

SECȚIA I. TRANZIȚIA LA IFRS ȘI NOILE REGLEMENTĂRI CONTABILE NAȚIONALE: PROBLEME ȘI SOLUȚII

ASPECTE GENERALE PRIVIND TRANZIȚIA LA NOILE STANDARDE NAȚIONALE DE CONTABILITATE

Prof.univ., dr.hab. Alexandru Nedeșița, A.S.E.M.

The article emphasizes the measures to be taken about the transition to the new National Accounting Standards on January 1st, 2014. These measures, particularly, include: new accounting policy formation, the revision of the primary documents and account book forms for the bookkeeping of the accounting elements according to the new standards; the development of a new working chart of accounts; the identification of the accounts correspondence for a proper recording of the economic operations according to the new standards; the application of several modifications on the accounting programs; the training of the civil servants, accountants and auditors.

În conformitate cu Legea contabilității Ministerul Finanțelor în termen de 6 ani de la data intrării în vigoare a legii specificate (adică până la 1 ianuarie 2014), trebuie să elaboreze și să aprobe noile Standarde Naționale de Contabilitate (SNC) care vor înlocui standardele existente și comentariile privind aplicarea acestora [1, art. 47]. Modul de elaborare și de implementare a noilor SNC este stabilit în Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2011. În scopul asigurării unui grad relevant de veridicitate a situațiilor financiare noile SNC vor fi implementate într-un set unic începând cu 1 ianuarie 2014, concomitent cu abrogarea standardelor existente [2, p. 66].

Noile SNC reprezintă standarde și interpretări, bazate pe Directivele Uniunii Europene (UE) și pe Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) care stabilesc reguli generale și obligatorii privind ținerea contabilității și raportarea financiară [1, art. 3]. Totodată, noile SNC nu se vor extinde asupra entităților de interes public, care trebuie să aplice IFRS, acceptate pe teritoriul Republicii Moldova începând cu 1 ianuarie 2009 [3].

De menționat că conținutul noilor SNC corespunde, în general, prevederilor reglementărilor contabile internaționale. Totodată, la elaborarea acestor standarde s-a ținut cont de cerințele legislației în vigoare, de nivelul actual de dezvoltare economică a entităților autohtone, precum și de experiența altor țări cum ar fi Croația, Estonia, Slovacia, Slovenia.

Nomenclatorul noilor SNC este adaptat la elementele situațiilor financiare și diferă semnificativ de nomenclatorul IFRS și standardelor existente. Conform situației din 15 februarie 2013 au fost elaborate 17 SNC noi din numărul total de 19 – stabilit de către Ministerul Finanțelor.

Nomenclatorul SNC noi și al celor existente ce urmează a fi substituite de către acestea este prezentat în următorul tabel.

Tabelul 1

Nomenclatorul SNC noi și a celor existente

Nr. d/o	SNC noi*	SNC existente ce urmează a fi substituite
1.	SNC „Situații financiare”	SNC 4 „Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business”, SNC 5 „Prezentarea rapoartelor financiare”, SNC 7 „Raportul privind fluxul mijloacelor bănești”
2.	SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”	SNC 1 „Politica de contabilitate”, SNC 8 „Profitul (pierderea) net(ă) al(a) perioadei de gestiune, erorile esențiale și modificările politicii de contabilitate”, SNC 10 „Evenimentele ulterioare datei întocmirii rapoartelor

		financiare”
3.	SNC „Stocuri”	SNC 2 „Stocurile de mărfuri și materiale”
4.	SNC „Contracte de construcții”	SNC 11 „Contractele de construcții”
5.	SNC „Imobilizări corporale și necorporale”	SNC 13 „Contabilitatea activelor nemateriale”, SNC 9 „Contabilitatea consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare”, SNC 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”
6.	SNC „Contracte de leasing (locațiune)”	SNC 17 „Contabilitatea arendei (leasingului)”
7.	SNC „Venituri”	SNC 18 „Venitul”
8.	SNC „Costurile îndatorării”	SNC 23 „Cheltuieli privind împrumuturile”
9.	SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”	SNC 21 „Efectele variațiilor cursurilor valutare”
10.	SNC „Creanțe și alte investiții”	SNC 25 „Contabilitatea investițiilor”
11.	SNC „Capital propriu și datorii”	SNC 20 „Contabilitatea subvențiilor și publicarea informației aferente asistenței de stat”, SNC 26 „Contabilitatea planurilor de pensii”
12.	SNC „Deprecierea activelor”	nu are analog
13.	SNC „Investiții imobiliare”	nu are analog
14.	SNC „Particularitățile contabilității în agricultura”	SNC 6 „Particularitățile contabilității la întreprinderilor agricole”
15.	SNC „Părți afiliate și asocieri în participație”	SNC 24 „Publicitatea informației privind părțile legate”, SNC 31 „Reflectarea în rapoartele financiare a participațiilor în activitatea de întreprinzător sub control mixt”
16.	SNC „Cheltuieli”	SNC 3 „Componenta consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”
17.	SNC „Costuri”	SNC 3 „Componenta consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”
18.	SNC „Contabilitatea întreprinzătorilor individuali”	SNC 62 „Contabilitatea în partidă simplă”
19.	SNC „Prezentarea informației în situațiile financiare ale asociațiilor de economii și împrumut și ale altor instituții similare”	SNC 63 „Prezentarea informației în rapoartele financiare ale asociațiilor de economii și împrumut și ale altor instituții similare”

