

ELABORAREA POLITICILOR CONTABILE: ESTIMAREA CERINȚELOR DIN DIVERSE ACTE NORMATIVE

THE ELABORATION OF ACCOUNTING POLICIES: ESTIMATION OF REQUIREMENTS FROM VARIOUS NORMATIVE ACTS

CZU: 346.7:657.05(478)

FRECĂUȚEANU Alexandru¹, ȚAPU Tatiana², CHIȘLARU Angela³^{1,2,3}Universitatea Agrară de Stat din Moldova^{1,2,3}E-mail: tatiana.tapu@gmail.com

Summary: *In order to facilitate the elaboration and implementation of accounting policies in accordance with the current NAS and other national accounting regulations, two additional normative acts were approved by the Minister of Finance – The Methodological Recommendations on the Transition to the New National Accounting Standards (November 2013) and the Methodological Guidelines for the Preparation of Financial Statements (March 2015). However, the critical estimation of their content has clearly demonstrated that only the second act has partially achieved its purpose, while the applicative value of the former in terms of practical accounting policies is null. At the same time the model of accounting policies included in the second normative act requires a significant improvement by excluding unjustified duplication and confusing elements, clearer exposition of the particularities of the functioning of the entity in question, specification of the composition of some expenses, etc.*

Keywords. Accounting Policies, Prospective Application, Work Account Plan, Production Costs, Revenues Adjustment

JEL Classifications: M41

Introducere

Pentru facilitarea elaborării și aplicării politicilor contabile în conformitate cu actualele SNC și alte reglementări contabile naționale au fost aprobate prin ordinele Ministrului Finanțelor două acte normative suplimentare – Recomandările metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate (noiembrie 2013) [5] și Ghidul metodologic de întocmire a situațiilor financiare (în martie 2015) [6]. Însă estimarea critică a conținutului acestora a demonstrat explicit că doar cel de-al doilea act și-a atins parțial scopul, pe când valoarea aplicativă a primului în partea ce ține de politicile contabile practice este nulă. Totodată modelul politicilor contabile inclus în cel de-al doilea act normativ necesită o perfecționare semnificativă prin excluderea dublărilor nejustificate și elementelor confuze, expunerea mai clară a particularităților funcționării entității în cauză, precizarea componenței unor cheltuieli etc.

În procesul efectuării investigațiilor la subiectul dat au servit drept materiale de lucru și surse de inspirație următoarele acte legislative și normative: Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007 [1], SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare” [2], Recomandările metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate [5], Ghidul metodologic de întocmire a situațiilor financiare [6], IAS 8 „Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori” [7] și Planul general de conturi contabile [4]. De asemenea au fost luate în considerație numeroasele obiecții și propuneri ale agenților economici constatate în procesul perfecționării profesionale a contabililor-șefi din gospodăriile agricole. Totodată la prezentarea elaborărilor proprii autorii s-au condus preponderent de metoda descriptivă cu aplicarea elementelor de analiză și deducție.

Conținut de bază

După aprobarea în august 2013 a SNC „PCMECEEU” [2] au fost elaborate și au intrat în vigoare încă două acte normative menite să faciliteze și să ordoneze elaborarea și implementarea politicilor contabile în conformitate cu prevederile noilor reglementări contabile de talie națională:

- primul – Recomandările metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate (aprobat în noiembrie 2013);

- al doilea – Ghidul metodologic de întocmire a situațiilor financiare (aprobat în martie 2015).

Să expunem în continuare în mod succint conținutul acestor acte și să specificăm în ce măsură ele și-au atins scopul cu luare în considerație a particularităților întreprinderilor agricole autohtone (baza tehnico-materială perimată, starea financiară complicată, insuficiența forței de muncă calificate etc.) și mentalității inerte a unei părți considerabile din contabilitii practicieni care pe parcursul anilor s-au deprins să activeze doar potrivit unor reguli stricte și fără vreo inițiativă.

