

# Secțiunea I. PERFORMANȚA CONTABILITĂȚII ÎN CONTEXTUL IMPLEMENTĂRII ACORDULUI DE ASOCIERE REPUBLICA MOLDOVA – UNIUNEA EUROPEANĂ

## DEZBATERI PRIVIND PROGRESUL CONTABILITĂȚII ÎN CONTEXTUL INTEGRĂRII EUROPENE

*Conf. univ. dr. Lilia GRIGOROI, ASEM*

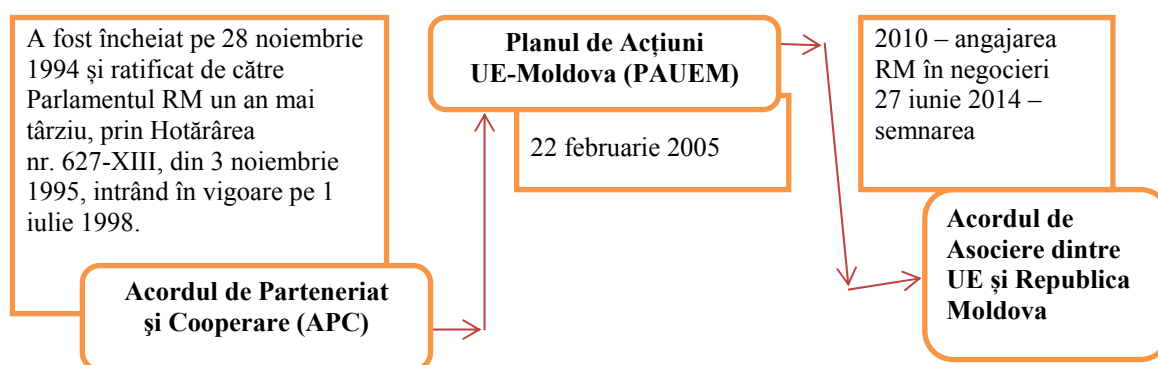
*Prin această lucrare, am dorit să fac o încercare prin care să analizez și să evaluez situația și dezvoltarea contabilității în Republica Moldova prin prisma evoluției procesului apropierii și integrării europene, precum și să relievez aspectele laudabile, dar concomitent să pun în dezbatere următoarele acțiuni ce decurg din angajamentele acordului de asociere UE-RM.*

*O altă chestiune ar fi să determin dacă contabilitatea este progresivă și dacă schimbările contabile sunt evolutive. Dat fiind faptul că noțiunea de progres implică nu numai schimbări dar și îmbunătățiri, am încercat să analizez faptele istorice pentru a afla dacă este întemeiată folosirea noțiunii de progres atunci când vorbim de contabilitate.*

Republica Moldova a semnat Acordul de Asociere cu Uniunea Europeană (UE) pe 27 iunie 2014, iar la 2 iulie l-a și ratificat. Documentul în cauză este unul complex (7 titluri), neexistând, practic, domenii ale activității politice și social-economice la care să nu se refere. Aceasta înseamnă că Republica Moldova va trebui să-și modernizeze toate sferele vieții politice și social-economice, apropiindu-se de standardele Uniunii Europene, în următorii ani.

Iar noi, societatea, ar trebui să fim, pe de o parte, arbitrul, dar, pe de altă parte, și acel motor generator de soluții practice în conformarea și perfecționarea contabilității cu aquis-ul comunitar.

Relațiile Republicii Moldova cu UE au deja o istorie etapizată cu o durată de aproximativ douăzeci de ani (figura 1). Etapele sunt caracterizate de nivelul de profunzime și complexitate al relațiilor bilaterale, fiind reflectate în acordurile și documentele semnate.



**Figura 1. Evoluția Republicii Moldova în perspectiva încheierii Acordului de Asociere cu UE**

Concomitent cu progresul relațiilor bilaterale dintre UE și RM, se amplifică și dezvoltarea social-economică a țării. În acest context, au loc primele reforme ale contabilității în Republica Moldova (figura 2). Primul val al reformei fiind între anii 1995-2005, când s-a adoptat Legea Contabilității (1995) și Standardele Naționale de Contabilitate (1998). Al doilea val al reformei contabile are loc între anii 2005-2012 și se caracterizează prin adoptarea unei noi legi a contabilității

(2007), a Planului de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2008-2014, introducerea spre aplicare a IFRS. Acum suntem în cel de-al treilea val al reformei contabile, inițiat până la semnarea Acordului de Asociere UE-RM, care a avut drept scop elaborarea și introducerea de noi standarde naționale de contabilitate, armonizate cu IFRS și Directivele UE, și se va prelungi cu modernizarea contabilității din perspectiva prevederilor acestui acord.

