

DEZVOLTAREA CONCEPȚIEI CONTABILITĂȚII  
ÎN REPUBLICA MOLDOVA

EVOLUTION OF CONCEPT OF ACCOUNTING IN REPUBLIC OF MOLDOVA

CZU: 657.1(478)

**ȚURCANU Viorel<sup>1</sup>, GOLOCIALOVA Irina<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>Departamentul „Contabilitate, audit și analiză economică”, Academia de Studii Economice a Moldovei;

<sup>2</sup>Departamentul „Contabilitate și informatica economică”, Universitatea de Stat din Moldova

E-mail: <sup>1</sup>vturcanu@mail.ru; <sup>2</sup>monomah5@yandex.ru

**Abstract.** Research has proven that the concept of accounting can be determined by two factors: geographical factor and levels of economic of development country. So in the context of globalization the system of accounting is adapted to the IFRS through the harmonization, in order to management and control of economy is implemented regulation of accounting. At same time a concept of accounting in Republic of Moldova were influenced by the factor of regionalization. So the provisions of Directive EU are incorporated in the legislation of accounting RM as a result of its association with EU. In this context an accounting system and system financial reporting acquiring the character is more regulated which tend to go legal concept of accounting of the EU countries.

Aspects identified of evolution of concept of accounting in Republic of Moldova by authors reviewed in this article.

**Keywords:** concept of accounting, evolution of concept, harmonization, regulation of accounting, methodology of accounting, Standards of Accounting, incorporated of Directive EU

**JEL Classification:** H 50, M 41, M 48

**Introducere**

Contabilitatea în Republica Moldova (RM) este reglementată prin legislație și alte acte normative, vârful căreia este Legea contabilității. Până în prezent au fost adoptate trei versiuni a acestei legi, în baza cărora sunt identificate respectiv trei etape de dezvoltare a contabilității autohtone (tabelul 1).

**Tabelul 1. Dezvoltarea sistemului contabil în Republica Moldova**

Etape Criterii	Etapa I	Etapa I	Etapa III
<b>Baza legislativă</b>	Legea contabilității (1995) Concepția reformei contabilității (1997)	Legea contabilității (2007) Planul Național de dezvoltare a contabilității (2008)	Legea contabilității (2017) Planul de acțiuni privind realizarea Acordului RM – UE
<b>Scopul</b>	Armonizarea contabilității cu IAS/IFRS	Aprofundarea armonizării contabilității cu IFRS și racordarea cu Directivele UE	Transpunerea Directivei 2013/34/UE în contabilitatea RM
<b>Elaborări</b>	Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării raportărilor financiare	Lipsește	Lipsește
	S.N.C. și comentarii la acestea	Noile SNC, fără comentarii	Modificarea SNC
	Planul de conturi contabile	Planul general de conturi contabile	Modificarea Planului general de conturi contabile
	×	Adoptarea IFRS pe teritoriul R.M	SNC „Situaii financiare consolidate”

Sursă: Elaborat de autori

Din cele demonstrate în tabelul 1 rezultă o varietate profundă a sistemului contabil din RM. În consecință apare necesitatea determinării și argumentării concepției contabilității naționale și analiza evoluției acesteia din momentul adoptării concepției reformei contabilității (anul 1997) și până în prezent.

### Caracteristica noțiunii de „concepție contabilă”

Conform DEX român, concepția este un ansamblu de idei referitoare la problemele dintr-un domeniu oarecare [3]. Cu alte cuvinte, concepția reprezintă înțelegerea, interpretarea fenomenelor pe baza unui sistem de idei. Astfel se poate considera că tratamentele, ideile privind fenomenul pot fi înaintate din momentul apariției acestuia. În calitate de domeniu în definiția desfășurată se specifică și domeniul economic, care, după cum se cunoaște, cuprinde și contabilitatea.

Apare întrebarea, de când se poate vorbi despre concepția contabilității? Trecuse mai mult de cinci secole de utilizare a contabilității în partidă dublă, dar ea pe tot parcursul acesta îndelungat a fost cunoscută numai ca o practică. Și doar la mijlocul secolului XIX unii autori și savanți au înaintat multiple noțiuni, idei și teorii, care au pus fundamentul concepției de recunoaștere a contabilității nu numai ca o practică, dar și ca știință. Argumentele în susținerea *concepției contabilității ca știință* sunt prezentate în lucrările [3], [7]. Considerăm că recunoașterea contabilității ca știință din domeniul social economic, contribuie la dezvoltarea contabilității din punct de vedere metodologic, ceea ce constituie baza teoretică de perfecționare permanentă a aspectului aplicativ al acesteia.

O altă concepție a contabilității este că ea poate fi *concepută ca sistem informațional*, care cuantifică și prelucrează datele, apoi transmite informațiile financiare relative utilizatorilor pentru luarea deciziilor. Nu e greu de constatat că această definiție reflectă doar aspectul practic al contabilității.

