

## BALANCE SHEET IN THREE DECADES OF ACCOUNTING REFORM IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA

### BILANȚUL ÎN TREI DECENII DE REFORMĂ CONTABILĂ DIN REPUBLICA MOLDOVA

Maia BAJAN<sup>37</sup>,

conferențiar universitar, doctor în științe economice

**Abstract.** *The balance sheet is the main source of information for the internal and external users of the entity, which evaluates the value and structure of the company's assets, the degree of indebtedness and other indicators necessary for making managerial decisions. As the entity's financial position, the balance sheet has evolved over time, changing its content so as to provide users with the most useful information for making economic decisions. The changes included in the format of the balance sheet over the last three decades are the result of accounting reforms both quantitatively and qualitatively, which present to users the financial position of the entity.*

**Key words:** *balance sheet, evolution, balance sheet functions.*

**JEL CLASSIFICATION:** M41

#### 1. Introducere

De-a lungul timpului, în cele trei decenii, de la proclamarea Republicii Moldova ca Stat independent (27.08.1991) și totodată înființarea unei universități cu profil economic în țară, precum Academia de Studii Economice a Moldovei (25.09.1991), specialiștii din domeniul economic s-au aflat mereu în căutarea unui concept contabil, care ar putea fi mai accesibil pentru Republica Moldova.

În fiecare țară contabilitatea are particularitățile sale, care depinde de numeroși factori economici, politici etc. Ca orice fenomen, contabilitatea trebuie studiată în dinamică, pentru a constata formarea și dezvoltarea acesteia ca concept și a urmări etapele de evoluție în procesul de aplicare în entități.

Contabilitatea în Republica Moldova are un grad înalt de normalizare, la baza căreia se află Legea contabilității și raportării financiare 287/2017, urmată de alte acte normative, precum Standardele Naționale de Contabilitate (SNC), Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) etc. De aceea și conceptul contabilității se poate studia examinând conținutul cadrului normativ existent într-o perioadă sau alta. Totodată, reformarea frecventă a contabilității creează dificultăți în vederea asigurării reprezentării exacte a informației în situațiile financiare.

Contabilitatea a evoluat de la simple însemnări până la înregistrări sistematizate, bazate pe diverse reguli și principii contabile aflate într-un proces de continuă perfecționare. Informațiile contabile nu sunt relevante dacă sunt reprezentate în mod haotic. Astfel, cu cât informațiile contabile sunt prezentate și circumscrise mai exact, cu atât mai utilă devine informația ce ține de fondul economic al poziției financiare și al tranzacțiilor efectuate de o entitate economică.

Pentru a răspunde nevoii de informații este necesar să se identifice utilizatorii interesați în obținerea acestora. Întrucât un singur raport să poată satisface o gamă largă de utilizatori, a fost necesar ca sinteza și rezultatul operațiunilor economice desfășurate în cadrul unei entități economice să fie o reprezentare financiară structurată. Această reprezentare financiară se concretizează prin situațiile financiare la general și prin bilanț la particular, care se reprezintă ca o sursă importantă de informații financiare și contabile pentru mediul extern entității. În practica contabilă, situațiile

<sup>37</sup> [bajan.maia@ase.md](mailto:bajan.maia@ase.md), Academia de Studii Economice a Moldovei

financiare constituie începutul și închiderea unui ciclu contabil (1 ianuarie - 31 decembrie), ce generează informații corelate și verificate care exprimă toate laturile activității economice.

## 2. Metodologia de cercetare

Pentru efectuarea cercetărilor s-a utilizat metoda dialectică de cunoaștere a materiei, fenomenelor și proceselor cu componentele ei: analiza, sinteza, inducția, deducția, precum și metodele specifice disciplinelor economice, precum: observarea, compararea, selectarea etc.

## 3. Etapele de dezvoltare ale contabilității din Republica Moldova.

Dezvoltarea contabilității în Republica Moldova poate fi divizată pe etape (figura 1) ținând cont de criteriul normalizării acesteia.

