ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE A MOLDOVEI

A C A D E M I A R O M Â N Ă

INSTITUTUL NAȚIONAL DE CERCETĂRI ECONOMICE „COSTIN C.KIRIȚESCU”

CONFERINȚA ŞTIINȚIFICĂ INTERNAȚIONALĂ

CONSACRATĂ CELEI DE-A XXV-A ANIVERSĂRI A ASEM

„25 DE ANI DE REFORMĂ ECONOMICĂ ÎN REPUBLICA MOLDOVA: PRIN INOVARE ŞI COMPETITIVITATE SPRE PROGRES ECONOMIC”

23-24 SEPTEMBRIE 2016

VOLUMUL IV

CULEGERE DE ARTICOLE SELECTIVE

EDITURA ASEM

CZU 33+657(082)=135.1=161.1

D 71

COMITETUL de REDACȚIE

1. **Grigore BELOSTECINIC,** *Rector ASEM, Academician al AŞM, prof. univ. dr. hab. – copreşedinte*
2. **Luminița CHIVU,** *Directorul General INCE al Academiei Române, prof. univ. dr. – copreşedinte*
3. **Vadim COJOCARU,** *Prorector cu activitate ştiințifică şi relații externe, prof. univ. dr. – vicepreşedinte*
4. **Eugeniu GÂRLĂ,** *şef Serviciu „Ştiință" – secretar*
5. **Valeriu IOAN-FRANC,** *Director general adjunct, INCE al Academiei Române, D.H.C. prof. univ., dr.*
6. **Dumitru MOLDOVAN,** *prof. univ. dr. hab., m.c. al AŞM, Decanul Facultății „Relații Economice Internaționale"*
7. **Anatol GODONOAGĂ,** *conf. univ. dr., Decanul Facultății „Cibernetică, Statistică şi Informatică Economică"*
8. **Ludmila COBZARI,** *prof. univ. dr. hab., Decanul Facultății „Finanțe"*
9. **Angela SOLCAN,** *conf. univ. dr., Decanul Facultății „Business şi Administrarea Afacerilor"*
10. **Alic BÎRCĂ,** *conf. univ. dr. hab., Decanul Facultății „Economie Generală şi Drept"*
11. **Lilia GRIGOROI,** *conf. univ. dr., Decanul Facultății „Contabilitate"*

Descrierea CIP a Camerei Naționale a Cărții

"25 de ani de reformă economică în Republica Moldova: prin inovare şi competitivitate spre progres economic", conferință ştiințifică internațională (2016 ; Chişinău). Conferința ştiințifică internațională consacrată celei de-a 25-a aniversări a ASEM "25 de ani de reformă economică în Republica Moldova: prin inovare şi competitivitate spre progres economic", 23-24 septembrie 2016 : Culegere de articole selective : [în 6 vol.] / com. red.: Grigore Belostecinic [et al.]. – Chişinău : ASEM, 2016 – . – ISBN 978-9975-75-834-5.
Vol. 4. – 2016. – 216 p. – Antetit.: Acad. de Studii Econ. a Moldovei, Acad. Română, Inst. Naț. de Cercetări Econ. "Costin C. Kirițescu". – Texte : lb. rom., rusă. – Rez.: lb. engl. – Referințe bibliogr. la sfârşitul art. – ISBN 978-9975-75-838-3.
1 disc optic (CD-ROM) : sd., col.; în container, 12 x 14 cm.
Cerințe de sistem: Windows 98/2000/XP, 64 Mb hard, MS Word.
33+657(082)=135.1=161.1

D 71

ISBN 978-9975-75-838-3

Departamentul Editorial-Poligrafic al ASEM

CUPRINS

Secțiunea: FINANȚE, CONTABILITATE ŞI ANALIZĂ ECONOMICO-FINANCIARĂ

Probleme aferente evaluării inițiale şi ulterioare a stocurilor 6
Prof.univ. dr.hab. Alexandru Nederița, SEM
Conf.univ. dr. Angela Popovici, ASEM

Concepte şi exigențe privind informația contabilă 11
Conf.univ. dr. Eudochia Bajerean, ASEM

Creanțele în contextul național şi internațional 14
Lect. univ. Olga Bordeianu, ASEM

Controlul de gestiune – instrument al performanței 17
Lect. sup. Corneliu Bugan, ASEM

Rolul contabilității manageriale în raportarea integrată 21
Lect. sup. Stela Caraman, ASEM
Galina Gudima, ASEM

Abordări privind evidența imobilizărilor corporale la organizațiile necomerciale 25
Conf.univ. dr. Georgeta Melnic, ASEM
Conf.univ. dr. Lidia Cauş, ASEM

Contabilitatea importului de servicii şi aplicarea tratamentelor fiscale 31
Conf.univ. dr. Ecaterina Cechina, ASEM

Unele referințe privind aplicarea normelor IFRS 35
Lect. sup. dr. Inga Cotoros, ASEM

Necesitatea alinierii sistemului fiscal al Republicii Moldova la standardele europene 39
Conf.univ. dr. Natalia Curagău, ASEM

Aspecte metodologice privind aplicarea metodei target-costing 43
Conf.univ. dr. Iulia Țugulschi, ASEM
Conf.univ. dr. Rodica Cuşmăunsă, ASEM

Аспекты бухгалтерского учета операций при венчурной деятельности 48
Conf.univ. dr. Irina Golocialova, ASEM
Prof.univ. dr.hab. Viorel Țurcanu, ASEM

Creativitate şi conformitate în relația performanță financiară – fiscalitate 56
Conf.univ. dr. Anatol Graur, ASEM
Conf.univ.dr. Ruslan HAREA, ASEM

Particularitățile utilizării expertului în misiunea de audit 61
Conf. univ. dr., auditor Dumitru Grumeza, ASEM;
Lect. sup., auditor Maria Ratcov, ASEM

Expertiza contabilă judiciară în sprijinul contribuabililor 64
Conf. univ. dr. Dumitru Grumeza, ASEM

Основные требования, предъявляемые международными стандартами аудита к аудиторской документации 68
Конф.унив.др. Людмила Лапицкая, ASEM

Reflecții privind calitatea lucrărilor de audit 72
Conf.univ. dr. Mihail Manoli, ASEM

Aspecte contabile ale mijloacelor cu destinație specială în organizații necomerciale 77
Conf.univ, dr. Georgeta Melnic, ASEM
Conf. univ. dr. Lidia Cauş, ASEM

Contabilitatea numeralului în casierie, utilizând programul automatizat 1c:contabilitate 8.3 82
Conf.univ. dr. Tatiana Mişova, ASEM
Lect. univ. Boris Postolachi, ASEM

Contabilitatea materialelor în instituțiile publice 89
Conf.univ.dr. Mihail Nani, ASEM

Controlul fiscal – instrument de combatere a infracțiunilor economice 93
Conf.univ. dr. Ada Ştahovschi, ASEM

Reevaluarea imobilizărilor corporale: tratamente şi opţiuni contabile 98
Prof.univ., dr.hab.,Alexandru Nederița, ASEM
Auditul de sistem al organizaţiilor necomerciale 102
Lect. sup. Maria Ratcov, ASEM
Reguli şi tehnici privind recunoaşterea şi evaluarea datoriilor în contabilitate şi implicaţiile fiscale 106
Conf.univ. dr. Natalia Zlatina, ASEM
Efectele modificării politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale 112
Drd. Andrei Apostu, ASEM
Aspecte problematice în contabilitatea impozitului pe profit 116
Dr. Liuba Brânzilă, „Audit Avansat" SRL
Probleme aferente elaborării politicii contabilităţii de gestiune 120
Lect. USEM, drd. ASEM Maia Grîu
Instrumente de performanţă utilizate în gestiunea entităţii 125
Dr. Valentina Panuş, auditor, contabil certificat CIPA
Controlul de gestiune – suport de decizii pentru manageri 127
Conf.univ. dr. Maia Bajan, ASEM
Studiu privind evoluţia cercetării contabile în cei 25 de ani de excelenţă a ASEM 130
Conf. univ. dr. Galina Bădicu, ASEM
Unele aspecte aferente contabilităţii resurselor minerale 136
Prof. univ. Vasile Bucur, ASEM
Conf. univ. Tatiana Şevciuc, UASM
Учет репродуктивного молодняка крупного рогатого скота 143
Др. хабилитат, проф. унив. Александр Фрекэуцяну, ГАУМ
Конф. унив. др. Вероника Булгару, ГАУМ
Управленческие решения в управлении затратами автотранспортного предприятия 147
Конф. унив., д.э.н. Михаил Герасимов, МЭА
Tratamente contabile privind factoringul în sistemul bancar 150
Lect. sup. Galina Gudima, ASEM
Aspecte ale contabilităţii intrării investiţiilor imobiliare şi evaluării acestora 153
Conf. univ. dr. Liliana Lazari, ASEM
Conf. univ. dr. Lilia Grigoroi, ASEM
Incursiuni evolutive şi conceptuale privind controllingul 158
Conf. univ. dr. Svetlana Mihaila, ASEM
Analiza stabilităţii financiare pe baza corelaţiei dintre activele financiare şi nefinanciare 163
Conf.univ. dr. Neli Muntean, ASEM
Conf.univ. dr. Galina Luşmanschi, USM
Новации российской учетной и налоговой политики в контексте международной гармонизации налоговых систем 170
Тамара Воронченко, доктор экономических наук, профессор,
Российская таможенная академия, Россия
Производственный учет: принципы, объекты и инструментарий 176
Пелагея Яковлевна Папковская, доктор экономических наук, профессор,
УО «Белорусский государственный экономический университет», Минск,
Республика Беларусь
Вопросы совершенствования бухгалтерского учета в инновационной экономике 182
Василий Щербатюк, доктор экономических наук, конференциар университар,
Европейский университет Молдовы
Перспективы развития аутсорсинга бухгалтерских услуг в Молдове: за и против 188
Людмила Цуркан, старший преподаватель, МЭА

Analiza metodelor parametrice de stabilire a preţurilor 192
Conf.univ. dr. Valentina Paladi, ASEM
Conf.univ. dr. Lica Erhan, ASEM

Unele probleme ale plății dividendelor în valută străină 198
Conf.univ. dr. Natalia Țiriulnicov, ASEM
Contabilitatea în Republica Moldova între IFRS şi directivele UE 200
Prof. univ. dr. hab. Viorel Țurcanu, ASEM
Conf. univ. dr. Irina Golocialova, ASEM
Aspecte privind racordarea la bunele practici internaționale de asigurare a calității auditului financiar 207
Conf.univ. dr. Anatolie Iachimovschi, ASEM

PROBLEME AFERENTE EVALUĂRII INIȚIALE ŞI ULTERIOARE A STOCURILOR

Prof.univ. dr.hab. Alexandru NEDERIȚA, ASEM
e-mail: anederita@gmail.com
Conf. univ. dr. Angela POPOVICI, ASEM
e-mail: a.j.popovici@gmail.com

One of themain accounting problems represents the evaluation of any accounting element, including inventories. The manner of inventories assessment is conditioned by the moment of its performance: initial recognition, output, reporting day. The inventory evaluation brings in multiple problems, main ones concerning:

- *inventory input cost determination at initial recognition;*
- *usage of current inventory assessment methods;*
- *net realizable value determination of inventories and differences accounting registration on day of report;*
- *tax consequences appreciation in relation to initial, current and future inventory evaluation.*

The article provides recommendation regarding problem solving of the above-mentioned problems in accordance with international and European accounting standards.

Cuvinte-cheie: *evaluare, stocuri, cheltuieli, cost de intrare, costuri de achiziție, valoare contabilă, valoare realizabilă netă.*

JEL: M-41

Introducere

Evaluarea constituie una din problemele fundamentale ale contabilității oricărui element contabil, inclusiv a stocurilor. Modul general de evaluare a stocurilor entităților autohtone este reglementat de:

- Standardul Național de Contabilitate (SNC) „Stocuri" [10] – pentru toate entitățile care țin contabilitatea în partidă dublă, cu excepția celor de interes public şi altor entități, care aplică reglementările contabile internaționale;
- Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 2 „Stocuri" [9] - pentru entitățile de interes public şi alte entități care aplică reglementările contabile internaționale.

De menționat că, sub aspect general, regulile de evaluare a stocurilor stabilite de SNC „Stocuri" nu diferă semnificativ de normele prevăzute în IAS. Totodată, în contextul implementării Acordului de asociere „Republica Moldova – Uniunea Europeană", prevederile SNC menționat privind evaluarea stocurilor urmează a fi armonizate cu cerințele Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European şi a Consiliului, din 26 iunie 2013, privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate şi rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi [2] (în continuare – Directiva 2013/34/UE).

În funcție de momentul efectuării, se deosebesc trei forme de evaluare a stocurilor:

- *evaluare inițială* – se efectuează la data recunoaşterii inițiale a stocurilor şi constă în determinarea mărimii valorice a acestora, care trebuie înregistrată în contabilitate;
- *evaluare curentă* – se efectuează la data ieşirii (consumului, vânzării, transmiterii terților etc.) stocurilor şi constă în determinarea valorii contabile a acestora, care urmează a fi decontată;
- *evaluare ulterioară* – se efectuează la data raportării şi constă în determinarea valorii contabile a stocurilor, care urmează a fi reflectată în bilanț .

Scopul articolului constă în examinarea complexă a problemelor aferente evaluării stocurilor şi formularea recomandărilor de soluționarea acestora în conformitate cu prevederile IAS, Directivei 2013/34/UE şi practicilor internaționale avansate. În particular, aceste probleme se referă la: determinarea costului de intrare al stocurilor recunoscute inițial; aplicarea metodelor de evaluare curentă a stocurilor; stabilirea valorii realizabile nete a stocurilor şi contabilizarea diferențelor înregistrate la data raportării; aprecierea consecințelor fiscale aferente evaluării inițiale, curente şi ulterioare a stocurilor.

În procesul cercetării, au fost luate în considerare rezultatele investigațiilor specialiştilor autohtoni şi străini referitoare la evaluarea inițială, curentă şi ulterioară a stocurilor.

Rezultate şi discuții

În conformitate cu SNC „Stocuri", stocurile recunoscute inițial se evaluează la costul de intrare, care cuprinde totalitatea costurilor aferente achiziției, prelucrării (conversiei) şi aducerii stocurilor în forma şi în

locul utilizării după destinație [10, pct. 5]. Costul de intrare al stocurilor poate fi divizat convențional în patru componente:

1) valoarea de cumpărare (contractuală/justă);
2) costurile de achiziție care apar la procurarea/primirea stocurilor de la terți (de transport, încărcare, descărcare, de asigurare pe durata transportării, comisioanele intermediarilor, impozitele şi taxele nerecuperabile, taxele vamale);
3) costurile de prelucrare conversie care sunt caracteristice pentru stocurile (producția în curs de execuție şi produsele) fabricate în cadrul entității (costul materiilor prime şi materialelor utilizate nemijlocit în procesul de producție; salariile personalului încadrat nemijlocit în procesul de producție, contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii şi primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorului; costurile indirecte de producție; costurile îndatorării capitalizate conform SNC „Costurile îndatorării”);
4) alte costuri suportate pentru aducerea stocurilor în forma şi în locul utilizării după destinație (de prelucrare, sortare, împachetare etc.).

Potrivit SNC „Stocuri”, în costul de intrare al stocurilor nu se includ [10, pct. 15]:

- pierderile de materiale, costurile cu personalul şi/sau alte costuri de producție suportate peste limitele normelor şi normativelor admise, care trebuie înregistrate ca alte cheltuieli din activitatea operațională;
- costurile de depozitare, cu excepția cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare în procesul de achiziționare şi/sau de producție, care urmează a fi recunoscute ca alte cheltuieli din activitatea operațională sau drept costuri indirecte de producție, în funcție de destinația stocurilor;
- cheltuielile administrative, care nu se includ în costul stocurilor, deoarece nu sunt legate direct de achiziționarea acestora;
- cheltuielile de distribuire, care nu afectează costul stocurilor, deoarece acestea nu sunt legate de intrarea stocurilor, ci de comercializarea lor;
- alte costuri, care nu sunt legate direct de intrarea stocurilor şi, ca urmare, nu pot fi incluse în costul de intrare al stocurilor.

În costul de intrare, de asemenea, nu se includ impozitele şi taxele recuperabile, cum ar fi taxa pe valoarea adăugată (TVA) aferentă stocurilor destinate livrărilor impozabile cu TVA. Suma TVA aferentă stocurilor sus-menționate se trece în cont şi se reflectă ca diminuare a datoriilor față de buget. Totodată, în anumite situații, TVA nu se trece în cont, ci se include în costul de intrare al stocurilor (de exemplu, în cazul în care cumpărătorul de stocuri nu este înregistrat ca plătitor de TVA) sau se raportează la costuri sau cheltuieli (de exemplu, atunci când stocurile procurate sunt destinate efectuării livrărilor scutite de TVA).

În practică, apar probleme la includerea, în costul de intrare al stocurilor, a costurilor suportate pentru aducerea acestora în forma şi în locul utilizării după destinație, precum şi a diferențelor de curs valutar şi de sumă înregistrate la intrarea stocurilor.