Așadar, Recomandările metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate (în continuare – Recomandările metodice) au fost elaborate în baza noilor standarde, Planului general de conturi contabile și altor reglementări oficiale din domeniul dat. Ele au avut doar un singur scop – de a acorda un suport practico-metodic entităților (inclusiv gospodăriile agricole) autohtone în procesul de tranziție a acestora la noile standarde contabile în cursul anului 2014 (în mod facultativ) sau anului 2015 (în mod obligatoriu). Totodată în punctul 8 din Recomandările metodice se accentuează că tranziția în cauză urma să reunească cinci etape principale, prima fiind formarea politicilor contabile conform prevederilor noilor SNC și altor reglementări contabile. Ce-i drept, în opinia noastră, cuvântul „formarea” în cazul dat este discutabil și contravine terminologiei aplicate în SNC „PCMECEEU”. Referitor la politicile contabile în standard se aplică cuvântul „selectarea”, iar referitor la o metodă concretă care vizează un aspect (sau problemă) anumit (ă) – cuvântul „elaborarea”. De aceea pentru a exclude confuziile sau incertitudinile, era necesar de asigurat aplicarea unei terminologii unice în toate actele normative interconexate.

Recomandările metodice reunesc 21 de puncte din care la politicile contabile se referă nemijlocit opt (sau 38 % din numărul total al acestora). În punctele în cauză se conțin astfel de prevederi:

- în punctul 9 – „*Politicile contabile se selectează de către fiecare entitate de sine stătător în baza noilor SNC și altor reglementări contabile. În cazul aplicării metodelor alternative de recunoaștere și evaluare a elementelor contabile politicile contabile se selectează în conformitate cu prevederile IFRS corespunzătoare*”.

Dacă încercăm să apreciem obiectiv și dezinteresat conținutul acestor prevederi din punct de vedere al utilității lor practice, constatăm următoarele:

a) primele 11 cuvinte din prima propoziție sunt preluate literalmente de la începutul punctului 5 din SNC „PCMECEEU”;

b) ultimele opt cuvinte din prima propoziție reprezintă o expunere într-o formă înrudită a sintagmei „*în baza sistemului de reglementare normativă a contabilității*” din prima jumătate a punctului 7 din același standard;

c) cea de-a doua propoziție este corectă doar parțial, iar prevederile expuse în ea sunt extrapolate nejustificat asupra tuturor metodelor alternative de recunoaștere și evaluare a elementelor contabile. Astfel, noile SNC operează cu două tipuri de metode alternative:

- primul tip – cu denumiri concrete și explicații exhaustive date în niște puncte distincte. De exemplu, cele trei metode admisibile de evaluare curentă a stocurilor ieșite sunt enumerate în punctul 33 (este vorba despre metoda identificării specifice, metoda FIFO și metoda costului mediu ponderat), iar esența fiecăreia din ele este expusă în punctele 34-36 din SNC „Stocuri”;

- cel de-al doilea tip – cu sau fără denumiri concrete, fără specificarea esenței acestora în niște puncte separate și cu trimiteri la Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS–urile) respective. De exemplu, în punctul 18 din SNC „INC” este indicată metoda alternativă de evaluare ulterioară a imobilizărilor axată pe modelul reevaluării și se face trimitere la IAS 38 „Imobilizări necorporale” și IAS 16 „Imobilizări corporale”; în punctul 14 din SNC „Costurile îndatorării” metoda alternativă de

evaluare a costurilor îndatorării nu este indicată și doar se face trimitere la IAS 23 „Costurile îndatorării” etc.