Contabilitatea pe plan internațional este unică după procedeele aplicate și respectiv, modul de pregătire a situațiilor financiare, ca principala sursă de informație despre activitatea unei entități, la fel trebuie să aibă caracter unificat. De aceea Comitetul IASB în anul 1989 a elaborat Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare, care a fost înlocuit în anul 2010 de Cadrul general conceptual ale raportării financiare [11]. Acest document nu are caracter de act normativ (standard), dar servește drept bază teoretică trainică ale IFRS, deoarece cuprinde principiile și noțiunile care stau la baza pregătirii și prezentării raportării financiare. Nu în zădar, Cadrul general conceptual mai este numit și „Concepția contabilității”.

Printre scopurile acestui document se menționează conduita pentru elaborarea de noi standarde, înțelegerea mai bună a prevederilor IFRS și altele. Însă trebuie de menționat și rolul caracteristicilor calitative care determină utilitatea informației în raportarea financiară, modul de identificare și evaluare a elementelor situațiilor financiare. În acest context, are valoare din punct de vedere metodologic, dezvăluirea noțiunilor de activ, datorii, capital, venituri și cheltuieli ca elemente principale ale situațiilor financiare. Iar concepția de menținere a capitalului este importantă pentru a asigura entităților rezistența în economia concurențială. S-ar părea că Cadrul general poartă caracter de fundament teoretic al contabilității, dar el servește o conduită de valoare și pentru practicieni și, nu în ultimul rând, el este un suport metodologic pentru profesori și toți acei care studiază contabilitatea. La rândul său fiecare standard internațional reprezintă un document metodologic care dispune de o bază teoretică [8].

În condițiile globalizării economiei și creșterii accelerate a piețelor financiare IFRS sunt un instrument important pentru țările cu economie avansată, dar și pentru țările care au aderat la economia de piață, ele servesc o bază semnificativă în construirea sistemului contabil național: sau prin utilizare directă, sau pentru conduită la elaborarea normelor sale contabile. În această privință, există și o opțiune, deoarece aceste țări ar putea să treacă și la sistemul contabil bazat pe Directivele europene, caracterizat de o normalizare puternică. Așa a procedat România în anul 1991 când a ales sistemul francez contabil. Această decizie a fost reușită, deoarece cu aderarea acestei țări la UE, pentru contabili n-a fost dificil de a concorda contabilitatea entităților române cu Directivele UE.

Însă, majoritatea țărilor în curs de dezvoltare au ales IFRS, care sunt bazate pe concepția contabilității anglo-saxonă. Această decizie a fost inclusă sau în legea contabilității a acestor țări, sau într-o programă specială. Considerăm că pentru Federația Rusă (FR) și Cazahstan exista un argument destul de convingător în favoarea acestei decizii – ele nu aveau perspectiva să devină membre ale UE, pe când RM și Ucraina trebuiau să gândească din punct de vedere strategic. Se cunoaște că RM și Cazahstanul au lansat mai devreme declarațiile de armonizare a contabilității sale cu IFRS: în anii 1996 – 1997, iar FR și Ucraina au făcut acest lucru în anii 1999 – 2000.

Însă, Consiliul pentru IFRS nu poate cere ca cineva să aplice standardele internaționale, deoarece ele nu au caracter de acte normative. Acest lucru pot să decidă alte structuri împuternicite. De exemplu, în anul 2000 Comisia Internațională pentru valori mobiliare a obligat acele companii, hârtiile de valoare ale căror valori mobiliare sunt cotate la bursa de valori mondială să prezinte rapoarte în conformitate cu cerințele IFRS. Iar legea contabilității a Republicii Cazahstan prevede ca în perioada 2003 – 2006 diverse entități (financiare, societăți pe acțiuni, alte entități) să asigure raportarea financiară conform IFRS. Un pas important în reformarea contabilității în Federația Rusă a servit aprobarea în anul 2004 a Concepției dezvoltării contabilității și raportării financiare în FR pentru perspectiva medie (2004 – 2010), prin care a obligat întocmirea de către entitățile de valoare socială a raportării consolidate prevăzute de IFRS.

### **Evoluția concepției contabilității din Republica Moldova**

Vârsta contabilității RM este mai scurtă decât a statului propriu zis și poate fi considerată egală cu perioada care începe odată cu adoptarea primei legi a contabilității (anul 1995) și până în prezent. De la constituționalitatea statului moldovenesc (anul 1991) și până în anul 1997 a fost o perioadă de abandonare a sistemului contabil sovietic și de pregătire pentru a trece la un sistem contabil corespunzător economiei de piață. Scopul principal al contabilității în această perioadă a fost păstrarea patrimoniului și furnizarea de informații organelor îndeosebi de nivel macroeconomic. O mare amploare au avut în acea perioadă, operațiunile de barter, de credit, arenda, de import și altele.

O perioadă de mare perspectivă pentru contabilitatea autohtonă a deschis „Concepția reformei contabile”, aprobată de guvern în anul 1997, în care se specifica, că „necesitatea reformei contabilității în RM este determinată, de asemenea, de integrarea economică a diferitor țări și de imperativul armonizării diverselor sisteme contabile, la baza cărora se află Standardele Internaționale de Contabilitate” [12]. Acest document a determinat scopul reformei contabile, dar și a identificat sarcinile care trebuie îndeplinite pentru a atinge acest scop. De exemplu, a fost luată decizia de a utiliza standardele internaționale nu numai ca instrument teoretic pentru crearea concepției contabile autohtone, dar și în procesul de elaborare a SNC. Această concepție confirmă necesitatea unei mari responsabilități din partea părților abilitate atunci când trebuia de executat lucrări extrem de importante în domeniul contabilității.