Problemele aferente includerii, în costul de intrare al stocurilor, a costurilor aferente pregătirii acestora pentru utilizarea prestabilită sunt caracteristice stocurilor (mărfurilor) social importante pentru care este limitată mărimea adaosului comercial (de exemplu, produsele alimentare etc.). Modul de stabilire a adaosului comercial la aceste stocuri este reglementat de Hotărârea Guvernului cu privire la prețurile de comercializare a produselor social importante [4]. De remarcat că modul de determinare a valorii stocurilor, prevăzut în această hotărâre, nu corespunde prevederilor SNC „Stocuri”. În scopul unificării modului de determinare a valorii/costului de intrare al stocurilor considerăm rezonabil de a include prevederile SNC „Stocuri” în hotărârea sus-menționată a Guvernului. Totodată, pentru evitarea problemelor cu organele de control până la operarea unor astfel de modificări, propunem ca entitățile să contabilizeze operațiunile de prelucrare, sortare şi ambalare a stocurilor ca proces de producție.

Diferențele de curs valutar apar în cazul importului de stocuri. Conform SNC „Stocuri” [10, pct. 26], evaluarea acestor stocuri se efectuează în lei moldoveneşti prin recalcularea valutei străine la cursul de schimb al BNM stabilit:

1) la data întocmirii declarației vamale;
2) la o altă dată de trecere către entitate a dreptului de proprietate asupra stocurilor procurate, prevăzută în contract.

Aceste diferențe nu trebuie să afecteze costul de intrare al stocurilor importate. După înregistrarea la intrări a stocurilor, în cazul achitării datoriilor față de furnizori şi/sau la data raportării, ele urmează a fi recunoscute ca venituri sau cheltuieli financiare. De menționat că unele entități contabilizează diferențele de curs valutar ca ajustare a valorii contabile a stocurilor, ceea ce contravine prevederilor reglementărilor contabile naționale şi internaționale.

Diferențele de sumă apar la procurarea stocurilor procurate de la rezidenții Republicii Moldova, în baza contractelor încheiate în unități convenționale (valută străină). Aceste diferențe rezultă din recalcularea creanțelor şi datoriilor exprimate în valută străină sau unități convenționale la diferite cursuri oficiale ale leului moldovenesc sau cursuri de schimb stabilite în contractele încheiate între rezidenții Republicii Moldova. După conținutul economic diferențele nominalizate sunt similare diferențelor de curs valutar. Ca urmare, ele nu trebuie să afecteze costul de intrare al stocurilor procurate, ci urmează a fi recunoscute ca venituri sau cheltuieli financiare.

În conformitate SNC „Stocuri" [10, pct. 32] şi IAS 2 [9, pct. 23, 25], stocurile ieşite se evaluează la valoarea contabilă, care se determină prin aplicarea uneia din următoarele metode de evaluare curentă:

1) identificarea specifică;
2) FIFO (primul intrat – primul ieşit);
3) costul mediu ponderat.

Metoda de evaluare curentă a stocurilor se stabileşte de către fiecare entitate de sine stătător şi se reflectă în politicile contabile ale acesteia. În acest caz, considerăm că este rezonabil să se acorde atenție următoarelor aspecte principale:

- evaluarea stocurilor vândute în baza diferitelor metode este condiționată de variațiile prețurilor pe parcursul perioada de gestiune. Astfel, loturile identice de stocuri pot fi cumpărate la prețuri diferite. De asemenea, poate fi diferit şi costul efectiv al produselor fabricate, deoarece, la confecționarea acestora, de regulă, sunt utilizate materiale procurate la prețuri diferite. În cazul vânzării stocurilor, deseori, este complicat să se identifice care anume din acestea au fost vândute şi care încă se află în stoc. În acest context, costul vânzărilor stocurilor se stabileşte în temeiul anumitor ipoteze, pe care sunt bazate metodele de evaluare curentă a acestora;
- metoda de evaluare curentă a stocurilor se stabileşte pentru fiecare tip sau grupă a acestora. În acest caz, trebuie să fie luate în considerare particularitățile activității entității, cererea de stocuri pe piață, nivelul inflației, efectele financiare şi fiscale ale metodei, precum şi costurile implementării acesteia. Astfel, metoda de identificare poate fi aplicată la entitățile cu producție individuală şi în serii mici, precum şi în unitățile de comerț a căror activitate presupune procurarea şi vânzarea mărfurilor scumpe. Metodele FIFO şi costului mediu ponderat este rațional să fie aplicate la entitățile care dispun de un sortiment mare şi variat de stocuri;
- în cazul utilizării metodei FIFO, apare necesitatea organizării evidenței analitice a stocurilor nu numai pe tipurile acestora, ci şi pe loturile intrate, ceea ce majorează considerabil volumul de lucru contabil;
- metodele selectate de către entitate urmează a fi stabilite în politicile contabile ale acesteia. În acest caz, se va ține cont de principiul permanenței metodelor, adică metodele alese se vor aplica în mod consecvent în cursul perioadei de gestiune, precum şi de la o perioadă de gestiune la alta;
- metoda de identificare se bazează pe costul curent al stocurilor, iar celelalte două metode – pe ipoteze privind fluxul estimat al costurilor, care poate fi identic sau nu cu fluxul real al stocurilor.

De menționat că atât în SNC „Stocuri", cât şi în IAS 2 nu este prevăzută metoda LIFO (ultimul intrat – primul ieşit) de evaluare curentă a stocurilor. Totodată, această metodă se conține în Directiva 2013/34/UE [2, art. 12, alin. 9], precum şi în reglementările contabile din România [8], Federația Rusă [11] şi din alte țări.

În contextul armonizării reglementărilor contabile naționale cu Directiva 2013/34/UE, considerăm rezonabilă includerea metodei LIFO în SNC „Stocuri". Această metodă se bazează pe ipoteza că ultimele stocuri intrate sunt primele ieşite, de aceea, evaluarea stocurilor comercializate se efectuează în aceeaşi consecutivitate. În opinia noastră, metodă LIFO este rezonabil să fie aplicată în condițiile creşterii continue a prețurilor la stocurile vândute. În acest caz, costul vânzărilor stocurilor, comercializate în cursul perioadei de gestiune, se evaluează la costul de intrare al ultimelor loturi de stocuri procurate (confecționate), iar soldul stocurilor la finele perioadei de gestiune se evaluează la costul de intrare al primelor loturi de stocuri intrate.

Efectul metodei LIFO constă în evaluarea stocului la cel mai vechi preț şi includerea, în costul stocurilor vândute, a costului celor mai recente stocuri cumpărate. Această estimare, bineînțeles, nu corespunde cu mişcarea efectivă a stocurilor entităților. Metoda LIFO prezintă unele avantaje şi asigură determinarea corectă a rezultatului net, în cazul în care costurile curente ale stocurilor sunt corelate cu prețurile de vânzare, indiferent de faptul care din unitățile fizice de stocuri sunt vândute. Atunci când se înregistrează o creştere sau o reducere a prețurilor, metoda LIFO contribuie la stabilirea costului stocurilor vândute cât mai aproape de nivelul prețului în momentul vânzării acestor stocuri. În acest context, metoda LIFO tinde să stabilească o mărime mai mică a rezultatului net în cursul perioadelor inflaționiste şi o valoare mai mare a rezultatului net în perioadele cu deflație, comparativ cu celelalte metode de evaluare a stocurilor.

Totodată, metoda LIFO prezintă mai multe dezavantaje, dintre care principalele sunt următoarele.

În primul rând, în cazul utilizării metodei LIFO, soldurile de stocuri se evaluează şi se reflectă în bilanţ la preţurile primelor intrări care, de regulă, diferă esenţial de valoarea curentă a stocurilor respective. Această situaţie denaturează anumiţi indicatori, cum ar fi fondul de rulment sau lichiditatea curentă, care trebuie interpretaţi cu precauţie.

În al doilea rând, multe entităţi, în special, cele transnaţionale pot efectua tranzacţii în ţările în care nu este permisă aplicarea metodei LIFO. În aceste cazuri, utilizarea metodei LIFO nu va asigura comparabilitatea informaţiilor din rapoartele financiare ale entităţilor nominalizate.

În al treilea rând, inflaţia nu are efecte asupra tuturor tipurilor de stocuri. Astfel, preţurile la stocurile care sunt supuse învechirii morale, de exemplu, la computere, telefoane mobile şi alte mărfuri electronice, de regulă, se diminuează pe măsura apariţiei modele mai noi şi performante.

În al patrulea rând, aplicarea metodei LIFO influenţează negativ mărimea unor indicatori importanţi ce caracterizează poziţia financiară şi performanţa financiară a entităţii.

Totuşi, după cum a fost menţionat mai sus, metoda LIFO este prevăzută în Directiva 2013/34/UE şi trebuie inclusă şi în varianta revizuită a SNC „Stocuri".

Analiza critică a metodelor de evaluare curentă a stocurilor ne permite să concluzionăm că fiecare din acestea prezintă anumite avantaje şi dezavantaje, şi niciuna nu poate fi considerată cea mai bună sau perfectă. Factorii principali, care trebuie luaţi în considerare la alegerea metodei de evaluare a stocurilor, se referă la efectele fiecărei metode asupra indicatorilor financiari şi fiscali. În acest context, trebuie avut în vedere faptul că, potrivit Codului fiscal, în scopuri fiscale, metodele de evidenţă curentă a stocurilor, inclusiv a costului vânzărilor mărfurilor şi produselor, se aplică de către contribuabili în conformitate cu legislaţia privind contabilitatea [1, art. 46 alin. (3)].

În conformitate cu SNC „Stocuri", la data raportării, stocurile se evaluează la suma cea mai mică dintre costul de intrare şi valoarea realizabilă netă (în continuare – VRN) [10, pct. 44]. Aplicarea acestei reguli de evaluare rezultă din principiul prudenţei care nu permite supraevaluarea activelor şi subevaluarea datoriilor. Stocurile trebuie evaluate la VRN, dacă aceasta este mai mică decât valoarea contabilă a lor (determinată conform metodei de evaluare curentă aplicată de către entitate), adică în cazul:

1) deteriorării sau degradării parţiale a stocurilor;
2) învechirii morale parţiale sau totale a stocurilor;
3) reducerii preţului de vânzare a stocurilor;
4) majorării eventualelor cheltuieli aferente finalizării şi vânzării stocurilor etc. [10, pct. 45]

De remarcat că unele entităţi subestimează importanţa evaluării stocurilor conform VRN la data raportării. Totodată, în cazul în care valoarea contabilă a soldului stocurilor diferă semnificativ de VRN a acestora, se majorează, în mod artificial, rezultatul financiar net, precum şi se repartizează dividende în mărime majorată.

În cazul evaluării stocurilor conform VRN, apar probleme aferente perfectării documentare, determinării VRN şi contabilizării diferenţelor aferente.

Modul de perfectare documentară a rezultatelor evaluării stocurilor conform VRN nu este prevăzut în actele normative în vigoare. După părerea noastră, aceste rezultate pot fi contabilizate în baza unui proces-verbal de diminuare a valorii stocurilor, întocmit de către comisia de inventariere a entităţii sau de către evaluatorii independenţi. Formularul documentului nominalizat trebuie să fie elaborat de către entitate de sine stătător şi să conţină elementele obligatorii prevăzute pentru documentele primare în Legea contabilităţii [5, art. 19].

În SNC „Stocuri", sunt prevăzute trei metode de determinare a VRN [10, pct. 46]:

1) metoda categoriilor (elementelor) de stocuri, care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă şi valoarea realizabilă netă pe fiecare element de stocuri;
2) metoda grupelor omogene de stocuri care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă şi valoarea realizabilă netă pe fiecare grupă omogenă de stocuri;
3) metoda volumului total de stocuri, care prevede stabilirea celei mai mici sume dintre valoarea contabilă şi valoarea realizabilă netă a tuturor stocurilor entităţii.

Modul de aplicare a metodelor de determinare a VRN este exemplificat în Anexa 4 la SNC „Stocuri", precum şi în literatura de specialitate [3; 12]. Aceste metode trebuie să fie argumentate şi prevăzute în politicile contabile ale entităţii.

VRN a soldurilor de stocuri la data raportării se determină în baza:

1) preţurilor contractuale, în cazul în care stocurile sunt destinate vânzării conform contractelor încheiate;
2) preţurilor de piaţă curente, în cazul în care nu sunt încheiate contracte de vânzare a stocurilor, dar acestea sunt destinate vânzării;

3) altor informații credibile deținute de către entitate [10, pct. 47].

Potrivit Planului general de conturi contabile, diferența dintre valoarea contabilă şi VRN a stocurilor se contabilizează ca majorare a altor cheltuieli operaționale şi diminuare a stocurilor. Această modalitate de contabilizare a diferenței sus-menționate nu permite păstrare informațiilor aferente costului de intrare al stocurilor evaluate conform VRN. În acest context, propunem următoarele variante de contabilizare a diferențelor sus-menționate:

- într-un cont separat „Provizioane privind deprecierea stocurilor”, după experiența altor țări, cum ar fi România [8], Federația Rusă [11] etc.;
- în subconturi distincte deschise la conturile sintetice de evidență a stocurilor (materialelor, produselor, mărfurilor etc.).

Modul concret de contabilizare a diferențelor dintre valoarea contabilă şi VRN urmează a fi stabilit de către fiecare entitate de sine stătător şi prevăzut în politicile contabile ale acesteia.

Consecințele fiscale ale evaluării stocurilor, conform VRN, sunt condiționate de regimul fiscal aplicat de către entitate. În cazul regimului fiscal general cu plata impozitului pe venit în mărime de 12% din venituri impozabile, diferențele dintre valoarea contabilă şi VRN stocurilor, recunoscută în contabilitate drept cheltuieli curente, nu se recunoaşte ca deduceri în scopuri fiscale. Totodată, nu se afectează mărimea TVA, deoarece stocurile nu se elimină din bilanțul entității şi, ca urmare, diferențele dintre valoarea contabilă şi VRN a stocurilor nu reprezintă livrare impozabilă cu TVA. La utilizarea regimului fiscal cu plata impozitului în mărime de 3% din venitul activității operaționale diferența nominalizată se ia în calcul la determinarea sumei impozitului pe venit. Considerăm că această abordare nu este suficient argumentată şi majorează semnificativ povara fiscală, în special, pentru entitățile mici şi mijlocii, care aplică regimul fiscal simplificat.

Concluzii

În funcție de momentul efectuării, se deosebesc trei forme de evaluare a stocurilor: inițială, curentă şi ulterioară. În cazul evaluării inițiale, se determină costul de intrare al stocurilor care cuprinde valoarea de cumpărare (contractuală) şi costurile direct atribuibile achiziționării stocurilor şi pregătirii acestora pentru utilizarea prestabilită. În practică, apar probleme aferente determinării costului de intrare al stocurilor social importante, precum şi contabilizării diferențelor de curs valutar şi de sumă. După părerea noastră, costul acestor stocuri trebuie să fie determinat conform SNC „Stocuri” şi să includă toate elementele prevăzute de acest standard. Diferențele de curs valutar şi de sumă, care apar la primirea/procurarea stocurilor de la terți, nu trebuie să afecteze costul de intrare al acestora, ci să fie recunoscute ca venituri sau cheltuieli financiare.

Potrivit SNC „Stocuri”, pentru evaluarea curentă a stocurilor, se recomandă următoarele metode: identificarea specifică, FIFO şi costul mediu ponderat. Fiecare din metodele nominalizate prezintă anumite avantaje şi dezavantaje. La selectarea metodei de evaluare curentă, trebuie luate în considerare particularitățile activității entității, cererea de stocuri pe piață, nivelul inflației, gradul de influență a metodei acceptate asupra rezultatului financiar, precum şi costurile aplicării metodei respective. În scopul armonizării prevederilor SNC „Stocuri” cu cerințele Directivei 2013/34/UE, recomandăm includerea în acest standard şi a metodei LIFO, care se aplică în mai multe țări membre ale UE.

Potrivit reglementărilor contabile naționale şi internaționale stocurile se reflectă în bilanț la suma cea mai mică dintre valoarea contabilă şi VRN. Actualmente, majoritatea entităților autohtone subestimează necesitatea evaluării ulterioare a stocurilor conform VRN. Totodată, această evaluare rezultă din principiul prudenței şi asigură veridicitatea şi comparabilitatea informațiilor situațiilor financiare. Pentru contabilizarea diferențelor dintre valoarea contabilă şi VRN, propunem introducerea, în Planul general de conturi contabile, a unui cont separat sau deschiderea unor subconturi distincte la conturile de evidență a stocurilor.

Bibliografie:

1. Codul fiscal al Republicii Moldova şi legile pentru punerea în aplicare a titlurilor acestuia. Rev. „Contabilitate şi audit”, 2016, nr.7.
2. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European şi a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate şi rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi. – Jurnalul oficial al Uniunii Europene L 182/19 din 29.06.2013.
3. Ghid practic de aplicare a Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale şi situațiile financiare anuale consolidate. – Bucureşti, Editura CECCAR, 2015.
4. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova „Cu privire la prețurile de comercializare a produselor social importante” nr. 774 din 20.06.2016. – Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 169-183 din 24.06.2016.
5. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007. – www.parlament.md.

6. NEDERIȚA A. *Recomandări practice privind aplicarea SNC „Stocuri”*. Rev. „Contabilitate şi audit”, 2014, nr. 9.
7. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministrului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 119 din 06.08.2013. – www.mf.gov.md.
8. Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale şi situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor publice nr. 1.802 din 29.12.2014. – Monitorul Oficial al României nr. 963 din 30.12.2014.
9. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, acceptate prin Ordinul Ministrului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 109 din 19 decembrie 2008. – www. mf.gov.md.
10. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 118 din 06.08.2013. – www.mf.gov.md.
11. Двадцать два положения по бухгалтерскому учету. Сборник документов. – Москва: ОМЕГА-Л, 2007.
12. НЕДЕРИЦА А., ТАБАН Е. *Последующая оценка, списание и продажа запасов по цене ниже их балансовой стоимости в соответствии с новыми НСБУ*. Rev. „Contabilitate şi audit”, 2014, nr. 11.

