

SECȚIA I. CONTABILITATEA ÎN CONTEXT EUROPEAN ȘI INTERNAȚIONAL

EXPERIENȚA ȘI PROBLEMELE REFORMEI CONTABILITĂȚII ÎN REPUBLICA MOLDOVA

*Prof. univ. dr. hab. Alexandru Nedeșița, ASEM
Drd. Lidia Foalea, ASEM*

The harmonization of the legal framework of financial reporting with international norms is the strategic priority of the accounting reform in the Republic of Moldova. This harmonization involves the realization of following main measures:

- *establishing the mechanisms for enforcement and updating the IFRS;*
- *developing of new national accounting rules;*
- *identification of requirements for financial reporting for different types of entities;*
- *determining of formats of financial statements (reports).*

Începând cu anul 2009, în Republica Moldova, se desfășoară o amplă și importantă reformă a contabilității. Obiectivul general al acestei reforme constă în armonizarea raportării financiare a entităților autohtone cu Directivele Uniunii Europene (UE) și Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Necesitatea reformei sus-menționate derivă din prevederile Legii contabilității [1], iar modul și etapele de desfășurare a acesteia sunt stabilite în Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2011, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 1507 din 31 decembrie 2008 [2]. Acest document prevede patru priorități naționale de reformare a contabilității:

- 1) ameliorarea cadrului normativ de raportare financiară;
- 2) fortificarea principalelor instituții responsabile de raportare financiară;
- 3) sprijinirea profesiei de contabil și auditor;
- 4) modernizarea învățământului, instruirii profesionale și informării publicului.

În continuare, vom examina mai detaliat prima prioritate, care se referă la perfecționarea cadrului normativ de raportare financiară. Actualmente, acest cadru cuprinde Legea contabilității, Bazele conceptuale ale pregătirii și prezentării rapoartelor financiare, Standardele Naționale de Contabilitate (SNC), Comentariile cu privire la aplicarea SNC, Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor, precum și regulamentele, recomandările metodice, instrucțiunile și alte acte ce reglementează contabilitatea entităților autohtone.

De remarcat faptul că actualul cadru normativ de raportare financiară, a fost elaborat, preponderent, în anii 1996-2000, este incomplet și necesită conformare cu Directivele UE și IFRS. În acest context, apare necesitatea soluționării următoarelor probleme de ordin principal:

- stabilirea mecanismului de implementare și actualizare a IFRS;
- elaborarea noilor reglementări contabile naționale;
- delimitarea cerințelor de raportare financiară pentru diferite tipuri de entități;
- determinarea formatelor pentru rapoartele financiare;
- constituirea Registrului electronic al rapoartelor financiare.

Implementarea IFRS constituie o direcție primordială de perfecționare a cadrului normativ actual de raportare financiară. În conformitate cu art. 3 din Legea contabilității, IFRS reprezintă standarde și interpretări emise de Consiliul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate, care devin valabile în Republica Moldova după acceptarea lor de către Guvern (Ministerul Finanțelor). Conform situației din 1 ianuarie 2012, acestea cuprind 9 IFRS, 29 de Standarde Internaționale de Contabilitate (IAS) și 30 de interpretări.

În Republica Moldova, IFRS sunt obligatorii pentru entitățile de interes public, care cuprind instituțiile financiare, fondurile de investiții, companiile de asigurări, fondurile nestatale de pensii, societățile comerciale ale căror acțiuni se cotează la bursa de valori. Totodată, conform art. 4 alin. (2) din Legea contabilității, IFRS pot fi aplicate pe bază benevolă în conformitate cu politica de contabilitate și de către entitățile care aplică sistemul contabil complet în partidă dublă. În cazul în care prevederile SNC și ale altor acte normative nu stabilesc unele reglementări prevăzute de IFRS, entitatea este încurajată să aplice prevederile IFRS până la acceptarea lor de către Guvernul Republicii Moldova [1, p. 4].

Modul de tranziție la IFRS este reglementat de prevederile IFRS 1 „Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară” [3] și de Recomandările metodice privind tranziția de la Standardele Naționale de Contabilitate la Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 69 din 17 septembrie 2009 [4]. În afară de aceste acte normative, în cazul trecerii la IFRS, entitățile pot utiliza și Ghidul de aplicare a IFRS 1 care nu este inclus în versiunea IFRS, acceptată de către Ministerul Finanțelor, însă conține exemple ilustrative și explicații privind tranziția la standardele internaționale.