Partea principală a reformei a decurs reușit, deoarece actele normative necesare au fost elaborate în scurt timp. Acest succes se datorează nu numai finanțării externe a proiectului, dar și ajutorului metodologic al specialiștilor americani, organizării chibzuite și raționale a lucrărilor din partea Ministerului finanțelor. Elaborările SNC au continuat până în anul 2005 și în total au fost 29 de standarde și 13 comentarii la ele. La fel trebuie de menționat și tratamentul de separare în „contabilitate financiară” și „contabilitate de gestiune”, care a trezit un mare interes în rândul savanților și practicienilor din RM. Cu toate că pentru practicieni era foarte dificil de a înțelege prevederile noilor acte normative, aceștia și unele organisme internaționale au apreciat înalt rezultatele reformei. Un factor pozitiv a fost și organizarea intensivă a cursurilor de însușire a noului sistem contabil și a publicațiilor necesare.

Structura Situațiilor financiare a fost apropiată de normele internaționale, dar se poate de menționat și unele neajunsuri:

- delimitarea nejustificat în Raportul de profit și pierdere a compartimentului „Activitatea de investiții”;
- prezentarea prea detaliată în bilanț a activelor pe termen lung la valoarea brută;

- întocmirea și prezentarea la Biroul de statistică a raportului privind gruparea cheltuielilor pe elemente (după natură), numită 5 C, care de fapt ține de raportarea financiară;
- specificarea în bilanț a posturii cu denumirea „Uzura mijloacelor fixe” în loc de „amortizarea”. Dar toate inconvenientele e greu de prezentat în această lucrare.

După 10 ani lucrările de mai departe în vederea finalizării activității prevăzute în cadrul reformei au încetinit din lipsa finanțării și a potențialului uman. De aceea a fost elaborată o lege nouă a contabilității (în anul 2007), care în loc să prevadă modificarea actelor normative în vigoare, a stabilit elaborarea de noi standarde naționale, care vor lua în considerare, în afară de IFRS, și Directivele europene. Motivul a fost:

- a) la data de 31.01.2005 IASB a modificat aproape toate standardele internaționale; și
- b) economia țării tot mai mult este îndreptată spre vectorul european.

În scopul realizării sarcinilor prevăzute de lege, guvernul în anul 2008 a aprobat Planul Național de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009 – 2011. Obiectivul Planului - crearea condițiilor favorabile pentru armonizarea contabilității și auditului cu cerințele Directivelor UE, IFRS și Standardele Internaționale de Audit (SIA). Pentru aceasta se prevedea, în primul rând, îmbunătățirea calității raportării financiare a entităților din RM, care va contribui la:

- fortificarea stabilității financiare a țării și reducerii riscului;
- contribuirea la investiții externe directe;
- facilitarea accesului întreprinderilor mici și mijlocii la credite;
- creșterea veniturilor bugetare prin colectarea impozitelor și taxelor calculate în baza informației obținute în contabilitate;
- promovarea dezvoltării piețelor de capital;
- susținerii integrării economice a statului în UE [15].

Guvernul a obligat Ministerul finanțelor să asigure introducerea unor standarde internaționale la nivel național și a unei apropieri treptate între normele RM și cele ale UE în domeniul contabilității și auditului. Un rol important în îndeplinirea sarcinilor prevăzute de acest Plan i-a revenit Consiliului Național de Coordonare pentru examinarea și avizarea proiectelor actelor normative din domeniul contabilității și auditului în sectorul corporativ, aprobat în cadrul acestui Plan.

Însă realizarea Planului Național menționat nici n-a început în anii preconizați, din cauza:

- a) imposibilității obținerii finanțării lucrărilor din exterior (74 mln. lei sau 5,3 mln. euro);
- b) neclarității în privința modelului sistemului contabil și a auditului care să corespundă cerințelor prevăzute de Plan [15].

Din aceste considerente realizarea Planului a fost amânată pentru anii 2011 – 2013 numai din surse și cu forțe proprii. Deoarece trebuia de făcut cunoștință cu experiența de pregătire a actelor normative contabile, unii membri ai grupelor de lucru au studiat sistemele contabile din Croația, Estonia, Slovacia; au trecut cursuri de perfecționare în cadrul Proiectului REPARIS (la Vena).

Din cauza lipsei de resurse financiare Ministerul Finanțelor a decis:

- să nu elaboreze un document, analogic Cadrului conceptual pentru raportarea financiară;
- să elaboreze SNC mai prescurtate, iar în cadrul acestora să fie prezentate exemple concrete, în loc de comentarii la standarde separate, cum a fost anterior;
- să comaseze câte câteva standarde internaționale într-un SNC.

