

STUDIU COMPARATIV PRIVIND CONȚINUTUL POLITICILOR CONTABILE

COMPARATIVE STUDY ON THE CONTENT OF ACCOUNTING POLICIES

CZU: 657.1:338.23(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.17>

Aliona BÎRCĂ

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: aliona.birca@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9365-7639>,

Inesa TOFĂNICĂ

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: inesa.tofanica@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-5051-6328>

Abstract: In researching issues related to accounting policies, we need to focus not only on the principles, conventions, and practices used by the entity in organizing its accounting, as we have attempted to demonstrate in this article. The study investigated the relevance of this topic based on a significant accounting publication over twelve years. Subsequently, through comparative study, the main elements of both national and international standards in this field were examined. Ultimately, it was demonstrated that the common elements of both standards include: selection and application of accounting policies, changes in accounting policies, changes in accounting estimates, and accounting errors. The national standard also includes events occurring after the reporting date and the continuity of operations.

Keywords: accounting policies, accounting estimates, errors, events after the reporting period

JEL Classification: M410

Introducere

Investigațiile în domeniul politicilor contabile sunt mai pretențioase din motiv că reflectă unul dintre cele mai utilizate noțiuni în contabilitate. Punctul de debut sau de reper în organizarea unei activități contabile sunt aceste politici pe care fiecare entitate urmărește să le eficientizeze de la un an la altul. Deși noile tendințe ale profesioniștilor contabili se îndreaptă spre manualul de politici contabile, noi în această cercetare punem accent pe actualitatea temei și diferențele de abordare dintre standardele de contabilitate naționale și cele internaționale.

În această perspectivă, studiul actualității a fost realizat în baza celor 12 ediții ale publicațiilor în domeniul contabilității "Conferința Internațională Științifică de Contabilitate (ISCA)", studiul comparativ se realizează între S.N.C. "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare" și IAS 8 "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori".

Studiu cu privire la actualitatea politicilor contabile

Prima întrebare care apare în inițierea unei cercetări se referă la faptul dacă este actuală sau nu și ținând cont ca face parte dintr-un proiect de cercetare doctorală mai apare o întrebare dacă nu cumva a mai fost cercetată în cadrul altei cercetări doctorale la nivel național. În calitate de eșantion de cercetare a fost selectată una dintre cele mai importante publicații științifice, la nivel național, din domeniul contabilității. Și anume cele 12 ediții ale culegerilor de articole științifice "Conferința Internațională Științifică de Contabilitate (ISCA)".



Figura 1. Situația publicațiilor ISCA aferente politicilor contabile repartizate pe ani

După cum rezultă din figura 1, din cele 12 publicații doar 6 conțin și articole în domeniul politicilor contabile, ceea ce reprezintă ponderea relativă de 50 %. Întâmplător este faptul că trei culegeri, adică cele din 2020, 2018 și 2014 au câte publicație și trei culegeri din anii 2019, 2013 și 2012 conțin câte două publicații. Situația problematică rezultă din acele ediții care nu conțin publicații în acest domeniu și ne determină să ne întrebăm dacă nu cumva nu mai este actuală sau nu reprezintă o problemă pentru cercetătorii contabili.

În aprofundarea studiului păstrăm cele șase ediții cu referire la anii 2020, 2019, 2018, 2014, 2013 și 2012. În această perspectivă, informația din tabelul 1 are rolul de a detalia situația reală a acestei probleme.

Tabelul 1. Repartizarea publicațiilor ISCA aferente politicilor contabile pe țări

2020	Republica Moldova	Norme generale privind elaborarea politicilor contabile
2019	Republica Moldova	Politici contabile: Istorie și actualitate
	Republica Moldova	Elaborarea politicilor contabile: Estimarea cerințelor din diverse acte normative
2018	Rusia	Элементы учетной политики и их влияние на финансовые результаты
2014	Rusia	Учетная политика организации в условиях перехода на МСФО: проблемы адаптации
2013	Ucraina	Организационные аспекты подготовки учетной политики по МСФО 45
	Republica Moldova	Influența politicii de contabilitate asupra poziției financiare a entității
2012	România	Politici, proceduri și metode contabile aplicabile la recunoașterea elementelor în bilanț
	Republica Moldova/ România	Controverse privind politicile de evaluare a activelor