Pentru armonizarea cadrului normativ de raportare financiară cu normele internaționale, o importanță deosebită o prezintă elaborarea noilor reglementări contabile naționale. Aceste reglementări trebuie să fie bazate pe Directivele UE, IFRS, Cadrul general conceptual de raportare financiară și, totodată, să țină cont de legislația națională și experiența altor țări. Reglementările nominalizate se elaborează de către grupuri de lucru constituite din specialiști locali și urmează să fie implementate într-un set unic începând cu 1 ianuarie 2014. Până la această dată, entitățile autohtone sunt obligate să utilizeze SNC și alte acte normative contabile în vigoare.

Noile reglementări contabile naționale trebuie să cuprindă:

- Standardele Naționale de Contabilitate;
- Recomandările metodice privind contabilitatea în diferite sectoare și ramuri ale economiei naționale;
- Planul general de conturi contabile;
- Metodica de tranziție la noile reglementări contabile naționale;
- Regulamente, instrucțiuni și alte acte cu caracter normativ aprobate de către Ministerul Finanțelor și/sau de instituțiile responsabile de raportarea financiară.

Conform art. 3 din Legea contabilității, SNC reprezintă standarde și interpretări, bazate pe Directivele UE și pe IFRS, elaborate și aprobate de Ministerul Finanțelor, care stabilesc reguli generale privind ținerea contabilității și raportarea financiară. Acestea sunt obligatorii pentru toate entitățile care aplică sistemul contabil complet și simplificat în partidă dublă.

Elaborarea SNC noi rezultă din prevederile art. 47 alin. (3) din Legea contabilității, potrivit căroră 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 SNC care vor înlocui standardele existente și comentariile privind aplicarea acestora. Noile SNC vor conține exemple practice și comentarii privind aplicarea prevederilor standardelor, ceea ce va facilita utilizarea lor în practica contabilă.

Conținutul de bază al SNC noi trebuie să fie expus într-o formă accesibilă, să corespundă prevederilor Directivelor UE și IFRS și, totodată, să țină cont de cerințele legislației în vigoare și de nivelul actual de dezvoltare economică a entităților autohtone. Nomenclatorul SNC este stabilit de către Ministerul Finanțelor și adaptat la elementele rapoartelor financiare.

După părerea noastră, structura generală a SNC trebuie să conțină următoarele elemente principale: obiectiv; domeniu de aplicare; definiții; conținut (reguli generale, recunoaștere, evaluare, contabilizare); prezentarea informațiilor; prevederi tranzitorii; data intrării în vigoare; anexe (după caz).

Recomandările metodice vor stabili reguli specifice de ținere a contabilității și de raportare financiară pentru entități din diferite sectoare și ramuri ale economiei naționale, cum ar fi: organizațiile necomerciale, întreprinzătorii individuali, persoanele care desfășoară activitate profesională etc.

Un element important al cadrului normativ de raportare financiară este planul de conturi care stabilește modul de reflectare și de acumulare a informațiilor aferente elementelor contabile conform prevederilor SNC și altor reglementări contabile în vigoare. De menționat că planul de conturi actual reglementează, în mod excesiv, simbolizarea unică a conturilor sintetice și a subconturilor pentru toate entitățile. În plus, acest plan nu corespunde modului de contabilizare și de raportare financiară în condițiile aplicării IFRS.

În acest context, Legea contabilității prevede elaborarea unui nou plan general de conturi contabile, care va stabili doar nomenclatorul claselor și grupelor de conturi contabile și metodologia privind utilizarea acestora. Acesta va avea un caracter de recomandare și se va aproba de Ministerul Finanțelor în baza SNC și altor reglementări contabile naționale noi.

Planul general de conturi contabile va fi aplicabil pentru entitățile care utilizează SNC și sistemul contabil complet și simplificat în partidă dublă. Conform art. 22 alin. (3) din Legea contabilității, entitățile vor avea dreptul să elaboreze în baza planului sus-menționat, planuri de conturi de lucru care vor cuprinde nomenclatorul conturilor sintetice și subconturilor necesare pentru determinarea indicatorilor din rapoartele financiare.