Lipsa Cadrului conceptual autohton la elaborările contabile din anul 2013 creează probleme de ordin metodologic în dezvoltarea concepției contabilității din RM:

1. Elaboratorii legii au fost nevoiți să introducă în ea multe definiții, uneori prea detaliate, demne începătorilor. De exemplu, pentru ce scop s-a prezentat definiția contabilității la general, a contabilității financiare și a contabilității de gestiune, numind toate procedeele acestora? Totodată, definițiile prezentate indică numai caracterul tehnic al contabilității. În lege, considerăm, că trebuie explicați doar termenii de ordin juridic, iar celelalte noțiuni trebuie să se regăsească în Cadrului conceptual;
2. În Cadru ar fi fost necesar de specificat esența (definițiile) tuturor elementelor situațiilor financiare: active, datorii, capital propriu, venituri, cheltuieli, costuri, profit, pierdere, etc., care în unele acte normative autohtone se numesc eronat „elemente contabile”. Elementele contabile

se consideră faptele economice, operațiunile contabile, evenimentele vieții economice, care se înregistrează în contabilitate;

3. După exemplul Cadrului general, trebuia de dezvăluit esența și conținutul caracteristicilor calitative ale informației financiare;
4. Ar fi fost util de argumentat caracterul financiar al informației, adică corect este termenul de „informație financiară”, dar nicidecum „informație contabilă”.
5. În anul 2002 IASB a pus pe primul plan în luarea deciziilor informația din situațiile financiare, de aceea a recunoscut statutul de IFRS în loc de IAS. Acest fapt în anul 2013, cu mare întârziere, dar trebuia de luat în considerare și SNC să fie numite „Standarde Naționale de Raportare Financiară”. Acest lucru s-a făcut doar în privința legii (2017), care se numește „Legea contabilității și a raportării financiare”.

Totodată, denumirea de „standard” are caracter strict determinat. Conform DEX, standardul reprezintă o normă sau ansamblu de norme care reglementează calitatea, caracteristicile sau forma unui produs; document în care sunt consemnate aceste norme [2]. Prin urmare, această noțiune denotă că nu poate fi posibilă comasarea unor produse, denumiri într-un standard, căci fiecare își are caracteristicile sale calitative. Respectiv, nu pot fi comasate două ori mai multe elemente contabile într-un SNC, dacă ele au diferit conținut metodologic și necesită diferite prevederi de contabilizare. De exemplu, nu se putea de inclus într-un SNC creanțele și investițiile financiare, sau capitalul și datoriile.

Trebuie de menționat, că contabilitatea din Republica Moldova a trecut o perioadă de criză în ceea ce privește metodologia și organizarea acesteia. Se poate de constatat că perioada dificilă își ia începutul încă din anul 2007, odată cu adoptarea celei de a doua legi a contabilității. Eșecul planului de elaborare a noilor standarde în timp de 3 ani (2008 – 2010) și decizia de a prelungi executarea acestor lucrări cu 3 ani, adică până în 2013, confirmă acest fapt. Totodată, teza că SNC aprobate în anul 2013 sunt elaborate nu numai în conformitate cu IFRS, ci și în baza Directivelor europene, a fost o formalitate. Din conținutul acestora nu se observă care principii corespund Directivelor europene [16]. Nu în zădar în anul 2014 în cadrul Acordului de Asociere Republica Moldova – Uniunea Europeană în mod obligatoriu s-a decis transpunerea în contabilitatea autohtonă a prevederilor Directivei 2013/34/UE, care a devenit principalul document normativ în domeniul contabilității din țările – membre ale UE [13].

Însă criza contabilității continuă. Cu toate că în Planul de acțiuni privind realizarea Acordului de Asociere, se prevede finalizarea lucrărilor aferente reformării cadrului normativ contabil în RM la 31 decembrie 2017, documentele în care vor fi transpuse normele directivei vor intra în vigoare de la 01.01.2019. Practic entitățile până atunci se vor conduce de Legea contabilității, redacția 2007 și SNC și Planul general de conturi, aprobate în anul 2013.

Așadar, în decembrie 2017 a fost aprobată noua redacție a Legii contabilității, după discuțiile publice a proiectului acesteia. Este important că legea nouă se va aplica de către toate entitățile înregistrate în RM, cu excepția instituțiilor bugetare, pentru care se elaborează un cadru normativ separat. Principalele compartimente ale legii care au fost introduse în contextul transunerii Directivei 2013/34/UE sunt următoarele:

- gruparea entităților în micro, mici, mijlocii și mari în dependență de trei criterii: totalul activelor, venitul și numărul mediu de angajați;
- clasificarea de o manieră similară a grupelor de entități;
- nominalizarea și definirea în mod distinct a entităților de interes public, care sunt considerate întreprinderi mari, indiferent de mărimea indicatorilor lor;
- în regulile alternative de evaluare, se extinde posibilitatea de utilizare a valorii juste, nu numai pentru instrumentele financiare, dar și la alte categorii de active;
- aplicarea în dependență de categoria entităților a formatului situațiilor financiare anuale: prescurtate, simplificate și complete. Volumul informației, care trebuie prezentat de către categoriile de entități din RM este ilustrat în tabelul 2, publicat în lucrarea [5].
- exigențele de prezentare a informațiilor prin Notele explicative la situațiile financiare;

- raportarea plăților efectuate către guvern de către entitățile mari care își desfășoară activitatea în industria extractivă;
- acordarea unei atenții deosebite raportării financiare consolidate;
- stabilirea obligativității auditului financiar ale unor categorii de entități;
- determinarea modului de depozitare a informației din raportările financiare, de publicare a informației conținute în situațiile financiare, la fel și raportul conducerii [14].

