

POZIȚIONAREA CONTABILITĂȚII REPUBLICII MOLDOVA ÎN UNIVERSUL ȘTIINȚIFIC

Conf. univ. dr. Liliana Lazari, ASEM

Lect. univ. Liliana Țurcanu, ASEM

Nowadays, the Moldavian accountancy have entered into new stage of development, both as a social practice in business management, as well as, a scientific approach, mere fore the article examines the evolution and position of the scientific study of bookkeeping in Moldova in the context of globalization and transition to IFRS.

***Studiază mai întâi știința și continuă
apoi cu practica născută din această știință.
(Leonardo da Vinci)***

În general, pentru a ilustra prestigiul social sau gradul de „științific” cu care operează o profesie sau o disciplină științifică, se începe cu istoria sa. De aceea, considerăm că o incursiune în istoria contabilității ne ajută să-i înțelegem mai bine statutul actual, atât ca formă a cunoașterii științifice, cât și ca practică socială.

Istoria contabilității relevă constatarea că „*acolo unde domnește confuzie în socoteli, lucrurile nu merg bine*”.

În toate sistemele economico-sociale, fie că a servit pentru necesitățile stăpânilor de sclavi sau ca un mijloc de reflectare a proprietății funciare a feudalilor, ori pentru necesitățile de evidență și calcul ale comercianților, industriașilor, bancherilor și ale altor categorii de agenți în economia capitalistă, sau pentru a urmări gospodărirea mijloacelor și resurselor în economia socialistă, **contabilitatea** a cuprins, în aria preocupărilor ei mersul unor operații cu caracter economico-financiar, dezvoltându-se și perfecționându-se odată cu dezvoltarea vieții economice în general. Modelele de măsurare și înregistrare contabilă au fost foarte variate, ca și suportul material pe care s-au realizat, și încep cu încrustările în os sau piatră, cu însemnările pe tăblițe de lut ars sau papirus, iar mai apoi cu ținerea registrelor contabile din hârtie și până la epoca contemporană caracterizată prin dematerializarea înregistrărilor contabile, prin utilizarea prelucrării electronice a informației.

Contabilitatea, ca sistem, cum se prezintă astăzi, este rezultatul unui lung proces istoric în decursul căruia s-a transformat dintr-o simplă tehnică de înregistrare a schimburilor comerciale, într-un mijloc de control și prevedere, apoi într-un instrument de gestiune, iar în zilele noastre, ea constituie, din ce în ce mai mult, o garanție socială.

Contabilitatea în partidă dublă a apărut din rațiuni practice, și nu ca rezultat al unui demers didactic sau științific. Însă, din secolul al XVI-lea până la începutul secolului al XX-lea, pe măsură ce tehnica partidei duble s-a generalizat, s-au formulat și diferite explicații ale înregistrării în conturi, care au constituit primele forme de teoretizare în contabilitate. Datorită faptului că aceste teorii căutau să explice funcționarea conturilor, contabilitatea a fost denumită *știință a conturilor*. Astăzi, aceste teorii sunt considerate „istorice”, deoarece nu mai prezintă importanță pentru explicarea și evaluarea practicii contabile, având un rol pedagogic, însă au constituit o etapă în progresul contabilității.

Rădăcinile teoriilor contabile științifice, în sensul actual al cuvântului, au apărut în primele decenii ale secolului al XX-lea, când, în SUA, s-a desfășurat un proces de formulare, clasificare și explicare a principiilor contabile, cu scopul ameliorării învățământului și practicii contabile. În timp, acestea s-au constituit ca *principii contabile general acceptate*, formularea cărora s-a realizat plecând de la observarea practicilor contabile sau de la aplicarea lor, motiv pentru care ele reflectă „*o practică teoretizată*”.

Cercetătorii admit că dezvoltarea doctrinară și practica contabilității este în strânsă dependență de mediul cultural în care evoluează, privit sub toate componentele lui: economic, social, juridic, fiscal, politic și chiar religios. Pe de altă parte, contabilitatea este privită și ca un instrument care influențează sau transformă mediul în care operează. Deci, ca activitate socială, proprie omului, *contabilitatea este influențată și influențează mediul în care se desfășoară*.