CONCEPTE ŞI EXIGENȚE PRIVIND INFORMAȚIA CONTABILĂ

Conf. univ. dr. Eudochia BAJEREAN, ASEM

The purpose of this article is to mention the importance of accounting information in decision-making process and needs of the users. Accounting information is relevant if it helps users of the financial statements in predicting future trends of the business (predictive value) or confirming or correcting any past predictions they have made (confirmatory value). When the relevance of accounting data in business decision-making is gathered and accepted, then the management of the entity and other users can better utilize the critical business information being generated each day by accounting department.

Cuvinte-cheie: *contabilitate, informație financiară, utilizatori, decizie.*

Teoria economică a informației se bazează pe principiul că sistemul informațional constituie un bun supus unui cost, iar obiectul este determinarea sistemului ce conduce la cel mai bun rezultat, ținând cont de acest cost. În acest model, acest rol este atribuit unui actor care să aleagă sistemul informațional ce îl va conduce pe decident să ia cele mai bune decizii. Entitatea ca sistem străbătut de fluxuri, ce dau o rețea de informații, cunoaşterea finalităților, efectelor şi cauzelor nu este posibilă fără a apela la contabilitate.

Informația contabilă este singurul mijloc de evaluare a rezultatelor diverselor activități ale entității şi poate avea o utilitate strategică imediată sau să reprezinte o competență fundamentală pentru a extinde câmpul de posibilități ale entității. Ea intră în sferele activităților organizaționale concepute să permită gestiunea strategică a resurselor.

Contabilitatea, ca instrument informațional şi de gestiune, descrie circuitul patrimonial al entității luat în totalitate şi structuralitate. Obiectul său principal îl constituie furnizarea de informații privind poziția financiară, performanțele şi modificările poziției financiare. Informația contabilă, pe lângă o utilizare internă de către management, este destinată utilizatorilor externi definiți de: investitorii de capital, bancherii, angajații, furnizorii, guvernul şi organele sale, precum şi publicul. Utilizatorii sunt, aşadar, multipli, iar informația contabilă trebuie să satisfacă aceste cerințe multiple.

Pentru asigurarea funcționalității pieței de informații contabile, autoritățile de reglementare contabilă impun difuzarea unui minimum de informații contabile, dat fiind faptul că produsul tranzacționat pe această piață, informația contabilă, are o natură specifică: ofertanții suportă costuri de producere şi difuzare a informației contabile, însă utilizatorii care formează cererea de informații contabile, în principiu, nu plătesc niciun preț. În acest sens, dispozitivul normativ emis Consiliul de Norme Contabile Internaționale IASC/IASB precizează care este structura situațiilor financiare publicate de o entitate şi informația minimă de publicat. În cadrul conceptual emis de IASC, este prezentată o abordare economică a informației contabile, deoarece se precizează că informația contabilă este produsă numai dacă este utilă în luarea deciziilor.

Utilitatea informației contabile este definită prin raportare la calitățile informației contabile: relevanța şi fiabilitatea (credibilitatea) informațiilor furnizate de contabilitate este pertinentă, dacă a priori

este susceptibilă să influenţeze deciziile destinatarului (utilizatorului); o informaţie contabilă este fiabilă, dacă este verificabilă, neutră obiectivă şi fidelă.

Pentru a fi utilă pentru utilizatori, informaţia contabilă trebuie să îndeplinească anumite atribute denumite caracteristici calitative. Aşa cum prevede cadrul IASC, pentru elaborarea şi prezentarea situaţiilor financiare, cele patru caracteristici calitative principale sunt: inteligibilitatea, relevanţa credibilitatea şi comparabilitatea.

Inteligibilitatea vizează uşoara înţelegere a informaţiilor de către utilizatori. În acest sens, trebuie asigurat un echilibru între cunoştinţele de contabilitate, care să fie suficiente, ale utilizatorilor privind afacerile şi activităţile economice, pe de o parte, şi dorinţa aceloraşi de a studia informaţiile depunând eforturi rezonabile, pe de altă parte. Aşa cum se desprinde din cadru, informaţiile despre probleme complexe, care ar trebui incluse în situaţiile financiare, datorită importanţei lor în luarea deciziilor economice ale utilizatorilor, nu trebuie excluse doar pe motivul că ar putea fi prea dificil de înţeles pentru anumiţi utilizatori.

Relevanţa constituie alături de reprezentarea exactă, caracteristica fundamentală pe care trebuie să o deţină informaţia financiară prezentată de entităţile economice. Informaţiile au calitatea de relevanţă, dacă vehiculează cunoştinţele necesare adoptării deciziilor economice de către utilizatori, adică îi ajută pe aceştia să evalueze evenimentele trecute, prezente sau viitoare, confirmând sau corectând evaluările lor trecute.

Relevanţa informaţiei este influenţată de natura şi materialitatea (semnificaţia) sa. În cele mai multe cazuri, natura este ea însăşi suficientă pentru a determina relevanţa sa. Dar nu puţine sunt cazurile când natura trebuie asociată cu materialitatea sa.

Materialitatea vizează pragul de semnificaţie al informaţiei pentru a determina relevanţa lor dacă omisiunea sau declararea lor eronată ar putea influenţa deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situaţiilor financiare. În consecinţă, materialitatea depinde de mărimea elementului sau de eroare, judecate în împrejurările specifice ale omisiunii sau eronatei lor interpretări. Astfel, materialitatea oferă mai degrabă un prag sau o limită decât să reprezinte o caracteristică primară pe care informaţia trebuie să o aibă pentru a fi utilă.

Credibilitatea. Informaţia este de încredere, atunci când este liberă de eroare, deformare sau părtinire, iar utilizatorii pot avea încredere că aceasta reprezintă corect şi rezonabil realitatea modelată.

Următoarele elemente definesc credibilitatea informaţiei:

a) *reprezentarea fidelă.* Informaţia descrie, în mod corect, tranzacţiile şi evenimentele pe care le sugerează că le reprezintă sau ar putea fi aşteptat în mod rezonabil, că reprezintă pentru utilizatori. Imaginea fidelă este un concept dinamic, al cărui conţinut, se modifică în timp.

b) *prevalenţa economicului asupra juridicului.* Informaţiile sunt credibile, dacă operaţiile şi evenimentele sunt contabilizate şi prezentate în concordanţă cu fondul şi realitatea economică şi nu doar cu forma lor juridică. Fondul operaţiilor sau evenimentelor nu este întotdeauna în concordanţă cu ceea ce transpune din forma lor legală sau juridică sau convenţională.

c) *neutralitatea,* informaţia este liberă de deformare, deci nu influenţează luarea unei decizii sau formularea unui raţionament spre a realiza un interes predeterminat.

d) *prudenţa,* includerea unui grad de precauţie sau atenţie în folosirea raţionamentelor necesare pentru a face evaluările (estimările) cerute în condiţiile de incertitudine, cum ar fi nesupraevaluarea activelor şi veniturilor şi nesubevaluarea pasivelor sau cheltuielilor. Totuşi, exercitarea prudenţei nu permite, de exemplu, constituirea de rezerve ascunse sau provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a pasivelor sau cheltuielilor, deoarece situaţiile financiare nu ar mai fi neutre şi, de aceea, nu ar mai avea calitatea de credibilitate.

e) *integralitatea,* informaţia din situaţiile financiare trebuie să fie completă în limitele rezonabile ale pragului de semnificaţie şi costului obţinerii sale. O omisiune poate face informaţia să fie falsă sau să inducă în eroare decizia economică a utilizatorului.

Comparabilitatea informaţiei financiare permite efectuarea de comparaţii atât în timp, prin studierea situaţiilor financiare anterioare şi prezente, cât şi între entităţi. Consecinţele evidente ale acestui fapt sunt: notificarea oricărei schimbări de metodă contabilă şi prezentarea, paralel cu informaţia anului curent, a informaţiei retratate privind exerciţiul precedent. Atributul de inteligibilă reclamă din partea utilizatorului un nivel rezonabil de cunoştinţe financiar-contabile şi disponibilitatea de a studia informaţia prezentată.

În literatura de specialitate autohtonă şi străină, sunt expuse mai multe viziuni aferente structurii şi competenţei informaţiilor furnizate de contabilitate.

În acest context, se regăsesc două abordări privind clasificarea informaţiei furnizate de contabilitate şi anume:

- în dependenţă de sursa de provenienţă şi destinaţie (informaţii generate de contabilitatea financiară şi managerială);

– în funcție de natura informației contabile financiară şi nefinanciară.

Savantul român Tabără N. disociază informația contabilă în informații publice (acestea sunt furnizate de contabilitatea financiară) şi informații confidențiale acestea sunt asigurate de contabilitatea de gestiune [1, p.13]. În mod similar, informația este abordată de către savanții Feleagă L. şi Feleagă N., care divizează informația în „informații financiare şi de gestiune [2, p.4].

O abordare a clasificării informațiilor furnizate de contabilitate, în dependență de natura acesteia, o regăsim la savantul englez Drury C., care specifică faptul că informația contabilă este divizată în financiară şi nefinanciară [3, p.25].

Această abordare este susținută şi de profesorul Nederița A., care menționează că „utilizatorii interni au acces la informații financiare şi nefinanciare suplimentare, care ajută la planificarea şi luarea deciziilor, exercitarea controlului asupra activității întreprinderii [4, p.471].

Opiniile prezentate au un sens comun prin care se propune divizarea informației ținând cont de sursa de provenienţă şi destinație, cu scopul de a ridica calitatea informației, de a deveni un mijloc de predicție a rezultatelor viitoare.

Gestiunea entității, în condiții de risc şi concurenţă, justifică necesitatea informației prezentate de contabilitatea managerială o componentă a sistemului informațional contabil al entității.

Datorită progreselor din tehnologia prelucrării informației prin informatizarea contabilității, asistăm la o integrare funcțională între contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune: printr-o înregistrare unică, se alimentează o bază de date globală, din care se vor putea întocmi situațiile financiare ale contabilității financiare şi tablourile de analiză ale costurilor din contabilitatea managerială. Drept urmare, contabilitatea entităților (firmei) tinde să devină o contabilitate integrată. Între contabilitatea financiară şi cea de gestiune, există anumite „legături” informaționale, cele două componente fiind complementare.

Orice sistem contabil conține instrumente care îndeplinesc funcția de informare. Funcția de informare are rol de diagnostic, de fixare şi verificare a obiectivelor. Aceste instrumente sunt puternic formalizate, au scop decizional şi sunt, deseori, orientate spre trecut, monitorizând şi măsurând rezultatul.

Atributele care individualizează informațiile sunt cele referitoare la reducerea incertitudinii, confirmarea/infirmarea unor informații deja existente, valoarea de sinteză şi incrementabilitatea (mesajul cu o valoare mai mare de sinteză devine mai informativ putând fi supus atât unei creşteri cantitative, cât şi de valoare), precum şi faptul că pot fi adevărate sau false.

Pentru entitate, rolul informației este în creştere, la nivelul acesteia nevoia de informații vizând, în principal, următoarele aspecte:

– satisfacerea îndatoririlor legale, impunându-se producerea unor informații într-o anumită formă care să răspundă cerințelor impuse de fisc, acționării etc.;

– nevoia de coordonare a membrilor entității, datorită faptului că activitatea este divizată între mai mulți participanți. În scopul obținerii unor rezultate cât mai bune, este absolut necesar schimbul permanent de informații;

– pregătirea deciziilor, informația reprezentând materia primă esențială a deciziei.

Pentru a putea fi utile în luarea deciziilor, datele brute trebuie supuse unor procese de prelucrare, urmărindu-se transformarea lor în ceea ce priveşte forma şi/sau conținutul lor.

Procesul de prelucrare a informațiilor include culegerea datelor, transferarea datelor pe un suport, transformarea datelor (etapă de prelucrare propriu-zisă a datelor), stocarea, difuzarea.

Mărimea şi structura fondului de informații vor depinde, întotdeauna, de profitul de activitate a entității. În entitate, informațiile circulă în diferite maniere, între diverse servicii şi pe diferite suporturi, dând naştere unor adevărate linii de comunicație.

Conform unor strategii raționale de comunicare, strategii pot comporta fie caracter ofensiv, constând în constrângerea persoanelor interesate în realizarea obiectivelor, fie caracter defensiv, constând în detaşarea de mediu şi de cerințele acestuia printr-o anumită marjă de libertate. În literatura de specialitate strategia de comunicare este privită ca o interfață fundamentală care explică calitatea şi cantitatea informațiilor difuzate.

Putem conchide prin sublinierea faptului că, utilitatea informației contabile în cadrul comunicării financiare se probează în condițiile în care receptorii o folosesc pentru a înțelege realitatea economică a entității şi pentru a lua decizii. Având în vedere faptul că obiectivul informației contabile constă în satisfacerea nevoilor utilizatorilor de informație contabilă, nevoi ce sunt complexe şi, uneori, contradictorii, putem consideră că difuzarea informației contabile se constituie drept o sursă de putere, ceea ce impune ca procesul de difuzare a informației contabile să fie rodul negocierii şi compromisurilor între entitate şi factorii externi, el trebuind să se caracterizeze prin dinamism şi rațiune.

Bibliografie:

1. TABĂRĂ, N. *Modernizarea contabilității şi controlului de gestiune*. Iaşi: Ed. Tipo Moldova, 2006. 408 p.
2. FELEAGĂ, L., FELEAGĂ, N. *Contabilitatea Financiară. O abordare europeană şi internațională*. Vol. 1. Contabilitate financiară fundamentală, ed. a 2-a. Bucureşti: Ed. Economică, 2007. 358 p.
3. ДРУРИ, К. *Управленческий и производственный учет* / пер. с англ.: Учебник. Москва: Экономика, 2004. 618 с.
4. NEDERIȚA, A. (coord.). *Contabilitatea financiară.* Chişinău: Asoc. Contabililor şi Auditorilor Profesionişti din R.M., 2008. 640 p.

CREANȚELE ÎN CONTEXTUL NAȚIONAL ŞI INTERNAȚIONAL

Lect. univ., Olga BORDEIANU,
Catedra Contabilitate şi audit, ASEM,
email: olga.bordeianu77@gmail.com

The problem of receivables accounting is relevant both in national and in foreign accounting. In this question the basic features of receivables accounting would be viewed according to National Accounting Standards and International Financial Reporting Standards.

Cuvinte-cheie: *creanțe, contabilitatea creanțelor, SNC, SIRF, evaluarea creanțelor, recunoaşterea creanțelor*

JEL: M 41

Cercetarea temei contabilității creanțelor, pe plan național şi internațional, este o temă actuală, deoarece economia contemporană dictează propriile condiții şi necesită o corespundere acestora.

În prezentul articol, se va efectua o analiză comparativă în ceea ce priveşte asemănările şi deosebirile aferente unor aspecte de contabilitate a creanțelor, în conformitate cu reglementările naționale şi internaționale. Scopul propus a fost de a compara următoarele:

I. Reglementarea normativă.

Pentru evidența creanțelor pe plan național există un standard unic. În Republica Moldova, prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.118 din 06.08.2013 privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate s-a pus în aplicație SNC „Contabilitatea creanțelor şi investițiilor financiare". Acest standard constă în stabilirea modului de contabilizare a **creanțelor**, investițiilor financiare şi de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare. Chiar dacă a fost elaborat în baza Directivelor Europene şi SIRF, acestea nu prevăd nişte norme legale concrete unice aferente contabilității creanțelor. Astfel, pe plan internațional, creanțele sunt reglementate ca parte componentă a instrumentelor financiare (active financiare). Modul de contabilitate şi prezentare a instrumentelor financiare în situațiile financiare este reglementat de: IAS32 „Instrumente financiare: prezentare" (în continuare, IAS 32). Obiectivul prezentului standard este de a stabili principii pentru prezentarea instrumentelor financiare. Standardul se aplică pentru clasificarea instrumentelor financiare, din perspectiva emitentului, în active financiare, datorii financiare şi instrumente de capitaluri proprii; pentru clasificarea dobânzilor, dividendelor, pierderilor şi câştigurilor asociate acestora; precum şi în circumstanțele în care activele financiare şi datoriile financiare trebuie compensate. Principiile din prezentul standard completează principiile de recunoaştere şi evaluare a activelor şi datoriilor financiare prevăzute de IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare" (în continuare. IAS 39) (Notă: conform prevederilor Consiliului pentru Standardele Internaționale de Raportare Financiară din 1.01.2018 IFRS 9 „Instrumente financiare" va înlocui IAS39), IFRS 7 „Instrumente financiare: informații de furnizat" (în continuare, IAS 32). IFRS 7 are drept obiectiv de a descrie modul de prezentare în situațiile lor financiare a instrumentelor financiare.

1. Definiții şi locul creanțelor în structura patrimoniului

În conformitate cu SNC „Contabilitatea creanțelor şi investițiilor financiare „ *creanțele* - drepturi ale entității ce decurg din tranzacții sau evenimente trecute şi din stingerea cărora se aşteaptă intrări (majorări) de resurse, care încorporează beneficii economice. În structura elementelor patrimoniale acestea reprezintă un element distinct.