Separarea categoriei de microentități de întreprinderile mici s-a produs din punct de vedere a reglementării contabile, argumentul fiind că ele dispun de resurse limitate și trebuie evitate obligațiile legale împovărătoare în privința lor.

**Tabelul 2. Volumul informației care trebuie prezentată de către entitățile din RM**

Informații necesare și tipul entității	Bilanțul	Situația de profit și pierdere	Situația privind fluxul de numerar	Situația privind modificările în capitalul propriu	Note explicative	Raportul conducerii
Informații necesare	Informații necesare pentru luarea deciziilor de către utilizatori					
	Informații financiare furnizate de către entități					x
	Situații financiare de bază				x	x
Microentități	prescurtate, conform SNC	x		x	prescurtate	x
Entități mici	simplificate, conform SNC		x	x	simplificate	x
Entități mijlocii	complete, conform SNC					
Entități mari	complete, conform SNC					
Entități de interes public	complete, conform IFRS					

*Sursă: [5]*

Dar, având în vedere că multe articole din noua lege sunt preluate din legea respectivă, redacția 2007, se putea de limitat la modificările necesare în legea precedentă cerute de directiva europeană. E de subliniat că Legea contabilității actuale din România a fost adoptată încă în anul 1991, fiind modificată de câteva ori.

Însă legea contabilității reprezintă cadrul normativ al sistemului contabil, iar cadrul metodologic, de rând cu IFRS, îl constituie Standardele Naționale de Contabilitate. De aceea a fost necesar de a efectua modificări respective și în SNC, în corespundere cu principiile Directivei 2013/34/UE.

Cât privește modificările în SNC, este dificil de analizat, deoarece ele n-au fost încă publicate. Dar de pe site-ul Minfinului nu se observă mari schimbări, deseori sunt doar niște precizări metodice. Cea mai însemnată modificare este propunerea de abrogare a SNC „Investiții imobiliare” și includerea unor compartimente mai esențiale a acestui standard în SNC „Imobilizări corporale și necorporale”, împreună cu resurse minerale. Însă acest pas nu se poate de calificat ca corect din două puncte de vedere:

1. Includerea într-un standard a elementelor raportării financiare cu conținut economic diferit (unele active fixe sunt exploatate de proprietar iar altele sunt predate în arendă operațională);
2. Anularea standardului menționat va fi o tentativă de a se recurge împotriva cerințelor IFRS, care acordă atenție deosebită investițiilor imobiliare printr-un standard aparte – IAS 40.

Cât privește situațiile financiare, se poate de spus, că s-au modificat numai pentru a raporta transpunerea. Bilanțul a devenit ca o notă explicativă, dacă privim articolele detaliate a acestuia. Iar în compartimentul „Active imobilizate”, activele financiare apar sub denumirea „Investiții financiare”, ceea ce contravine directivei UE.

În Situația de profit și pierdere încă în anul 2013 a dispărut, în sfârșit, compartimentul „Activitatea de investiții”, dar în locul acesteia și „activității financiare” găsim numai totalul veniturilor și cheltuielilor din alte activități și rezultatul acestora. Se cunoaște faptul, că conturile din Planul de conturi general se evidențiază conform posturilor din cele două situații financiare. De aceea trebuie să fie clar ce se reflectă în fiecare din ele. Astfel, în compartimentul „Activitatea operațională” din Situația de profit și pierderi vor fi contabilizate operațiile ce țin de crearea valorii economice,

printre care se află nu numai cele legate de producție și distribuire, dar și cele ce se referă la investițiile în activele circulante și pe termen lung, utilizate în aceste scopuri [7].

În organizarea contabilității s-a primit o situație paradoxală: SNC (2013) sunt modificate doar la 4 ani după aprobarea lor. Acest fapt denotă lipsa unei viziuni strategice din partea Ministerului finanțelor, care trebuia să prevadă eventuala reformă a contabilității din RM după adoptarea Directivei europene. Dar, cu regret, a avut loc adoptarea în același an și a Directivei 2013/34/UE, și a SNC, care degrabă s-a constatat că trebuie modificate. Astfel, trei evenimente care s-au produs simultan în anii 2013 - 2014, au demonstrat necesitatea restructurării de mai departe a contabilității din Republica Moldova:

1. Pregătirea și adoptarea în grabă a noilor SNC;
2. Acordul privind asocierea RM – UE și necesitatea transpunerii directivei europene în legislația autohtonă;
3. Furtul unui miliard de dolari din 3 bănci comerciale, în context cu care se pune întrebarea, „unde a fost” contabilitatea și auditul?

Această chestiune de valoare primordială trebuia să fie examinată și în cadrul Consiliului consultativ în domeniul contabilității pe lângă Ministerul finanțelor. Dar ministerul ignorează rolul acestui Consiliu, cum nu dorește să colaboreze cu instituția profesionistă ACAP. Cât privește Consiliul, și în această privință există o criză, căci termenul de funcționare a acestuia a expirat încă în noiembrie 2016, iar guvernul nu a promulgat componența acestuia din motiv că s-a așteptat aprobarea noii legi a contabilității care s-a amânat.

