

ASPECTE NOI PRIVIND REGLEMENTAREA NORMATIVĂ A CONTABILITĂȚII ÎN REPUBLICA MOLDOVA

*Alexandru Nedeșița, prof. univ. dr. hab., ASEM
e-mail: anederita@gmail.com*

Abstract. *In the article are examined the composition and application methods of the main elements of the statutory regulation system of Moldavian entities' accounting which include: accounting law, international financial reporting standards, national accounting standards, methodical indications and the general chart of accounts. The problems of development of accounting policies, recommendations of improvement of the national accounting rules and their connection with international standards are discussed in the article.*

Cuvinte-cheie: *elemente contabile, fapte economice, plan de conturi, politici contabile, reglementare normativă, situații financiare, standarde de contabilitate.*

Reglementarea normativă a contabilității constă în stabilirea anumitor principii, norme și reguli de contabilizare a faptelor economice și de raportare financiară. Această reglementare se efectuează cu ajutorul diferitelor acte (documente) care, în funcție de destinație și statutul juridic, pot fi convențional divizate în patru grupe.

Prima grupă cuprinde actele legislative care, în mod direct și/sau indirect, reglementează modul de ținere a contabilității și de întocmire a situațiilor financiare. La această grupă, se referă Legea contabilității, Codul civil, Codul fiscal, Legea privind societățile pe acțiuni, Legea privind societățile cu răspundere limitată și alte acte legislative.

Grupa a doua include actele normative care stabilesc norme unice și obligații de recunoaștere, evaluare și evidență a anumitor elemente contabile, precum și componența informațiilor ce urmează a fi prezentate în situațiile financiare. La această grupă, se referă Hotărârile Guvernului, Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și Standardele Naționale de Contabilitate (SNC).

Grupa a treia conține reglementările care stabilesc reguli contabile specifice pentru entitățile din diferite ramuri și sectoare ale economiei naționale. Aceste reglementări se elaborează în baza actelor legislative și normative și cuprind: Planul general de conturi contabile, indicațiile metodice, instrucțiunile,

regulamentele și alte acte aprobate de către organele abilitate de legislație (Ministerul Finanțelor, Banca Națională a Moldovei, Serviciul Situațiilor Financiare, Comisia Națională a Pieței Financiare etc.).

Grupa a patra cuprinde documentele de lucru ale entității, care stabilesc procedeele contabile acceptate de către aceasta, precum și alte documente cu caracter organizațional. Aceste documente se elaborează de către entitate de sine stătător în baza actelor din grupele 1–3 și includ: politicile contabile, regulamentele privind controlul și auditul intern, graficul circulației documentelor și alte documente cu caracter intern, care sunt necesare pentru ținerea contabilității, precum și în scopuri de analiză și control.

La aplicarea actelor normative contabile, este necesară luarea în considerare a subordonării ierarhice a acestora. Astfel, actul ierarhic superior poate modifica, completa sau abroga un act inferior. În cazul modificării sau completării actului inferior, modificarea sau completarea au aceeași forță juridică ca și actul modificat sau completat. De exemplu, dacă prevederile SNC contravin Legii contabilității, trebuie aplicate normele stabilite în lege. Totodată, în cazul în care, între două acte cu aceeași forță juridică, apare un conflict de norme ce promovează soluții diferite asupra aceluiași obiect al reglementării, se aplică prevederile actului posterior [2, art. 6].

De menționat că, în ultimii ani, au fost întreprinse un șir de măsuri privind perfecționarea reglementării normative a contabilității entităților autohtone în conformitate cu cerințele economiei de piață și practicile internaționale avansate. Astfel, în anul 2013, au operat modificări semnificative în Legea contabilității. Din 1 ianuarie 2009, pe teritoriul Republicii Moldova, este valabilă versiunea completă a IFRS, iar începând cu 1 ianuarie 2014, au intrat în vigoare noile reglementări contabile naționale, care includ 16 SNC, 2 Indicații metodice și Planul general de conturi contabile. Totodată, reglementarea normativă a contabilității entităților din Republica Moldova nu corespunde integral cerințelor internaționale și nu asigură, în deplină măsură, comparabilitatea, veridicitatea și transparența informațiilor financiare. Situațiile financiare ale entităților se întocmesc conform formularelor tipizate, ceea ce complică obținerea unor informații complete privind situația patrimonială și performanța financiară a diferitelor categorii de entități. De asemenea, în Republica Moldova, nu sunt acceptate IFRS pentru întreprinderile mici și mijlocii (IMM), ceea ce creează dificultăți în atragerea investițiilor străine, obținerea de credite și de promovare a produselor/serviciilor acestor entități pe piețele altor țări. Totodată, IMM-urile au un rol important în economia națională a Republicii Moldova. Astfel, acestea constituie 97,5% din numărul total al agenților economici, angajează 58% din forța de muncă și generează 35% din veniturile totale pe economie [6, p. 6].