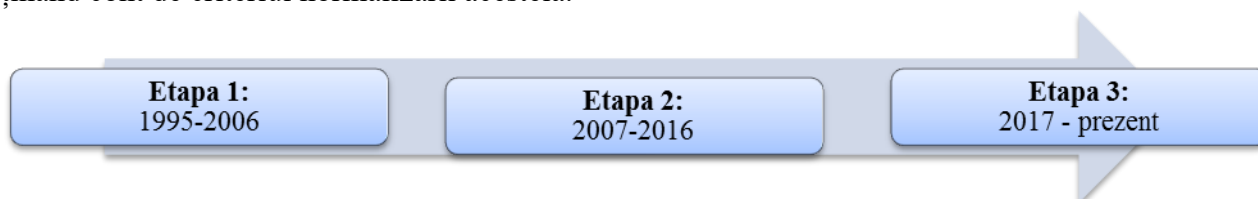


Figura 1. Etapele de dezvoltare a contabilității

Sursa: elaborat de autor în baza (Turcanu, Golocialova, 2017) și (Grigoroii, 2015)

**Prima etapă** de dezvoltare a contabilității cuprinde perioada anilor 1995-2006. În primii ani de existență a statalității Republicii Moldova, entitățile au continuat să țină o contabilitate moștenită de la fosta Uniune Sovietică. Deja în anul 1994, conform Hotărârii de Guvern „cu privire la Programul de Stat de trecere a Republicii Moldova la sistemul național de contabilitate și statistică”, contabilitatea a avut misiunea de a păstra patrimoniului public în procesul de privatizare.

Abia în anul 1995, din punct de vedere juridic a început să se contureze sistemul contabil, odată cu adoptarea de către Parlament a primei Legi – Legea contabilității nr. 426-XIII din 4 aprilie 1995, care cuprindea doar niște principii generale, fără să menționeze actele normative contabile care urmează a fi elaborate. Astfel, anii 1995-1996 se consideră o perioadă de pregătire a trecerii contabilității aferente unui sistem economic administrativ la o contabilitate adecvată economiei de piață (Turcanu, Golocialova, 2017).

Tot în aceeași etapă de dezvoltare a contabilității în Republica Moldova au fost adoptate și Standardele Naționale de Contabilitate elaborate în baza IFRS, publicate în volumele I-II (1998) și volumul III (1999).

Cea de **a doua etapă** de dezvoltare a contabilității și totodată a bilanțului se înregistrează în perioada anilor 2007-2016. Începând cu anul 2002 Consiliul pentru IAS a decis să elaboreze Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), punând accentul pe raportarea financiară în detrimentul contabilității, la fel în 2005 au fost revizuite majoritatea IAS-urilor, ceea ce a servit motiv de a continua reformarea contabilității în Republica Moldova. În acest context, a fost adoptată Legea contabilității nr. 113 din 27 aprilie 2007. Conform Legii 113/2007 trebuiau de elaborat din nou toate actele normative contabile. Astfel, în anul 2013 au fost adoptate Standardele Naționale de Contabilitate bazate pe IFRS și Directivele UE.

**Etapa a treia** de dezvoltare a contabilității cuprinde anii 2017 și până în prezent. În această perioadă are loc adoptarea Legii contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2007. În conformitate cu cerințele Legii 287/2017 s-au modificat și Standardele Naționale de Contabilitate (2019) având drept scop apropierea cadrului normativ al contabilității din Republica Moldova cu normele contabile europene bazate pe Acordul de asociere dintre Republica Moldova și Uniunea europeană.

#### 4. Bilanțul – poziția financiară a entității.

Situațiile financiare considerate drept punte de legătură între entitate și utilizatorii de informații, care permite celora din urmă să se informeze cu poziția și performanța financiară a entității într-o anumită dată/perioadă de activitate pentru luarea deciziilor manageriale.

Potrivit art. 5 al SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, bilanțul sau poziția financiară a entității reprezintă un procedeu specific metodei contabilității care constă în dubla reprezentare a stării și mișcării patrimoniului entității, reprezentând expresia valorică la un moment dat deținută de entitate și elucidează echilibrul dintre bunurile economice și sursele lor de finanțare a acestora. Structura bilanțului și criteriile de grupare a elementelor patrimoniale sunt prezentate în figura 2.