### Concepția „contabilitatea între armonizare și normalizare”

Un factor decisiv al armonizării și normalizării contabilității este globalizarea (figura 1).



Fig. 1. Principalii factori care influențează concepția contabilă

Sursă: Elaborat de autori

Din această figură rezultă că armonizarea conduce la susținerea globalizării, iar normalizarea constrânge acest proces. La rândul său armonizarea contabilă internațională a câștigat în ultimele decenii, datorită globalizării piețelor de capital, mondializării economiilor, extinderii Uniunii europene. De aceea unii autori, ca un factor al dezvoltării contabilității, de rând cu armonizarea, numesc liberalizarea [1].

Instrumentul principal care asigură armonizarea contabilității la nivel mondial sunt IAS/IFRS. Profesorul român N. Tabără evidențiază patru etape a procesului de armonizare contabilă în baza acestora: 1973-1986; 1987-1993; 1994 – 2000 și 2001- prezent [4].

Însă trebuie de subliniat faptul că la baza IFRS-rilor se află teoria școlii anglo-saxone de contabilitate, care acordă atenție, în primul rând, conținutului economic al faptelor vieții economice și situației financiare a entității în ansamblu. Aceasta determină modalitatea IFRS-rilor de a califica noțiunile principalelor categorii: activelor, datoriilor, capitalului, veniturilor și cheltuielilor. Astfel, fiecare tranzacție se examinează, în primul rând, din punct de vedere a conținutului său economic și apoi a naturii juridice. Aspectul juridic al contabilității cuprinde drepturile și obligațiile persoanelor care participă în procesul economic, iar conținutul economic al faptului indică cum acesta influențează asupra rezultatului financiar al entității. Acest principiu asigură prezentarea fidelă a

informației, căreia Cadrul general îi acordă o mare atenție [11]. Totodată acest principiu oferă o libertate mai largă contabilului în vederea înregistrărilor contabile, deoarece el poate aplica mai frecvent raționalismul profesional în cazuri când se simte o constrângere de prezentare autentică a informației conform reglementărilor contabile. La fel, contabilul trebuie să țină cont și de caracteristicile calitative stipulate în Cadrul general.

Cât privește metodele de evaluare, costul istoric rămâne cea mai rațională din cele patru recomandate de Cadru general, care combinată cu prudența în recunoașterea veniturilor și cheltuielilor, generează o subevaluare a activelor și o supraevaluare a datoriilor, ceea ce face ca raportarea financiară să ofere, în mod normal, o viziune pesimistă a situațiilor financiare ale entității. Însă la necesitate, îndeosebi la evaluarea instrumentelor financiare, trebuie de aplicat valoarea justă, căreia în cadrul IFRS este destinat un standard special – IFRS 13.

Referitor la formatul și conținutul situațiilor financiare, care au menirea să reflecte poziția financiară a entității, rezultatul global, fluxul de trezorerie, modificările în capitalul propriu, IAS 1 ”Prezentarea informației financiare” [17] nu impune modele unice, doar niște poziții obligatorii. Totuși standardele internaționale subliniază faptul că situațiile financiare, inclusiv Notele explicative, trebuie să conțină un volum de informații care ar satisface necesitățile tuturor utilizatorilor. Cantitatea informațiilor financiare și complimentare, alte informații furnizate odată cu situațiile financiare anuale asigură normalizarea (standardizarea) și armonizarea contabilității la nivel internațional, comparabilitatea datelor situațiilor financiare ale diferitor țări.

Procesul de armonizare contabilă desfășurat în cadrul UE a demarat încă în anii 80 prin elaborarea de directive (standarde) europene, ulterior încorporate în legislația fiecărui stat - membru. În total până în anul 2013 au fost elaborate 12 directive în domeniul contabilității, principalele din ele fiind directivele a IV-a (privind conturile anuale) și a V11 - a (referitoare la conturile consolidate).

Mai apoi Comisia Europeană a continuat procesul de modernizare a Directivelor europene în domeniul contabilității și în anul 2013 a elaborat o nouă directivă (2013/34/UE), care privește situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi. Această directivă a anulat directivele a IV – a și a V11 – a, care au stat la baza armonizării contabilității europene. Alături de directivele generale relative la situațiile financiare, trebuie remarcat și unele directive specializate pentru entitățile din domeniul bancar și al asigurărilor. La fel un rol deosebit îl ocupă și Directiva 2001/65/CE, care autorizează utilizarea valorii juste de către statele membre ale UE.

Directivele contabile europene se elaborează după schema unui proces legislativ și nu se bazează pe un cadru conceptual care să asigure coerența normelor. În schimb directivele în unele cazuri prevăd opțiuni care pot fi legiferate prin normele contabile naționale.