În continuare, vom examina caracteristica și problemele aferente aplicării principalelor acte (documente) din fiecare grupă sus-menționată, care includ: Legea contabilității, IFRS, SNC, Planul general de conturi contabile și politicile contabile.

Legea contabilității reprezintă actul legislativ principal care stabilește cadrul juridic, cerințele unice și mecanismul de reglementare a contabilității și raportării financiare în Republica Moldova [1, art. 1]. Această lege se aplică tuturor persoanelor juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, organizațiilor necomerciale, inclusiv instituțiilor publice, notarilor, avocaților, mediatorilor și birourilor înființate de aceștia, executorilor judecătorești, precum și reprezentanțelor și filialelor întreprinderilor (organizațiilor) nerezidente, înregistrate în Republica Moldova, indiferent de domeniul de activitate, tipul de proprietate și forma juridică de organizare. Legea contabilității conține prevederi generale privind: reglementarea și organizarea contabilității; întocmirea, aplicarea și păstrarea documentelor primare și registrelor contabile; modul de ținere a contabilității în instituțiile publice; componența, regulile de întocmire și termenele de prezentare a situațiilor financiare. Sub aspect general, legea nominalizată corespunde normelor contabile internaționale. În același timp, această lege reglementează excesiv unele reguli aferente aplicării documentelor primare, întocmirii registrelor contabile, corectării erorilor etc. Considerăm că aceste reguli trebuie incluse în alte acte normative ierarhic inferioare (de exemplu, în SNC sau în Indicațiile metodice) sau să nu fie reglementate sub aspect normativ. În ultimul caz, regulile sus-menționate vor fi stabilite de către fiecare entitate, de sine stătător, în funcție de particularitățile activității și necesitățile informațional-decizionale proprii.

IFRS reprezintă standarde și interpretări, emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, care devin valabile în Republica Moldova, după acceptarea lor de Guvernul Republicii Moldova [1, art. 3]. Aceste standarde includ nemijlocit IFRS, Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS) și Interpretările elaborate de către Comitetul pentru Interpretarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRIC) sau fostul Comitet Permanent pentru Interpretarea Standardelor (SIC).

Conform situației din 1 ianuarie 2014, pe teritoriul Republicii Moldova, sunt valabile 13 IFRS, 29 IAS, 15 Interpretări IFRIC și 8 Interpretări SIC, care sunt prezentate mai jos:

