsesc și în lege. Cea de-a treia caracteristică calitativă din SNC-ul în cauză (adică „credibilitatea”) se aseamănă mult după conținut cu caracteristicile „reprezentarea exactă” și „verificabilitatea” din Legea contabilității și raportării financiare. Într-adevăr, pentru ca anumite informații să devină credibile pentru utilizatori (atât interni, cât și externi) este necesar, în primul rând, ca ele să fie complete, imparțiale și lipsite de greșeli, iar în al doilea rând, să existe posibilitatea de a verifica în mod operativ (de exemplu, în baza unor documente, dări de seamă sau calcule speciale) corectitudinea și plenitudinea acestora. În sfârșit, cu privire la caracteristica calitativă „oportunitatea” din lege suntem de părerea că ea este de prisos, întrucât, de fapt, dublează esența caracteristicii „relevanța”, dar cu utilizarea unor expresii mai succinte (mai laconice).

Prin urmare discordanța dintre actele juridice de mai sus în partea ce ține de principiile de bază și caracteristicile calitative ale informațiilor stabilite sub influența politicilor contabile și furnizate pentru întocmirea situațiilor financiare poate să se soldeze în practică (mai cu seamă, pentru contabilii cu o experiență de lucru ne semnificativă și cunoștințe sau dexterități mediocre) cu încălcări (uneori chiar destul de grave) ale normelor contabile și fiscale. De exemplu, ignorarea caracteristicii calitative amplificatoare „verificabilitatea” care este stipulată în lege, dar lipsește în SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, poate să conducă la aceea ca în urma insistenței tendențioase a cantaragiului, șefului de fațăre sau altui gestionar responsabil de derularea procesului de condiționare pe fațăre a recoltei de cereale informația despre scăzământul natural să fie fuzionată cu datele despre deșeurile neutilizabile, iar semnificația inițială și cea finală a gradului de umiditate a cerealelor să nu fie înregistrată¹ în actul de condiționare a produselor vegetale. Ca urmare, dispare posibilitatea de a verifica prin calcul mărimea reală a scăzământului natural și sporesc multiplu premisele pentru excrocherii și delapidări;

7. Pentru fiecare normă din politicile contabile (inclusiv cu caracter organizațional și metodic) este pertinent de indicat actul legislativ sau normativ care a servit drept bază pentru selectarea acesteia. Astfel, dacă în politicile contabile se menționează că contabilitatea se ține de către serviciul de contabilitate (care, printre altele, poate consta doar dintr-o singură persoană), atunci între paranteze se face trimitere la articolul 18 alineatul (5) din Legea contabilității și raportării financiare. Dacă însă ținerea contabilității este încredințată (transmisă) unei firme de consulting (audit) în bază contractuală, atunci trimitere se face din nou la același articol, dar de data aceasta la alineatul (4) litera b).

În cazul metodelor contabile elaborate de sine stătător de către entitate trimitere la anumite acte legislative sau normative, bineînțeles, nu este rost de făcut, întrucât ele nu prevăd nimic ce s-ar putea referi la metodele în cauză. În astfel de situații neordinare referirea poate și trebuie făcută, bunăoară, la raționamentul profesional, normele contabile din trecut (de exemplu, din anii 70-80 ai secolului precedent), experiența performantă a unor întreprinderi autohtone, propunerile argumentate ale autorilor notorii, realizările subiecților economici din străinătate expuse în publicațiile respective etc. Astfel, dacă în politicile contabile ale unei gospodării agricole cu profil zootehnic se prevede ca estimarea animalelor tinere transferate în grupul de vârstă sau tehnologie superior, precum și în cireada (turma) de bază să fie efectuată în conformitate cu costul planificat (ajustat la data raportării la cost efectiv) al unui kilogram (sau chintal) de greutate vie (ceea ce nu este stipulat nici într-un act normativ în vigoare), atunci referire se poate face la publicațiile respective ale autorului acestui ghid, precum și la experiența de evaluare a tineretului animalier acumulată de fostele colhozuri și sovhozuri;

¹ Pe motiv că indicatorul dat nu poate fi determinat la entitate, deși în realitate el poate fi stabilit în mod credibil de către achizitorii angro sau elevatoare.