După cum se observă din coloana 2 a tabelului 1 problema cercetătorilor în domeniul politicilor contabile are o conotație internațională cu referire la următoarele țări: Rusia, România și Ucraina. Informația din coloana 3 ne informează în legătură cu domeniile de interes ale politicilor contabile. Astfel, avem doar două cercetări în care se analizează la modul general politicile contabile, iar în celelalte articole se observă o relaționare dintre politicile contabile și: rezultatele financiare și poziția financiară, recunoașterea elementelor din bilanț și evaluarea activelor, organizarea contabilității și situația politicilor contabile în procesul trecerii la standardele internaționale de contabilitate.

Definirea politicilor contabile

În căutarea celei mai adecvate definiții cu privire la politicile contabile cercetăm revederile cadrului reglementativ aplicabil în Republica Moldova. Astfel, conform *S.N.C. "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare"* politicile contabile sunt definite *drept principii, baze, convenții, reguli și practici specifice aplicate de o entitate la ținerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare*. Examinarea prin comparație a acestei definiții în *IAS 8 "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori"* se observă că se păstrează același conținut la început, prin precizarea spre final că toate aceste principii, reguli se referă la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare. Astfel, sesizăm că potrivit reglementărilor naționale politicile contabile se referă la toate operațiunile economice contabilizate în cadrul unei entități, în timp ce potrivit acestui standard internațional politicile contabile se referă doar la tranzacțiile economice legate de întocmirea și prezentarea situațiilor financiare.

Studiu comparativ privind elementele esențiale ale unei politici contabile

Analizând definiția politicilor contabile generalizăm ideea că în linii generale se referă la setul de reguli și limite în jurul cărora se recunoaște, evaluează și contabilizează faptele economice ale unei entități. Informația din tabelul 2 vine să ne concretizeze aceste probleme printr-un studiu comparativ între cele 2 standarde.

Tabelul 2. Situație comparativă cu privire la prevederile reglementative aferente politicilor contabile

Perspective reglementative naționale S.N.C. "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare"	Perspective reglementative internaționale IAS 8 "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori"
<ul style="list-style-type: none"> - Selectarea și aplicarea politicilor contabile - Modificări ale politicilor contabile - Modificări ale estimărilor contabile - Erori contabile - Evenimente ulterioare datei raportării - Continuitatea activității - Prezentarea informațiilor 	<ul style="list-style-type: none"> - Selectarea și aplicarea politicilor contabile - Consecvența politicilor contabile - Modificări ale politicilor contabile - Modificări ale estimărilor contabile - Erori - Imposibilitatea privind aplicarea retroactivă și retratarea retroactivă

După cum se observă în tabelul 2, prima parte a ambelor standarde este destinat *selectării și aplicării politicilor contabile*. Rolul acestora, potrivit *IAS 8 "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori"* rezidă în furnizarea unor situații financiare relevante și tranzacții fiabile bazate pe raționament profesional în lipsa unei prevederi IFRS. Prin noțiunea de relevant se are în vedere tipul de informație necesară pentru luarea deciziilor economice. Situații financiare fiabile sunt acelea care prezintă cu exactitate poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității, fondul economic al tranzacțiilor, neutre, prudente și complete din toate punctele de vedere semnificative. Versiunea națională a *S.N.C. "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare"* pune accent pe perfectarea documentară și anume printr-o dispoziție, hotărâre sau ordin administrativ începând cu prima zi a perioadei de gestiune următoarei celei în care politicile contabile au fost aprobate. Politicile contabile ale entității nou-create se aplică de la data înregistrării de stat a acesteia. Un element comun pentru ambele standarde ține de faptul că în politicile contabile se includ procedeele care prevăd mai multe metode în cadrul reglementativ, iar entitatea selectează metoda cea mai adecvată activității sale. Cerințele cu o singură variantă de realizare nu se includ în politicile contabile, spre exemplu modalitatea de formare a costului de intrare pentru activelor imobilizate și circulante etc.