<b>Bilanțul</b>	
<b>Activ</b>	<b>Pasiv</b>
<b>Resurse economice identificabile și controlabile de către entitate</b>	Sursele de finanțare ale activelor
<b>Prezentate în funcție de gradul lichidității</b>	Prezentate în funcție de gradul lor de exigibilitate
<b>Provin din fapte economice trecute, în urma cărora se așteaptă obținerea unor beneficii economice</b>	Nu-și schimbă independent structura și volumul
<b>Activ=Pasiv</b>	

Figura 2. Structura bilanțului și criteriile de grupare a elementelor patrimoniale  
Sursa: elaborat de autor în baza SNC „Prezentarea Situațiilor Financiare”

Bilanțul este considerat principala sursă de informație pentru utilizatorii interni și externi de informații. În baza acestuia se apreciază valoarea și structura patrimoniului întreprinderii, gradul de îndatorare a societății, capacitatea de plată, coeficienții de lichiditate, rezultatul financiar și un șir de alți indicatori necesari pentru luarea deciziilor manageriale. Reieșind din cele enumerate, bilanțul deține trei funcții de bază prezentate în figura 3.

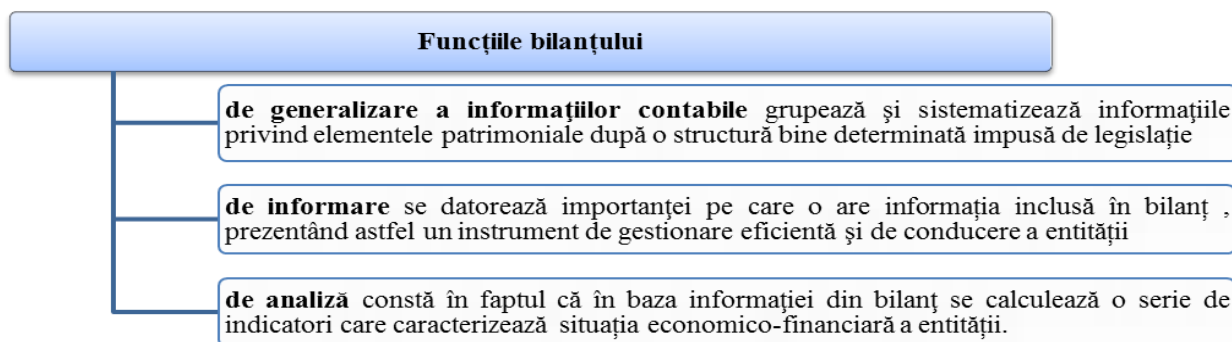


Figura 3. Funcțiile bilanțului  
Sursa: elaborat de autor în baza (Grigori, Lazari, 2012)

Etaplele de dezvoltare a contabilității din figura 1 permite să descriem în baza unor criterii de comparație structura bilanțului și conținutul acestuia la fiecare etapă de dezvoltare în parte. De-a lungul celor trei decenii de dezvoltare a contabilității în Republica Moldova, bilanțul a cunoscut o serie de modificări, cele mai esențiale fiind prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1. Evoluția bilanțului

<b>Etapa/ Indicatori</b>	<b>Etapa 1 1995-2006</b>	<b>Etapa 2 2007-2016</b>	<b>Etapa 3 2017-prezent</b>
<b>Denumirea</b>	Bilanț contabil	Bilanț contabil	Bilanț
<b>Termen de prezentare</b>	Trimestrial, 15-25 a lunii după trimestrul gestionar Anual, 25.01-15.03	90 zile – până la 31 martie după anul gestionar	120 zile – entități de interes public, până pe 30 aprilie după anul gestionar