- **IFRS:** 1 „Adoptarea, pentru prima dată, a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară”, 2 „Plata pe bază de acțiuni”, 3 „Combinări de întreprinderi”, 4 „Contracte de asigurare”, 5 „Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte”, 6 „Explorarea și evaluarea resurselor minerale”, 7 „Instrumente financiare: informații de furnizat”, 8 „Segmente de activitate”, 9 „Instrumente financiare”, IFRS 10 „Situatii financiare consolidate”, 11 „Angajamente comune”, 12 „Prezentarea intereselor existente în alte entități” și 13 „Evaluarea la valoarea justă”;
- **IAS:** 1 „Prezentarea situațiilor financiare”, 2 „Stocuri”, 7 „Situatia fluxurilor de trezorerie”, 8 „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori”, 10 „Evenimente ulterioare perioadei de raportare”, 11 „Contracte de construcție”, 12 „Impozitul pe profit”, 16 „Imobilizări corporale”, 17 „Contracte de leasing”, 18 „Venituri”, 19 „Beneficiile angajaților”, 20 „Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală”, 21 „Efectele variației cursurilor de schimb valutar”, 23 „Costurile îndatorării”, 24 „Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate”, 26 „Contabilizarea și raportarea planurilor de pensii”, 27 „Situatii financiare individuale”, 28 „Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație”, 29 „Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste”, 32 „Instrumente financiare: prezentare”, 33 „Rezultatul pe acțiune”, 34 „Raportarea financiară interimară”, 36 „Deprecierea activelor”, 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente”, 38 „Imobilizări necorporale”, 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare”, 40 „Investiții imobiliare” și 41 „Agricultura”;
- **IFRIC:** 1 „Modificări ale datoriilor existente din dezafectare, restaurare și de natură similară”, 2 „Acțiunile membrilor în entități de tip cooperatist și instrumente similare”, 4 „Determinarea măsurii în care un angajament conține un contract de leasing”, 5 „Drepturi la interese din fonduri de dezafectare, de restaurare și de reabilitare a mediului”, 6 „Datorii care decurg din participarea pe o piață specifică – Deșeuri ale echipamentelor electrice și electronice”, 7 „Aplicarea metodei retratării conform IAS 29 Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste”, 10 „Raportarea financiară interimară și deprecierea”, 12 „Angajamente de concesiune a serviciilor”, 13 „Programe de fidelizare a clienților”, 14 „Limita unui activ privind beneficiul determinat, dispozițiile minime de finanțare și interacțiunea lor”, 15 „Acorduri privind construcția proprietăților imobiliare”, 16 „Acoperirea împotriva riscurilor a unei investiții nete într-o operațiune din străinătate”, 17 „Distribuirea de active nemonetare către proprietari”, 18 „Transferul de active de la clienți”, 19 „Stingerea datoriilor financiare cu instrumente de capitaluri proprii” și 20 „Costuri de copertă în etapa de producție a unei mine de suprafață”;
- **SIC:** 7 „Introducerea monedei euro”, 10 „Asistența guvernamentală – Absența corelațiilor specifice activităților de exploatare”, 15 „Leasing operațional – Stimulente”, 25 „Impozitul pe profit – Modificări ale statutului fiscal al unei entități sau al acționarilor săi”, 27 „Evaluarea fondului economic al tranzacțiilor care implică forma legală a unui contract de leasing”, 29 „Angajamente de concesiune a serviciilor: prezentarea informațiilor”, 31 „Venituri - Tranzacții barter care presupun servicii de publicitate” și 32 „Imobilizări necorporale - Costuri asociate creării de website-uri”.

Versiunea completă a IFRS, valabilă pe teritoriul Republicii Moldova, se actualizează anual și este plasată pe site-ul Ministerului Finanțelor [8]. Astfel, în anul 2013, pe teritoriul țării, au fost acceptate 4 IFRS noi: 9 „Instrumente financiare”, 10 „Situatii financiare consolidate”, 11 „Angajamente comune”, 12 „Prezentarea intereselor existente în alte entități” și 13 „Evaluarea la valoarea justă”. De asemenea, au fost retrase IAS 31 „Interese în asocierile în participație” și 5 Interpretări.

În conformitate cu Legea contabilității, IFRS sunt obligatorii pentru entitățile de interes public care cuprind instituțiile financiare, fondurile de investiții, companiile de asigurări, fondurile nestatale de pensii și societățile comerciale ale căror acțiuni se cotează la Bursa de Valori a Republicii Moldova [1, art. 3]. Totodată, IFRS pot fi utilizate conform politicilor contabile în bază benevolă și de entitățile care țin contabilitatea în partidă dublă. Mai mult decât atât, în cazul în care prevederile SNC și ale altor acte normative contabile nu stabilesc unele reglementări prevăzute de IFRS, entitatea poate să aplice prevederile IFRS în conformitate cu politicile contabile [1, art. 4]. În cazul aplicării IFRS, entitatea elaborează, de sine stătător, planul de conturi de lucru și stabilește formatul situațiilor financiare.

De remarcat că, actualmente, IFRS se aplică doar de către 42 de entități din numărul total de 48 926 de entități, care întocmesc și prezintă situații financiare [6, p. 8]. Această situație este condiționată de faptul că, în procesul implementării IFRS, entitățile autohtone se confruntă cu multiple probleme, dintre care principalele se referă la:

- nomenclatorul limitat al entităților de interes public care sunt obligate să țină contabilitatea și să întocmească situații financiare bazate pe IFRS;

- costurile semnificative și, în mare măsură, nerelevante legate de ținerea contabilității conform IFRS;
- absența și/sau imperfecțiunea unor programe automatizate, ce ar permite ținerea contabilității în baza IFRS;
- cerințele excesive privind dezvăluirea informațiilor în situațiile financiare conform IFRS, care nu sunt solicitate de către utilizatori.