Prin urmare, în cazul în care sistemul național de reglementare normativă a contabilității (în primul rând, noile SNC) prevede diferite variante de recunoaștere și evaluare a elementelor contabile nu este nevoie de apelat la cadrul normativ internațional (IFRS-uri și/sau IAS-uri). Faptul dat este indicat expres în punctul 7 din SNC „PCMECEEU”. Apelarea la cadrul menționat se permite doar în cazurile când entitatea intenționează să elaboreze o metodă nouă care nu este prevăzută de sistemul național de reglementare normativă a contabilității.

Totodată menționăm că atât în punctul 8 subpunctul 2) din SNC „PCMECEEU”, cât și în punctul 9 din Recomandările metodice se face trimitere la prevederile IFRS-urilor corespunzătoare. Aceasta însă nu corespunde realității, deoarece la selectarea metodelor alternative nici în unul din cele 16 SNC noi nu se face trimitere nemijlocită la vreun IFRS. Trimiterile existente se referă în exclusivitate la niște IAS-uri concrete (adică la Standardele Internaționale de Contabilitate). Nu face excepția din această constatare nici punctul 4 subpunctul 1) din SNC „PSF” în care se conține abrevierea IFRS. Dar și în cazul dat nu este vorba despre vreun IFRS concret în stare să servească drept bază pentru selectarea unei metode alternative din politicile contabile ale entității, ci despre totalitatea de Standarde Internaționale de Raportare Financiară aplicate de entitățile de interes public și alte entități;

- în punctul 10 – „*Modul de elaborare a politicilor contabile este reglementat de SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”*”.

Fiind apreciată prin prisma utilității practice, această propoziție poate fi considerată absolut nelalocul ei, deoarece:

- a) redă un aspect cunoscut de către toți contabilii inițiați în domeniu;
- b) nu conține nimic nou pentru contabilii practicieni;
- c) nu are nici o tangență cu acțiunile, dificultățile sau problemele legate de elaborarea politicilor contabile conform prevederilor noilor SNC și altor reglementări contabile;

- în punctul 11 – „*Politicile contabile se aplică în mod prospectiv începând cu data intrării în vigoare a noilor SNC și altor reglementări contabile. În funcție de necesitățile informaționale proprii, entitatea poate aplica în bază benevolă politicile contabile retroactiv cu dezvăluirea informațiilor aferente în notele la situațiile financiare”*”.

Analiza conținutului acestui fragment de text din punct de vedere al inovației și capacității lui de a fi de folos pentru contabilii practicieni denotă următoarele:

- a) prima propoziție este, de fapt, o expunere într-o formă înrudită a următorului segment de text din punctul 6 din SNC “PCMECEEU”: “Politicile contabile... se aplică... începând cu prima zi a perioadei de gestiune următoarei celei în care politicile contabile au fost aprobate”. Totodată sintagma „*se aplică în mod prospectiv*” a fost preluată din paragraful 5 din IAS 8 „Politicile contabile, modificări în estimările contabile și erori”.

Pe de altă parte, mențiunea despre posibilitatea aplicării retroactive a politicilor contabile în bază benevolă din cea de-a doua propoziție reprezintă, pe bună dreptate, nu mai mult decât o reverență (sau un „gest frumos”) în adresa practicii internaționale și de asemenea a fost preluată din IAS-ul indicat mai sus. Chestia constă în aceea că consecințele aplicării retroactive a politicilor contabile formulate la finele propoziției în cauză sunt simplificate la maxim și se reduc, chipurile, la „*dezvăluirea informațiilor aferente în notele la situațiile financiare*”. Realitatea însă este cu mult mai complicată și mai dură. Astfel, conform paragrafului 22 din IAS-ul în cauză în cazul aplicării retroactive a unor modificări în politicile contabile toate valorile comparabile din situațiile financiare trebuie ajustate în așa mod încât să se creeze impresia că aceste modificări „*ar fi fost aplicate întotdeauna*”. Iar această cerință se asociază cu o sumedenie de selectări și calcule multe dintre care nu sunt pe puterile contabililor practicieni din gospodăriile agricole și nici nu se soldează cu informații valoroase pentru corpul managerial sau investitori. Cu alte cuvinte, mențiunea despre posibilitatea aplicării retroactive a politicilor contabile de către întreprinderile autohtone este prematură, nu are nici un suport real, iar probabilitatea materializării acesteia în decizii sau acțiuni concrete pare a fi nulă.

