

ECONOMIE ȘI CONTABILITATE

CZU 657 (478)

PERFEȚIONAREA SISTEMULUI CONTABIL DIN REPUBLICA MOLDOVA: EXPERIENȚE, PROBLEME, PERSPECTIVE

A. FRECĂUȚEANU, ANGELA CHIȘLARU

Universitatea Agrară de Stat din Moldova

Abstract. This article presents a critical analysis of the three pillars of the accounting system in the Republic of Moldova: National Accounting Standards, comments on the application of these standards and Chart of Accounts. The accounting system in the Republic of Moldova was established, in the organizational and practical plan, at the end of the last century and had a beneficial influence on the development of local business. But its conceptual base became ineffective, as it gradually evolved into an amorphous and rigid concept with numerous gaps and inconsistencies. The transition to the new Chart of Accounts and the implementation of National Accounting Standards were made *without preparing it thoroughly in advance* elucidating a preliminary public discussion and without giving enterprises extra time to study the enumerated normative acts. The development and implementation of National Accounting Standards were not accompanied by concomitant release of related comments. Thus, none of the 13 existing comments entered into force concomitantly with the appropriate standards. The content of many standards and comments is not in full compliance with the law, with various Government Decisions, regulations, classifiers, instructions and other normative acts of the national or sectorial use that operates with incorrect terms and notions. Further improvement of the local accounting system must focus on the development, testing and implementation of the updated National Accounting Standards, General Chart of Accounts and other major normative acts. In the transition process of the accounting system to a new regulatory framework, previous shortcomings should be avoided (lack of transparency, insufficient funding, exaggerated requirements of the international organisms etc.) while the strategic interests of the country (increasing the Gross Domestic Product, creating new jobs, etc.) should be brought to the forefront.

Key words: National Accounting; Standards; Chart of accounts; Republic of Moldova.

Rezumat. Lucrarea de față prezintă o analiză critică a celor trei piloni de bază ai sistemului contabil din Republica Moldova: Standardele Naționale de Contabilitate, comentariile cu privire la aplicarea acestor standarde și Planul de conturi contabile. Sistemul contabil din Republica Moldova s-a constituit, în plan organizatoric și aplicativ, la finele secolului trecut și a influențat benefic dezvoltarea businessului autohton. Baza sa conceptuală a devenit însă ineficientă, transformându-se treptat într-o creație amorfă, rigidă și cu numeroase lacune și incoerențe. Trecerea la noul Plan de conturi și implementarea Standardelor Naționale de Contabilitate s-a efectuat fără o pregătire meticuloasă în prealabil, cu eludarea unei discuții publice preliminare și fără acordarea unui timp suplimentar pentru studierea de către întreprinderi a actelor normative enumerate. Elaborarea și implementarea Standardelor Naționale de Contabilitate n-au fost însoțite de punerea concomitentă în aplicare a comentariilor aferente. Astfel, din cele 13 comentarii existente nici unul n-a intrat în vigoare odată cu standardele corespunzătoare. Conținutul multor standarde și comentarii nu este în concordanță deplină cu legislația în vigoare, cu diverse Hotărâri ale Guvernului, regulamente, clasificatoare, instrucțiuni și alte acte normative de uz național sau ramural în care se operează cu termeni și noțiuni incorecte. Perfeccionarea ulterioară a sistemului contabil autohton trebuie să se axeze pe elaborarea, testarea și punerea în aplicare a Standardelor Naționale de Contabilitate actualizate, a Planului general de conturi contabile și a altor acte normative de importanță majoră. În procesul de trecere a contabilității la un cadru de reglementare nou urmează să fie evitate lacunele anterioare (lipsa de transparență, finanțarea insuficientă, exagerarea cerințelor organismelor internaționale ș. a.), iar în prim plan aducându-se interesele strategice ale țării (creșterea produsului intern brut, crearea locurilor de muncă noi etc.).

Cuvinte cheie: Contabilitate Națională; Standarde; Plan de Conturi; Republica Moldova.