Cazurile în care se înregistrează creanțele sunt diverse: cumpărătorul nu a achitat bunurile livrare, furnizorul a primit avans, dar nu a livrat bunuri, titularul de avans nu a restituit suma neutilizată, nu a prezentat dare de seamă privind numerarul utilizat, împrumutătorului nu i s-a restituit împrumutul, dividendelor, dobânzilor, royalti, de primit de la terți, alte situații când terții trebuie să restituie creditorilor numerar.

Aceste situații au stat la baza clasificării creanțelor, după conținutul economic în creanțe comerciale, avansuri acordate, creanțe ale bugetului, creanțe ale personalului, alte creanțe.

SNC „Contabilitatea creanțelor şi investițiilor financiare" mai prevede clasificarea creanțelor după:

1) gradul de afiliere al părților. După gradul de afiliere al părților, creanțele şi investițiile financiare se divizează în creanțe aferente părților afiliate şi neafiliate;
2) termene de achitare şi deținere. În funcție de termenele de achitare şi deținere, creanțele se divizează în curente şi pe termen lung. Creanțele se consideră curente, dacă termenul de achitare (deținere probabilă) nu depăşeşte 12 luni de la data raportării. În celelalte cazuri, creanțele şi investițiile financiare se tratează drept creanțe şi investiții financiare pe termen lung.

Spre deosebire de reglementările naționale, în conformitate cu prevederile SIRF menționate mai sus, creanțele fac parte din componența instrumentelor financiare.

Astfel, IAS 32, prevede că un *instrument financiar* este orice contract, care generează simultan un activ financiar al unei entități şi o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități.

Un *activ financiar* este orice activ, care reprezintă:

a) numerar;
b) un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități;
c) un drept contractual: de a primi numerar sau un alt activ financiar de la o altă entitate; sau

de a schimba active financiare sau datorii financiare cu altă entitate în condiții, care sunt potențial favorabile entității.

IAS 39, vine cu clasificarea instrumentelor financiare şi le grupează în 4 categorii. Locul creanțelor în structura elementelor patrimoniale ale entităților pe plan internațional, în componența instrumentelor (activelor) financiare, este ilustrat în figura de mai jos:

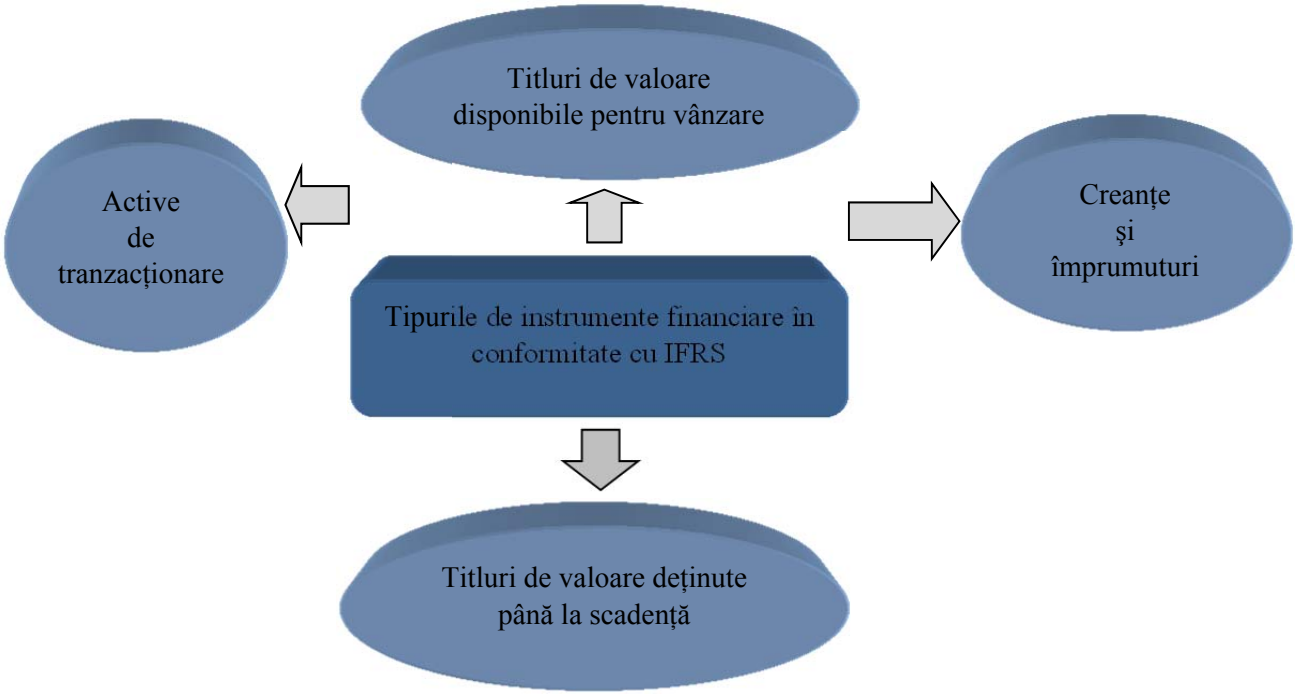


Figura 1. Locul creanțelor în componența instrumentelor financiare în conformitate cu IAS 39 „Instrumente financiare:recunoaştere şi evaluare"

Împrumuturile şi creanțele sunt active financiare nederivate cu plăți fixe sau determinabile şi care nu sunt cotate pe o piață activă. Nemijlocit, creanțele, în conformitate cu SIRF, sunt definite ca sumele datorare entității de clienții acesteia sau de către alți debitori [4, p. 142].

Creanțele, în conformitate cu prevederile IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare", la fel, se pot clasifica după conținutul lor economic în creanțe comerciale şi alte creanțe. Iar după termenul de deținere: în

curente şi pe termen lung. Conform prevederilor art. 66 al IAS 1 „O entitate trebuie să clasifice un activ drept activ circulant, atunci, când: preconizează să valorifice activul în termen de douăsprezece luni după perioada de raportare. O entitate trebuie să clasifice toate celelalte active drept active imobilizate.”

2. Recunoaşterea

Criteriile de recunoaştere a creanțelor sunt prevăzute în SNC „Contabilitatea creanțelor şi investițiilor financiare” şi sunt următoarele:

1) există o certitudine întemeiată că, în urma stingerii creanțelor sau deținerii investițiilor, entitatea va obține beneficii economice viitoare;
2) valoarea creanțelor şi investițiilor financiare poate fi evaluată în mod credibil.

Deoarece nu există un SIRF unic, distinct pentru evidența creanțelor, recunoaşterea acestora se efectuează în baza criteriilor generale de recunoaştere a activelor:

1) există o certitudine întemeiată că, în urma deținerii activelor, entitatea va obține beneficii economice viitoare;
2) valoarea activelor poate fi evaluată în mod credibil.

Din acest punct de vedere, există o similaritate între SNC şi SIRF.

3. Evaluarea

În conformitate cu prevederile SNC „Contabilitatea creanțelor şi investițiilor financiare”, creanțele se evaluează la valoarea nominală, inclusiv impozitele şi taxele calculate în conformitate cu legislația în vigoare. SIRF prevăd evaluarea inițială a creanțelor la valoarea justă- „valoarea la care poate fi tranzacționat un activ între părți interesate şi, în cunoştință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfăşurate în condiții obiective”.

Evaluarea ulterioară, în conformitate cu SNC „Contabilitatea creanțelor şi investițiilor financiare”, creanțele şi investițiile financiare sunt recunoscute în situații financiare la valoarea contabilă. Însă, SIRF 39 prevede ca evaluarea creanțelor să fie evaluate *la cost amortizat,* utilizând metoda dobânzii efective. Costul amortizat, la rândul său, reprezintă valoarea la care activul financiar a fost evaluat la momentul recunoaşterii inițiale (valoarea nominală/ justă), minus rambursările de principal, plus sau minus amortizarea acumulată utilizând metoda dobânzii efective pentru fiecare diferență dintre valoarea inițială şi valoarea la scadență şi minus orice reducere (directă sau prin utilizarea unui cont de provizion) pentru depreciere sau imposibilitate de recuperare. Pentru a putea determina mărimea deprecierii, este necesară determinarea *valorii actualizate* a creanțelor. Mărimea pierderii din depreciere se determină ca diferența dintre valoarea contabilă a activului financiar şi valoarea curentă a luxurilor de numerar viitoare actualizate cu rata efectivă inițială a dobânzii. Pentru a efectua actualizarea creanțelor, este necesară stabilirea *ratei de actualizare*. Rata trebuie să corespundă următoarelor criterii:

- să reflecte (asigure) riscurile aferente creanțelor;
- să reflecte valoarea justă a numerarului de primit ținând cont de factorul timp;

În practică, drept rată de actualizare se utilizează ratele de piață ținând cont de condițiile similare (rata dobânzii, rata de refinanțare etc.). Utilizând rata de actualizare, costul amortizat se determină astfel:

$$\textit{Cost amortizat} = C/(1+r)^{(t/365)}, \qquad (1)$$

unde: ***C*** – valoarea nominală a creanței;
r – rata de actualizare;
t – perioada de timp între data de achitare a creanței şi data de raportare (zile).

Analizând prevederile SIRF 9, putem concluziona că, în cazul în care activele financiare vor fi considerate active deținute în scopul colectării fluxurilor de numerar contractuale (activele în formă de împrumuturi şi creanțele care nu sunt deținute în scopul tranzacționării), astfel de active vor fi evaluate la fel la costul amortizat. Doar că aceste active ar trebui să întrunească următoarele condiții:

a. Activul trebuie să fie încadrat într-un model de afaceri al cărui obiectiv îl constituie colectarea fluxurilor de numerar contractuale, ca urmare a deținerii acestor active;
b. Termenele contractuale ale activului financiar generează la fluxuri de numerar, care reprezintă exclusiv plăți ale principalului şi dobânda aferentă.

Prin urmare, se pot observa divergențele între modul de evaluare a creanțelor în conformitate cu prevederile naționale şi internaționale, atât la momentul evaluării inițiale, cât şi al celei ulterioare.

4. Prezentarea informațiilor în situațiile financiare

În conformitate cu prevederile SNC „Contabilitatea creanțelor şi investițiilor financiare”, este necesar de a prezenta în situațiile financiare, următoarele informații aferente creanțelor:

a) valoarea contabilă a fiecărei grupe de creanțe la începutul şi sfârşitul perioadei de gestiune;

b) cota curentă a creanțelor pe termen lung;
c) metoda de evidență a creanțelor compromise;
d) mărimea creanțelor compromise înregistrate şi decontate în perioada de gestiune;
e) mărimea provizioanelor (corecțiilor) privind creanțele compromise la începutul şi sfârşitul perioadei de gestiune;

Pe plan internațional, IFRS 7 „Instrumente financiare: informații de furnizat" preconizează prezentarea în situațiile financiare a informațiilor suficiente, care să permită evaluarea de către utilizatori a: importanței instrumentelor financiare pentru poziția financiară şi performanța financiară ale entității; şi a naturii şi extinderii riscurilor generate de instrumentele financiare, la care este expusă entitatea, în decursul perioadei şi la finalul perioadei de raportare, precum şi a modului în care entitatea gestionează riscurile respective.

Astfel, informațiile necesare de prezentat aferente creanțelor sunt următoarele:

a) politicile contabile aferente creanțelor;
b) valoarea totală a creanțelor;
c) valoarea fiecărei grupe de creanțe la începutul şi sfârşitul perioadei de gestiune;
d) mărimea provizioanelor (corecțiilor) privind creanțele compromise la începutul şi sfârşitul perioadei de gestiune;
e) valoarea creanțelor pe termen scurt, grupate după termenul de stingere (1-2 ani, 2-5 ani, mai mult de 5 ani);
f) rata de actualizare a creanțelor pe termen lung;
g) analiza creanțelor curente şi nedepreciate privind calitatea de creditare (de ex.: analiza pe grupe de risc).

Prin urmare, în urma studiului comparativ al reglementărilor în evidența decontărilor cu debitorii pe plan național şi internațional, s-au constatat atât un şir de asemănări: la compartimentele definiție, clasificare, cât şi un şir de deosebiri aferente modului de reglementare, de evaluare, în special cea ulterioară, cât şi a cerințelor privind informațiile ce urmează a fi prezentate în situațiile financiare.

Bibliografie:

1. Standardul Național de Contabilitate „Creanțe şi investiții financiare", Ordinul nr.118 din 06.08.2013 privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova.* 2013, nr.177-181/1224.
2. Standarde Internaționale de Raportare Financiară. Disponibil online http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartraport
3. GRABAROVSCHI, Ludmila. Considerații privind recunoaşterea şi evaluarea activelor financiare conform SIRF. În: *Contabilitatea şi auditul în contextul integrării economice europene: progrese şi aşteptări*: conf. şt. intern., 5 apr. 2013. Chişinău: ASEM, 2013, pp. 41-45. ISBN 978-9975-4242-7-1.
4. ȚURCANU, Viorel, GOLOCIALOVA, Irina. *Raportarea financiară conform standardelor internaționale.* Chişinău : Ed. Combinatul Poligrafic, 2015, 452 p. ISBN 978-9975-129-13-8

CONTROLUL DE GESTIUNE – INSTRUMENT AL PERFORMANȚEI

Lect. sup. Corneliu BUGAN, ASEM

Management control is an information system which accumulates and manages information, in order to assess and manage business performance organization. Management control along with budgetary work, calculation of cost and piloting is an important management tool. Aspects of management control are current. Control was and is present in all social and economic realities sides. Through control, managers assure the dynamic, real and preventive information which raises the value of findings and the quality of decisions, without the optimal functioning of businesses being inconceivable.

Cuvinte-cheie: *Control de gestiune, definire, bugetare, instrumente, luarea deciziilor*

În condițiile actuale ale economiei de piață şi cu o concurență destul de simțitoare, orice entitate are drept scop principal creşterea profitabilității activității pe care o desfăşoară. Pentru atingerea obiectivelor, entitățile tind spre perfecționarea sistemului managerial prin implementarea unor instrumente şi mecanisme

de gestiune, care vor asigura soluționarea problemelor de gestiune operative, precum şi obținerea scopului propus, în urma luării deciziilor eficiente pe baza informațiilor furnizate de contabilitate şi controlul de gestiune. Astfel, controlul de gestiune se prezintă ca un sistem de informare, care colectează şi analizează informații în scopul aprecierii şi gestionării performanței activității entității şi în scopul luării deciziei.

Noțiunea de control, la general, provine din expresia latină *contra rolus*, care înseamnă verificarea unui act duplicat realizat după unul original. Controlul, în accepțiunea lui semantică, este o analiză permanentă sau periodică a unei activități, a unei situații, pentru a urmări desfăşurarea ei şi pentru a lua măsuri de îmbunătățire [3, p.343].

În literatura de specialitate, controlul de gestiune este definit ca procesul prin care managerii se asigură că resursele sunt obținute şi utilizate cu eficiență, eficacitate şi pertinență pentru realizarea obiectivelor organizației [4, p. 249]. Controlul de gestiune este conceput şi ca totalitatea proceselor şi procedurilor bazate pe informații, pe care managementul le utilizează pentru a menține sau a modifica anumite configurații ale activității entității [1, p. 240]. Totodată, permite managementului să se asigure dacă deciziile direcționate luate în diferite sectoare ale entității sunt coerente între ele şi duc la îndeplinirea obiectivelor strategice, precum şi că resursele sunt utilizate cu eficiență.

Astfel, obiectivele organizației (precum: lansarea unui nou produs, accesul pe o piață nouă, achiziția unui concurent, realizarea unei fuziuni etc.), fixate cu ocazia formulării strategiei, constituie elemente date pentru controlul de gestiune. Totuşi, acumularea de noi experiențe ca urmare a acțiunilor corective, precum şi evoluția permanentă a contextului îi pot conduce pe manageri la reformularea acestor obiective.

În definirea controlului de gestiune, termenul de eficiență este utilizat în sens tehnic şi semnifică modul cum sunt utilizate resursele, adică rezultatul obținut pe unitate de resurse angajate (efect/efort). Astfel, o maşină eficientă este cea care produce cel mai mare efect posibil cu o cantitate dată de resurse. Prin resursele întreprinderii, trebuie să înțelegem toți factorii antrenați în circuitul economic al întreprinderii: active fixe, stocuri, resurse financiare, informații, şi resursele umane.

Eficacitatea reprezintă aptitudinea organizației de a-şi atinge obiectivele fixate. Un centru de responsabilitate este considerat eficient în măsura în care îşi realizează obiectivele cu consumul cel mai redus posibil. Corelarea obiectivelor întreprinderii cu mijloacele ridică problema pertinenței, adică obiectivele (ca volum şi calitate) trebuie să fie fixate în raport cu mijloacele existente sau mobilizabile într-un termen scurt.

Controlul de gestiune abordează întregul spectru de probleme legate de procesul de realizare a obiectivelor întreprinderii ce țin de evidența managerială, planificarea, pregătirea bugetelor, analiza şi controlul devierilor rezultatelor reale ale activității, în raport cu cele preconizate, precum şi elaborarea deciziilor optime manageriale. De aici, rezultă legătura dintre noțiunile de gestiune şi control, întrucât este imposibil să gestionezi fără să controlezi. Aceasta permite înțelegerea naturii procesului de gestiune şi rolul procedurilor de control în acest proces.