Nu mai puțin discutabil este și alt aspect al problemei. Astfel, în punctul 11 din Recomandările metodice se vorbește despre aplicarea retroactivă a politicilor contabile, adică a întregii totalități de principii, baze, convenții, reguli și practici specifice aplicate de o entitate (după cum se prevede în punctul 4 din SNC „PCMECEEU”). Pe când în paragraful 22 din IAS-ul menționat se examinează situații mult mai înguste când se aplică retroactiv nu politicile contabile ale entității ca un tot întreg, ci doar „o modificare în politica contabilă”. Evident că în cazul dat se au în vedere lucruri absolut diferite, iar afirmația din Recomandările metodice este, pur și simplu, exagerată, nu ține cont de situația reală din agricultură (bineînțeles, în domeniul contabilității) și nu este conformă cadrului normativ internațional;

- în punctul 12 – „*Politicile contabile se aprobă de către organul (persoana), responsabil (ă) de ținerea contabilității și raportarea financiară în conformitate cu legislația în vigoare*”.

Referitor la norma de mai sus se impun următoarele comentarii:

a) primele patru cuvinte reprezintă o expunere într-o formă înrudită a părții inițiale a punctului 6 din SNC „PCMECEEU”;

b) următoarele 11 cuvinte coincid practic cu fragmentul de text din punctul 6 care urmează după primele 13 cuvinte. Unica deosebire constă în aceea că cuvântul „pentru” din noul SNC a fost substituit cu cuvântul „de”;

c) dacă îmbinăm ultimele șase cuvinte din propoziția examinată și primele patru menționate la litera a), vom obține următoarea afirmație: „*Politicile contabile se aprobă în conformitate cu legislația în vigoare*”. Pe când în articolul 13 alineatul (2) litera c) din Legea contabilității care era în vigoare la momentul aprobării Recomandărilor metodice nu se dă răspuns la întrebarea cine și/sau cum trebuie să aprobe politicile contabile. În alineatul (2) litera b) din același articol se indică doar persoanele care sunt obligate „*să asigure elaborarea și respectarea politicii de contabilitate în conformitate cu cerințele prezentei legi*”. Dar „*elaborarea și respectarea*”, pe de o parte, și „*aprobarea*”, pe de altă parte, sunt lucruri absolut diferite care presupun acțiuni nici pe departe identice. Iar aceasta înseamnă că afirmația din punctul 12 este ruptă de realitate și nu este conformă legislației în vigoare;

- în punctul 13 – „*Planul de conturi de lucru se elaborează de către fiecare entitate de sine stătător în baza Planului general de conturi contabile, ținând cont de politicile contabile aprobate*”. Dacă contrapunem conținutul acestui punct cu conținutul punctului 8 din aceleași Recomandări metodice, observăm cu ușurință că norma dată nu are nimic comun cu „*formarea politicilor contabile*” (adică cu prima etapă de tranziție la noile SNC) și se referă totalmente la cea de-a doua etapă (adică la elaborarea, după caz, a planului de conturi de lucru). Cu alte cuvinte, norma dată trebuie exclusă din compartimentul „**Politici contabile**”;

- în punctul 14 – Aici prin intermediul a trei propoziții se expune conținutul planului de conturi de lucru, se arată corelarea acestuia cu Planul general de conturi contabile și se descrie autonomia entităților în partea ce ține de stabilirea nomenclatorului conturilor de gradul II din toate clasele și conturilor de gradul I și II din clasele 8-9.