De remarcat că noul plan general de conturi nu se va extinde asupra entităților ce aplică IFRS, care trebuie să elaboreze, în mod individual, planuri de conturi proprii conform cerințelor acestor standarde.

Metodica de tranziție la noile reglementări contabile trebuie să conțină recomandări privind închiderea conturilor actuale și deschiderea conturilor noi, precum și un tabel comparativ privind divergențele dintre noțiunile de bază utilizate în reglementările contabile naționale actuale și cele noi.

Nomenclatorul noilor SNC și altor reglementări contabile naționale este prezentat în următorul tabel.

Nomenclatorul noilor SNC și al altor reglementări contabile naționale

Nr. crt.	Denumirea SNC (actului normativ)	Baza pentru elaborare
1.	SNC „Situatii financiare”	IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”, IAS 7 „Situația fluxurilor de trezorerie”, Cadrul general conceptual privind raportarea financiară
2.	SNC „Politici contabile, erori și evenimente ulterioare”	IAS 8 „Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori”, IAS 10 „Evenimente ulterioare perioadei de raportare”
3.	SNC „Stocuri”	IAS 2 „Stocuri”
4.	SNC „Contracte de construcții”	IAS 11 „Contracte de construcții”
5.	SNC „Imobilizări corporale și necorporale”	IAS 16 „Imobilizări corporale”, IAS 38 „Imobilizări necorporale”, IFRS 6 „Explorarea și evaluarea resurselor minerale”
6.	SNC „Contracte de leasing (locațiune)”	IAS 17 „Contracte de leasing”, legislația națională
7.	SNC „Venituri”	IAS 18 „Venituri”
8.	SNC „Costurile îndatorării”	IAS 23 „Costurile îndatorării”
9.	SNC „Diferențe de curs valutar și de sumă”	IAS 21 „Efectele variației cursurilor de schimb valutar”, legislația națională
10.	SNC „Creanțe și alte investiții”	Cadrul general conceptual privind raportarea financiară, IAS 32 „Instrumente financiare: prezentare”, legislația națională

11.	SNC „Capital propriu și datorii”	Cadrul general conceptual privind raportarea financiară, IAS 19 „Beneficiile angajaților”, IAS 20 „Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală”, IAS 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente”, legislația națională
12.	SNC „Deprecierea activelor”	IAS 36 „Deprecierea activelor”
13.	SNC „Investiții imobiliare”	IAS 40 „Investiții imobiliare”
14.	SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”	IAS 41 „Agricultura”
15.	SNC „Părți afiliate și asocieri în participație”	IAS 24 „Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate”, IAS 31 „Interese în asocierile în participație”, legislația națională
16.	SNC „Cheltuieli”	Cadrul general conceptual privind raportarea financiară, IAS 12 „Impozitul pe profit”, legislația națională
17.	SNC „Costuri”	Cadrul general conceptual privind raportarea financiară, legislația națională
18.	SNC „Prezentarea informației în rapoartele financiare ale asociației de economii și împrumut și ale altor instituții similare”	Legislația națională, experiența altor țări
19.	Recomandări metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale	SNC și alte reglementări contabile noi, legislația națională, experiența altor țări
20.	Recomandări metodice privind contabilitatea întreprinzătorilor individuali	Codul Fiscal, alte acte legislative naționale, experiența altor țări
21.	Planul general de conturi contabile	SNC, alte reglementări contabile noi
22.	Metodica de tranziția la noile reglementări contabile naționale	SNC, alte reglementări contabile noi

Nomenclatorul noilor SNC și al altor reglementări contabile naționale diferă de nomenclatorul actelor normative contabile din alte țări. Astfel, în România, sunt în vigoare două acte normative principale în domeniul contabilității: Reglementări contabile conforme cu Directivele Europene [6] și Reglementări contabile simplificate [7], iar în Federația Rusă – 22 de regulamente contabile [8].