Pe măsura soluționării problemelor sus-menționate, considerăm că IFRS vor fi aplicate de către un număr mai mare de entități autohtone. În acest scop, considerăm rezonabilă lărgirea componenței entităților de interes public prin raportarea la acestea a întreprinderilor din energetică, telecomunicații, transport și alte ramuri/sectoare importante pentru economia națională a Republicii Moldova.

SNC reprezintă standarde și interpretări, bazate pe Directivele Uniunii Europene (UE) și pe IFRS, elaborate și aprobate de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova, care stabilesc reguli generale obligatorii privind ținerea contabilității și raportarea financiară [1, art. 3]. Aceste standarde sunt obligatorii pentru entitățile care țin contabilitatea în partidă dublă, cu excepția entităților care aplică IFRS și instituțiilor publice. Entitățile care aplică SNC trebuie să utilizeze Planul general de conturi contabile și să întocmească situații financiare conform formularelor stabilite de Ministerul Finanțelor. Începând cu 1 ianuarie 2014, pe teritoriul Republicii Moldova, au intrat în vigoare 16 SNC noi. Caracteristica, modul și etapele de tranziție la noile SNC sunt expuse în diferite publicații din ediții periodice [3, 4, 5].

Noile SNC au fost elaborate pe parcursul anilor 2009-2013 de către grupurile de lucru constituite pe lângă Ministerul Finanțelor. Conținutul acestor standarde corespunde, în general, prevederilor Directivelor UE și IFRS. Totodată, la elaborarea noilor SNC, s-a ținut cont de cerințele legislației în vigoare, de nivelul actual de dezvoltare economică a entităților autohtone, de convergența regulilor contabile cu cele fiscale, precum și de experiența altor țări, cum ar fi: Croația, Estonia, Kazahstan, România, Slovacia etc.

Nomenclatorul noilor SNC este adaptat la elementele situațiilor financiare și diferă semnificativ de nomenclatorul IFRS. În prezent, sunt în vigoare următoarele SNC noi: „Prezentarea situațiilor financiare”, „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”, „Imobilizări necorporale și corporale”, „Investiții imobiliare”, „Contracte de leasing”, „Deprecierea activelor”, „Creanțe și investiții financiare”, „Stocuri”, „Capital propriu și datorii”, „Venituri”, „Cheltuieli”, „Contracte de construcții”, „Costurile îndatorării”, „Diferențe de curs valutar și de sumă”, „Părți afiliate și contracte de societate civilă” și „Particularitățile contabilității în agricultură” [9].

Noile SNC nu stabilesc reguli privind contabilitatea și raportarea financiară a unor elemente (obiecte) contabile, care nu sunt specifice pentru majoritatea entităților autohtone (de exemplu, instrumentele financiare, planurile de pensii, beneficiile angajaților, situațiile financiare consolidate). Elementele sus-menționate trebuie contabilizate și reflectate în situațiile financiare în conformitate cu IFRS prin includerea prevederilor acestora în politicile contabile ale entității.

În comparație cu IFRS, noile SNC nu conțin, de regulă, metodele alternative de recunoaștere și de evaluare a elementelor contabile. De exemplu, SNC „Imobilizări necorporale și corporale” prevede doar modelul valorii contabile de evaluare ulterioară a acestor imobilizări. Totodată, în conformitate cu politicile contabile, entitatea poate aplica modelul valorii reevaluate a imobilizărilor nominalizate, în baza prevederilor IAS 38 „Imobilizări necorporale” și IAS 16 „Imobilizări corporale”.

Structura generală a noilor SNC diferă de structura IFRS și conține următoarele elemente principale: introducere, obiectiv, domeniu de aplicare, definiții, conținut (reguli generale, recunoaștere, evaluare, contabilizare), prezentarea informațiilor, prevederi tranzitorii, data intrării în vigoare și anexe (după caz).

Spre deosebire de IFRS, prevederile noilor SNC sunt expuse într-o formă mai simplă și mai accesibilă pentru contabilii practicieni. În afară de aceasta, SNC noi conțin exemple practice și explicații privind modul de contabilizare a elementelor contabile, ceea ce va facilita utilizarea lor în practică.