La compararea textului din acest punct cu conținutul capitolului I „**Dispoziții generale**” – din Planul general de conturi contabile constatăm cu certitudine că el reprezintă o expunere într-o formă asemănătoare a textului din alineatele 4 și 5 în caz de enumerare a acestora începând cu finele capitolului dat. Vreo informație nouă, suplimentară și utilă în aspect practic aferentă elaborării planului de conturi de lucru în punctul 14 nu se conține. În plus, prin analogie cu punctul precedent din Recomandările metodice, punctul examinat nu are nici o tangență cu „*formarea politicilor contabile*” și conținutul primei etape de tranziție la noile SNC;

- în punctul 15 – În această parte a compartimentului examinat se indică cine aprobă planul de conturi de lucru cu precizare ulterioară că acest plan „*se anexează la politicile contabile ale entității*”. Partea inițială a normei din acest punct, de fapt, este de prisos, întrucât în articolul 13 alineatul (2) litera c) din Legea contabilității se menționa explicit care persoane sunt obligate să aprobe planul în cauză. În plus, conținutul punctului dat nu se referă la „*formarea politicilor contabile*”, iar precizarea făcută la finele acestuia te-ai mira dacă era în stare de a facilita câtuși de puțin elaborarea politicilor contabile și încheierea cu succes a primei etape de tranziție la noile SNC.

În afară de aceasta, trezește nedumerire faptul că pretutindeni în Recomandările metodice se folosește sintagma „*planul de conturi de lucru*”, deși în articolul 13 alineatul (2) litera c) din Legea contabilității se opera în acea perioadă cu altă noțiune - „*planul de conturi contabile de lucru*”. Evident că și în Recomandările metodice trebuia de condus de normele legii menționate și nu de inventat noțiuni noi, întrucât în aspect ierarhic prevederile (și respectiv noțiunile) actelor legale prevalează asupra normelor din actele normative interconexate;

- în punctul 16 – „*În cazul în care conturile de gradul I și II aplicate de entitate coincid cu conturile respective din Planul general de conturi contabile, elaborarea planului de conturi de lucru nu este obligatorie*”.

Fără doar și poate, de față e o precizare oportună, întrucât potrivit articolului 13 alineatul (2) litera c) din fosta Lege a contabilității persoanele responsabile de ținerea contabilității și raportarea financiară erau obligate „*să asigure elaborarea și aprobarea planului de conturi de lucru al entității*”. Potrivit acestei norme legale se crea o situație confuză pentru contabilii practicieni care se conduceau strict de actele juridice în vigoare și datorită faptului dat erau nevoiți, pur și simplu, să transcrie din Planul general de conturi contabile simbolurile și denumirile conturilor sintetice și subconturilor utilizate de o gospodărie sau alta pentru ținerea contabilității, întocmirea situațiilor financiare și alte necesități informaționale. Ca urmare, unica deosebire dintre actul normativ de uz intern elaborat pe teren și cel de talie națională consta în excluderea unui număr mai mare sau mai mic (în funcție de particularitățile funcționării întreprinderilor) de conturi de gradul I și II din Planul general de conturi contabile. Totodată, bineînțeles, conturile și subconturile menținute în actul normativ intern coincideau integral cu conturile de gradul I și II respective din actul normativ național. De aceea precizarea făcută în punctul 16 din Recomandările metodice este benefică și îi scutește pe contabilii de niște lucruri inutile.

Pe de altă parte, se poate constata din nou că și punctul 16, prin analogie cu punctele 13-15, nu are nici o legătură cu elaborarea politicilor contabile.

Așadar, în baza generalizării comentariilor de mai sus se poate conchide cu certitudine că nici unul din cele opt puncte examinate anterior nu putea și nici nu poate fi câtuși de puțin de folos pentru contabilii practicieni la elaborarea de către aceștia a politicilor contabile conform prevederilor noilor SNC și altor reglementări contabile naționale. În acest context și valoarea aplicativă a compartimentului „**Politici contabile**” din Recomandările metodice merită să fie considerată egală cu zero.