8. Politicile contabile ale oricărei entități cuprind mai multe elemente care convențional pot fi grupate în trei compartimente principale:

1. Dispoziții generale;
2. Procedee contabile pentru care actele normative prevăd variante alternative;
3. Procedee contabile elaborate de entitate de sine stătător.

Compartimentul 1 „Dispoziții generale” al politicilor contabile se elaborează în baza prevederilor Legii contabilității și raportării financiare, SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” și altor acte legislative sau normative cu caracter general. În acest compartiment se indică aspectele organizaționale și metodice ale contabilității care se referă la:

- organizarea contabilității (cine ține evidența contabilă, abordarea selectată pentru aplicarea politicilor contabile, cui îi revine răspunderea pentru ținerea contabilității și raportarea financiară, modul de ținere a contabilității și de întocmire a situațiilor financiare, metoda de recunoaștere a elementelor contabile, nomenclatorul și modul de aplicare a conturilor contabile etc.);

- documentele primare și registrele contabile (nomenclatorul și formularele acestora elaborate de către entitate de sine stătător, lista persoanelor responsabile de întocmirea și semnarea documentelor primare și registrelor contabile, modul de semnare a documentelor de casă, de plată și aferente decontărilor etc.);

- pragul de semnificație și modul de corectare a erorilor contabile [caracterul (unic sau diferențiat) al acestui prag și modul de determinare a mărimii lui (în expresie absolută sau relativă), varianta selectată de corectare a greșelilor comise și depistate în perioada de gestiune curentă etc.];

- situațiile financiare [tipul acestora (prescurtate, simplificate sau complete), persoana responsabilă de semnarea situațiilor financiare, modul de prezentare a situațiilor în cauză etc.];

- categoria la care se referă entitatea în cauză în conformitate cu criteriile de clasificare din articolul 4 al Legii contabilității și raportării financiare.

Compartimentul 2 „Procedee contabile pentru care actele normative prevăd variante alternative” al politicilor contabile se elaborează în baza actelor normative (în special, al SNC-urilor) care prevăd variante alternative pentru un sector concret de evidență. De fapt, procedura de elaborare se limitează la alegerea unui procedeu optim din cele două sau trei procedee propuse de standard, indicații metodice sau regulament. Este de dorit ca procedeu selectat să fie în prealabil argumentat (inclusiv prin calcule sau exemple din practică) și să se conformeze din plin particularităților de funcționare a întreprinderii și necesităților informaționale ale acesteia. Pentru a facilita identificarea elementelor necesare, informațiile din acest compartiment pot fi grupate pe următoarele subcompartimente:

- a) imobilizări necorporale și corporale;
- b) active biologice imobilizate;
- c) stocuri;
- d) cheltuieli anticipate;
- e) provizioane;
- f) costuri de producție.

În dependență de particularitățile activității întreprinderii (baza tehnico-materială, proporțiile de producție, specializarea, dotarea tehnică a serviciului de contabilitate etc.) numărul și denumirile subcompartimentelor pot fi modificate, precizându-se totodată și elementele constitutive ale acestora.

La rândul său, în subcompartimentul „Imobilizări necorporale și corporale” entitățile indică:

- criteriul de atribuire a imobilizărilor corporale la categoria mijloacelor fixe;
- modalitatea de stabilire a obiectelor de evidență în cazul imobilizărilor complexe care cuprind câteva componente;

- metoda de evaluare ulterioară a imobilizărilor necorporale și corporale;
- metoda de calculare a amortizării imobilizărilor amortizabile;
- momentul când se procedează la inițierea și încetarea calculării amortizării etc.