Consecvența politicilor contabile vizează următoarea parte în standardele contabile internaționale, în timp ce în cele naționale sunt incluse în prima parte. În această ordine de idei, IAS 8 prevede ca o entitate elaborează și aplică politicile sale contabile în mod consecvent, cu excepția cazului în care un IFRS

prevede sau permite în mod specific clasificarea elementelor pentru care ar fi adecvate politici diferite. Din perspectiva standardului național, consecvența trebuie aplicată pentru faptele economice similare în cursul perioadei de gestiune, precum și pentru cele de la o perioadă de gestiune la alta.

Modificări ale politicilor contabile (tabelul 2) sunt reglementate de ambele standarde. Potrivit IAS 8 se consideră o modificare atunci când este impusă de un IFRS sau furnizează situații financiare cu informații fiabile și mai relevante asupra poziției și performanței financiare, fluxurilor de numerar ale entității. În timp ce potrivit SNC se permite doar în cazul în care aceasta este cerută de cadrul național de reglementare normativă a contabilității și/sau are ca rezultat informații mai relevante și credibile referitoare la faptele economice ale entității. Ambele standarde au aceleași prevederi în ceea ce privește acțiunile care nu se consideră modificări ale politicilor contabile și anume:

- aprobarea și aplicarea unor politici contabile pentru fapte economice care diferă ca esență de cele care au avut loc anterior;
- aprobarea și aplicarea unor politici contabile pentru fapte economice care nu au avut loc anterior sau care au fost ne semnificative.

Rezultatele modificării politicilor contabile se înregistrează drept corecții ale rezultatelor anilor precedenți pentru perioadele de gestiune precedente, venituri sau cheltuieli pentru diferențele rezultate din modificările în perioada curentă. De asemenea se aduc exemple și explicații suplimentare legat de aplicarea retroactivă (recalcularea indicatorilor situațiilor financiare cel puțin a perioadei de gestiune precedente) și prospectivă.

Partea cu privire la *modificări ale estimărilor contabile* nu diferă semnificativ de la un standard la altul. Estimarea, potrivit IAS 8 și *S.N.C. "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare"*, se referă la clienții incerti, provizioane pentru garanții acordate clienților, uzura morală stocurilor; valoarea justă a activelor financiare sau a datoriilor financiare, durata de viață utilă a activelor amortizabile și valoarea reziduală a acestora, valoarea realizabilă netă a stocurilor etc. O estimare poate necesita o revizuire dacă au loc schimbări privind circumstanțele pe care s-a bazat această estimare sau ca urmare a unor noi informații sau a unor experiențe ulterioare și se reflectă corectarea unei erori curente deoarece nu are legătură cu perioadele anterioare. În timp ce o modificare a bazei de evaluare aplicate semnifică o modificare de politică contabilă, dar nu o modificare de estimare contabilă. Efectul modificării estimării contabile se recunoaște în mod prospectiv începând cu data modificării estimării și nu afectează perioadele de gestiune anterioare.

Erorile apreciate drept contabile în cadrul reglementativ național sunt tratate diferit în aceste doua standarde. Potrivit *IAS 8* acestea pot apărea în rezultatul recunoașterii, evaluării, prezentării sau descrierii elementelor situațiilor financiare. În timp ce *S.N.C. "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare"* subliniază că erorile contabile pot apărea în urma aplicării incorecte a prevederilor sistemului de reglementare normativă a contabilității și politicilor contabile, comiterii greșelilor de calcul, neînregistrării, înregistrării multiple și/sau interpretării greșite a faptelor economice, fraudelor și delapidărilor. Corectarea retroactiv a erorilor semnificative, potrivit IAS 8, se efectuează în primul set de situații financiare aprobate în vederea emiterii după descoperirea acestora.

În anexele situațiilor financiare, potrivit IAS 8 erorile semnificative descoperite trebuie să fie prezentate astfel:

- natura erorii descoperite aferente perioadei anterioare;
- valoarea corectării prezentată clar pentru fiecare perioadă anterioară;
- valoarea corectării la începutul primei perioade anterioare prezentate; și
- dacă retratarea retroactivă este imposibilă pentru o perioadă anterioară specifică,

circumstanțele care conduc la existența acelei condiții și o descriere a modului în care și a momentului din care a fost corectată eroarea. În perioadele ulterioare nu este necesar ca situațiile financiare să conțină erorile din perioadele anterioare.