Să trecem în continuare la expunerea succintă a conținutului Ghidului metodologic de întocmire a situațiilor financiare (în continuare – Ghidul metodologic) cu evidențierea laturilor pozitive și negative ale acestuia în partea ce ține de elaborarea politicilor contabile.

De la bun început este necesar de menționat că avantajul Ghidului metodologic față de Recomandările metodice constă în prezența unui model de politici contabile ale unei societăți cu răspundere limitată. Modelul dat constă din două compartimente și șase anexe.

În fond, modelul examinat al politicilor contabile din Ghidul metodologic pare a fi reușit și poate servi, într-adevăr, drept călăuză practică pentru serviciile de contabilitate ale entităților autohtone. Totuși, ca și multe alte acte normative autohtone din domeniul contabilității, el nu este lipsit de anumite inexactități și chiar erori fâțișe care sunt expuse în continuare:

- punctele 7 și 8 din SNC „PCMECEEU” prevăd că în politicile contabile se includ doar acele metode de recunoaștere, evaluare și evidență a elementelor (obiectelor) contabile pentru care în sistemul de reglementare normativă a contabilității sunt prevăzute diferite variante (sau soluții), precum și metodele de ținere a contabilității elaborate de entitate de sine stătător. Dar în pofida acestor cerințe destul de clare și ușor realizabile în modelul politicilor contabile au fost incluse și unele norme de uz general (lipsite de alternative). Este vorba, de exemplu, despre punctul 2.3 (acesta dublează punctul 17 din SNC „INC”), punctul 2.38 (acesta dublează punctul 10 din Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor), punctul 2.46 (acesta dublează prima prepoziție din punctul 51 din actul normativ anterior cu unica deosebire că propoziția compusă „și/sau” a fost substituită prin propoziția simplă „și”, ceea ce însă nu a modificat sensul economic al normei în cauză), punctul 2.51 (acesta dublează cuvânt cu cuvânt punctul 29 din

SNC „Venituri”) și punctul 2.62 (acesta dublează textual punctul 34 din SNC „Cheltuieli”);

- în modelul politicilor contabile se folosește de mai multe ori cuvântul „director”, deși într-o societate cu răspundere limitată potrivit articolelor 69-76 din Legea cu privire la societățile cu răspundere limitată nr. 135-XVI din 14 iunie 2007 funcțiile de conducere sunt executate de unul sau câțiva administratori;

- punctele 2.4 și 2.5 în care se indică duratele de utilizare ale imobilizărilor necorporale și mijloacelor fixe sunt de prisos și nu aduc nimic nou sau interesant în acest domeniu. Potrivit punctului 20 din SNC „INC” aceste durate se stabilesc de către întreprinderi în mod independent. Cu cât sunt mai numeroase și mai variate obiectele de evidență ale activelor imobilizate în cauză, cu atât mai diverse și mai multe la număr vor fi și duratele de utilizare indicate în procesele-verbale respective. În plus, la ținerea evidenței niciodată nu se operează cu mărimi nedeterminate, incerte sau aproximative de tipul „8-20 ani”, „3-5 ani” etc. Despre caracterul de recomandare (iar, de fapt, inutilitatea) al unor astfel de informații pentru politicile contabile scria încă la începutul anului 2014 profesorul universitar Alexandru Nedeșița [7];