Pentru comunitatea contabilă prezintă interes Capitolul III. **Dreptul societăților comerciale, contabilitate și audit și guvernarea corporativă.** Acquis-ul din acest capitol acoperă domenii legislative foarte diferite: protecția acționarilor, a creditorilor și a altor părți interesate de normele UE în domeniu; introducerea unor standarde internaționale relevante la nivel național și a unei apropieri treptate între normele Republicii Moldova și cele ale UE în domeniul contabilității și al auditului, precum și dezvoltarea, în continuare, a politicii în materie de guvernare corporativă în conformitate cu standardele internaționale, precum și apropierea treptată dintre normele Republicii Moldova și normele și recomandările UE în acest domeniu.



**Figura 2. Progresul contabilității**

În realizarea prevederilor nominalizate, părțile urmăresc să facă schimb de informații și de expertiză în ceea ce privește atât sistemele existente, cât și noile evoluții relevante în aceste domenii. În plus, părțile depun eforturi pentru a îmbunătăți schimbul de informații dintre registrele comerciale ale statelor membre și registrul național al societăților comerciale din Republica Moldova. Ulterior, va avea loc un dialog periodic cu privire la aspectele reglementate de prezentul capitol. Desigur, prevederile stipulate în Acordul de Asociere sunt generale, or, avem anexa II ca parte integrantă a acordului respectiv, conform căreia Republica Moldova va realiza apropierea legislației sale naționale de actele normative ale UE și de instrumentele internaționale. Printre acestea, cele mai relevante pentru comunitatea contabililor, atât sub aspect internațional, cât și național, le prezentăm în tabelul 1.

Pentru statele candidate la admiterea în Uniunea Europeană, inclusiv R.Moldova, armonizarea reglementărilor contabile constituie un obiectiv ce trebuie îndeplinit pentru a putea face față cu succes cerințelor pieței comune europene. Introducerea contabilității pe lista acquis-ului comunitar a fost necesară datorită importanței și impactului major pe care îl are în reglementarea și controlul relațiilor financiare între părțile Uniunii.

O primă etapă în realizarea acestei compatibilități în materia reglementărilor contabile o reprezintă identificarea și analiza diferențelor care există între aceste reglementări. Asigurarea compatibilității dintre diferitele sisteme nu presupune că acestea să fie identice, ci numai ca reglementările lor să nu intre în conflict.

În vederea executării art. 27 al Capitolului 3 „Dreptul societăților comerciale, contabilitate și audit și guvernare corporativă”, al Hotărârii Guvernului nr. 808 din 7 octombrie 2014 „Cu privire la aprobarea Planului național de acțiuni pentru implementarea Acordului de Asociere Republica Moldova – Uniunea Europeană în perioada 2014-2016”, Ministerul Finanțelor a publicat Tabelul de Transpunere în legislația națională a Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/altele>.

Esența elaborării tabelului de transpunere constă în analiza prevederilor reglementărilor contabile naționale trecute prin prisma prevederilor celor europene, identificând rezultatele prin următoarele calificative: *compatibil*; *necompatibil*; *parțial compatibil*; *nu este aplicabil*. Este necesar

de menționat că tabelul citat este un document complex, foarte minuțios, expus pe 122 pagini, cu analiză și comentarii, care merită a fi apreciat. În cele ce urmează, voi încerca să prezint un rezumat (tabelul 2) asupra situației actuale ale reglementărilor contabile vizavi de capitolele Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi.