Trebuie de menționat și procesul de armonizare a directivelor europene cu IFRS. Conținutul primelor directive adesea se deosebea de conținutul IAS, de aceea în literatura de specialitate erau frecvente polemici referitoare la faptul căror reguli trebuie de acordat prioritate. Treptat directivele europene au cedat unele poziții în favoarea IAS/IFRS și în prezent au rămas doar câteva incompatibilități cu IFRS, de exemplu, unele prevederi ce țin de recunoașterea unor elemente ale situațiilor financiare și de principiile metodologice.

Astfel, în prezent se poate de afirmat că reglementările directivelor europene sunt la maximum armonizate cu IFRS, cu atât mai mult, unele categorii de entități din țările-membre sunt obligate să prezinte rapoartele financiare în conformitate cu cerințele IFRS. Astfel, societățile cotate la bursă conform Regulamentului CE nr.1606/2002, trebuie să aplice normele contabile internaționale începând cu anul 2005.

Din investigațiile anterioare, se poate de conturat specificul sistemului contabil reglementat de directivele europene. Acest model, aplicat în țările în care se acordă prioritate protecției terților, îndeosebi, creanțierilor, tinde să dea prioritate regulii de drept în dauna realității economice. El se sprijină, în esență, pe reguli de origine legislativă sau reglementară care lasă o marjă de interpretare destul de limitată pentru profesioniștii contabili. Menționăm, că în țările cu contabilitate reglementată, contabilizarea faptelor economice se realizează mai întâi reieșind din aspectul juridic și nu din conținutul economic al acestora. Această modalitate influențează nu numai înregistrarea faptelor



economice în conturi, dar și modul de reflectare a elementelor situațiilor financiare, chiar și rezultatul financiar.

Sistemul nominalizat la pregătirea informației pentru situațiile financiare acordă atenție limitată principiilor generale și caracteristicilor calitative ale informației. Totodată se simte o legătură strânsă între contabilitate și fiscalitate.

Formatele situațiilor financiare sunt stabilite de directivă și structura lor depinde de mărimea entității (format desfășurat sau redus), iar conform modului de prezentare a informației sunt recomandate câte două variante: Bilanțul - orizontal și vertical, Contul de profit și pierdere – cu gruparea cheltuielilor după natură (pe elemente) și cu gruparea cheltuielilor pe funcții. Clasificarea sistemelor contabile europene conform modelelor naționale de reglementare este prezentată în lucrarea [6].

IFRS sunt utilizate deja un timp îndelungat de către țările dezvoltate și ele s-au confirmat ca un sprijin de nădejde a piețelor de capital. Majoritatea țărilor în curs de dezvoltare, inclusiv și RM, după cum s-a menționat, s-au grăbit să adere la IFRS ca la un „colac de salvare” în creșterea economiilor, combaterea crizei economico financiare, atragerea investițiilor străine, însă miza a fost slabă. IFRS nu pot combate corupția, economia tenebră, contabilitatea dublă și furturile în proporție mare, care stopează dezvoltarea economiilor fragile. Standardele Internaționale au doar caracter de recomandare și scopul - îmbunătățirea informațiilor prezentate în raportarea financiară în procesul de luare a deciziilor.

Începând cu 1 ianuarie 2019 contabilitatea și raportarea financiară în rezultatul transpunerii directivei UE va căpăta un nou aspect metodologico-juridic, deoarece va fi bazată pe doi piloni – IFRS și Directiva UE (figura 2).



Fig. 2. Formarea concepției contabilității în RM

Sursă: Elaborat de autori

Astfel, principiile de recunoaștere a elementelor situațiilor financiare, de evaluare a acestora vor fi în corespundere cu IFRS, iar cadrul juridic – conform cerințelor Directivei UE. Circa 50% din prevederile IFRS sunt reflectate în SNC și aproape 20% din normele directivei nominalizate – transpuse în Legea contabilității. Aceste două componente creează Cadrul conceptual actual al contabilității din RM (nu ca document, da ca sistem contabil). Restul din principii, ce țin de modul înregistrărilor contabile vor reveni raționamentului profesional al contabilului [7], care în viziunea noastră, trebuie să constituie circa 30% din total. Suntem de părerea, că totuși entitățile din RM vor fi capabile să înfrunte încă un obstacol și să implementeze normele contabile modificate. Deoarece, „știința contabilă este un pod, care unește economia și dreptul, contabilul practicant se manifestă și ca jurist, judecătorul proceselor economice, și ca consultant economic” [10].

În sfârșit, atragem atenția necesității pregătirii profesionale a contabililor din țară, deoarece noua lege permite oricărei categorii de entități să utilizeze IFRS, iar acest lucru necesită cunoștințe aprofundate în domeniul contabilității internaționale.

Însă concepția contabilă principală trebuie dezvoltată prin concepții concrete ale contabilității, care în viitorul apropiat vor îmbogăți esențial organizarea și metodologia contabilității existente. De exemplu: concepția menținerii capitalului propriu; concepția resurselor; concepția contabilității actuariale; concepția BSC (sistem de indici reciproc echilibrați – balanced scorecard); concepția evaluării la valoarea justă; concepția capitalului; concepția contabilității creative și altele.

Un interes deosebit prezintă concepția raportării integrate care deja dispune de o bază organizatorică și metodologică (un consiliu și un standard) și are o perspectivă durabilă [9].