	după anul gestionar		150 zile – entități, până pe 30 mai după anul gestionar
<b>Numerotarea și numărul de capitole</b>	5 capitole numerotate cu cifre 1-5	5 capitole numerotate cu cifre 1-5	6 capitole numerotate cu litere A-F
<b>Capitolul Active imobilizate</b>	Capitolul 1. Active pe termen lung, 14 rânduri	Capitolul 1. Active imobilizate, 13 rânduri	Capitolul A. Active imobilizate, 18 rânduri și 15 subrânduri
<b>Capitolul Active circulante</b>	Capitolul 2. Active curente, 23 rânduri	Capitolul 2. Active circulante, 17 rânduri	Capitolul B. Active circulante, 15 rânduri și 5 subrânduri
<b>Capitolul Capital propriu</b>	Capitolul 3. Capital propriu, 13 rânduri	Capitolul 3. Capital propriu, 8 rânduri	Capitolul C. Capital propriu, 15 rânduri
<b>Capitolul Datorii pe termen lung</b>	Capitolul 4. Datorii pe termen lung, 9 rânduri	Capitolul 4. Datorii pe termen lung, 5 rânduri	Capitolul D. Datorii pe termen lung, 7 rânduri și 2 subrânduri
<b>Capitolul Datorii curente</b>	Capitolul 5. Datorii pe termen scurt, 16 rânduri	Capitolul 5. Datorii curente, 14 rânduri	Capitolul E. Datorii curente, 11 rânduri și 2 subrânduri
<b>Capitolul Provizioane</b>	-	-	Capitolul F. Provizioane, 4 rânduri
<b>Total</b>	Total general-activ Total general-pasiv	Total active Total pasive	Total active Total pasive

Sursa: elaborat de autor în baza SNC 1998, 2013, 2019

În baza tabelului 1, se observă că la diferite etape de dezvoltare a contabilității în Republica Moldova, bilanțul are un număr diferit de posturi. Formularul bilanțului, ediția 2019 are un număr mult mai mare de rânduri comparativ cu formularele de bilanț contabil, ediția 2013 și 1998, ceea ce oferă posibilitate utilizatorilor de informații de a dezvălui într-un mod mai detaliat (din punct de vedere cantitativ) și de a calcula diverși indicatori economici pentru luarea unor decizii corecte, ceea ce pune accent și pe partea calitativă a informației prezentate de bilanț.

### 5. Seturi de situații financiare pe categorii de entități.

Conform articolului 5 din Legea contabilității și raportării financiare (287/2017), întreprinderile sunt divizate pe categorii de entități, care la rândul său trebuie să prezinte situații financiare în dependență de categoria la care se atribuie. Componenta situațiilor financiare prezentate de fiecare categorie de entități este redată în figura 3.

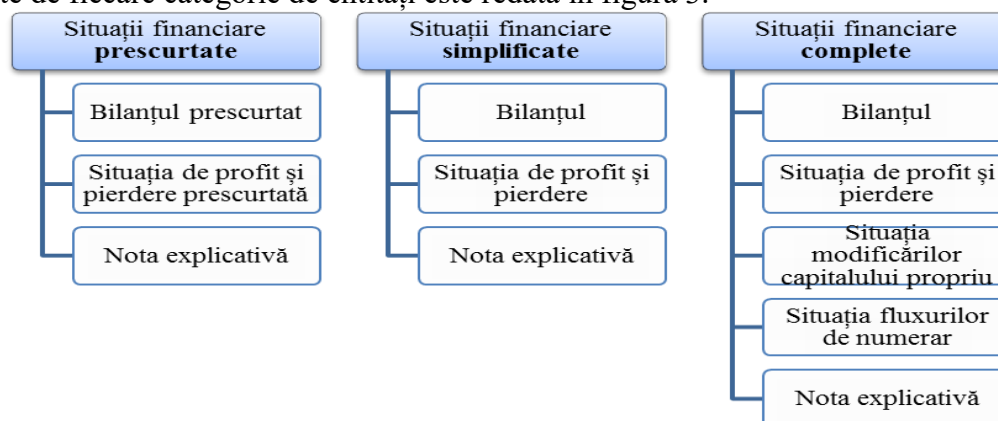


Figura 3. Componenta situațiilor financiare pe seturi de rapoarte

Sursa: elaborat de autor în baza (Legea 287/2017, art. 21)

În baza categoriilor de entități, la întocmirea situațiilor financiare trebuie de ținut cont de o serie de particularități (Lazari, Tataroi, Bivol, 2019):