În comparație cu SNC aplicate anterior, noile standarde au un șir de avantaje, care se referă la:

- simplificarea situațiilor financiare;
- recomandarea metodei directe de determinare a cheltuielilor privind impozitul pe venit;
- concretizarea modului de contabilizare a unor elemente contabile, cum ar fi: bunurile primite în gestiune economică, creanțele, capitalul propriu, datoriile etc.;
- armonizarea regulilor contabile cu cele fiscale, în special, a regulilor referitoare la venituri și cheltuieli.

Planul general de conturi contabile reprezintă un act normativ, care stabilește nomenclatorul sistematizat și normele metodologice de utilizare a conturilor contabile. Acest plan este elaborat în baza noilor SNC și a altor reglementări contabile, ținând cont de cerințele de prezentare a informațiilor în situațiile financiare și necesitățile informaționale ale entității [9, p. 134].

Planul general de conturi reglementează modul de înregistrare a faptelor economice în conturi care rezultă din prevederile noilor reglementări contabile. Această înregistrare se efectuează în funcție de conținutul economic al faptelor economice, cu respectarea principiilor, normelor și politicilor contabile ale entității.

De menționat că Planul general de conturi nu stabilește principii, reguli și metode de ținere a contabilității și de întocmire a situațiilor financiare, inclusiv privind recunoașterea și evaluarea activelor, datoriilor, veniturilor, cheltuielilor și altor elemente (obiecte contabile), ci reglementează doar tehnica reflectării faptelor economice în conturile contabile. Aceste principii, reguli și metode sunt prevăzute în SNC și în alte reglementări contabile.

Sub aspect metodologic, Planul general de conturi nu s-a modificat semnificativ, în comparație cu cel aplicat anterior. Acest plan include trei capitole:

- I. **Dispoziții generale** – stabilește modul general de clasificare, funcționare și simbolizare a conturilor contabile.
- II. **Nomenclatorul conturilor contabile** – cuprinde nomenclatorul claselor de conturi, grupelor de conturi, conturilor de gradul I (conturile sintetice) și conturilor de gradul II (subconturile).
- III. **Caracteristica și modul de aplicare a conturilor contabile** – conține caracteristica claselor, grupelor de conturi și conturile de gradul I, precum și principalele conturi corespondente în debitul și creditul fiecărui cont sintetic.

Spre deosebire de planul de conturi precedent, noul plan nu conține capitolul „Terminologia”. Eliminarea acestui capitol a fost condiționată de faptul că, în planul actual, este utilizată terminologia din noile SNC și alte reglementări contabile și repetarea acestuia nu este rezonabilă.

În Planul general de conturi, s-au păstrat structura precedentă a claselor de conturi și modul de clasificare a conturilor contabile. Astfel, ca și planul precedent, Planul general de conturi cuprinde 9 clase: 1. Active imobilizate, 2. Active circulante, 3. Capital propriu, 4. Datorii pe termen lung, 5. Datorii curente, 6. Venituri, 7. Cheltuieli, 8. Conturi de gestiune și 9. Conturi extrabilanțiere.

Clasele 1–5 includ conturile de bilanț și sunt destinate generalizării informației privind activele, capitalul propriu și datoriile entității. La data raportării, soldurile debitoare sau creditoare ale acestor conturi se iau în calcul la determinarea indicatorilor din bilanț.

Clasele 6–7 cuprind conturile de rezultate care sunt destinate generalizării informației privind veniturile și cheltuielile entității. La data raportării, rulajele creditoare ale conturilor de venituri și rulajele debitoare ale conturilor de cheltuieli se iau în calcul la determinarea indicatorilor din situația de profit și pierdere.

Clasa 8 înglobează conturile de gestiune, care sunt destinate generalizării informației privind costurile de producție, adaosul comercial, încasările din vânzarea bunurilor în numerar, costurile refacturate și alte elemente contabile cu caracter tranzitoriu. La data raportării, conturile de gestiune se închid cu conturile de bilanț și/sau de rezultate.

Clasa 9 conține conturile extrabilanțiere, care sunt destinate generalizării informației privind bunurile neînregistrate în bilanțul entității, dar aflate în gestiunea acesteia, creanțele și datoriile contingente, garanțiile acordate și primite, pierderile fiscale și alte elemente similare.