* În tabel nu sunt indicate numerele SNC noi, deoarece până în prezent acestea nu au fost stabilite de către Ministerul Finanțelor.

În afară de SNC prezentate în tabel vor fi elaborate și alte acte normative în domeniul contabilității: Recomandările metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, Planul general de conturi și Metodica de tranziție la noile reglementări contabile naționale. De asemenea, se vor opera modificări în Legea contabilității și, după caz, în alte acte normative ce rezultă din prevederile noilor reglementări contabile naționale. În procesul de tranziție la noile SNC trebuie utilizată terminologia din Directivele UE și IFRS. De remarcat, că după conținutul și denumirile unor noțiuni terminologia internațională diferă de cea națională. Divergențele dintre noțiunile contabile utilizate în SNC noi și în cele existente vor fi prezentate în Metodica de tranziție la noile reglementări contabile naționale.

În comparație cu standardele existente și IFRS noile SNC nu conțin, de regulă, metodele alternative de recunoaștere și evaluare a elementelor contabile. De exemplu, evaluarea ulterioară a imobilizărilor corporale și necorporale se recomandă să fie efectuată doar după modelul valorii

contabile a acestora. Totodată, în conformitate cu politicile contabile entitatea poate aplica modelul valorii reevaluate a imobilizărilor nominalizate în baza prevederilor IFRS corespunzătoare.

De remarcat, că contabilitatea și raportarea financiară a unor elemente contabile, care nu sunt specifice pentru majoritatea entităților din Republica Moldova, nu vor fi reglementate de prevederile noilor SNC. Astfel, nu sunt elaborate standarde aferente contabilității instrumentelor financiare, planurilor de pensii, beneficiilor angajaților, întocmirii situațiilor financiare consolidate etc. Elementele sus-menționate se vor contabiliza și reflecta în situațiile financiare în conformitate cu IFRS prin includerea prevederilor acestora în politicile contabile ale entității.

Tranziția la noile SNC necesită un șir de măsuri care, în opinia noastră, trebuie să cuprindă:

- formarea politicilor contabile bazate pe noile SNC;
- revizuirea formularelor registrelor contabile în conformitate cu prevederile noilor SNC;
- elaborarea unui nou plan de conturi de lucru;
- determinarea corespondenței conturilor contabile pentru înregistrarea faptelor economice conform cerințelor noilor SNC;
- decontarea soldurilor conturilor sintetice aplicate de către entitate până la intrarea în vigoare a SNC noi în conturile prevăzute în planul de conturi de lucru al entității;
- operarea unor modificări în programele de contabilitate;
- instruirea funcționarilor publici, auditorilor, contabililor și a altor persoane cointeresate în studierea și implementarea corectă a noilor reglementări contabile naționale.

Politicile contabile pe anul 2014 trebuie revizuite și completate cu elemente suplimentare prevăzute de noile SNC și alte acte normative contabile. În aceste politici urmează să fie incluse procedee contabile pentru care noile SNC prevăd diferite variante. Totodată, în cazul în care standardele nominalizate nu stabilesc metodele de evidență a unor elemente, entitatea este în drept să elaboreze metodele respective de sine stătător sau cu atragerea unei firme de consultanță [1, art. 16]. Această regulă este deosebit de importantă în cazul aplicării de către entități a metodelor alternative de recunoaștere și evaluare a elementelor contabile care nu se conțin în noile SNC, dar sunt prevăzute de IFRS.

Revizuirea formularelor registrelor contabile rezultă din faptul că noile SNC conțin un șir de cerințe noi aferente informației contabile, inclusiv și a celei necesare pentru completarea situațiilor financiare. Registrele contabile revizuite trebuie să asigure obținerea informațiilor necesare pentru calcularea indicatorilor noilor formulare de situații financiare, precum și pentru luarea deciziilor manageriale și economice de către toate categoriile de utilizatori.