Geografia contabilității are ca obiect studiul comparativ al celor mai semnificative sisteme de contabilitate contemporane, care, prin caracteristicile lor teoretice și practice, își extind tot mai mult influența, câmpul și aria de aplicabilitate. Rezultatele acestor studii reprezintă un adevărat „arsenal” în mâna organelor guvernamentale și profesionale care au atribuții în domeniul contabilității naționale.

La etapa actuală, după anii 1998, în RM, sunt derulate mai multe transformări, denumite generic „*reformă*” contabile, pentru ca informația contabilă să devină utilă deciziei unei multitudini de utilizatori, cu interese specifice, care activează într-un mediu de piață concurențială. Prin măsuri legislative, se urmărește compatibilizarea practicilor contabile din RM cu cele internaționale.

Renunțarea la sistemul contabil bazat pe necesitățile de informare a singurului „patron” existent, respectiv „statul socialist”, care administra averea întregului popor, a stabilit necesitatea unei „versiuni noi”, a sistemului contabil din RM, care a avut meritul de a introduce următoarele „valori”:

- Recurgerea normelor și reglementărilor contabile la principii contabile și cerințe calitative la informația contabilă;
- Recurgerea la dualismul contabil stabilit prin contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune;
- Recurgerea la prioritatea rapoartelor financiare ale entității în raport cu utilizarea conturilor contabile.

Actualmente, contabilitatea din RM a intrat într-o nouă fază, atât ca practică socială, în gestiunea afacerilor, cât și ca demers științific, de aceea, pornim de la următoarele întrebări formulate de Mautz (1963):

- ✓ Contabilitatea în RM, ca disciplină științifică, dispune de un număr suficient de cercetători?
- ✓ În ce măsură contabilii din RM au o viziune științifică asupra domeniului lor ?
- ✓ În ce măsură învățământul superior de specialitate din RM vehiculează dimensiunea științifică a contabilității?

Sub aspect științific, trebuie remarcat faptul că țara noastră dispune de o comunitate de cercetători în contabilitate, dar care este mai redusă în raport cu alte țări. Cercetarea contabilă fiind realizată aproape integral în instituții de învățământ superior. În RM, nu există forma de cercetare contabilă instituționalizată prezentată prin departamente universitare/colective de cercetare specializate în contabilitate. Comunicarea curentă scrisă în contabilitate se realizează prin revistele și ziarele de specialitate, editate de cei interesați de contabilitate, dar care promovează, cel mai adesea, tratamentul practic al normelor contabile, dar nu aspectul științific al acestora.

Cercetarea contabilă este relativ recentă și se dezvoltă diferit de la o țară la alta. În SUA, primul organism care și-a propus să reunească eforturile profesorilor și cercetătorilor a fost creat în 1916 și denumit „American Accounting Association”; în Franța, a fost creat, în 1980, „Association Francaise de Comptabilite”, în România – în 1994, „Asociația Română de Contabilitate” etc. Reieșind din cele expuse, nu este tardivă constituirea unui astfel de organism și în RM, după modelul organismelor similare din țările occidentale, care va deține și o revistă ce va promova cercetarea științifică a contabilității în RM.

În învățământul universitar din RM, în opinia noastră, există două orientări privind abordarea contabilității, situație care rezultă din modul de predare.

Unii specialiști prezintă contabilitatea ca o pe „rețetă” de înregistrări contabile, instrumentarea tranzacțiilor urmând schema planului de conturi. În această abordare, contabilitatea este redusă la condiția ei primară, de simplă tehnică de înregistrare a operațiilor economico-financiare, fără suport doctrinar, dominată de reguli fiscale, aspectul privind rolul informației contabile în luarea deciziilor fiind aproape neglijat (tratament efectuat în cadrul învățământului superior de licență).

Alții susțin că instrumentarea contabilă a tranzacțiilor entității economice trebuie făcută plecând de la abordarea conceptuală și gestionară a contabilității. Actul de elaborare și prezentare a informației contabile nu trebuie direcționat doar în funcție de reglementările juridice și fiscale, ci, în primul rând, de utilizarea informației contabile în gestiunea entității economice. În acest caz, argumentele pentru calificarea contabilității ca disciplină științifică sporesc, iar procesul de asimilare a contabilității devine mai logic și coerent.