În Planul general de conturi contabile, s-au păstrat principiile de reflectare a operațiunilor în conturi și de întocmire a înregistrărilor contabile. Astfel, conturile din clasele 1–8 funcționează în partidă dublă, conform căreia înregistrările se efectuează concomitent în debitul unui cont și creditul altui cont. Conturile din clasa 9 funcționează în partidă simplă, conform căreia înregistrările se efectuează în debitul sau creditul unui singur cont, fără corespondență cu alte conturi.

Conturile de gradul I din clasele 1–7 sunt obligatorii pentru toate entitățile, iar conturile de gradul I din clasele 8–9 și conturile de gradul II din toate clasele au un caracter de recomandare și se aplică, după caz, în funcție de particularitățile activității entității și cerințele de prezentare a informațiilor, precum și în scopuri de analiză și control. Entitățile pot să introducă conturi suplimentare de gradul II în clasele 1–7 și conturi de gradele I și II în clasele 8–9, în conformitate cu necesitățile informaționale proprii, fără dublarea și denaturarea Planului general de conturi contabile.

După părerea noastră, regulile sus-menționate de funcționare a conturilor contabile limitează drepturile entităților privind introducerea unor conturi sintetice suplimentare de bilanț și rezultate care sunt necesare pentru înregistrarea faptelor economice specifice anumitor categorii de entități, de exemplu, pentru instituțiile medicale și de învățământ cu autonomie financiară, organizațiile necomerciale, companiile de leasing, organizațiile de microfinanțare etc. Considerăm rezonabil excluderea din Planul general de conturi a prevederilor referitoare la obligativitatea aplicării conturilor sintetice din clasele 1-7 de către toate entitățile. Aceste conturi trebuie să fie cu caracter de recomandare, iar entităților să li se permită introducerea unor conturi suplimentare în funcție de specificul activității, cerințele de raportare și alte necesități informaționale.

Planul general de conturi contabile cuprinde conturi de activ și de pasiv. Conturile din clasele 1, 2, 7 și 8, cu excepția conturilor rectificative, sunt conturi de activ, iar conturile din clasele 3–6, cu excepția conturilor rectificative, – conturi de pasiv. Utilizarea conturilor de activ-pasiv nu se recomandă din cauza necesității respectării principiului necompensării reciproce a activelor și datoriilor, precum și a veniturilor și cheltuielilor entității. O astfel de restricție în utilizarea conturilor rezultă din cerințele prezentării informațiilor în situațiile financiare. După părerea noastră, în decursul perioadei de gestiune pentru evidența decontărilor cu alte entități și persoane fizice, poate fi utilizat unui cont în loc de două conturi prevăzute de Planul general de conturi, adică pot fi aplicate conturi de activ-pasiv.

De exemplu, pentru evidența decontărilor cu titularii de avans, entitatea poate să utilizeze unul din conturile următoare: 226 «Creanțe ale personalului» sau 532 «Datorii față de personal privind alte operații», iar pentru evidența decontărilor cu organele vamale privind TVA, taxele vamale, plata pentru procedurile vamale – contul 234 „Alte creanțe curente” sau contul 544 „Alte datorii curente” etc. În cazul aplicării conturilor de activ-pasiv, la finele fiecărei perioade de gestiune, soldul acestora trebuie prezentat în formă desfășurată: soldul creanțelor se reflectă în debitul contului, iar soldul datoriilor – în credit. Soldul acestor conturi se determină cu ajutorul conturilor analitice deschise pentru evidența decontărilor cu fiecare debitor și creditor.

La completarea situațiilor financiare, se întocmesc formule contabile de ajustare (corectare), în urma cărora, se efectuează decontarea soldurilor creditoare ale conturilor de activ și a soldurilor debitoare ale conturilor de pasiv. Modul concret de utilizare a conturilor de activ-pasiv trebuie stabilit de fiecare entitate de sine stătător și reflectat în politicile contabile ale acesteia.

În baza Planului general de conturi contabile, entitatea poate să elaboreze planul de conturi de lucru în care trebuie stabilit nomenclatorul integral al conturilor de gradele I și II necesare pentru ținerea contabilității, calcularea indicatorilor din situațiile financiare și alte scopuri. În planul de conturi de lucru, conturile de gradul I din clasele 1–7 trebuie să corespundă cu conturile de gradul I din clasele 1-7 din Planul general de conturi contabile. Nomenclatorul conturilor de gradul II din toate clasele și conturile de gradul I și II din clasele 8–9 se stabilește de către entitate, de sine stătător, în funcție de specificul activității și necesitățile informaționale proprii [7, p. 69]. În cazul în care conturile de gradul I și II aplicate de entitate coincid cu conturile respective din Planul general de conturi contabile, elaborarea planului de conturi de lucru nu este obligatorie.