**Tabelul 1**

**Legislația contabilă europeană versus națională**

| Legislația europeană:   | Legislația națională:  |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>DIRECTIVA 2013/34/UE A PARLAMENTULUI EUROPEAN ȘI A CONSILIULUI din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului</b><br/>(<a href="http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0034&amp;qid=1403606060234&amp;from=RO">http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0034&amp;qid=1403606060234&amp;from=RO</a>)</li> <li>▪ <b>DIRECTIVA 2014/95/UE A PARLAMENTULUI EUROPEAN ȘI A CONSILIULUI din 22 octombrie 2014 de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește prezentarea de informații nefinanciare și de informații privind diversitatea de către anumite întreprinderi și grupuri mari</b><br/>(<a href="http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=OJ:JOL_2014_330_R_0001&amp;from=EN%E2%80%8B">http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=OJ:JOL_2014_330_R_0001&amp;from=EN%E2%80%8B</a>)</li> <li>▪ <b>REGULAMENTUL (CE) NR. 1606/2002 AL PARLAMENTULUI EUROPEAN ȘI AL CONSILIULUI din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate</b><br/>(<a href="http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:02002R1606-20080410&amp;qid=1406540021563&amp;from=EN">http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:02002R1606-20080410&amp;qid=1406540021563&amp;from=EN</a>)</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Legea contabilității nr. 113 din 27.04.07</b><br/>(<a href="http://lex.justice.md/index.php?action=view&amp;view=doc&amp;lang=1&amp;id=351443">http://lex.justice.md/index.php?action=view&amp;view=doc&amp;lang=1&amp;id=351443</a>)</li> <li>▪ <b>Legea privind activitatea de audit, nr. 61 din 16.03.2007</b><br/>(<a href="http://lex.justice.md/index.php?action=view&amp;view=doc&amp;lang=1&amp;id=342784">http://lex.justice.md/index.php?action=view&amp;view=doc&amp;lang=1&amp;id=342784</a>)</li> <li>▪ <b>Legea privind piața de capital nr. 171 din 11.07.2012</b><br/>(<a href="http://lex.justice.md/index.php?action=view&amp;view=doc&amp;lang=1&amp;id=344790">http://lex.justice.md/index.php?action=view&amp;view=doc&amp;lang=1&amp;id=344790</a>)</li> <li>▪ <b>Codul Civil al Republicii Moldova nr. 1107 din 06.06.2002</b><br/>(<a href="http://lex.justice.md/index.php?action=view&amp;view=doc&amp;lang=1&amp;id=325085">http://lex.justice.md/index.php?action=view&amp;view=doc&amp;lang=1&amp;id=325085</a>)</li> <li>▪ <b>Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate de Ministerul Finanțelor prin Ordinul nr. 118 din 06.08.2013</b><br/>(<a href="http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew">http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew</a>)</li> <li>▪ <b>ORDINUL nr. 64 al Ministerului Finanțelor din 14.06.2012 privind acceptarea și publicarea Standardelor de audit și Codului etic</b><br/>(<a href="http://lex.justice.md/index.php?action=view&amp;view=doc&amp;lang=1&amp;id=344584">http://lex.justice.md/index.php?action=view&amp;view=doc&amp;lang=1&amp;id=344584</a>)</li> </ul> |

**Tabelul 2**

**Rezumat asupra compatibilității reglementărilor contabile naționale cu prevederile Directivei 2013/34/UE**

| Capitolele Directivei<br>1  | Comentarii<br>2  |
|---|--|
| 1. DOMENIU DE APLICARE, DEFINIȚII ȘI CATEGORII DE ÎNTREPRINDERI ȘI DE GRUPURI | Persistă <i>necompatibilitatea</i> , deoarece legislația națională nu prevede criterii de clasificare a întreprinderilor în scopul ținerii contabilității și întocmirii situațiilor financiare, precum și a grupurilor de întreprinderi. De exemplu, microîntreprinderi, întreprinderi mici, întreprinderi mijlocii, întreprinderi mari, grupuri mici, grupuri mijlocii, grupuri mari.   |
| 2. DISPOZIȚII ȘI PRINCIPII GENERALE   | În general, prevederile sunt <i>compatibile</i> cu unele mici excepții, în ceea ce privește principiul prudenței, care nu se regăsește integral în reglementările naționale, modelul reevaluării activelor imobilizate, evaluarea instrumentelor financiare.   |
| 3. BILANȚUL ȘI CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE                                   | În general, prevederile sunt <i>compatibile</i> . Doar câteva mențiuni: Nu toate elementele prevăzute în structurile Bilanțului și Contului de profit și pierdere sunt transpuse în legislația națională. SNC prevăd pentru toate categoriile de întreprinderi formulare identice de situații financiare, fără a putea fi ajustate. Reglementările naționale aplică deprecierea activelor, care contravine Directivei, precum și lipsa de reglementare națională a goodwill-ului și cheltuielilor de dezvoltare. |