Deși în ultimii ani s-au înregistrat evoluții în ceea ce privește atât aspectul conceptual, cât și practica contabilă, în prezent, persistă o stare de subdezvoltare a contabilității RM. Pentru multe persoane, contabilitatea rămâne o componentă a științei economice, cu caracter teoretico-aplicativ și cu rolul de „înregistrare a fenomenelor și proceselor economice”.

În acest context, nu există un consens privind poziționarea științifică a contabilității. Pentru unii, contabilitatea continuă să fie definită în manieră *clasică* ca fiind o disciplină științifică în cadrul sistemului științelor economice. Pentru alții, contabilitatea este o *disciplină informațională*, deoarece este singura disciplină care poate furniza informații

financiare despre o entitate, în timp ce altă categorie se aliniază opiniei conform căreia contabilitatea este o *tehnostiință*, adică o tehnică alimentată de cunoștințe generate de practica contabilă și de rezultatele cercetării științifice.

În prezent, pe plan internațional, se pledează pentru o re poziționare a contabilității în câmpul științelor sociale, în sensul definirii ei ca o disciplină din familia științelor de gestiune.

Pe baza celor expuse, se pune întrebarea: putem atribui contabilității doar rolul de „*înregistrare a operațiilor economico-financiare*”, lipsind entitățile de unul din instrumentele practice de gestiune a situațiilor de risc... evident nu. Contabilitatea trebuie considerată o disciplină matură, cu mai multe teorii, componentă a științelor de gestiune, din familia științelor sociale. Iată o supoziție care invită la noi dezbateri și clarificări privind identitatea științifică a contabilității.

Contabilitatea este organul prevederii în întreprindere. Ea trebuie să permită, în orice moment, de a ști unde se află entitatea și încotro se îndreaptă. Este chemată să dea informații exacte asupra situației economice a entității, clar și precis. O contabilitate bună, simplă și clară care redă exact imaginea desfășurării activității entității este un puternic mijloc de conducere.

Până în epoca contemporană, datoram perfecționarea contabilității practicienilor în căutare de noi soluții, care să răspundă noilor nevoi de informații din epoca lor. În ce privește optica practicienilor asupra contabilității RM, aceasta rămâne, în opinia noastră, una preponderent tehnicistă, bazată pe o schemă de proceduri contabile prevăzute de normele legale (legi și hotărâri de guvern, explicate prin instrucțiuni și scrisori). Dacă rolul practicienilor și entităților lor rămâne principalul motor al dezvoltării contabilității și adaptării sale la condițiile timpului, este bine să se sublinieze *importanța crescândă a rolului cercetării contabile*.

Cercetarea contabilă are, conform opiniei profesorului B. Colasse, trei funcții principale:

- ✓ Clasificarea și teoretizarea practicilor contabile;
- ✓ Rolul adaptării contabilității la noile nevoi de informare, extinderea câmpului de aplicare a contabilității;
- ✓ Progresul cunoașterii în contabilitate.

În domeniul contabilității, deosebim o cercetare de tip fundamental și o cercetare aplicativă.

Cercetarea fundamentală în contabilitate se axează pe analiza contabilității ca fenomen istoric, social și organizațional. Rezultatele acestui tip de cercetare contribuie la creșterea gradului de cunoaștere a contabilității, deoarece realizează definirea conceptelor, metodei și funcțiilor contabilității. Această cercetare nu răspunde nevoilor practicii contabile, dar asigură fundamentarea și promovarea teoriilor contabile.

Cercetarea contabilă aplicativă urmărește perfecționarea sistemului contabil în funcție de contextul în care operează practicile contabile, fiind propuse noi modelări contabile care să răspundă mediului în care operează contabilitatea.

Contabilitatea nu are hotare. Limitele ei teoretice, științifice și practice sunt fără sfârșit atât în ce privește cuprinderea fenomenelor economice, cât și a modului în care ele sunt sistematizate, prelucrate și prezentate, astfel că despre ea niciodată nu poți să pretinzi că știi totul.

Entitățile economice de orice fel și mărime, persoanele juridice din întreaga lume întocmesc „conturi” și rapoarte financiare pentru a fi prezentate utilizatorilor de informații, după o metodologie unică – iar aceasta este contabilitatea. Aceasta și încă multe altele sunt doar câteva din argumentele pentru care asistăm la o veritabilă „foame de contabilitate”, iar foamea neastâmpărată se poate transforma în „foamete”.