INTRODUCERE

Sistemul contabil din Republica Moldova s-a constituit, în plan organizatoric și aplicativ, la finele secolului precedent și a influențat benefic dezvoltarea businessului autohton. Baza sa conceptuală transformându-l treptat într-o creație amorfă și rigidă, cu numeroase lacune și incoerențe. Problema poate fi soluționată prin implementarea necondiționată și creativă a Planului de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ care urmează a fi finalizată către anul 2014. Punctele-cheie ale

acestui plan le constituie Standardele de Contabilitate Naționale actualizate și Planul general de conturi contabile.

MATERIAL ȘI METODĂ

Cercetările au fost efectuate în baza examinării critice a celor trei piloni de bază ai sistemului contabil autohton: Standardele Naționale de Contabilitate, comentariile cu privire la aplicarea acestor standarde și Planul de conturi contabile. De asemenea, a fost generalizată experiența grupurilor de lucru instituite de Ministerul Finanțelor cu identificarea carențelor comise și a rezervelor latente. Preferință s-a acordat metodei monografice de descriere a proceselor sociale cu aplicarea elementelor de comparație, inducție și deducție.

REZULTATE ȘI DISCUȚII

Actualul sistem contabil din sectorul real al economiei naționale a Republicii Moldova s-a constituit ca un mecanism eficient de gestionare a elementelor patrimoniale în urma revizuirii radicale a principiilor și abordărilor depășite din domeniu impuse prin reforma din anul 1998. Sistemul se bazează pe patru verigi fundamentale: Legea contabilității nr. 113 – XVI din 27 aprilie 2007 (care a substituit legea organică nr. 426 – XIII din 4 aprilie 1995), Standardele Naționale de Contabilitate (S.N.C.), comentariile cu privire la aplicarea acestor standarde și Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor. În afară de aceasta, el are numeroase tangențe cu Codul fiscal nr. 1163 – XIII din 24 aprilie 1997, cu diverse Hotărâri ale Guvernului, ordine ale Ministerului Finanțelor și cu alte acte juridice în vigoare. Aplicarea creativă și necondiționată a elementelor constitutive ale noului sistem contabil a creat permise reale pentru dezvoltarea și valorificarea rezervelor latente, sporirea afluxului de investiții străine, reducerea riscurilor și incertitudinilor în procesul luării deciziilor manageriale, ameliorarea situației financiare a subiecților economici insolvabili etc.

Însă, cu părere de rău, reforma propriu-zisă a contabilității a demarat în pripă, cu multiple abateri de la cerințele unanim acceptate și practic n-a fost finalizată (în special din cauza lipsei surselor de finanțare). În acest context, pot fi menționate unele dintre lacunele cele mai importante, de ordin organizatoric și conceptual:

1. Trecerea la noul Plan de conturi (care, indiscutabil, este mai progresist decât cel precedent și oferă posibilități mai largi pentru desfășurarea unei activități prospere de întreprinzător) și implementarea Standardelor Naționale de Contabilitate s-au efectuat fără o pregătire meticuloasă în prealabil, cu eludarea unei discuții publice preliminare și fără acordarea unui timp suplimentar pentru studierea de către întreprinderi a actelor normative enumerate. La acest capitol sunt foarte elocvente informațiile prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1. *Dinamica aprobării și implementării Standardelor Naționale de Contabilitate în Republica Moldova*

Nr. Standardului Național de Contabilitate	Data aprobării de către Ministerul Finanțelor	Data intrării în vigoare	Timpul rezervat pentru studiere, luni calendaristice
1	2	3	4
1-3; 5; 7; 12; 14; 16; 18; 23; 25; 28	25.12.1997	01.01.1998	–
11; 19; 21; 24; 27; 31	29.01.1999	15.04.1999	2,5
4; 17	03.03.2000	09.03.2000	–
6	15.12.2000	01.01.2001	–
20	05.06.2002	01.01.2003	7
63	28.10.2002	01.01.2003	2
62	27.11.2002	01.01.2003	1
9	18.12.2002	01.01.2003	–
8; 10	19.11.2003	01.01.2004	1
26	27.01.2005	01.01.2006	11
19	08.08.2006	01.01.2007	5