| 1   | 2  |
|---|--|
| 4. NOTELE EXPLICATIVE LA SITUAȚIILE FINANCIARE                        | Parțial compatibil, deoarece modalitatea de prezentare a notelor explicative la situațiile financiare conform reglementărilor naționale în comparație cu cea europeană, nu este determinată, dar lăsată la latitudinea entităților.  |
| 5. RAPORTUL ADMINISTRATORILOR   | În general compatibil, fiindcă există cerința, însă, în practica entităților nu se respectă.   |
| 6. SITUAȚII FINANCIARE ȘI RAPOARTE CONSOLIDATE                        | Reglementările naționale <i>nu sunt compatibile</i> cu capitolul dat al Directivei. Or, prevederile Directivei nu sunt transpuse în reglementările naționale. Deși articolul 37 al Legii contabilității prevede întocmirea situațiilor financiare consolidate de către compania-mamă, actualmente, SNC nu conțin vreunele prevederi privind modul de întocmire a situațiilor financiare consolidate. Urmează a fi aplicate IFRS. |
| 7. PUBLICARE  | <i>Parțial compatibile</i> . Nu există prevederi legislative referitor la declarația privind informațiile nefinanciare. De asemenea, actualmente, legislația în vigoare nu solicită entităților să publice raportul conducerii și opinia auditorului, în cazul auditelor statutare.  |
| 8. AUDITUL  |  |
| 9. DISPOZIȚII PRIVIND SCUTIRILE ȘI RESTRICȚIILE APLICABILE SCUTIRILOR |  |
| 10. RAPORTAREA PLĂȚILOR EFECTUATE CĂTRE GUVERNE                       | Necompatibil.  |
| 11. DISPOZIȚII FINALE   |  |

Apreciem că reglementările contabile naționale, în forma actuală, constituie niște produse consistente, care pot fi aduse ușor la conformitate cu cerințele acquis-ului comunitar.

Un alt aspect discutabil este să determin dacă schimbările și îmbunătățirile contabile din ultimele două decenii sunt evolutive și dacă contabilitatea poate fi identificată ca fiind progresivă. Din punctul meu de vedere, atât contabilitatea autohtonă, cât și profesia contabilă din țară a înregistrat progrese. Or, în condițiile actuale de dezvoltare a economiei, bazată pe cunoaștere, contabilitatea a devenit un obiect de studiu, mai puțin ca fenomen tehnic, cum era cunoscută în trecut, ci mai mult ca fenomen social. Tot mai mulți istorici ai contabilității recunosc că contabilitatea are impact asupra societății, are potențialul de a contribui la îmbunătățiri sociale prin intermediul încorporării în cadrul său a calculului rațional. Aceasta înseamnă că, dacă contabilitatea este văzută ca o formă de calcul rațional, atunci ea are potențialul de a fi progresivă, deoarece raționalizarea însăși este progresivă. De asemenea, susțin opiniile savanților care accentuează că progresul rezidă în abilitarea contabilității de a rezolva probleme ale prezentului, în care soluția este definită ca fiind obținerea de răspunsuri, sau cel puțin de consensuri.

În concluzii, cercetând evoluția contabilității în Republica Moldova în ultimele două decenii, susțin ipoteza de progres a acesteia. Ar putea să fie și alte opinii, deoarece este cunoscut faptul că ceea ce înseamnă progres pentru unii poate însemna degenerare, pentru alții, și ceea ce apare ca fiind progresiv la un anumit moment în timp, ar putea să nu apară astfel în perspectivă. Or, acțiunile și faptele în dezvoltarea contabilității justifică ipoteza.

#### Bibliografie:

1. Association Agreement between the European Union and the European Atomic Energy Community and their Member States, of the one part, and the Republic of Moldova, of the other part // Monitor Oficial al RM, 18.07.2014, Nr. 185-199
2. DIRECTIVA 2013/34/UE A PARLAMENTULUI EUROPEAN ȘI A CONSILIULUI din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0034&qid=1403606060234&from=RO>)
3. DIRECTIVA 2014/95/UE A PARLAMENTULUI EUROPEAN ȘI A CONSILIULUI din 22

- octombrie 2014 de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește prezentarea de informații nefinanciare și de informații privind diversitatea de către anumite întreprinderi și grupuri mari ([http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=OJ:JOL\\_2014\\_330\\_R\\_0001&from=EN%E2%80%8B](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=OJ:JOL_2014_330_R_0001&from=EN%E2%80%8B))
4. REGULAMENTUL (CE) NR. 1606/2002 AL PARLAMENTULUI EUROPEAN ȘI AL CONSILIULUI din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:02002R1606-20080410&qid=1406540021563&from=EN>)
  5. Tabelul de Transpunere în legislația națională a Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/alteale>.
  6. Planul național de acțiuni pentru implementarea Acordului de Asociere RM-UE (2014-2016) aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 808 din 07.10.2014
  7. Legea contabilității nr. 113 din 27.04.07  
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=351443>)
  8. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate de Ministerul Finanțelor prin Ordinul nr. 118 din 06.08.2013 (<http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew>)
  9. ORDINUL nr. 64 al Ministerului Finanțelor din 14.06.2012 privind acceptarea și publicarea Standardelor de audit și Codului etic  
<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=344584>