În conformitate cu Legea contabilității entitatea poate să elaboreze în baza Planului general de conturi contabile, aprobat de Ministerul Finanțelor, planul de conturi de lucru [1, art. 22]. La elaborarea acestui plan este necesar să se țină cont de prevederile noilor SNC și să se acorde atenție următoarelor aspecte:

- planul de conturi de lucru trebuie să cuprindă conturile sintetice, subconturile și conturile analitice necesare pentru evidența elementelor contabile ale entității în conformitate cu cerințele noilor SNC și altor reglementări contabile naționale;
- entitatea este obligată să utilizeze numai clasele și grupele de conturi prevăzute în Planul general de conturi contabile;
- nomenclatorul conturilor sintetice și subconturilor se stabilește de către fiecare entitate de sine stătător pornind de la particularitățile activității, cerințele privind prezentarea informațiilor în situațiile financiare ale acesteia, precum și în scopuri de analiză și control;
- entitatea poate, după caz, să introducă în planul de conturi de lucru conturi sintetice și subconturi pentru toate clasele în funcție de necesitățile informaționale ale utilizatorilor;
- planul de conturi de lucru trebuie să asigure evidența elementelor contabile pe surse de intrare și direcții de utilizare a acestora, precum și colectarea informațiilor necesare pentru determinarea indicatorilor din situațiile financiare;
- în planul de conturi de lucru trebuie să fie incluse doar conturile, subconturile și conturile analitice necesare pentru evidența faptelor economice care au avut loc în perioada de

gestiune precedentă sau în cazul probabilității apariției acestora în perioada de gestiune următoare;

- planul de conturi de lucru urmează să fie aprobat de către conducerea (organul executiv) entității și se recomandă să fie anexat la politicile contabile ale acesteia.

Entitatea trebuie să stabilească corespondența conturilor contabile, inclusiv pentru reflectarea faptelor economice în conformitate cu prevederile noilor reglementări contabile naționale. În acest context, este necesar să se ia în considerare schimbarea modului de contabilizare a unor fapte economice, în particular, referitoare la costuri, cheltuieli, venituri și rezultate financiare. De asemenea, urmează să fie elaborată corespondența conturilor privind evidența deprecierii activelor și investițiilor imobiliare care nu este prevăzută în planul actual de conturi contabil.

După întocmirea rapoartelor financiare pe anul 2013 entitatea trebuie să deconteze și să transfere soldurile conturilor sintetice aplicare până la intrarea în vigoare noilor SNC în conturile prevăzute de planul de conturi de lucru. În acest caz va apărea necesitatea divizării și transferării soldurilor unor conturi existente în câteva conturi noi. Totodată, în unele situații soldurile mai multor conturi existente vor fi transferate într-un singur cont nou.

Modul de închidere a conturilor actuale și de deschidere a conturilor noi va fi stabilit în Metodica de tranziție la noile reglementări contabile naționale care va fi aprobată de către Ministerul Finanțelor până la finele anului 2013.

Operarea modificărilor în programele informatice este necesară în scopul obținerii informațiilor de către toate categoriile de utilizatori, inclusiv și al completării situațiilor financiare și a rapoartelor de alt gen în conformitate cu prevederile noilor SNC.

Instruirea funcționarilor publici, auditorilor, contabililor și a altor persoane cointeresate este importantă și utilă pentru înțelegerea prevederilor noilor reglementări contabile naționale și asigurarea unei implementări corecte a acestora. O atenție deosebită trebuie acordată funcționarilor din cadrul Ministerului Finanțelor, Serviciul informațional al rapoartelor financiare, Inspectoratului fiscal principal de stat și altor autorități care sunt implicate în procesul de control privind respectarea prevederilor noilor acte normative contabile. Programele de instruire pentru acești funcționari urmează a fi elaborate de instituțiile responsabile, coordonat cu Ministerul Finanțelor și aplicate în mod diferențiat pentru fiecare categorie de funcționari publici.

Tranziția la noile SNC constituie un proces complicat și important care necesită eforturi semnificative atât din partea autorităților publice, cât și a organizațiilor profesionale, auditorilor, managerilor, contabililor și altor specialiști din cadrul entităților. Implementarea corectă a standardelor nominalizate va asigura un nivel înalt de veridicitate a informațiilor financiare și de comparabilitate a acestora la nivel național și internațional.

Bibliografie

1. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 90-93 din 29 iunie 2007.
2. Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2014, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 1507 din 31 decembrie 2008 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 10-11 din 23 ianuarie 2009.
3. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, acceptate prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 109 din 19 decembrie 2008. www.minfin.md.
4. Nederița A. Direcții prioritare de perfecționare a cadrului normativ al contabilității în Republica Moldova // Contabilitate și audit, 2008, nr. 8.
5. Недерица А. Новые НСБУ: порядок разработки и сроки внедрения // Contabilitate și audit, 2012, nr. 10.