Astfel, gestiunea constă în conducerea unei entități pe baza tehnicilor şi demersurilor, care să sprijine deciziile. Controlul vizează măsurarea rezultatelor unei acțiuni şi compararea acestor rezultate cu obiectivele fixate pentru a cunoaşte dacă apar concordanțe sau divergențe. Controlul nu trebuie privit ca verificare – sancționare, ci înseamnă a stăpâni, a cunoaşte. Procesul de a controla include în sine etapele care pregătesc, coordonează şi verifică deciziile şi acțiunile unei entități. Controlul de gestiune trebuie să permită desfăşurarea activității şi luarea deciziilor, astfel, încât întreprinderea să-şi atingă scopurile. În general, decizia reprezintă transformarea informațiilor primite de un decident în acțiuni, în cadrul unei entități sau al unei părți a entității. Calitatea deciziei şi obținerea performanței depind, însă, de calitatea informației furnizate de controlul de gestiune. Astfel, pentru a fi utilă în actul decizional, informația furnizată de controlul de gestiune trebuie:

- să fie fiabilă (să dea o reprezentare cât mai bună a realității);
- să fie actuală (furnizată în timp util);
- să fie completă (să indice toate elementele, care să permită luarea deciziei);
- să fie pertinentă (să fie adaptată la problema vizată);
- să fie accesibilă decidenților.

Producerea de informații, de către controlul de gestiune, destinate deciziilor manageriale trebuie să fie condiționată de raportul dintre costul informației şi valoarea acestei informații pentru gestionari. Astfel, controlul de gestiune poate fi privit ca un instrument care permite managerului să adopte un comportament bazat pe o raționalitate procedurală, adică să aleagă o soluție satisfăcătoare, în funcție de un anumit context.

Controlul de gestiune utilizează multe instrumente ca suport pentru luarea deciziilor, acestea regrupează indicatori, care se bazează pe sistemul informațional al entității. Multe dintre aceste instrumente sunt împrumutate de la alte ştiințe:

– exacte – matematică, statistică;
– umane – sociologie, psihologie, resurse umane;
– economice – gestiune financiară, contabilitate financiară, marketing [1, p. 88].

Controlul de gestiune utilizează informațiile din contabilitatea financiară, dar, la rândul său, furnizează elemente pentru evaluările şi înregistrările din contabilitatea financiară (informații privind stocurile fizice şi valorice sau date privind costurile). Utilizarea informațiilor contabilității financiare, în exercitarea controlului de gestiune, trebuie făcută cu o anumită precauție, deoarece aceste informații sunt elaborate având în vedere o serie de principii contabile (prudență, permanența metodelor, costul istoric etc.), care creează dificultăți în obținerea unei informații pertinente în actul de gestiune, cum ar fi valoarea „economică" a unui utilaj supus amortizării sau valoarea actuală a unui stoc consumat. Cu toate acestea, aplicarea principiilor contabile constituie o garanție de permanență şi de coerență în timp a formei şi semnificației informațiilor furnizate de contabilitatea financiară.

Câmpul de acțiune al controlului de gestiune este vast, întrucât el operează la nivelul ansamblului întreprinderii, pe doua nivele principale de acțiune şi de responsabilitate:

– utilizarea controlului de gestiune de către managerii operaționali, adică acei decidenți care încorporează cunoştințele şi acțiunile lor în sistemul controlului de gestiune, adoptă planuri de acțiuni pentru atingerea obiectivelor şi îşi măsoară performanțele plecând de la acestea;
– utilizarea controlului de gestiune de către managerii din direcția generală a întreprinderii, în special cei grupați în cadrul departamentului financiar, responsabil de echilibrele economice şi financiare ale entității. Aceşti manageri colectează, rezumă şi prezintă informații utile pentru exercitarea controlului de gestiune. Calculele şi analizele lor sunt supuse aprecierii managerilor operaționali. Deci, controlul de gestiune asigură coerența între obiectivele strategice şi deciziile operaționale.

În vederea elaborării unui sistem de control de gestiune, managerii folosesc diferite instrumente de informare, care pot orienta acțiunea şi luarea deciziilor:

- informațiile privind planurile pe termen mediu şi lung;
- statisticile extracontabile, care privesc, de regulă, operațiile curente;
- contabilitatea financiară şi analizele financiare;
- contabilitatea de gestiune;
- tablourile de bord;
- sistemul de bugete al întreprinderii.

În procesul de formare a sistemului de control de gestiune, controlul este executat la etapele de efectuare şi documentare a operațiunilor, de formare a rapoartelor şi de luare a deciziilor. Unul din obiectivele controlului de gestiune constă în formarea bugetului general al entităților şi subdiviziunilor, care reprezintă o prognoză detaliată a operațiunilor financiare viitoare. Astfel, controlul de gestiune pune un anumit număr de probleme tehnice, cum ar fi stabilirea diferențelor, comunicarea diferențelor şi explicarea acestora. O importanță o are şi calculul „abaterilor" valorilor efective de cele prognozate, care pot apărea în urma unor modificări, ce au avut loc în mediul intern sau extern, în urma cărora se vor elabora măsuri de ajustare, prin efectuarea cărora să se asigure realizarea obiectivelor planificate sau adoptarea la condițiile schimbate.

Managerii sau cei care sunt însărcinați cu elaborarea bugetelor trebuie să țină seama de următoarele cerințe:

- să adopte o viziune practică pe parcursul elaborării, ceea ce implică evaluarea realistă a veniturilor şi utilizării capacităților productive, costurilor directe şi a celor indirecte, a lichidităților etc.;
- să stabilească obiective realizabile, deoarece un buget, ce prevede indicatori nerealizabili, este posibil să fie respins de către personalul implicat în realizarea lui;
- resursele limitate să fie distribuite în funcție de necesități, producție, investiții, cercetare, marketing etc.;
- să cunoască faptul că, între bugete, există o legătură, ele se condiționează reciproc;
- să participe la discuție în scopul stabilirii obiectivelor şi al formulării strategiei necesare atingerii obiectivelor;
- să stabilească angajaților responsabilitățile privind execuția fiecărui buget, tehnica cunoscută sub denumirea de control prin responsabilități;
- să urmărească periodic (lunar) modul de execuție a bugetelor.

Pe parcursul demersului bugetar, controlul de gestiune poate fi:

- prebugetar – la identificarea standardelor şi costurilor necesare pentru întocmirea bugetelor, a problemelor şi dificultăţilor ce ţin de întocmirea bugetelor şi evaluarea riscurilor probabile şi a rezultatelor;
- curent – compararea indicatorilor efectivi cu cei planificaţi, determinarea abaterilor curente şi efectuarea corectărilor posibile;
- postbugetar – obţinerea informaţiilor generalizatoare pentru corectarea bugetelor viitoare şi efectuarea calculelor finale pentru elaborarea rapoartelor manageriale.

Rolul controlului de gestiune în strategia entităţii este vizibil la două niveluri:

1) în momentul realizării diagnosticului strategic, când se stabilesc punctele tari şi punctele slabe, în special cele privind sistemul de informare; controlul de gestiune contribuie la elaborarea planului de acţiune şi la aplicarea lui, servind ca instrument de luare a deciziilor;
2) ca instrument de control, în timpul derulării planului strategic, el pune în evidenţă corecţiile necesare, identificate în timpul supravegherii şi realizării programului.

Prin urmare, rolul controlului de gestiune este acela ca să ajute managerii la dirijarea activităţii, în scopul atingerii ţelului propus. Astfel, sistemul de control de gestiune trebuie să permită identificarea opţiunilor posibile, precum şi cuantificarea acestora în termeni financiari şi nonfinanciari, să fie adoptat la mediul la care va funcţiona, la suportul informatic şi de proceduri existent, precum şi să realizeze o modelare coerentă a strategiei, a acţiunii, şi a aşteptărilor personalului. Sistemul de control trebuie să constituie periodic obiectul unei analize a utilităţii, eficacităţii şi a costului său.

Modul de organizare şi de realizare a controlului de gestiune, într-o organizaţie economică, depinde atât de mărimea entităţii şi specificul activităţii, de competenţa echipei manageriale, cât şi de cultura de entitate. Într-o formulă ideală, controlul de gestiune este o parte funcţională a conducerii entităţii. În felul acesta, el îşi îndeplineşte rolul de pregătire a deciziilor la toate nivelurile şi de coordonare a acţiunilor, fără a fi perceput doar ca un instrument de supraveghere din partea structurii ierarhice. Însă, această situaţie se transpune în practică, în funcţie de mărimea întreprinderii.

Într-o întreprindere mare, funcţia de control de gestiune trebuie poziţionată, în principiu, pe lângă organul de conducere al întreprinderii, întrucât controlul de gestiune va fi subordonat organului de conducere al întreprinderii, cu rolul de asistare a deciziei, dar intervine şi ca factor de consiliere a celorlalte funcţii ale întreprinderii. Integrarea controlului de gestiune, în cadrul unei direcţii ierarhice, nu este totdeauna cea mai bună soluţie, pentru că, dacă exercitarea controlului de gestiune se face dintr-o structură aflată în subordinea departamentului financiar sau contabil, această activitate riscă să se limiteze doar la unele activităţi de execuţie tehnică, cum sunt operaţiunile de întocmire a situaţiilor financiare, calculul costurilor, elaborarea bugetelor etc., în detrimentul funcţiilor de asistare şi sprijin în luarea deciziilor. În schimb, dacă controlul de gestiune este integrat de o manieră ierarhică în organigrama entităţii, acesta riscă să fie perceput ca o funcţie ierarhică, fapt care va accentua perceperea controlului de gestiune ca un instrument de supraveghere şi sancţiune.

Într-o întreprindere mică sau mijlocie, de regulă, controlul de gestiune este foarte puţin formalizat. Cel mai adesea, acesta se organizează în cadrul serviciului de contabilitate sau departamentului financiar, dacă există. În multe întreprinderi mici şi chiar mijlocii, sistemul informaţional este mai puţin dezvoltat şi nu se organizează o veritabilă contabilitate de gestiune, funcţia de gestiune fiind realizată prin adaptarea contabilităţii financiare şi la unele nevoi informaţionale ale managerului. De aceea, în aceste firme, controlul de gestiune este asigurat de manager (administratorul întreprinderii) împreună cu contabilul firmei.

La nivelul întreprinderii, se realizează şi alte forme de control, cum este controlul intern, organizat sub responsabilitatea conducerii întreprinderii cu scopul de a asigura protejarea patrimoniului. Controlul intern urmăreşte cum sunt aplicate instrucţiunile conducerii în vederea îmbunătăţirii performanţei firmei şi se exercită prin aplicarea de proceduri la nivelul operaţiunilor, care să asigure validitatea, înregistrarea şi controlul execuţiei operaţiunilor. Organizarea controlului intern se face pe baza unor dispoziţii generale, la finele căreia un profesionist, extern întreprinderii, formulează o opinie motivată privind informaţiile prezentate în situaţiile financiare. Între controlul intern şi controlul de gestiune, există asemănări şi deosebiri. Astfel, ambele au un caracter universal, deoarece vizează toate activităţile întreprinderii şi funcţionează pe lângă conducerea entităţii, fără să aibă putere decizională. Însă, obiectivele celor două forme de control sunt diferite: dacă controlorul de gestiune asigură conceperea sistemului informaţional al întreprinderii şi se interesează, în special, de rezultatele firmei, reale sau previzionale, auditorul intern vizează aplicarea unor proceduri privind protejarea activelor firmei, respectarea dispoziţiilor administraţiei, asigurarea exactităţii informaţiei contabile, cât şi respectarea normelor sau procedurilor interne. Auditorul intern îşi desfăşoară activitatea în decursul unui an, după o periodizare planificată, însă, controlorul de gestiune are o activitate dependentă de rezultatele întreprinderii şi de perioadele de întocmire a rapoartelor, adesea solicitată de priorităţile organului de conducere al întreprinderii.

Implementarea unui sistem de control de gestiune trebuie să debuteze cu o analiză amănunțită a întreprinderii şi a mediului în care ea acționează, trebuie construit în legătură cu toate componentele managementului şi trebuie să corespundă atingerii obiectivelor strategice ale întreprinderii.

Sistemul de control de gestiune trebuie să constituie periodic obiectul unui audit, fiind posibile, în acest sens, mai multe demersuri de analiză.

Concluzii. În vederea monitorizării şi verificării dezvoltării întreprinderii la toate nivelele sale, controlul de gestiune se datorează mult lui R.N. Anthony, care a considerat controlul ca un sistem de guvernanță, coordonare şi supraveghere, conceput pentru a asigura integrarea armonioasă a tuturor resurselor ce aparțin întreprinderii. Turbulența mediului politic, economic şi social a crescut, în mod semnificativ, pe diferite nivele de incertitudine, în ceea ce priveşte controlul de gestiune. Astfel, reducerea incertitudinii a devenit unul dintre scopurile propuse şi punctele forte ale controlului de gestiune.

Controlul de gestiune este principalul instrument, prin intermediul căruia managerul întreprinderii o poate conduce în cel mai eficient mod. Acesta reprezintă un proces prin care se analizează acțiunile şi activitățile desfăşurate, sunt evaluate rezultatele obținute şi sunt elaborate concluzii, în baza cărora se iau decizii şi se întreprind anumite acțiuni. Prin controlul de gestiune se urmăreşte realizarea obiectivelor şi permite managementului să evalueze şi să corecteze luarea deciziilor.

Bibliografie:

1. ALBU, N., ALBU, C. *Instrumente de management al performanței.* Bucureşti: Ed. Economică, 2003, I vol., 288, p., II vol., 272 p.
2. BOUQUIN, H. *Contabilitatea de gestiune.* Iaşi: Ed. TipoMoldova, 2004, 361 p.
3. BRICIU, S. *Contabilitatea managerială. Aspecte teoretice şi practice.* Bucureşti: Ed. Economică, 2006, 440 p.
4. CARAIANI, C., DUMITRANA, M., *Contabilitatea de gestiune şi control de gestiune*. Bucureşti: Ed. InfoMega, 2005, 464 p.

ROLUL CONTABILITĂȚII MANAGERIALE ÎN RAPORTAREA INTEGRATĂ

Lect. univ. Stela CARAMAN,
Catedra „Contabilitate şi audit", ASEM
Lect. univ. Galina GUDIMA,
Catedra „Contabilitate şi analiză economică", ASEM

At present, more and more companies the world, in addition to the financial statements provide users with information that contains information about the environmental and social of their activities, which suggests the emergence of integrated reporting. This article explains yhe using of model of integrated reporting as a new type of the report, which reflects the financial information about activity of company and non-financial information about corporate management, prospects of development strategy and the risks of company.

Key words: *managerial accounting, international standard, financial and non-financial information, integrated reporting*

COD JEL: **M41**

În prezent, la nivelul comunității profesionale internaționale, se discută tot mai mult ideea de a uni, într-un sistem unic, indicatorii financiari şi non-financiari în vederea măsurării performanțelor entităților. Rezultatul acestor dezbateri a condus la apariția conceptului de „*raportare integrată*". Potrivit cercetătorilor, sistemul actual de raportare financiară nu corespunde necesităților de informare solicitate, creând utilizatorilor o imagine falsă despre entitate, deoarece acesta comportă un caracter „istoric", fiind focalizare pe prezentarea rezultatului evenimentelor trecute şi doar în expresie valorică.

Din perspectiva investitorilor, rezultatele financiare anuale, sau chiar semianuale, nu mai sunt suficiente pentru a oferi o imagine de ansamblu a unei afaceri. Aceştia consideră că acum a venit momentul unei abordări mai integrate, care să arate cât mai transparent, parcursul de la obiectivele de business la deciziile de management. În acest context, un studiu realizat recent de ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) denotă faptul că investitorii doresc mai multă transparență din partea companiilor şi o raportare integrată a rezultatelor financiare şi a deciziilor de business[4].

Astfel, un sistem eficient de raportare trebuie să includă informații diverse, nu doar cu caracter istoric, care sunt dezvăluite, în mod tradițional, în situațiile financiare, dar şi o gamă variată de alte informații, care comportă un caracter prognozat şi se referă la strategie şi riscuri, precum şi la anumite aspecte non-financiare ale activității entității, inclusiv în direcțiile ecologice, sociale etc.

Raportarea integrată poate oferi soluția, prin reunirea informațiilor financiare şi non-financiare şi combinarea raportărilor interne şi externe, care conduce la o mai mare eficiență, transparență şi consecvență. Utilizând eficient raportările integrate, stakeholderii vor putea primi informații cu granularitatea cerută de ei, iar directorii financiari vor consolida încrederea investitorilor prin transmiterea de informații de impact, care ar conduce la o mai bună luare a deciziilor.

Principalele diferențe dintre raportarea curentă şi raportarea integrată sunt sintetizate în tabelul 1.

Tabelul 1

Diferențe dintre raportarea curentă şi raportarea integrată

Criteriu de comparare	Raportare curentă	Raportare integrată
Încredere	Dezvăluire limitată	Transparență crescută
Scopul situațiilor financiare	Aprecierea situației financiare curente	Corespunde concepției capitalului – aprecierea situației financiare curente, ținând cont de posibilitățile alternative de investire a capitalului şi prezentarea avantajelor concurențiale ale entității la formarea valorii acesteia
Unitatea de măsură	În mare parte, indicatori financiari (exprimați valoric)	Indicatori financiari (exprimați valoric) şi non-financiari (în unități naturale, muncă, convenționale)
Abordare (gândire)	Izolată	integrată
Focalizare	Trecut (contabilitate operativă)	Trecut şi viitor; Conectare la strategie (Baza – contabilitatea strategică)
Orizont de timp	Termen scurt	Termen scurt, mediu, lung
Adaptabilitate	Limitată la reguli	Răspunde la cerințele individuale
Elemente de bază	Active, datorii şi capital; venituri şi cheltuieli; încasări şi plăți de numerar; profit/pierdere; flux net de numerar	Fluxul actualizat de numerar; valoarea adăugată economică; valoarea capitalului acționar; goodwill-ul;

Astfel, raportarea integrată presupune prezentarea informațiilor unei entități, în mod integrat, într-un raport care include atât rezultatele financiare, cât şi cele non-financiare. Raportarea integrată presupune oportunități pentru a prezenta investitorilor şi altor părți interesate perspectivele pe termen lung ale entității, precum şi motivația sau explicația viziunii.