După cum se observă, mai mult de jumătate din numărul total de standarde (16 din 29) au fost implementate „din mers” de către agenții economici. Pentru însușirea altor standarde s-a rezervat o anumită perioadă de la o lună până la 11 luni. Pentru comparație, menționăm că în cazul elaborării unor standarde contabile noi practica internațională prevede timp atât pentru discutarea și analiza acestora (nu mai puțin de 9 luni), cât și pentru studierea lor de către utilizatorii direcți (nu mai puțin de o jumătate de an) (Șikirlijskaâ, M. 2012). Însă aceste cerințe, firești și justificate, au fost neglijate de către Guvern și Ministerul Finanțelor, ceea ce a exercitat un impact negativ de lungă durată asupra veridicității datelor contabile și a conținutului rapoartelor financiare;

2. Elaborarea și implementarea Standardelor Naționale de Contabilitate n-au fost însoțite de punerea concomitentă în aplicare a comentariilor aferente. Astfel, din cele 13 comentarii existente niciunul n-a intrat în vigoare odată cu standardele corespunzătoare. Pentru 7 comentarii întârzierea a constituit 13 luni, iar pentru altele 6 – între 28 și chiar 78 de luni, în ultimul caz fiind vorba despre comentariile la Standardul Național de Contabilitate 14 „Informații financiare privind sectoarele”). Tărăgănarea procesului de elaborare a comentariilor, de asemenea, a generat numeroase denaturări și erori, întrucât standardele propriu-zise au un caracter pur teoretic, sunt expuse într-un limbaj specializat și greu accesibil, nu conțin exemple intuitive și n-au nici o legătură cu Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile. În plus, 16 standarde (printre care Standardul Național de Contabilitate 2 „Stocurile de mărfuri și materiale”, Standardul Național de Contabilitate 6 „Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole”, Standardul Național de Contabilitate 20 „Contabilitatea subvențiilor și publicitatea informației aferentă asistenței de stat” și alte câteva acte normative de importanță majoră) încă n-au fost definitivitate, rămânând și fără comentarii, și fără o interpretare corectă de către practicieni. Aceste lacune implică numeroase probleme de ordin aplicativ: cum se va stabili normativul consumurilor aferente colectării paielor, a frunzelor verzi ale rizocarpilor industriali, a gunoiului de grajd și a altor produse secundare din fitotehnie și sectorul zootehnic? Cum se va calcula gradul de însușire a capacității de producție potențiale a unui câmp sau imobil zootehnic? cum trebuie repartizate consumurile aferente exploataării parcului de mașini și tractoare? etc.

3. Conținutul multor standarde și comentarii nu este în concordanță deplină cu legislația în vigoare, cu diverse Hotărâri ale Guvernului, regulamente, clasificatoare, instrucțiuni și alte acte normative de uz național sau ramural în care se operează cu termeni și noțiuni incorecte. Astfel, în articolele 26 și 27 din Codul fiscal, categoria economică de „mijloace fixe” este substituită în mod arbitrar cu categoria „proprietate”, care are cu totul alt sens; în anexa nr. 1 la Catalogul mijloacelor fixe și activelor nemateriale, la simbolul 17010210100 sunt incluse mânzatele (femelele de bovine până la prima fătare) cu durata de funcționare utilă tocmai de 7 ani, ceea ce nicidecum nu corespunde realității, deoarece, în primul rând, în plan economic ele reprezintă niște active materiale în curs de execuție, iar în al doilea rând, nu pot exista în stare neschimbată mai mult de 6 luni; în paragraful 6 din Standardul Național de Contabilitate 6 se indică eronat că animalele și păsările în masă vie care sunt pregătite pentru vânzare sau sacrificare fac parte din produsele agricole de bază, deși în realitate ele reprezintă active biologice curente etc.