Așa cum ne prezintă literatura de specialitate, administrația entității consideră contabilitatea ca instrument de gestiune; acționarii/fondatorii vor să cunoască dacă își pot menține încrederea în capitalul lor; băncile vor să aprecieze rentabilitatea entității și riscurile

probabile; fiscalitatea determină suma eventualelor impozite și taxe pe care unitatea le datorează, furnizorii vor să știe dacă solvabilitatea, pe termen scurt, permite continuarea livrărilor etc.

În fața provocărilor internaționale, contabilitatea RM nu putea să rămână pasivă. Ea a reușit să se adapteze proceselor de normalizare atât prin intermediul unor instituțiilor de stat prin contribuțiile Guvernului RM și Ministerului Finanțelor, cât și prin acțiunea organismelor ce reprezintă profesia contabilă.

Trezirea la ora standardelor internaționale de contabilitate este necesară. Contabilii trebuie să probeze o mare capacitate de interpretare și judecată, cu atât mai mult că IFRS conduc la folosirea unei doze importante de estimare, deci aproximare, deci subiectivitate.

Sistemul contabil al unei țări este o construcție socială dependentă de natura societății și de evoluția acesteia. Suntem convinși că marile întreprinderi ale unei țări și întreprinderile multinaționale sunt atrase de magnetul globalizării și mondializării. Ceea ce este trist însă este faptul că întreprinderile mici și mijlocii au puține șanse să nu fie strivite de malaxorul uriaș. Este, poate, singura speranță că din punct de vedere economic și social, să mai rămână oaze contabile în care să se respire aerul particularităților și culturii naționale. Trecând la alt moment, modificarea standardelor internaționale de contabilitate se face cu o anumită periodicitate, există această posibilitate de a asigura și în RM?

Sistemul contabil, care se perfecționează pe plan mondial, în acest moment, răspunde unor condiții economice anterioare, care, deja, în prezent, se schimbă în mod fundamental.

Comerțul electronic poate fi contabilizat în sens clasic? Entitățile care operează doar electronic, acționând ca intermediari, nu dețin stocuri. Este posibil ca ele nici să nu dispună de sedii, personalul este posibil să nu fie angajat, ci să fie efectuat de către adolescenți, care de acasă prestează servicii pentru o firmă electronică, care îi remunerează, probabil, în raport cu volumul de activitate. Pot fi contabilizate și controlate clasic multiplele tranzacții bancare din cursul unei zile, cine ar putea verifica sute de mii de tranzacții zilnice pe care le înregistrează electronic o bancă internațională. Pe lângă aceste elemente, există o bogată varietate de instrumente financiare clasice și derivate și mereu apar unele noi. Cum pot fi evaluate și contabilizate acestea?

Imensă prin orizont, captivantă și complexă prin problematică, contabilitatea se desfășoară în timp și spațiu în sensul și semnificația pe care le conferă acțiunea umană.

În contextul celor prezentate, contabilitatea este o adevărată „*regină*” în rândul științelor și practicilor de gestiune, și nu „o *servitoare*” a altor teorii științifice, cum era prezentată anterior ca o formă a evidenței economice, și/sau componentă a sistemului informațional economic. Aprecierea lui Goethe, potrivit căreia contabilitatea „este una din cele mai frumoase invenții ale spiritului uman”, este prea evidentă și nu poate conduce la subordonarea acesteia unor concepte mai puțin elaborate, poate invers.

CONTABILITATEA o putem explica, o putem urmări și o putem reconstrui cu fiecare nouă zi, atât cât ne va sta în putință.

Bibliografie:

1. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007// Monitorul Oficial nr.90-93 din 29.06.2007.
2. Hotărârea Guvernului RM cu privire la aprobarea Planului de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2014 //Monitorul Oficial nr. 10-11 din 23.01.2009.
3. Standardele Internaționale de Raportare Financiară // minfin.md.
4. Colasse Bernard. *Fundamentele contabilității*. Traducere Neculai Tabără. Iași 2009.
5. Horomnea Emil. *Bazele contabilității: concepte și aplicații*. Iași 2004.
6. www.minfin.md