Subcompartimentul „Active biologice imobilizate” poate reuni următoarele elemente principale:

- modul de evaluare a fructelor, strugurilor și pomușoarelor obținute din plantațiile perene tinere;
- momentul transferării vacilor primipare și scroafelor verificabile în cireada (turma) de bază;
- modul de evaluare a laptelui și produșilor obținuți de la vacile primipare, precum și a purceilor obținuți de la scroafele verificabile;

• contul de gestiune selectat pentru acumularea dobânzilor bancare pasibile capitalizării în cazul înființării unor plantații perene și creării concomitente a unei imobilizări corporale etc. În subcompartimentul „Stocuri”, printre altele, se dezvăluie astfel de aspecte:

- modul de determinare a capacității normale de producție;
- baza de repartizare a costurilor indirecte de producție;
- componența costurilor indirecte de producție variabile și constante;
- metoda de evaluare a stocurilor ieșite;
- procedura de stabilire a producției în curs de execuție la data raportării;
- modul de atribuire la costurile de producție și/sau cheltuielile curente a valorii contabile a obiectelor de mică valoare și scurtă durată care nu depășește o șesime din plafonul stabilit de legislația fiscală etc.

Subcompartimentul „Cheltuieli anticipate” poate să cuprindă informații despre:

- componența cheltuielilor anticipate;
- pragul de semnificație pentru acest tip de cheltuieli (cu condiția că pragul în cauză nu a fost indicat în compartimentul 1 „Dispoziții generale”);
- metoda de decontare a cheltuielilor anticipate curente la costurile de producție și/sau cheltuielile curente etc.

În subcompartimentul „Provizioane” sunt nominalizate următoarele elemente:

- nomenclatorul provizioanelor constituite pentru acoperirea costurilor de producție și/sau cheltuielilor eventuale;
- modul de determinare a mărimii fiecăruia din provizioanele constituite pentru scopurile de mai sus;
- periodicitatea (frecvența) constituirii provizioanelor;
- metoda de constituire a provizionului pentru acoperirea creanțelor comerciale compromise etc.

În sfârșit, în subcompartimentul „Costuri de producție” sunt reglementate mai multe aspecte care se referă la:

- nomenclatorul articolelor de costuri ale activităților de bază și activităților auxiliare;
- bazele de repartizare a diferitor tipuri de costuri comune acumulate în cursul anului în conturi analitice distincte;
- modul de determinare a costului planificat unitar al tuturor tipurilor de produse agricole și active biologice adiționale obținute la întreprindere;
- unitățile de calculație în fitotehnie și zootehnie etc.

Compartimentul 3 „Procedee contabile elaborate de entitate de sine stătător” se include în politicile contabile ale entității în cazul în care actele normative în vigoare nu stabilesc modul de contabilizare a unor fapte economice care au loc la întreprindere. Printre altele, în acest compartiment se stipulează în caz de necesitate:

- criteriile suplimentare de stabilire a obiectelor de evidență a costurilor în fitotehnie și zootehnie;

- modul de evidență analitică a costurilor de întreținere și exploatare a parcului de mașini și tractoare;
- coeficienții stabiliți de entitate pentru recalcularea în produse convenționale a produselor cuplate obținute la recoltarea ierburilor anuale și perene;
- metoda de evaluare a produselor secundare de origine vegetală sau animalieră;
- relația folosită pentru determinarea mărimii absolute a perisabilității naturale a diferitor tipuri de cereale în cazul depistării lipsurilor la efectuarea inventarierii;
- cota procentuală a costurilor apiculturii pasibile raportării la costurile aferente culturilor polenizate;
- metoda de contabilizare a faptelor economice legate de trierea produselor pomilegumicole puse la păstrare îndelungată cu recunoașterea pierderilor din degenerarea produselor pe măsura apariției lor;
- procedura de înregistrare a costurilor aferente condiționării recoltei pe fațăre cu includerea exclusivă a acestora în costul efectiv al produselor de bază și deșeurilor utilizabile etc.