## Concluzii

Concepția contabilității la general se creează sub influența mai multor factori, principalii din ei fiind armonizarea și normalizarea. Evoluția concepției contabilității în cazul RM cunoaște trei etape: aderarea la IAS/IFRS, apoi racordarea cu cerințele directivelor UE și, în sfârșit, de la 1 ianuarie 2019 contabilitatea autohtonă se va baza pe doi piloni – IFRS și directivele UE. Aceasta înseamnă că din punct de vedere organizatoric contabilitatea la entitățile din RM va continua să rămână reglementată, bazându-se pe jurisprudență, caracter specific a țărilor – membre ale UE. Cadrul juridic este determinat de legea contabilității. Iar în plan metodologic contabilitatea se sprijină pe principiile IFRS, reflectate în prevederile SNC. De aceea o problemă a contabilității din RM este astăzi armonizarea acesteia atât cu directivele europene, dar și cu IFRS.

Însă concepția în cauză trebuie dezvoltată mai departe în baza inovațiilor din domeniul economico financiar, pornind de la faptul că contabilitatea este o știință, care reacționează la modificările în economia țării, la fel pe plan global și regional. Iar propunerile savanților cu caracter conceptual nu trebuie să rămână numai ca teorie, dar să fie implementate. Cele relatate în această lucrare, a demonstrat că lipsa surselor de finanțare a lucrărilor inovatoare în contabilitate, ca și în orice activitate, nu se finalizează cu succes, ceea ce atrage după sine consecințe social economice negative.

## Bibliografia

1. Ghedrovici O. Armonizarea contabilității în corelație cu liberalizarea piețelor financiare: unele implicații pentru economia Republicii Moldova/Analele ASEM. Volumul 2. ASEM, 2013, p. 105-113.
2. Dicționarul explicativ al limbii române. Ediția a II – a. Univers enciclopedic. – București. 1998, 1192 p.
3. Problema omului în filosofie și economie: aspecte metodologice, epistemologice și axiologice/ Culegere de lucrări științifice, - Chișinău, ASEM, 2013, p. 134 – 137.
4. Tabără N. Sisteme contabile comparate. Ediția a III – a revizuită și adăugită. – Iași. Tipo Moldova, 2015, 375 p.
5. Țurcanu V., Golocialova I. Contabilitatea în Republica Moldova între IFRS și Directivele UE. În: Conferința științifică internațională „Prin inovare și competitivitate spre progres economic” din 23 -24 septembrie 2016, - Chișinău, ASEM, p. 200 – 207.
6. Блейк Д., Амант О. Европейский бухгалтерский учет. Справочник/перевод с англ. Информационно-изд. дом. Филинь – М.:. 1997, 400 с.
7. Очерки по теории и истории бухгалтерского учета, под ред. В.В. Ковалева и Д.А. Львовой. – М., Проспект. 2016 г., 459 с.
8. Пятов М., Смирнова И. Концептуальные основы Международных Стандартов Финансовой Отчетности. Изд. «ІС- Пובлишинг». 2008 , 199 с.
9. Розвиток концепції бухгалтерського обліку на основі інституційних підходів та бенчмаркінгу»/Монографія/В., Цуркану, І., Голочалова/под ред. д.е.н., проф. Бутинця Ф.Ф. – Житомир «Рута», 2015. - 395с.
10. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. – М.:, Финансы и статистика, 2000, 160 с.
11. Cadrul general conceptual de raportare financiară. [online], Disponibil la: <http://mf.gov.md/sites/default/files/c.....> [Accesat pe 31 martie 2018]
12. Concepția reformei contabilității, Hotărârea Guvernului RM nr. 1187 din 24.12.1997 [online], Disponibil la: [http://lex.justice.md/document\\_rom.php?id](http://lex.justice.md/document_rom.php?id) [Accesat pe 31 martie 2018]
13. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26.06.2013 [online], Disponibil la: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex....> [Accesat pe 31 martie 2018]
14. Legea contabilității nr. 113 – XVI din 27.04.2007, cu modificările și completările ulterioare, [online], Disponibil la: [http://www.mf.gov.md/ro/content/legea\\_contabilitateatii-nr113-xvi...](http://www.mf.gov.md/ro/content/legea_contabilitateatii-nr113-xvi...)

- Link <http://demo.weblex.md/view/iddtype/1/id/LPLP20070427113/specialview/1/ref/...> [Accesat pe 31 martie 2018]
15. Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2014, Hotărîre nr. 1507 din 31.12.2008, [online], Disponibil la: <http://lex.justice.md/md/330394/>. [Accesat pe 31.03.2018]
  16. Standardul Internațional de Contabilitate 1. Prezentarea situațiilor financiare [online], Disponibil la: [http://www.mf.gov.md/ro/content/standardele-internationale-de-raportare-financiare-2017-red-book ...](http://www.mf.gov.md/ro/content/standardele-internationale-de-raportare-financiare-2017-red-book...) [Accesat pe 31 martie 2018]
  17. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 118 din 06.08.2013 [online], Disponibil la: <http://www.mf.gov.md/ro/lex/contabilitate>. [Accesat pe 31.03.2018]