Generalizând cele expuse mai sus, putem concluziona că, în urma implementării Planului general de conturi, modul de evidență a elementelor contabile nu se va modifica semnificativ. Totodată, între Planul general de conturi și cel precedent, există anumite discordanțe care, în principal, se referă la:

- eliminarea unor conturi sintetice aplicate până la intrarea în vigoare a noilor SNC;
- introducerea unor conturi sintetice suplimentare pentru evidența unor elemente contabile noi, cum ar fi: investițiile imobiliare, deprecierea activelor, capitalul neînregistrat etc.;
- modificarea denumirilor și a codurilor unor conturi sintetice, în comparație cu conturile precedente. Această modificare a fost condiționată de necesitatea corelării conturilor cu elementele noilor situații financiare;
- divizarea anumitor conturi sintetice vechi în două sau mai multe conturi sintetice noi;
- concretizarea și completarea nomenclatorului conturilor sintetice de gestiune și extrabilanțiere.

Planul general de conturi nu conține corespondența conturilor pe principalele tipuri de operațiuni economice. În acesta, sunt prezentate doar principalele conturi corespondente în debitul și creditul fiecărui cont sintetic. Această abordare este argumentată prin faptul că recomandările generale de contabilizare a faptelor economice sunt prezentate în SNC și în alte reglementări contabile. În acest context, înregistrările contabile se vor întocmi de către fiecare entitate de sine stătător, în baza prevederilor reglementărilor contabile sus-menționate și cerințelor privind prezentarea informațiilor în situațiile financiare.

Politicile contabile constituie un element obligatoriu al contabilității oricărei entități. Acestea reprezintă totalitatea principiilor bazelor convențiilor regulilor și practicilor specifice aplicate de o entitate la ținerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare [9, p. 24].

Modul general de selectare, aplicare și modificare a politicilor contabile este reglementat de Legea contabilității și SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”. Conform acestor reglementări, politicile contabile se selectează de către fiecare entitate de sine stătător și se aprobă de către conducerea entității pentru fiecare perioadă de gestiune.

De menționat că structura politicilor contabile nu este reglementată sub aspect normativ. În opinia noastră, elementele acestor politici pot fi grupate convențional în trei compartimente principale.

1. Dispoziții generale – se indică aspectele organizaționale și metodice ale contabilității, dintre care principalele se referă la modul de ținere a contabilității, organul (persoana) responsabil (ă) de ținerea contabilității și raportarea financiară, sistemul contabil aplicat, metodele de recunoaștere a elementelor contabile, documentele primare și registrele contabile, planul de conturi de lucru, pragul de semnificație, situațiile financiare, sistemul de control și audit intern, păstrarea documentelor contabile.

2. Procedee contabile pentru care actele normative prevăd diferite variante – se includ procedeele pentru care reglementările contabile prevăd diferite variante de recunoaștere, evaluare și evidență a elementelor contabile (de exemplu, componența mijloacelor fixe, metoda de amortizare a imobilizărilor necorporale și corporale, metoda de evaluare curentă a stocurilor, modul de recunoaștere a veniturilor din prestarea serviciilor). Procedura de elaborare a acestui compartiment constă în alegerea unui procedeu din cele propuse în fiecare standard de contabilitate, în fundamentarea procedurii alese, ținându-se cont de particularitățile activității entității, și în acceptarea acestuia în calitate de bază pentru ținerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare [1, art. 16].

3. Procedee contabile elaborate de entitate de sine stătător – se elaborează în cazul în care reglementările contabile nu stabilesc modul de evidență a unor fapte economice. Posibilitatea elaborării de către entitate a procedeelelor contabile este prevăzută în Legea contabilității și SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”, conform căroră, dacă sistemul de reglementare normativă a contabilității nu stabilește metodele de ținere a contabilității referitor la o problemă concretă, entitatea este în drept să elaboreze metoda respectivă de sine stătător sau cu atragerea firmei de consultanță [1, art. 16; 9, p. 25]. În acest caz, se aplică, în următoarea consecutivitate, prevederile:

- a) Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară;
- b) IFRS și SNC în care se examinează probleme similare;
- c) altor acte normative privind problema respectivă sau o problemă similară.