Pornind de la cele expuse, structura raportării integrate este prezentată în figura 1.

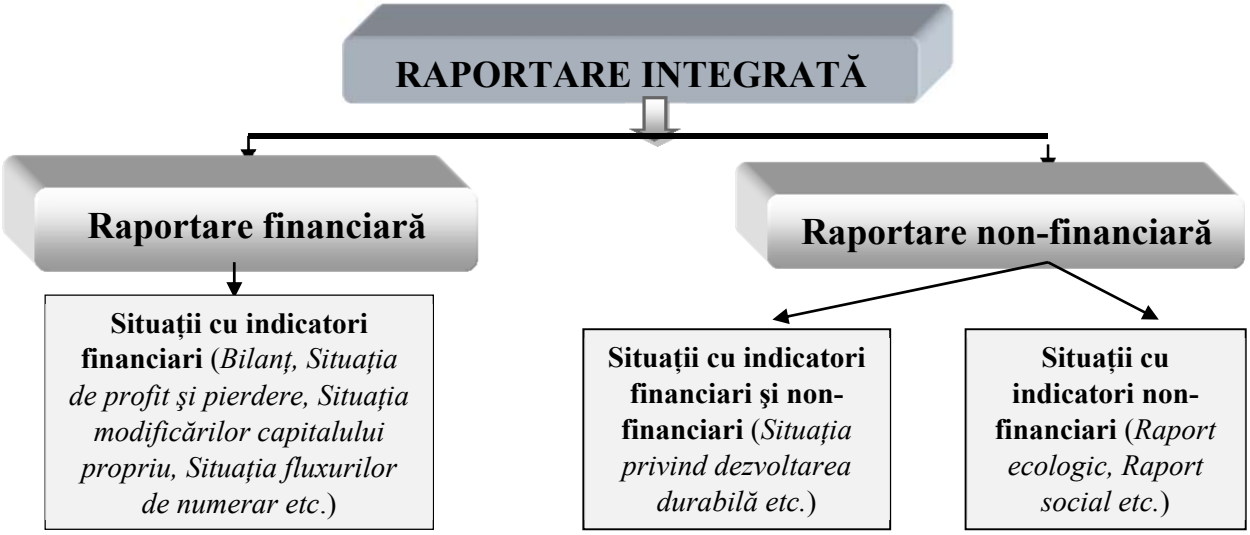


Figura 1. Structura raportării integrate

Suportul informațional, în baza căruia entitățile îşi întocmesc situațiile financiare, îl constituie sistemul modern de contabilitate. Plecând de la necesitățile informaționale ale utilizatorilor interni şi externi, se delimitează două direcții ale sistemului actual de contabilitate – contabilitatea financiară şi contabilitatea managerială. Indiferent de diferențele accentuate ale acestora, ele sunt strâns legate între ele şi, deseori, nu se delimitează o graniță evidentă între ele.

Astfel, situațiile financiare elaborate în cadrul contabilității financiare (raportarea financiară) şi rapoartele interne elaborate în cadrul contabilității manageriale (raportare managerială) sunt corelate în cadrul raportării integrate.

Interconexiunea tipurilor de raportări este prezentată în figura 2.

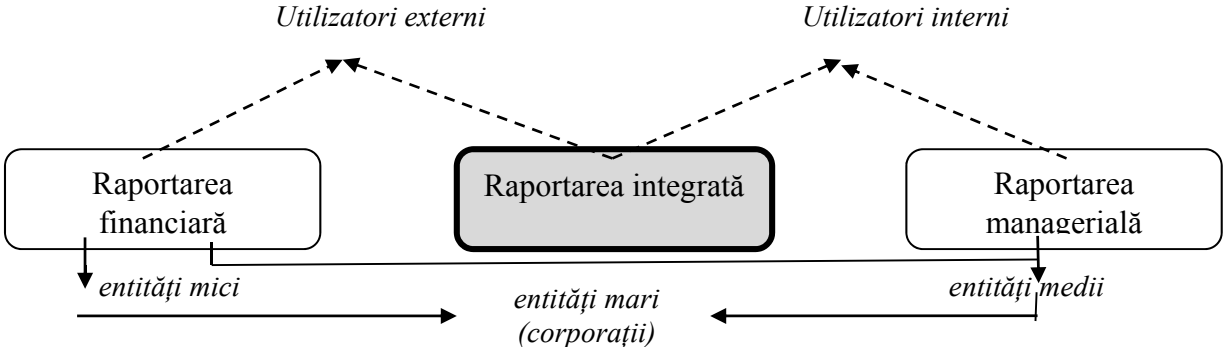


Figura 2. **Interconexiunea tipurilor de raportări**

Din figura prezentată, rezultă faptul că rolul primordial în asigurarea utilității informațiilor furnizate în cadrul raportării integrate, în special al raportării non-financiare, îi revine contabilității manageriale. Astfel, raportarea non-financiară reprezintă o direcție relativ nouă de raportare. Situațiile non-financiare unesc şi prezintă performanțele activității economice şi principalii indicatori ai activității entității în direcția socială, ecologică şi a dezvoltării durabile. O condiție importantă de aplicare a acesteia constă în asigurarea veridicității informațiilor şi, pe această bază, creşterea încrederii în formatul nou al raportării.

Rolul contabilității manageriale, în condițiile raportării integrate, constă în pregătirea şi prezentarea oportună a informațiilor complete şi exacte necesare luării deciziilor manageriale orientate spre atingerea obiectivelor strategice ale entității. În acest context, rolul determinant al *abordării strategice a contabilității manageriale,* în raport cu cea operativă, devine mult mai evident.

În cadrul direcției strategice a contabilității manageriale, au apărut noi tehnologii în organizarea sistemică a proceselor contabile şi de gestionare a activității entității, cum ar fi: contabilitatea costului pe activități – ABC (Activity-Based-Cost), metoda indicatorilor echilibrați – BSC (Balanced ScoreCard), sistemul de management Orgware, Workflow, teoria constrângerilor, conceptul lanțului valoric – Value-

ChainConcept, sistemul de planificare a necesităților de materiale MRP (Material Resource Planning), sistemul complex de management integrat ERP (Enterprise Resource Planning) etc.

În opinia autorului, metoda BSC reprezintă un instrument analitic necesar pentru punerea în aplicare a strategiei entității, care include în sine indicatori financiari şi non-financiari, utilizarea cărora asigură o stabilire rațională a obiectivelor strategice, gestionarea şi monitorizarea realizării acestora. Ea este o metodă inovativă care menținând parametrii financiari de bază, include în sfera de cercetare şi indicatori de dezvoltare strategică, precum şi indicatori de evaluare a situației financiare în viitor.

Integrată în sistemul de raportare integrată, ea va asigura accesul la situațiile financiare agregate şi detaliate pe fiecare direcție a businessului în timp real şi va permite creşterea atât a relevanței, cât şi a operativității luării deciziilor manageriale.

Utilitatea ***metodei BSC*** în formarea raportului integrat constă în următoarele:

- utilizarea atât a indicatorilor financiari, cât şi a celor non-financiari ai eficienței în raportarea integrată, o poate face mult mai completă şi informativă, fapt care contribuie nu doar la dezvăluirea rezultatelor financiare ale perioadei trecute, dar şi a elementelor ce țin de strategia de dezvoltare a entității;
- formarea sistemului de indicatori şi a metodelor de calculare a acestora trebuie să urmărească obiectivul principal – satisfacerea necesităților informaționale ale utilizatorilor. La nivel corporativ, precum şi la nivelul subdiviziunilor structurale se consideră optimal utilizarea a circa 15-25 de indicatori de bază.

Autorul consideră că cei mai informativi indicatori pentru raportarea integrată ar fi:

1) pentru componenta *Financiară* – rentabilitatea capitalului, rentabilitatea vânzărilor, costurile pe unitate de produs etc.;
2) pentru componenta *Clienți* – cota pieței, volumul anual al vânzărilor, satisfacerea clienților etc.;
3) pentru componenta *Procese interne* – durata ciclului operațional, coeficientul de eficiență a ciclului operațional, creşterea productivității muncii etc.;
4) pentru componenta *Dezvoltare şi învățare* – ponderea specialiştilor cu studii superioare, ponderea cheltuielilor de perfecționare a cadrelor, salariul mediu al angajaților etc.

În cazul în care o entitate tinde nu doar să supraviețuiască, dar şi să prospere în era informațională, atunci sistemul de gestionare al acesteia trebuie să fie construit, pornind de la provocările şi oportunitățile strategice.

Este evident că, în viitorul apropiat, contabilitatea managerială va deveni un canal important de generare a informațiilor necesare întocmirii raportului integrat şi o bază informațională puternică a acestuia, iar experții în domeniul contabilității manageriale vor trebui să asigure managementul entității cu informații privind starea modelului de afaceri al entității, să fie în măsură să identifice în timp util şi să evalueze riscurile emergente, precum şi să identifice tipurile de activități, pe care entitatea în cauză ar putea să le desfăşoare în viitor.

Bineînțeles că, în Republica Moldova, în viitorul apropiat, raportarea integrată nu va înlocui raportarea curentă elaborată în baza Standardelor Naționale de Contabilitate sau în baza Standardelor Internaționale de Raportare financiară, dar poate fi recomandat entităților pentru o aplicare facultativă. Entitățile vor trebui convinse de beneficiile unei prezentări mai detaliate a unor aspecte non-financiare, deoarece furnizarea separată a informațiilor financiare şi a celor non-financiare nu este suficientă pentru furnizarea unei imagini clare asupra modului în care respectiva entitate creează valoare pe termen lung pentru companie, pentru părțile interesate şi pentru societate în ansamblul său. Dar, dacă o entitate din Republica Moldova ar dori să întocmească un raport integrat, atunci ar fi rațional să o facă în baza raportării curente, incluzând informații suplimentare privind strategiile de dezvoltare, activitatea socială, impactul asupra mediului ambiant şi alte informații cu caracter non-financiar.

Cu siguranță, raportul integrat este un raport al viitorului, actualitatea căruia creşte în mod vădit, şi nu doar pentru entitățile de interes public, iar profesioniştii contabili vor juca un rol important în raportarea integrată. Va fi necesar ca profesioniştii contabili să fie poziționați astfel încât să poată ajuta la asigurarea corelării eficiente, prin intermediul strategiei, a acțiunilor pe termen scurt cu aspirațiile pe termen lung şi cu succesul durabil al strategiei. Va fi necesar ca profesioniştii contabili să fie suficient de competenți şi flexibili în toate domeniile şi funcțiile în care entitate încearcă să atingă excelența.

Bibliografie:

1. The International IR Framework [on-line]. Disponibil: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IRFRAMEWORK-2-1.pdf.
2. *Directive 2014/95/EU of the European Parlament* [on-line]**.** Disponibil:

http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.330.01.0001.01.ENG.
3. BOTEZ, Daniel. *Raportarea integrată – sfârşit sau început pentru raportarea financiară*. În: *Audit financiar*, 2013, nr.98-2, pp. 23-30. ISSN 1844-8801.
4. ISPAS, Marilena. *Investitorii şi-au pierdut încrederea în rapoartele companiilor* [on-line]. Disponibil: http://www.cariereonline.ro/articol/investitorii-si-au-pierdut-increderea-rapoartele-companiilor.
5. СОРОКИНА, К. В. *Интегрированная отчетность – новая модель для бизнеса* [on-line]. Disponibil: **http://www.cfin.ru/ias/manacc/integr.shtml.**

ABORDĂRI PRIVIND EVIDENȚA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE LA ORGANIZAȚIILE NECOMERCIALE

Conf. univ. dr. Georgeta MELNIC, ASEM
melnicgeorgeta@mail.ru
Conf. univ. dr. Lidia CAUŞ, ASEM
lidiacaus@yahoo.com

Non-for-profit organizations are juridical persons not having the goal of getting a profit and distributing it among the members of the organization. In this articole are exposed some proposals related to the improvement of the fixed tangible assets accoutancy in non-for-profit organizations, which will lead to the providing of some true and objective information to information users.

Cuvinte-cheie: *organizație necomercială, mijloace cu destinație specială, mijloace nepredestinate, imobilizări corporale, fonduri, fonduri de active imobilizate.*

JEL: M-41

Introducere.

Pentru desfăşurarea activităților lor statutare, organizațiile necomerciale utilizează diverse active imobilizate aflate în posesia acestora. Imobilizările corporale reprezintă elemente contabile importante antrenate în activitatea entităților. În practica contabilă a acestor organizații, există multe probleme privind contabilizarea imobilizărilor corporale. În cadrul contabilității acestor elemente, trebuie soluționate multiple probleme privind recunoaşterea, evaluarea, utilizarea conturilor contabile privind mişcarea imobilizărilor corporale. În scopul soluționării problemelor menționate se recomandă: concretizarea recunoaşterii şi evaluării imobilizărilor corporale în conformitate cu specificul activității organizațiilor necomerciale, precum şi reflectarea schemelor de înregistrări contabile aferente mişcării imobilizărilor corporale în funcție de particularitățile activității entităților necomerciale.

Rezultate şi discuții:

Organizațiile necomerciale sunt formațiuni benevole, de sine stătătoare, constituite prin libera manifestare a voinței cetățenilor asociați pe baza comunității de interese profesionale sau de altă natură, în vederea realizării în comun a drepturilor civile, economice, sociale şi culturale, care nu au drept scop obținerea profitului. Sectorul non-profit istoric este cunoscut de patru secole sub forma activităților desfăşurate de biserici şi asociațiile de ajutor. Acest sector se afirmă şi se impune ca entități distincte care ajută la schimbarea şi perfecționarea vieții sociale. Implicarea sectorului necomercial în rezolvarea problemelor societății are o istorie îndelungată şi serveşte unor scopuri de interes public. Acest sector este caracterizat de următoarele criterii: instituționalizarea, separarea de stat, non-distribuția profitului, autonomia, voluntariatul, nemisionarismul religios şi apolitismul.

Organizațiile necomerciale activează în baza contribuțiilor şi mijloacelor cu destinație specială, cum ar fi granturi, donații, sponsorizări, taxe de aderare, contribuțiile membrilor organizației etc. Definiția organizației necomerciale determină particularități în contabilizarea acestora, începând cu întocmirea politicilor contabile, contabilizarea mijloacelor cu destinație specială, mijloacelor nepredestinate, contribuțiilor fondatorilor şi membrilor organizației, fondurilor, veniturilor şi cheltuielilor, imobilizărilor necorporale şi corporale, activelor curente şi finalizând cu conținutul informației situațiilor financiare.

Contabilitatea în organizațiile necomerciale este reglementată de Legea contabilității, Legea cu privire la asociațiile obşteşti, Legea cu privire la fundații, Legea cu privire la filantropie şi sponsorizare,

Planul general de conturi contabile, Standardele Naționale de Contabilitate (SNC), Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, Regulamentul privind inventarierea ş.a.

Organizația necomercială organizează şi aplică sistemul contabil în partidă dublă cu prezentarea situațiilor financiare, conform formularelor din anexele la Indicațiile metodice. Răspunderea pentru ținerea contabilității şi raportarea financiară o poartă conducătorul sau organul executiv al organizației necomerciale.

Conform Indicațiilor metodice, organizația necomercială are obligația să înregistreze elementele contabile conform contabilității de angajamente, să elaboreze şi să aplice politici contabile proprii şi să elaboreze planul de conturi de lucru. Deşi aceste organizații comportă un caracter non-profit, în conformitate cu prevederile Legii contabilității, ele sunt obligate să țină evidența, parcurgând toate etapele ciclului contabil şi anume: întocmirea documentelor primare şi centralizatoare, evaluarea şi recunoaşterea elementelor contabile, reflectarea informațiilor în conturile contabile, perfectarea registrelor contabile, inventarierea elementelor contabile, balanței de verificare şi Cărții mari, întocmirea situațiilor financiare. Aceste entități sunt obligate să păstreze, pe suport de hârtie sau în formă electronică, documentele contabile, care includ: documentele primare, registrele contabile, situațiile financiare şi alte documente aferente organizării şi ținerii contabilității.

Pentru desfăşurarea activităților lor statutare, organizațiile necomerciale utilizează diverse imobilizări corporale, cum ar fi clădirile, mijloacele de transport, tehnica pentru oficiu, mobilierul, terenurile etc. La contabilizarea imobilizărilor corporale aceste entități aplică prevederile SNC „Imobilizări necorporale şi corporale" şi regulile expuse în Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale.

Conform SNC „Imobilizări necorporale şi corporale", imobilizările reprezintă active deținute pentru a fi utilizate pe o perioadă mai mare de un an în activitatea entității sau pentru a fi transmise în folosință terților. Imobilizările corporale cuprind activele aflate în posesie şi se contabilizează pe surse de finanțare primite în baza documentelor primare. La organizațiile necomerciale, din componența imobilizărilor corporale, fac parte: imobilizări corporale în curs de execuție, terenurile şi mijloacele fixe, care sunt definite prin următoarele noțiuni.