- în punctul 2.37 din modelul politicilor contabile se indică în mod confuz că costurile de producție ale entității „Alfa” S.R.L. „cuprind” trei feluri/tipuri de costuri: costurile materiale directe și repartizabile, costurile cu personalul directe și repartizabile, costurile indirecte de producție. Pe când potrivit raționamentului profesional, conținutului explicit al primelor două rânduri din punctul 13 din Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor și opiniei corecte a autorului menționat mai sus [7] aici trebuia de indicat nu componența extrem de abstractă a costurilor de producție (care în cazul dat este universală, se potrivește perfect pentru orice entitate din sectorul real al economiei naționale și deloc nu denotă particularitățile tehnologice ale procesului de producție la întreprinderea „Alfa” S.R.L.), ci nomenclatorul concret al articolelor de costuri acceptat pentru agentul economic dat. La elaborarea unui astfel de nomenclator se putea de condus, de exemplu, de punctele 20, 29 și 34 din Indicațiile metodice menționate sau de experiența unor întreprinderi industriale performante. În tot cazul, sistematizarea costurilor de producție ale unei întreprinderi reale sub aspectul celor trei feluri/tipuri de costuri enumerate în punctul 2.37 din modelul politicilor contabile ar fi o mare greșeală soldată de urmări nefaste imprevizibile (complicarea folosirii raționale a resurselor, imposibilitatea efectuării unei analize economice profunde, tergiversarea identificării punctelor vulnerabile și rezervelor interne etc.);

- în punctele 2.52 și 2.57 din modelul politicilor contabile se descrie modul de ajustare (corectare) a veniturilor și cheltuielilor în cursul perioadei de gestiune, iar referire se face la explicațiile la clasele 6 „Venituri” și 7 „Cheltuieli” din Planul general de conturi contabile. Dar la o examinare mai atentă a textului explicațiilor în cauză se constată cu ușurință că modul de ajustare inclus în modelul politicilor contabile (se are în vedere „*prin întocmirea înregistrărilor contabile de stornare și suplimentare*”) acolo lipsește. În explicații se menționează doar că „*entitatea poate înregistra... ajustarea veniturilor/cheltuielilor prin întocmirea înregistrărilor contabile inverse*”, ceea ce nu are nimic comun cu modul de ajustare din punctele indicate mai sus. În realitate referire trebuia de făcut nu la explicațiile respective, ci la punctul 33 din SNC „PCMECEEU” în care, printre altele, se vorbește și despre înregistrările contabile de stornare sau suplimentare;

- în anexa 2 „Lista funcțiilor persoanelor responsabile de întocmirea și semnarea documentelor primare” este prezentat un tabel din două coloane: prima – denumirea funcției, cea de-a doua – documentele primare. În prima coloană sunt incluse doar trei funcții: directorul entității, contabilul-șef și șeful secției de producție. Totodată o parte din documentele primare enumerate în coloana a doua pentru primele două funcții se repeta. Este vorba despre documentele de casă, bancare și de decontare facturi, facturi fiscale, acte de achiziție a mărfurilor etc.). În legătură cu aceasta apare întrebarea: cine, într-adevăr, răspunde de întocmirea documentelor enumerate – conducătorul entității, contabilul-șef sau ambele persoane în măsură egală? Conținutul și forma tabelului ne sugerează cea de-a treia variantă a răspunsului care însă este incorectă. Din practică se știe că majoritatea documentelor primare (inclusiv cele enumerate mai sus) se întocmesc de contabilul-șef sau de o persoană numită de acesta din cadrul serviciului de contabilitate. Nici un conducător de

întreprindere n-a întocmit vreodată o dispoziție de plată sau de încasare, un ordin de plată etc. De aceea în tabelul prezentat în anexa 2 trebuia de delimitat în coloane distincte persoanele responsabile de întocmirea documentelor și persoanele responsabile de semnarea acestora;