Carențele menționate mai sus, deopotrivă cu sistemul fiscal neatractiv (conform unor investigații internaționale în domeniu, la capitolul impozitării Republica Moldova se plasează pe locul 109 din 185 de țări monitorizate) (Șikirlijskaâ, M. 2012), instabilitatea politică din ultimul timp și neglijarea frecventă a cerințelor unei concurențe loiale complică substanțial desfășurarea activității de întreprinzător și realizarea obiectivelor declarate de actuala guvernare (semnarea acordului de asociere cu Uniunea Europeană, reducerea soldului negativ al balanței de plăți, crearea unor locuri de muncă noi etc.). Sunt necesare armonizarea sistemului contabil autohton cu Directivele U.E. și Standardele Internaționale de Raportare Financiară (S.I.R.F.), perfecționarea conținutului actelor normative în vigoare și sporirea gradului de accesibilitate al acestora, ceea ce, în esență, înseamnă o nouă reformă a contabilității. Revizuirea elementelor de bază ale sistemului contabil existent se impune și prin prevederile articolului 47 alineatul (3) din Legea contabilității și cele din Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2014 (Contabilitate și audit 2011) care a fost aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 1507 din 31 decembrie 2008 și modificat ulterior prin Hotărârea Guvernului nr. 717 din 10 august 2010. În conformitate cu aceste două acte juridice, până la începutul anului 2013 Ministerul Finanțelor trebuie să probeze, iar din 1 ianuarie 2014 să pună în aplicare următoarele documente:

- ◆ Standardele Naționale de Contabilitate actualizate;
- ◆ Planul general de conturi contabile;
- ◆ metoda de trecere de la Planul de conturi existent la Planul general de conturi contabile;
- ◆ indicațiile metodice privind contabilizarea în diverse ramuri și sectoare ale economiei naționale (agricultură, industria alimentară, construcția capitală ș. a.), precum și de către întreprinzătorii individuali (inclusiv gospodăriile țărănești);
- ◆ Regulamentul privind evidența și raportarea financiară la entitățile sectorului întreprinderilor mici și mijlocii etc.

Printre elaborările enumerate rolul decisiv îl au, bineînțeles, standardele contabile actualizate. În total se preconizează a fi aprobate și implementate 17 standarde noi care se vor deosebi de cele 29 standarde abrogate nu numai după numărul curent, denumire și volumul informațiilor reunite, dar și după structură. În acest context este semnificativ faptul că în componența standardelor propriu-zise pentru prima dată vor fi incluse situații de caz, exemple convenționale, comentarii și recomandări privind reflectarea faptelor economice în sistemul de conturi (Nederița, A. 2012). Ultima inovație (ilustrarea evenimentelor cu ajutorul formulelor contabile) este deosebit de importantă și are menirea de a lichida decalajul existent între regulile de bază privind recunoașterea și evaluarea elementelor patrimoniale, pe de o parte, și modul de reflectare a acestora în conturile contabile, pe de altă parte.

De asemenea, este salutabilă intenția de a elabora un standard special „Consumuri de producție” cu expunerea exhaustivă a metodelor de calculare a costului efectiv al produselor agricole de bază, conjugate și secundate. Actualmente, acest aspect este ignorat, iar în paragraful 65 din Standardul Național de Contabilitate 6 se indică vag doar că acest cost se determină la finele anului în baza datelor din registrele analitice. Lipsa unor recomandări concrete la acest capitol complică comparabilitatea datelor în spațiu (pe segmente geografice) și în timp, diminuează rolul contabilității de gestiune și reduce credibilitatea terților față de rapoartele prezentate de agenții economici.

Planul general de conturi contabile urmează să înlocuiască Planul de conturi actual care reglementează în mod excesiv simbolizarea unică a conturilor sintetice și a subconturilor pentru toate entitățile din sectorul real al economiei naționale (Nederița, A. 2008). După cum se știe, în prezent toate conturile de gradul I din clasele 1-7 sunt obligatorii pentru orice întreprindere cu autonomie financiară, iar conturile de aceeași natură din clasele 8 – 9 și subconturile din orice clasă se aplică de entități doar în limita necesarului. Totodată, în dependență de necesitățile informaționale, gospodăriile pot să introducă subconturi suplimentare pentru contabilitatea financiară și conturi noi de gradul I sau II pentru contabilitatea de gestiune și cea extrabilanțieră, dar, în așa mod, încât acestea să nu dubleze sau să nu denatureze Planul de conturi existent. Rezultă că întreprinderile sunt practic lipsite de autonomie la capitolul utilizării Planului de conturi, ceea ce contravine principiilor fundamentale ale unei economii de piață. Planul general de conturi contabile va înlătura această discordanță, va stabili doar nomenclatorul claselor și al grupelor de conturi, va avea un caracter de recomandare și se va aplica doar de întreprinderile care țin evidența în baza standardelor contabile actualizate (sau noi). În conformitate cu noul Plan general, fiecare gospodărie va elabora un plan individual de conturi de lucru, cu enumerarea tuturor conturilor și a subconturilor necesare pentru întocmirea rapoartelor financiare și a formularelor specializate aferente activității agricole. Ca urmare, unul și același simbol în diverse entități va fi utilizat pentru a semnifica active sau pasive neidentice. De exemplu, într-o gospodărie contul 211 poate avea denumirea „Materiale”, în altă gospodărie – „Tineret animalier”, în a treia – „Produse” etc.