Imobilizări corporale în curs de execuție reprezintă imobilizări corporale procurate sau aflate în procesul de creare şi de pregătire pentru utilizare după destinație, până la transmiterea lor în exploatare.

Mijloacele fixe constituie imobilizările corporale transmise în exploatare, a căror valoare unitară depăşeşte plafonul valoric prevăzut de legislația fiscală sau pragul de semnificație stabilit de entitate în politicile contabile. Astfel, mijloace fixe se consideră bunurile care sunt exploatate de entitatea necomercială în activitatea sa statutară.

Terenurile sunt imobilizările corporale sub formă de teritorii funciare, adică de pământ, deținute de entitate cu drept de proprietate sau primite în arendă financiară pentru a fi folosite în activitatea entității.

Recunoaşterea inițială a activelor imobilizate se efectuează pe obiecte de evidență al căror nomenclator se stabileşte de organizația necomercială de sine stătător. Obiect de evidență a imobilizărilor, constituie o imobilizare separată destinată utilizării în mod individual sau un complex de componente, destinate utilizării în ansamblu. Obiectul se recunoaşte ca imobilizare numai în cazul respectării simultane a următoarelor condiții: obiectul este identificabil şi controlabil de entitate, proprietățile şi particularitățile lui corespund definiției imobilizărilor corporale, este probabil că entitatea va obține beneficii economice viitoare din utilizarea obiectului şi costul de intrare a obiectului poate fi evaluat în mod credibil.

Activul primit ca donație sau procurat din contul mijloacelor donate se recunoaşte ca activ imobilizat în funcție de scopul destinației ulterioare. În cazul procurării activului pentru utilizare continuă în activitatea organizației, acesta se va recunoaşte ca imobilizare. În cazul în care activul este destinat transmiterii altor beneficiari cu excepția locațiunii, acesta va fi recunoscut şi prezentat în bilanț ca element al activelor circulante şi al activelor transferabile.

Imobilizările corporale intrate se înscriu în evidență la cost de intrare, care include costuri de procurare sau creare a obiectului sau valoarea consemnată în contractul de donație sau sponsorizare. În cost, se include orice costuri direct atribuibile obiectului pentru a-l aduce în locul amplasării şi în starea necesară pentru folosire după destinație. Costurile de achiziție şi de pregătire a activelor pentru realizarea misiunilor speciale se includ în costul de intrare, numai în cazul când acestea au fost acoperite din aceeaşi sursă de finanțare (grant, proiect, asistență tehnică etc.). În caz contrar, aceste costuri se înregistrează drept cheltuieli curente. Dacă valoarea imobilizărilor corporale este înregistrată în valută străină, atunci aceasta se recalculează şi se înregistrează în contabilitate în lei moldoveneşti, conform cursului stabilit de Banca Națională a Moldovei, la data semnării contractului sau a actului de primire-predare a obiectului în proprietatea organizației necomerciale.

Costul de intrare a activelor primite în folosință temporară sau cu scopul transmiterii lor ulterioare altor beneficiari, se stabileşte de către o comisie independentă, conform documentelor de însoțire. În cazul în care documentele de însoțire lipsesc sau, în acestea, nu se indică valoarea activelor, aceasta se determină în baza:

1) *valorii juste* – în cazul primirii activelor de la rezidenții Republicii Moldova;

2) *valorii în vamă* – în cazul primirii activelor de peste hotarele Republicii Moldova;

3) *valorii determinate în altă bază rezonabilă.*

Pentru imobilizările corporale în Politicile contabile la compartimentul „Procedee contabile, pentru care actele normative prevăd diferite variante" se prevede componența, valoarea unitară, plafonul valoric, recunoaşterea inițială a imobilizărilor corporale. Organizația stabileşte metoda de evaluare ulterioară, metoda de calculare a amortizării, duratele de utilizare, valoarea reziduală a imobilizărilor corporale.

În baza Planului general de conturi contabile, aprobat de Ministerul Finanțelor, organizația necomercială trebuie să elaboreze planul de conturi propriu de lucru, ținând cont de prevederile Indicațiilor metodice. Acesta trebuie să cuprindă conturile sintetice, subconturile şi conturile analitice necesare pentru evidența elementelor contabile ale organizației. Pentru evidența imobilizărilor corporale, pot fi folosite următoarele conturi: contul *121 „Imobilizări corporale în curs de execuție"*, *122 „Terenuri", 123 „Mijloace fixe"*, *124 „Amortizarea mijloacelor fixe"*, *341 „Fonduri"*, subcontul *3412 „Fondul de active imobilizate"*.

Imobilizările corporale, în dependență de sursele de provenienţă, pot fi primite în calitate de sponsorizări sau donații, de la fondatorii sau membrii organizației cu titlu gratuit sau pot fi procurate din sursele proprii ale organizației.

Imobilizările corporale pot fi primite sau procurate din contul:

- mijloacelor cu destinație specială;
- mijloacelor nepredestinate;
- surselor de autofinanțare.

Imobilizările corporale primite sau procurate din contul mijloacelor cu destinație specială se înregistrează în modul prevăzut de Indicațiile metodice. Mijloacele cu destinație specială se recunosc cu aplicarea contabilității de angajamente, în cazul existenței unei certitudini întemeiate, că: mijloacele vor fi primite de către organizația necomercială, condițiile aferente utilizării acestor finanțări vor fi îndeplinite, precum şi valoarea mijloacelor poate fi determinată în mod credibil. Deci, mijloacele cu destinație specială, care urmează să fie primite, se reflectă:

Dt 161 „Creanțe pe termen lung", 234 „Alte creanțe curente"

Ct 425 „Finanțări şi încasări cu destinație specială pe termen lung".

Ct 537 „Finanțări şi încasări cu destinație specială pe termen scurt".

Imobilizări corporale primite din contul mijloacelor cu destinație specială se înregistrează:

Dt 121 „mobilizări corporale în curs de execuție", 122 „Terenuri", 123 „Mijloace fixe".

Ct 161 „Creanțe pe termen lung" sau 234 „Alte creanțe curente".

Procurarea imobilizărilor corporale de la persoane terțe se contabilizează:

Dt 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție", 122 „Terenuri", 123 „Mijloace fixe"

Ct 521 „Datorii comerciale curente".

Transmiterea în exploatare a imobilizărilor corporale procurate din contul mijloacelor cu destinație specială se reflectă:

Dt 123 „Mijloace fixe".

Ct 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție".

Am menționat mai sus că imobilizările corporale pot fi primite sau procurate şi din contul mijloacelor nepredestinate. Aceste mijloace reprezintă active şi servicii primite, sau care urmează să fie primite de către organizația necomercială, a căror utilizare nu este condiționată inițial de realizarea unor misiuni speciale. Astfel, imobilizările corporale primite sau procurate din contul mijloacelor nepredestinate se contabilizează:

Dt 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție", 122 „Terenuri", 123 „Mijloace fixe"

Ct 544 „Alte datorii curente".

Un aspect specific pentru organizațiile necomerciale constă în crearea fondului de imobilizări la suma utilizării mijloacelor cu destinație specială sau mijloacelor nepredestinate pentru procurarea sau crearea imobilizărilor corporale.

Crearea fondului de imobilizări la suma utilizării mijloacelor cu destinație specială pentru procurarea sau crearea imobilizărilor corporale se înregistrează:

Dt 425 „Finanțări şi încasări cu destinație specială pe termen lung".

Dt 537 „Finanțări şi încasări cu destinație specială pe termen scurt".

Ct 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate”.

Crearea fondului de imobilizări la suma utilizării mijloacelor nepredestinate pentru procurarea sau crearea imobilizărilor corporale se înscrie:

Dt 544 „Alte datorii curente”.

Ct 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate”.

După părerea noastră, reflectarea în componența capitalului propriu a organizației necomerciale a unui fond de imobilizări, creat de entitate, impune niște obligații față de membrii acestora. Acest fapt nu caracterizează particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale, unde lipsesc obligațiile față de membri şi fondatori. În literatura de specialitate, sunt inițiate, de către specialiştii în domeniu, propuneri de creare a fondului de active imobilizate în componența altor rezerve, la un subcont distinct deschis în cadrul contului finanțări. Este mai rațional, în opinia noastră, ca, în scopul reflectării mijloacelor cu destinație specială, folosite pentru procurarea imobilizărilor, de aplicat contul 428 “Alte datorii pe termen lung” la subcontul deschis numit „Finanțări în imobilizări”. Argumentarea aplicării acestui cont constă în respectarea gradului de exigibilitate a datoriilor pus la baza construirii bilanțului. Acest cont dă posibilitatea reflectării finanțărilor în imobilizări corporale, care sunt obiecte cu o durată de funcționare mai mare de un an, reflectării mijloacelor cu destinație specială neutilizate la un moment anumit. La contul respectiv, pe credit, vor fi reflectate sumele finanțărilor utilizate pentru procurarea imobilizărilor, iar pe debitul contului - decontarea acestor finanțări în mărimea sumei amortizării lunare calculate a imobilizărilor, soldul reflectând finanțările utilizate pentru procurarea imobilizărilor corporale nedecontate.

Imobilizările corporale pot fi utilizate în diferite direcții la organizarea activităților pentru îndeplinirea scopurilor statutare, pentru necesități administrative şi alte direcții. Calculul amortizării mijloacelor fixe pe perioada folosirii lor în evidența organizațiilor necomerciale se efectuează cu ajutorul metodelor de calcul recomandate de SNC „Imobilizări necorporale şi corporale”. Metoda de calcul al amortizării mijloacelor fixe aleasă trebuie să fie stipulată în Politicile contabile ale entității întocmită şi aprobată pentru anul de gestiune. Pornind de la definiție, amortizarea imobilizărilor reprezintă repartizarea sistematică a valorii amortizabile a unei imobilizări pe perioade de gestiune ale duratei de utilizare.

Imobilizările amortizabile sunt activele aflate în exploatare, care au o durată de utilizare certă şi pentru care se calculează amortizarea. Imobilizări neamortizabile reprezintă imobilizări care au o durată de utilizare incertă sau care se află în curs de execuție. Durată de utilizare a unei imobilizări este perioada de timp pe parcursul căreia entitatea aşteaptă să obțină beneficii economice din utilizarea imobilizării sau cantitatea unităților de produse, lucrări, servicii sau de alte unități similare pe care entitatea preconizează să le obțină din utilizarea imobilizării. Imobilizările se clasifică în amortizabile şi neamortizabile.

Luând în considerare că imobilizările corporale, care aparțin organizației, sunt primite cu titlu gratuit sau procurate din sursele donatorilor şi sponsorilor, aceste obiecte sunt exploatate cu un scop bine determinat şi în perioadele stabilite de proiecte sau programe. După părerea noastră, metoda cea mai recomandată este cea liniară pentru calculul amortizării imobilizărilor corporale la aceste entități.

La contabilizarea calculului amortizării, imobilizările corporale primite sau procurate din contul mijloacelor cu destinație specială apar particularități esențiale, deoarece, conform Indicațiilor metodice, sumele amortizării mijloacelor fixe calculate nu se reflectă la consumuri sau cheltuieli. Specifică pentru organizațiile necomerciale este calcularea amortizării mijloacelor fixe intrate din contul mijloacelor cu destinație specială şi a celor nepredestinate ca micşorare a fondului de imobilizări prin înregistrarea contabilă:

Dt 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate”.

Ct 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”.

Calcularea amortizării activelor imobilizate procurate din contul mijloacelor rezultate din activitatea economică statutare se înregistrează în modul prevăzut de standardul de contabilitate:

Dt 718 „Cheltuieli din activitatea economică”.

Dt 811 „Activități de bază”.

Dt 821 „Consumuri indirecte de producție”.

Ct 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”.

În cazul modernizării, reconstrucției imobilizărilor corporale, costurile ulterioare se contabilizează în baza regulilor generale stabilite în standardele de contabilitate şi indicațiile metodice. Aceste costuri sunt suportate pentru îmbunătățirea caracteristicilor tehnice ale imobilizărilor sau pentru a majora beneficiile economice estimate inițial. În organizațiile necomerciale, costurile ulterioare acoperite pe seama mijloacelor obținute din activitatea statutară, cu excepția celor din activitatea economică, pot fi acoperite din contul: mijloacelor cu destinație specială, mijloacelor nepredestinate şi fondului de autofinanțare.

Costurile ulterioare acoperite din contul mijloacelor cu destinație specială se reflectă drept cheltuieli curente sau cheltuieli capitalizate. Cheltuielile curente pentru menținerea caracteristicilor tehnice ale imobilizărilor se reflectă:

Dt 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială”.

Ct 211 „Materiale”, 521 „Datorii comerciale curente”.

Ct 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”.

Ct 533 „Datorii privind asigurările sociale şi medicale”.

Constatarea veniturilor în mărimea utilizării mijloacelor cu destinație specială pentru procurarea sau crearea imobilizărilor corporale se contabilizează:

Dt 425 „Finanțări şi încasări cu destinație specială pe termen lung”.

Dt 537 „Finanțări şi încasări cu destinație specială pe termen scurt”.

Ct 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială”.

Cheltuielile capitalizate la costul de intrare a imobilizărilor, în dependență de efectul prestat, se înregistrează:

Dt 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, 122 „Terenuri”, 123 „Mijloace fixe”.

Ct 211 „Materiale”, 521 „Datorii comerciale curente”.

Ct 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”.

Ct 533 „Datorii privind asigurările sociale şi medicale”.

Ulterior, se creează fondul de imobilizări la suma utilizării mijloacelor cu destinație specială pentru procurarea sau crearea imobilizărilor corporale prin formula contabilă:

Dt 425 „Finanțări şi încasări cu destinație specială pe termen lung”

Dt 537 „Finanțări şi încasări cu destinație specială pe termen scurt”

Ct 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate”.

Costurile ulterioare, acoperite din contul mijloacelor nepredestinate, se reflectă drept cheltuieli curente pentru menținerea caracteristicilor tehnice ale imobilizărilor prin înregistrarea contabilă:

Dt 717 „Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)”.

Ct 211 „Materiale”, 521 „Datorii comerciale curente”.

Ct 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”.

Ct 533 „Datorii privind asigurările sociale şi medicale”.

Constatarea veniturilor la suma utilizată a mijloacelor nepredestinate se înscrie:

Dt 544 „Alte datorii curente”.

Ct 617 „Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică).

Costurile ulterioare, acoperite din contul fondului de autofinanțare, se reflectă:

Dt 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate”.

Ct 211 „Materiale”, 521 „Datorii comerciale curente”.

Ct 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”.

Ct 533 „Datorii privind asigurările sociale şi medicale”.

Costurile ulterioare acoperite din diferite surse de finanțare se repartizează, în modul stabilit, în politicile contabile ale organizației necomerciale. Costurile ulterioare acoperite din contul mijloacelor obținute din activitatea economică se contabilizează conform standardelor naționale de contabilitate.

La organizațiile necomerciale, contabilitatea ieşirii imobilizărilor corporale este condiționată de sursa de intrare şi cauza ieşirii lor, care pot fi casare, lichidare, transmitere cu titlul gratuit, vânzare etc. Ieşirea imobilizărilor corporale procurate sau create din contul surselor de autofinanțare se contabilizează conform prevederilor SNC „Imobilizări necorporale şi corporale”. Ieşirea imobilizărilor corporale procurate şi create din contul surselor obținute, ca rezultat al activității economice se contabilizează conform SNC.

În cazul casării imobilizărilor corporale intrate din contul mijloacelor cu destinație specială, ca urmare a uzurii fizice sau morale totale, se înregistrează decontarea amortizării acumulate:

Dt 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”.

Ct 123 „Mijloace fixe”.

În cazul casării imobilizărilor corporale înainte de expirarea duratei de utilizare a acestora, precum şi la transmiterea cu titlul gratuit a lor, se întocmesc următoarele înregistrări contabile:

a) decontarea sumei amortizări acumulate a imobilizărilor corporale:

Dt 124 „Amortizarea mijloacelor fixe”.

Ct 123 „Mijloace fixe”;

b) decontarea valorii contabile a imobilizărilor corporale:

Dt 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate”

Ct 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție”, 122 „Terenuri”, 123 „Mijloace fixe”;

c) bunurile obținute din casarea imobilizărilor corporale evaluate la valoarea realizabilă netă şi se reflectă:

Dt 211 „Materiale”, 213 „Obiecte de mică valoare şi scurtă durată”

Ct 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială”

Ct 617 „Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică);

d) valoarea de vânzare a imobilizărilor corporale:

Dt 234 „Alte creanțe curente”

Ct 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială”

Ct 617 „Alte venituri (cu excepția veniturilor din activitatea economică).

Cheltuielile aferente activelor imobilizate ieşite se contabilizează:

Dt 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială”

Dt 717 „Alte cheltuieli (cu excepția cheltuielilor din activitatea economică)”

Ct 211 „Materiale”, 521 “Datorii comerciale curente”

Ct 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”

Ct 533 „Datorii privind asigurările sociale şi medicale”.