Politicile contabile se aplică, în mod prospectiv, începând cu data intrării acestora în vigoare. Totodată, în funcție de necesitățile informaționale proprii, entitatea poate utiliza în bază benevolă politicile contabile retroactiv cu dezvăluirea informațiilor aferente în notele la situațiile financiare.

La elaborarea politicilor contabile, trebuie ținut cont de faptul că ele nu includ procedeele cu o singură variantă de realizare, întrucât acestea sunt unice și obligatorii pentru utilizare [9, p. 25]. De exemplu, în politicile contabile, nu este necesară includerea procedeelelor de contabilizare a operațiunilor de intrare și ieșire a activelor imobilizate, modalității de evaluare a stocurilor în situațiile financiare, modului de evidență a diferențelor de curs valutar, deoarece acestea au doar o singură variantă de realizare.

De remarcat că entitățile autohtone nu respectă integral cerințele actelor legislative și normative privind elaborarea și prezentarea politicilor contabile. Politicile contabile elaborate și aplicate de către multe entități nu reflectă particularitățile elementelor contabile și faptelor economice ale acestora. Nerespectarea prevederilor reglementărilor contabile influențează negativ calitatea informațiilor financiare și creează dificultăți semnificative în cazul auditului situațiilor financiare, precum și a controalelor fiscale și de alt gen efectuate de către autoritățile abilitate de legislație.

În concluzie, menționăm că reglementarea normativă a contabilității entităților din Republica Moldova corespunde sub aspect general cerințelor internaționale. Această reglementare se efectuează prin intermediul diferitelor acte (documente), care sunt aprobate în modul prevăzut de legislație. Totodată, pe teritoriul țării, nu sunt acceptate IFRS pentru IMM-uri și este limitată aplicarea versiunii complete a IFRS, ceea ce complică obținerea unor informații financiare veridice și nu asigură comparabilitatea acestora la nivel internațional.

Noile SNC și alte reglementări contabile naționale corespund, în mare măsură, normelor internaționale. În același timp, există și anumite discordanțe între SNC și IFRS, care trebuie luate în considerare la ținerea contabilității și calcularea indicatorilor situațiilor financiare ale entităților autohtone.

Planul general de conturi nu permite introducerea unor conturi sintetice suplimentare de bilanț și de rezultate, care sunt necesare pentru evidența elementelor contabile specifice anumitor categorii de entități. Acordarea entităților a dreptului de stabilire a nomenclatorului conturilor sus-menționate va asigura un nivel mai înalt de completitudine și comparabilitate a informațiilor financiare.

Politicile contabile ale multor entități autohtone au un caracter general și nu reflectă particularitățile activității acestora. Această situație creează dificultăți în cazul auditului financiar, precum și a controalelor din partea autorităților abilitate de legislație. Respectarea cerințelor legale aferente politicilor contabile va asigura ținerea corectă a contabilității de către diferite categorii de entități, precum și comparabilitatea informațiilor financiare la nivel internațional.

Bibliografie:

1. Ț Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 90-93 din 29 iunie 2007.
2. Ț Legea privind actele legislative nr. 780-XV din 27.12.2001. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 36-38 din 14 martie 2002.
3. Ț NEDERIȚA, A. *Aspecte generale privind conținutul și modul de implementare a noilor acte normative contabile*. În Monitorul Fiscal FISC md., nr. 6, 2013.
4. Ț NEDERIȚA, A. *Noile reglementări contabile naționale: necesitatea elaborării și modul de tranziție*. În: Contabilitate și audit, nr. 9, 2013.
5. Ț NEDERIȚA, A. *Recomandări practice privind tranziția la noile reglementări contabile naționale*. În: Contabilitate și audit, nr. 12, 2013.
6. Ț Raport cu privire la respectarea standardelor și codurilor în domeniul contabilității și auditului (ROSC). Chișinău: CFRR, 2013.
7. Ț Recomandări metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 291-296 din 13 decembrie 2013.
8. Ț Standardele Internaționale de Raportare Financiară. www.minfin.md.
9. Ț Standardele Naționale de Contabilitate. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237 din 22 octombrie 2013.