Trecerea de la Planul de conturi existent la Planul general de conturi contabile va reuni în esență trei capitole autonome: primul – modul de închidere a conturilor în vigoare, al doilea – modul de deschidere a conturilor noi și, al treilea, discordanțele dintre noțiunile constitutive ale standardelor abrogate și ale celor actualizate (sau noi). Acest proces trebuie pregătit minuțios, să se bazeze pe experiența unor întreprinderi-pilot, iar agenții economici vizați să beneficieze de un suport informațional constant.

O importanță majoră o au și celelalte acte normative ce urmează a fi elaborate (diverse indicații metodice, regulamente, instrucțiuni etc.) și care au fost menționate anterior.

În același timp, pentru ca reforma ordinară a sistemului contabil autohton să se finalizeze cu succes și să nu degereze într-o grafomanie latentă sau spălare de bani de către niște funcționari abjecți, activitatea grupurilor de lucru instituite de Ministerul Finanțelor (mai cu seamă finanțarea și salarizarea acestora) trebuie să se desfășoare în mod transparent și pe bază de concurs; interesele majore ale

Republicii Moldova trebuie să primeze (dar nu promisiunile iluzorii ale unor organisme internaționale sau dezideratele unor experți străini); toate actele recent elaborate urmează a fi discutate în revistele specializate și în mijloacele de informare în masă, cu referire la niște întreprinderi prospere concrete, iar gospodăriile să dispună de timp suficient (cel puțin de 2-3 luni) pentru însușirea cerințelor noi etc.

CONCLUZII

1. Reforma contabilă din anul 1998 a avut consecințe benefice pentru economia națională a Republicii Moldova, dar din cauza lipsei surselor de finanțare n-a fost finalizată cu succes, fapt ce complica substanțial antrenarea efectivă a țării în colaborarea internațională;

2. Perfecționarea ulterioară a sistemului contabil autohton trebuie să se axeze pe elaborarea, testarea și punerea în aplicare a Standardelor Naționale de Contabilitate actualizate, a Planului general de conturi contabile și a altor acte normative de importanță majoră;

3. În procesul de trecere a contabilității la un cadru de reglementare nou urmează să fie evitate lacunele anterioare (lipsa de transparență, finanțarea insuficientă, exagerarea cerințelor organismelor internaționale ș. a.), iar în prim plan aducându-se interesele strategice ale țării (creșterea produsului intern brut, crearea locurilor de muncă noi etc.).

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE

1. Legea contabilității. 2007. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, nr. 90-93/399.
2. NEDERIȚA, A., 2008. Direcții prioritare de perfecționare a cadrului normativ al contabilității în Republica Moldova. *Contabilitate și audit*, nr. 8, pp. 71-77.
3. NEDERIȚA, A., 2012. Novye NSBU: porâdok razrabotki i sroki vnedreniâ. *Contabilitate și audit*, nr. 10, pp. 6-9.
4. Plan razvitiâ buhgalterskogo učeta i audita v korporativnom sektore na 2009-2014 goda (izvlečenie). 2011. *Contabilitate și audit*, nr. 10, pp. 107-117.
5. ŠIKIRLIJSKAÂ, M., 2012^a. O legkosti nalogoobloženia. *Ėkonomičeskoe obozrenie*, nr. 41, s. 6.
6. ŠIKIRLIJSKAÂ, M., 2012^b. Nado konsul'tirovati s praktikami. *Ėkonomičeskoe obozrenie*, nr. 46, s. 6.

Data prezentării articolului: **28.03.2013**

Data acceptării articolului: **17.05.2013**