Elaborarea SNC și a altor reglementări contabile noi condiționează necesitatea stabilirii tipurilor și formatelor rapoartelor financiare. La etapa actuală, există trei nivele de raportare financiară aplicabile entităților autohtone:

- 1) rapoarte financiare bazate pe IFRS – pentru entitățile de interes public și alte entități care aplică IFRS;
- 2) rapoarte financiare complete – pentru entitățile care aplică SNC și sistemul contabil complet;
- 3) rapoarte financiare simplificate – pentru entitățile care aplică SNC și sistemul contabil simplificat.

În opinia noastră, nivelele sus-menționate trebuie incluse și în noul cadru normativ de raportare financiară. Totodată, apare problema privind formatul rapoartelor financiare. În practica internațională există două abordări principale aferente formatului rapoartelor financiare:

- 1) rapoarte financiare cu formate tipizate;
- 2) rapoarte financiare cu formate libere care sunt elaborate de către entitate de sine stătător în baza nomenclatorului minim de indicatori obligatorii.

În condițiile Republicii Moldova, este preferabilă prima abordare, adică întocmirea rapoartelor financiare tipizate. În același timp, considerăm că entităților autohtone trebuie să li se acorde dreptul de prezentare a informațiilor suplimentare în notele la rapoartele financiare.

Registrul electronic al rapoartelor financiare urmează să fie constituit pe lângă Serviciul

informațional al rapoartelor financiare. Acest registru va asigura colectarea, generalizarea și păstrarea rapoartelor financiare în formă electronică, precum și va facilita accesul la acestea a diferitelor categorii de utilizatori.

Armonizarea cadrului normativ actual de raportare financiară se va efectua în două etape. Prima etapă (anii 2009-2012) prevede elaborarea mecanismului de implementare a IFRS pe teritoriul Republicii Moldova și a actelor normative de bază în domeniul contabilității: SNC, Planul general de conturi, alte reglementări contabile; stabilirea cerințelor specifice de raportare financiară pentru instituțiile financiare, companiile de asigurări, entitățile ale căror acțiuni sunt cotate la Bursa de Valori.

La etapa a doua (anii 2013-2014), se va acorda atenție primordială implementării SNC și altor reglementări contabile naționale, precum și elaborării recomandărilor metodice privind particularitățile contabilității în diferite ramuri și sectoare ale economiei naționale.

În concluzie, menționăm că armonizarea cadrului normativ de raportare financiară cu Directivele UE și IFRS va conduce la constituirea unui sistem performant de contabilitate și raportare financiară. În conformitate cu paragraful 2 din Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2014 [2], îmbunătățirea raportării financiare a entităților autohtone va avea un impact semnificativ și pozitiv asupra economiei naționale datorită:

- fortificării stabilității financiare a țării și reducerii riscului crizelor pieței financiare;
- contribuției la investițiile externe directe;
- facilitării accesului entităților la credite prin micșorarea costurilor informației financiare și a dobânzilor aferente;
- creșterii veniturilor bugetare prin colectarea impozitelor și taxelor calculate în baza informațiilor contabile;
- ameliorării procesului de monitorizare și exercitare a controlului asupra activității întreprinderilor de stat;
- creării posibilității de a evalua și a lua decizii rezonabile de către investitori privind perspectivele de dezvoltare a entităților;
- asigurării accesului liber al tuturor categoriilor de utilizatori la informația aferentă activității entităților, astfel promovând dezvoltarea activă a piețelor de capital;
- susținerii integrării economice a statului în UE atât la nivel regional, cât și la nivel global.

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 – IFRS: norme oficiale emise la 1 ianuarie 2011. Vol. 1-2, București: Editura CECCAR, 2011.
4. Recomandări metodice privind tranziția de la Standardele Naționale de Contabilitate la Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 69 din 17 septembrie 2009 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 153-154 din 9 octombrie 2009.
5. Nedeița A. *Direcții prioritare de perfecționare a cadrului normativ al contabilității în Republica Moldova* // Contabilitate și audit, 2008, nr. 8.
6. Reglementări contabile 2011. București: ConFisc, 2011.
7. Reglementări contabile simplificate. București: ConFisc, 2011.
8. Двадцать два положения по бухгалтерскому учету. Москва: Омега-Л, 2010.