- în anexa 4 „Componenta cheltuielilor de distribuire” sunt enumerate 14 tipuri de cheltuieli preluate literalmente din anexa 2 „Componenta cheltuielilor de distribuire” la SNC „Cheltuieli”. Principalul neajuns al nomenclatorului de cheltuieli propus constă în aceea că el are un caracter prea general și nu denotă particularitățile funcționării entității „Alfa” S.R.L. Astfel, afirmația că bunurile fabricate sunt expediate cumpărătorului prin intermediul aeroportului și debarcaderului este, mai curând, din sfera fantasticii științifice și deloc nu corelează cu realitatea economică din țară. În plus, din punctele 2.37–2.47 ale modelului politicilor contabile rezultă explicit că entitatea „Alfa” S.R.L. este o întreprindere industrială care determină costul produselor fabricate prin metoda pe faze cu aplicarea variantei fără semifabricate. Iar o întreprindere industrială comercializează produse și nicidecum mărfuri. De aceea în conținutul anexei 4 sintagma „*produse/mărfuri*” care este folosită tocmai de 10 ori trebuie substituită cu cuvântul „*produse*”;

- în anexa 5 „Componenta cheltuielilor administrative” care reunește 20 de tipuri de cheltuieli sunt incluse și niște sume problematice (legate, de exemplu, de asigurarea personalului administrativ sau protecția muncii acestuia), pe când costul serviciilor prestate de către entitățile de telecomunicații (inclusiv accesul la rețeaua Internet) au fost omise fără vreun motiv consistent, deși anume la astfel de servicii apelează actualmente toți agenții economici;

- în anexa 6 „Componenta altor cheltuieli ale activității operaționale” dobânzile aferente oricăror împrumuturi (indiferent de destinația acestora) sunt atribuite integral la categoria aceasta de cheltuieli. Însă asemenea abordare contravine punctului 11 din SNC „CÎ” care prevede că costurile îndatorării (inclusiv dobânzile) legate direct de achiziția, construcția sau fabricarea unui activ cu ciclu lung de producție se capitalizează. La rândul său, după cum se precizează mai departe în actul normativ în cauză, capitalizarea se admite în cazul în care există certitudinea că costurile îndatorării (inclusiv dobânzile) vor genera în viitor beneficii economice, iar mărimea acestora poate fi evaluată în mod credibil. În acest context considerăm că ar fi oportun de suplimentat sintagma „*cheltuielile privind dobânzile*” din anexa 6 cu următoarea precizare - „*(cu excepția dobânzilor capitalizate)*”.

În sfârșit, era benefic ca modelul politicilor contabile să fie suplimentat cu compartimentul 3 „Procedee contabile elaborate de entitate de sine stătător” cu nominalizarea a câtorva din aceste procedee.

Concluzii

1. Recomandările metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate în partea ce ține de facilitarea elaborării politicilor contabile nu și-au atins scopul, iar valoarea lor aplicativă, de fapt este nulă;

2. Ghidul metodologic de întocmire a situațiilor financiare în persoana modelului politicilor contabile ale unei entități convenționale, în fond, se apreciază pozitiv și contribuie la realizarea scopului proclamat;

3. Utilitatea Ghidului menționat poate fi sporită prin excluderea normelor inutile sau confuze și suplimentarea modelului politicilor contabile cu compartimentul 3 „**Procedee contabile elaborate de entitate de sine stătător**”.

Bibliografie:

1. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2007, nr. 90-93/399
2. Standardul Național de Contabilitate „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237
3. Standardul Național de Contabilitate „Cheltuieli”. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237
4. Planul general de conturi contabile. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237

5. Recomandările metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate: anexă la ordinul Ministrului Finanțelor nr. 166 din 28 noiembrie 2013. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 291-296/1833
6. Ghidul metodologic de întocmire a situațiilor financiare. anexă la ordinul Ministrului Finanțelor nr. 28 din 6 martie 2015. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2015, nr. 59-66/460
7. IAS 8 „Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori” și Planul general de conturi contabile. In: Standardele Internaționale de Reportare Financiară (IFRS) 2007. Chișinău: „Tipogr. Centrală”, 2008. – 736 p. ISBN 978-78-704-8
8. Недерица А. Формирование учетных политик 2014 год в соответствии с новыми НСБУ. In: Contabilitate și audit. 2014, nr. 2, p. 40-58