La politicile contabile în mod obligatoriu se anexează un șir de anexe în care sunt prezentate sau dezvăluite:

- speciemenle formularelor de documente primare elaborate de entitate de sine stătător (inclusiv chemate să substituie formularele tipizate ale documentelor primare care au fost aprobate de Ministerul Finanțelor);
- programul de circulație a documentelor în cadrul entității;
- planul de conturi contabile de lucru;
- speciemenle formularelor de registre contabile elaborate de entitate de sine stătător;
- lista persoanelor responsabile pentru întocmirea documentelor primare și completarea registrelor contabile;
- lista persoanelor responsabile pentru semnarea documentelor primare și registrelor contabile;
- lista persoanelor responsabile pentru întocmirea, semnarea și prezentarea dărilor de seamă fiscale și cercetărilor statistice;
- termenele de efectuare a inventarierii elementelor contabile;
- normele de consum al carburanților și lubrifianților, combustibilului solid și gazos, materialului semincer, fertilizanților și altor tipuri de stocuri, după caz;
- limitele (normele) lunare de apariție a deșeurilor și perisabilității naturale;
- normele de parcurs și exploatare a anvelopelor pentru mijloacele de transport auto;
- componența cheltuielilor de distribuire;
- componența cheltuielilor administrative;
- componența altor cheltuieli din activitatea operațională etc.

În ultimul timp aspectelor legate de elaborarea politicilor contabile li se acordă, în fond, o atenție suficientă. Apreciind în mod obiectiv și dezinteresat conținutul publicațiilor existente, se poate constata că în aspect teoretic ele sunt, de fapt, ireproșabile și se conformează integral actelor legislative și normative în vigoare. Cu părere de rău, același lucru nu se poate afirma privitor la utilitatea practică a publicațiilor enumerate, întrucât în ele nu sunt examinate problemele cu care se confruntă în permanență serviciul de contabilitate al unei întreprinderi concrete din orice ramură a economiei naționale. În plus, multe variante (de bază sau admisibile) examinate în publicațiile menționate (ca părți componente ale unor modele de politici contabile sau recomandări metodice privind elaborarea acestora) sunt peste măsură de abstracte și rupte de realitate, subminând prin aceasta relevanța lor și reducând la minimum șansele includerii în politicile contabile ale unei sau altei întreprinderi.

Concluzii

1. Politicile contabile se elaborează de către fiecare entitate de sine stătător și se aprobă pentru fiecare perioadă de gestiune de către persoana care este responsabilă pentru ținerea contabilității și raportarea financiară printr-un ordin sau o dispoziție.
2. Drept bază pentru elaborarea politicilor contabile servesc acele componente ale sistemului de reglementare juridică a contabilității în Republica Moldova care prevăd variante alternative de recunoaștere, evaluare și contabilizare a elementelor contabile.
3. La selectarea variantei optime din opțiunile stipulate de SNC-urile în vigoare, precum și la elaborarea autonomă a metodelor (procedeelor) contabile absente entitățile urmează să se conducă de principiile de bază și caracteristicile calitative ale informațiilor din situațiile financiare prevăzute de Legea contabilității și raportării financiare și SNC-urile în vigoare.
3. Baza informațională pentru elaborarea unor metode absente de ținere a contabilității urmează a fi suplimentată în mod oficial cu diverse publicații (monografii, articole științifice etc.) în măsura în care acestea nu contravin actelor normative în vigoare.

Referințe bibliografice

1. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15 decembrie 2017. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2018, nr. 1-6
2. Standardul Național de Contabilitate „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237
3. Standardul Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare”. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237
4. IAS 8 „Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori”. In: Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) 2007. Chișinău: „Tipogr. Centrală”, 2008. – 736 p. ISBN 978-9975-78-704-8