Standardul național pune accent pe *erorile semnificative* sau ne semnificative și subliniază că trebuie corectate doar cele semnificative. De asemenea, se exemplifică modalitatea de stabilire a *pragului*

de semnificație în mărime absolută sau relativă. În standardul național sunt incluse și alte cerințe cu privire la politicile contabile. *Evenimentele ulterioare datei raportării* vin să aducă unele completări legate de toate evenimentele care au loc între data raportării și data semnării situațiilor financiare care au influențat sau pot influența poziția financiară, performanța financiară sau fluxul de numerar al entității. În acest sens, se dau exemple legate de evenimente ulterioare care conduc la ajustarea situațiilor financiare ca urmare a evenimentelor petrecute după închiderea perioadei de gestiune, însă până la data semnării de către conducere și prezentare adunării generale a acționarilor. Aceste evenimente sunt legate de situația creanțelor incerte, a produselor vândute cu garanție, contractelor aflate în litigiu. Dorim să precizăm că există și alte evenimente care pot avea loc până la data semnării situațiilor financiare, însă nu determină modificarea acestora. Spre exemplu adoptarea unei decizii de reorganizare sau restructurare a entității, anunțarea unui plan de întrerupere a unei activități, modificări semnificative a cursului de schimb valutar sau a prețurilor activelor, litigii majore care influențează în exclusivitate evenimentele ulterioare perioadei de gestiune etc. În aceste situații se recomandă includerea informației cu privire la aceste riscuri în notele situațiilor financiare.

Un alt element deosebit de important se referă la *principiul continuității activității*. Importanța majoră a acestuia rezidă din faptul că atât standardele naționale cât și cele internaționale de contabilitate sunt construite în baza ipotezei de bază că activitatea entității este continuă. Dacă conducerea entității a decis să și înceteze activitatea în următoarele 12 luni ca urmare a lichidării sau reducerii în mod semnificativ, atunci managementul contabile trebuie să realizeze următoarele activități sau acțiuni:

- transformarea activelor imobilizate în active circulante și a datoriilor pe termen lung în datorii curente;
- evaluarea tuturor activelor la valoarea de piață;
- recunoașterea datoriilor contingente în legătură cu rezilierea contractelor, inclusiv eventualele amenzi, penalități sau alte sacțiuni.

Concluzii

Cercetările teoretice, practice și reglementativ demonstrează importanța politicilor contabile în organizarea unei contabilități, atât la nivel național cât și internațional.

La nivel teoretic și pragmatic sugerăm cercetarea politicilor contabile în comparație cu o serie de elemente și anume: natura și nivelul de dezvoltare al entității, mediul intern și extern al entității, țara în care își are sediul social entitatea și așteptările acționarilor, organigrama și forma de organizare a contabilității, nivelul rezultatelor financiare și a poziției financiare, evaluarea și recunoașterea elementelor patrimoniale.

La nivel reglementativ punctul de reper reprezintă standardele contabile corelate cu alte acte legislative și normative necesare de aplicat. Studiul comparativ al standardului național în comparație cu cel internațional legat de politicile contabile demonstrează o corelație totală, însă nu o repetare de informație. Susținem ideea că o politică contabilă de calitate trebuie să țină cont de ambele prevederi dacă corespund cu specificul de dezvoltare economică a entității.

Bibliografie

1. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial nr. 1-6 , nr. 22 din 05.01.2018
2. S.N.C., „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” aprobat prin Ordinul privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate nr. 118 din 06.08.2013. Monitorul Oficial nr.233-237/1534 din 22.10.2013.
3. Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate. Codul etic al profesioniștilor Contabili, Ediția 2009/2010. Federația Internațională a Contabililor (IFAC), Monitorul Oficial, ediție specială 24 august, 2012. Chișinău: Moldopress, Combinatul Poligrafic.
5. <https://isca.ase.md/>