- *Entitățile micro, persoanele fizice după înregistrarea ca plătitor de TVA:*
  - țin contabilitatea în partidă dublă;
  - întocmesc situații financiare prescurtate conform SNC;
  - pot întocmi situații financiare simplificate sau complete;
  - au dreptul de a ține contabilitatea și întocmi situații financiare în baza IFRS.
- *Entitățile mici:*
  - țin contabilitatea în partidă dublă;
  - întocmesc situații financiare simplificate conform SNC;
  - pot întocmi situații financiare complete;
  - au dreptul de a ține contabilitatea și întocmi situații financiare în baza IFRS.
- *Entitățile mijlocii și mari:*
  - țin contabilitatea în partidă dublă;
  - întocmesc situații financiare complete conform SNC;
  - pot ține contabilitatea și întocmi situații financiare în baza IFRS.
- *Entitățile de interes public:*
  - țin contabilitatea în partidă dublă;
  - întocmesc situații conform IFRS.
- *Persoanele fizice ce desfășoară activitate de întreprinzător până la înregistrarea ca contribuabil de TVA:*
  - țin contabilitatea în partidă simplă;
  - nu întocmesc situații financiare ci doar prezintă rapoarte fiscale.

## 6. Concluzii.

La dezvoltarea contabilității din Republica Moldova au influențat și procesele globalizării, care s-au extins nu numai din punct de vedere a economiei dar și politic. Ca rezultat al cercetării efectuate se conturează faptul că situațiile financiare la general și bilanțul în particular trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și să permită calculul diferitor indicatori cu privire la performanțele entității. Bilanțul ca conținut al poziției financiare a entității a evoluat în ultimele trei decenii, modificându-și conținutul și fiind supus în mod continuu studiului, astfel încât să ofere cele mai utile și relevante informații utilizatorilor de informații pentru luarea deciziilor economice corecte.

## References

1. Cadrul general conceptual de raportare financiară. Disponibil: [https://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/cadrul\\_general\\_conceptual\\_de\\_raportare\\_financiar\\_a.pdf](https://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/cadrul_general_conceptual_de_raportare_financiar_a.pdf)
2. Grigoroii L. (2015). Dezbateri privind progresul contabilității în contextul integrării europene. Chișinău: Conferința științifică internațională „Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță” din 2 aprilie 2015, Chișinău, 2015, pp.8-12. Disponibil: [https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf\\_aprilie\\_2015.pdf](https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_aprilie_2015.pdf)
3. Grigoroii, L. ș. a. (2021). Contabilitatea întreprinderii. Chișinău, Editura CARTIER, 2021. 800 p.
4. Grigoroii, L., Lazari, L. (2012). Bazele contabilității. Chișinău, Editura CARTIER, 2012. 236 p.
5. Lazari L., Tataroi N., Bivol C. (2019). Semnificația bilanțului și evoluția structurii acestuia în Republica Moldova. Chișinău: Conferința științifică internațională „Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători” din 15 martie 2019, pp. 30-37. Disponibil: [https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf\\_con\\_15.03.19.pdf](https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_con_15.03.19.pdf)
6. Legea contabilității nr. 113 din 27.04.2007. Disponibil: [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=61992&lang=ro#](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=61992&lang=ro#)

7. Legea contabilității nr. 426 din 04.04.1995. Disponibil:  
[https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=65064&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=65064&lang=ro)
8. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. Disponibil:  
[https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=120938&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120938&lang=ro)
9. Standardele Naționale de Contabilitate (1998).
10. Standardele Naționale de Contabilitate (2013). Disponibil:  
[https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=65064&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=65064&lang=ro)
11. Standardele Naționale de Contabilitate (2019). Disponibil:  
[https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=117850&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117850&lang=ro)
12. Țurcanu V., Golocialova I. Funcționalitatea contabilității în Republica Moldova timp de 25 de ani. Chișinău: Conferința științifică internațională „Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor” din 5-6 aprilie 2017, pp. 10-15. Disponibil: [https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf\\_aprilie\\_2017.pdf](https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_aprilie_2017.pdf)