Pentru prezentarea schemei înregistrărilor contabile aferente mişcării imobilizărilor corporale, vom apela la un exemplu cu date convenționale. Presupunem că Asociația Obştească „Viitorul” a încheiat un contract de grant în valoare de 800 000 lei, care se va desfăşura pe parcursul a patru ani. Prima tranşă a mijloacelor cu destinație specială, a fost primită la contul curent în monedă națională în sumă de 70 000 lei. Entitatea a procurat din contul mijloacelor cu destinație specială un calculator la valoarea de achiziție de 8400 lei, care a fost înregistrat ca obiect de mijloace fixe. Durata de utilizare 5 ani, metoda liniară de calculare a amortizării. Mijloacele cu destinație specială utilizate au fost decontate la fondul de active imobilizate al organizației. După trei ani, calculatorul a fost vândut la prețul de 3600 lei, condiție prevăzută de proiect. În baza datelor prezentate mai sus, vor fi întocmite următoarele formule contabile.

Mijloacele cu destinație specială, care urmează să fie primite, se reflectă:

Dt 161 „Creanțe pe termen lung” – 800 000,00 lei.

Ct 425 „Finanțări şi încasări cu destinație specială pe termen lung” – 800 000,00 lei.

Încasarea mijloacelor cu destinație specială primite în cadrul primei tranşe se contabilizează:

Dt 242 „Conturi curente în monedă națională” – 70 000,00 lei.

Ct 161 „Creanțe pe termen lung” – 70 000,00 lei.

Procurarea calculatorului de la persoane terțe se înregistrează:

Dt 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție” – 8 400,00 lei.

Ct 521 „Datorii comerciale curente” – 8 400,00 lei.

Achitarea furnizorului pentru calculatorului procurat se înscrie:

Dt 521 „Datorii comerciale curente” – 8 400,00 lei.

Ct 242 „Conturi curente în monedă națională” – 8 400,00 lei.

Transmiterea în exploatare a calculatorului procurat din contul mijloacelor cu destinație specială se reflectă:

Dt 123 „Mijloace fixe” – 8 400,00 lei.

Ct 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție” – 8 400,00 lei.

Crearea fondul de imobilizări la suma utilizării mijloacelor cu destinație specială pentru procurarea calculatorului se înregistrează prin formula contabilă:

Dt 425 „Finanțări şi încasări cu destinație specială pe termen lung” – 8 400,00 lei.

Ct 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate” – 8 400,00 lei.

Calcularea amortizării calculatorului intrat din contul mijloacelor cu destinație specială ca micşorare a fondului de imobilizări se reflectă prin înregistrarea contabilă:

Dt 341 „Fonduri”, subcontul 3412 “Fondul de active imobilizate” – 140,00 lei.

Ct 124 „Amortizarea mijloacelor fixe” – 140,00 lei (8400/60 luni).

Decontarea sumei amortizări acumulate a calculatorului la momentul vânzării acestuia:

Dt 124 „Amortizarea mijloacelor fixe” – 5040,00 lei.

Ct 123 „Mijloace fixe” – 5040,00 lei (140,00 x 36 luni).

Decontarea valorii contabile a calculatorului vândut:

Dt 341 „Fonduri”, subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate” – 3360,00 lei.

Ct 123 „Mijloace fixe” – 3360,00 lei (8400,00 – 5040,00).

Înregistrarea valorii de vânzare a calculatorului:

Dt 234 „Alte creanțe curente” – 3600,00 lei.

Ct 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială” – 3600,00 lei.

În organizația necomercială, apar particularități aferente contabilității bunurilor primite cu titlul gratuit sau procurate din contul diferitor surse de finanțare pentru transmitere altor beneficiari, de exemplu, persoanelor social vulnerabile, azilurilor de bătrâni, caselor de copii. Aceste bunuri pot fi înregistrate ca active în conturi bilanțiere, doar în cazul respectării criteriilor de recunoaștere stabilite de standardele naționale de contabilitate. În celelalte cazuri, bunurile respective se înregistrează în conturi extrabilanțiere, de exemplu, la contul *912 „Active destinate transmiterii altor beneficiari"*. Imobilizările corporale primite cu titlu gratuit, se evaluează la costul de intrare, care se determină în baza actelor de donație, proceselor-verbale de primire-predare, facturilor, invoice şi a altor documente, care confirmă transmiterea dreptului de proprietate sau de folosință şi destinația acestora.

Concluzii:

Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale aprobate reglementează modul de evidență în cadrul acestor entități, ceea ce conduce la stabilirea principiilor şi regulilor de bază ale evidenței şi informațiilor furnizate de situațiile financiare. Contabilitatea imobilizărilor corporale este specifică şi implică multe particularități în cadrul organizațiilor necomerciale. În final, conchidem că propunerile aduse întru soluționarea problemelor menționate conduc la perfecționarea modului de evidență a imobilizărilor corporale, ce conduce la furnizarea unor informații obiective şi veridice utilizatorilor de informație, necesare luării deciziilor în cadrul activității organizațiilor necomerciale, precum şi finanțatorilor actuali şi potențiali.

Bibliografie:

1. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007, republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.27-34 din 07.02.2014;
2. Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 188 din 30.12.2014. Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.11-21 din 23.01.2015, www.mf.gov.md;
3. Standardele Naționale de Contabilitate aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr.118 din 06.08.2013. Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 23.10.2013, www.mf.gov.md;
4. Planul general de conturi contabile cu modificările şi completările ulterioare, aprobat prin Ordinele Ministrului Finanțelor nr. 119 din 06.08.2013 şi nr.188 din 30.12.2014. Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 23.10.2013 şi nr. 11-21 din 23.01.2015, www.mf.gov.md.

CONTABILITATEA IMPORTULUI DE SERVICII ŞI APLICAREA TRATAMENTELOR FISCALE

Conf.univ.dr. Ecaterina CECHINA, ASEM

This article is analyzing the issues related to the import of services and tax treatment application. Accounting for import of services is characterized by the fact that they are offered by qualified and specialized persons in various fields, in order to satisfy certain social and economic needs, or for effectuate some activities that do not materialize into products. Taxable subjects that import services have the obligation to calculate and pay the value added tax who has been paid for the imported service, including preliminary payment. Also he has the right to pass into account the value added tax under the Tax Code.

Cuvinte-cheie: *comerț exterior, import, import de servicii, impozit pe venit, locul livrării serviciilor, tranzacții internaționale, taxa pe valoarea adăugată.*

Introducere. În contextul internaționalizării afacerilor, tot mai multe entități adoptă strategii de afaceri, care implică diferite forme de tranzacții economice internaționale. În cadrul acestor tranzacții, o pondere semnificativă o are importul de servicii. Aceste operațiuni prezintă câteva caracteristici:

- ✓ Presupun un transfer de tehnologie de la un partener către celălalt (franciză, licență, know-how) sau un schimb reciproc de informații, documentații, experiență;
- ✓ Presupun existența unor interese comune şi punerea în valoare a unor activități între parteneri prin acțiuni contractate în domeniile producției, marketingului şi distribuției.

Similar operațiunilor comerciale internaționale de mărfuri (exporturi-importuri de mărfuri), entitățile importatoare de servicii pot acționa atât pe cont propriu, cât şi în comision. Cu toate că importul de servicii este un fenomen destul de întâlnit în Republica Moldova, este foarte puțin studiat. Lipsa surselor de informare privind aplicarea tratamentelor fiscale aferente importului de servicii duce la comiterea unui şir de erori.

Având în vedere multitudinea şi complexitatea formelor de realizare a activității de comerț exterior prin prisma importului de servicii, considerăm că este necesară cunoaşterea detaliată a modului de derulare a acestui tip de tranzacții, precum şi contabilizarea şi impozitarea acestor operațiuni.

În acest context, am considerat că un demers de cercetare, care să vizeze informația contabilă şi gestiunea tranzacțiilor de import de servicii, cu abordarea aspectelor de natură fiscală, care influențează modelele contabile specifice acestor operațiuni, este nu numai unul folositor, dar şi, sperăm, binevenit, atât în rândul teoreticienilor, cât şi al practicienilor, având în vedere tratarea limitată a acestui domeniu.

Rezultate şi discuții. În general, serviciile reprezintă activități oferite de către persoanele calificate şi specializate în diverse domenii, altor persoane, pentru satisfacerea anumitor nevoi sociale sau economice, sau pentru efectuarea unor activități, care nu se materializează în produse.

Conform prevederilor Codului Fiscal, art.93 alin.(9), *import de servicii* reprezintă prestarea de servicii de către persoanele juridice şi fizice, nerezidente în Republica Moldova, persoanelor juridice şi fizice rezidente sau nerezidente ale Republicii Moldova, pentru care locul prestării se consideră a fi Republica Moldova.

Un moment important în recunoaşterea serviciilor ca fiind importate şi care, deseori, creează probleme contabililor, ține de determinarea locului în care are loc livrarea de servicii. Astfel, în contextul legislației fiscale, locul livrării serviciilor este tratat în art.111 al Codului Fiscal. Conform prevederilor alin.(1) al articolului respectiv, locul livrării serviciilor se consideră:

a) locul aflării bunurilor imobile – dacă serviciile sunt legate nemijlocit de aceste bunuri;
b) calea pe care se efectuează transportul, luându-se în considerare distanța parcursă – la prestarea serviciilor de transport;
c) locul prestării efective a serviciilor:
– legate de bunurile mobile tangibile;
– prestate în domeniul culturii, artei, ştiinței, învățământului, culturii fizice, divertismentului sau sportului ori într-un alt domeniu similar de activitate;
– legate de activități auxiliare de transport, precum încărcarea, descărcarea, strămutarea;
d) locul utilizării şi posedării serviciului – la darea în arendă a bunurilor mobile tangibile;
e) sediul, iar în cazul în care acesta lipseşte – domiciliul sau reşedința beneficiarului următoarelor servicii:
– de transmitere şi acordare a drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor de produs şi de serviciu şi a altor obiecte ale proprietății industriale, precum şi a altor drepturi similare;
– servicii de publicitate;
– servicii ale consultanților, inginerilor, birourilor de consultanță, avocaților, contabililor şi de marketing, precum şi servicii de furnizare a informației, inclusiv prin centrele de intermediere telefonică;
– servicii în tehnologia informației, informatice, acordate prin intermediul mijloacelor electronice;
– de angajare şi furnizare de personal (punere la dispoziție de personal);
– servicii ale agenților, care activează în numele şi din contul altor persoane – pentru serviciile enumerate la prezentul punct;
f) locul destinației mărfurilor, expediate după prelucrare – la prelucrarea mărfurilor pe teritoriul vamal şi în afara teritoriului vamal.

Alin.(2) al art.111 prevede că locul livrării serviciilor se consideră sediul, iar în cazul în care un asemenea loc lipseşte – domiciliul sau reşedința persoanei care prestează:

– servicii de telefonie IP;
– alte servicii care nu au fost enumerate la alin.(1).

Codul Fiscal, prin art.95, alin.(1), lit.(c) prevede că importul serviciilor în Republica Moldova este obiect impozabil. Art.96, lit.(a) stabileşte cota-standard în mărime de 20% din valoarea impozabilă a serviciilor importate pe teritoriul Republicii Moldova.

Astfel, la valoarea serviciilor importate, nu se aplică drepturile de import prevăzute de legislația vamală, ci doar TVA prevăzut de normele Codului Fiscal. Acesta, prin art.109, alin.(1) reglementează termenul obligației fiscale şi data achitării TVA, care se consideră data efectuării plății, inclusiv a plății prealabile pentru importul de servicii.

Conform prevederilor Codului Fiscal, art.102, alin.(1), se permite trecerea în cont a TVA la serviciile importate, procurate de către subiecții impozabili pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfăşurării activității de întreprinzător, numai în cazul achitării TVA la buget pentru serviciile menționate în conformitate cu art.115. În alin.(6), lit.(c), art.102, se stipulează că subiectul impozabil are dreptul la trecerea în cont a TVA achitate sau care urmează a fi achitată pe serviciile procurate, dacă dispune de documentul care confirmă achitarea TVA pentru serviciile importate.

Luând în considerare tratamentele fiscale specifice importului de servicii, considerăm că este necesar să examinăm şi unele prevederi ale titlului II „Impozitul pe venit", Codul Fiscal. În acest context, menționăm prevederile art.71, alin.(1), lit.(b). Astfel, venituri ale nerezidenților obținute în Republica Moldova se consideră veniturile din prestarea de servicii, inclusiv a serviciilor de management, financiare, de consultanță, de audit, de marketing, juridice, de agent (de intermediere), informaționale, prestate unui rezident sau unui nerezident care dispune de o reprezentanță permanentă în Republica Moldova, dacă asemenea venituri sunt cheltuieli ale reprezentanței permanente.

Veniturile persoanelor juridice nerezidente, specificate la art.71, care nu țin de o reprezentanță permanentă în Republica Moldova, urmează a fi supuse impunerii la sursa de plată, potrivit art.91, în mărime de 12% din plățile direcționate spre achitare nerezidentului. Responsabili de reținerea şi achitarea impozitului pe venit sus-menționat sunt orice persoane care desfăşoară activitate de întreprinzător (art.90).

Pornind de la considerentul că importul de servicii face parte din tranzacțiile de comerț exterior, nu putem trece cu vederea prevederile tratatelor internaționale. Astfel, art.4, alin.1 al Codului Fiscal, prevede că, dacă un tratat internațional, care reglementează impozitarea sau include norme care reglementează impozitarea, la care Republica Moldova este parte, stipulează alte reguli şi prevederi decât cele prevăzute de legislația fiscală, se aplică regulile şi prevederile tratatului internațional. Prevederile speciale privind tratatele internaționale sunt redate în articolul 79^3, Codul Fiscal. Alin.(1) prevede că aplicarea tratatelor internaționale, care reglementează impozitarea sau includ norme ce reglementează impozitarea, se efectuează în modul stabilit de prevederile tratatelor internaționale şi ale legislației fiscale din Republica Moldova. Prevederile tratatelor internaționale prevalează asupra legislației fiscale din Republica Moldova, iar în cazul în care sunt cote diferite de impozitare în tratatele internaționale şi în legislația fiscală din Republica Moldova, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Pentru interpretarea prevederilor tratatelor internaționale încheiate de Republica Moldova cu alte state se utilizează Comentariile la Modelul Convenției pentru evitarea dublei impuneri a Organizației pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică.

În alin.(2) se menționează că, pentru aplicarea prevederilor tratatelor internaționale, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, până la data achitării venitului, un certificat de rezidență eliberat de autoritatea competentă din statul său de rezidență. În cazul în care certificatul de rezidență nu a fost prezentat pentru perioada fiscală respectivă, se vor aplica prevederile legislației fiscale din Republica Moldova.

Serviciile importate pot fi incluse în valoarea bunurilor achiziționate, conform prevederilor SNC Imobilizări necorporale şi corporale, Investiții imobiliare, Stocuri, Contracte de leasing şi Contracte de construcții. Referindu-ne la prestarea serviciilor separat de livrarea de mărfuri, acestea vor fi reflectate în contabilitate conform SNC Cheltuieli. Datoriile şi creanțele aferente importului de servicii se recunosc aplicând prevederile SNC Creanțe şi investiții financiare, Capital propriu şi datorii şi Diferențe de curs valutar şi de sumă.

Conform prevederilor art.19 al Legii contabilității, nr.113 din 27.04.2007, faptele economice se contabilizează în baza documentelor primare şi centralizatoare. Pentru operațiunile de export-import ale activelor şi serviciilor, drept documente primare pot fi utilizate documentele aplicate în practica internațională sau cele prevăzute de contract. De regulă, înregistrarea corectă a serviciilor importate este precedată de întocmirea următoarelor documente primare: ordinul de plată, invoice şi actul de primire-predare a serviciilor.

De asemenea, în cazul importului de servicii, părțile întocmesc şi semnează contractul de prestări servicii. Prin acesta, o parte (prestator) se obligă să presteze celeilalte părți (beneficiar) anumite servicii, iar aceasta se obligă să plătească retribuția convenită (art.970, Codul Civil al Republicii Moldova).

Operațiunile economico-financiare aferente importului de servicii privesc: acceptarea serviciilor prestate de clienții externi, decontarea datoriei față de prestatorii de servicii, calcularea şi achitarea TVA aferent serviciilor importate, reținerea şi achitarea impozitului pe venit la sursa de plată.

Pentru a pune în evidență specificitatea modelelor contabile aferente importului de servicii, analizăm următoarea situație.

Exemplu: *O entitate (beneficiar), rezident al Republicii Moldova, conform prevederilor contractului de prestări servicii din 15 august 201X, a beneficiat de servicii de montare a unui utilaj. Serviciile în valoare*

de 10 000 euro au fost prestate de către o entitate (prestator), rezident al României. Actul de primire-predare a serviciilor a fost semnat la 26 august 201X. Datoria față de prestatorul de servicii a fost achitată la 8 septembrie 201X. Până la data achitării datoriei, prestatorul nu a prezentat beneficiarului certificat de rezidență.

Conform prevederilor legislației în vigoare a fost calculată şi achitată TVA, precum şi reținut şi achitat impozitul pe venit la sursa de plată.

Cursul oficial al leului moldovenesc la data:

- *26.08.201X - 22,3231 lei/euro;*
- *08.09.201X - 22,2512 lei/euro.*

În baza datelor din exemplu, entitatea contabilizează:

<u>La 26 august 201X:</u>

1) Costurile aferente montării utilajului (10 000 eur x 22,3231 lei = 223 231 lei):

Debit contul 121 „Imobilizări corporale în curs de execuție", subcontul 1212 „Utilaj destinat instalării" - 223 231,00 lei

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente", subcontul 5212 „Datorii comerciale în străinătate" - 10 000 Euro / 223 231,00 lei

<u>La 08 septembrie 201X:</u>

2) Achitarea datoriei față de prestatorul de servicii, ținând cont de reținerea impozitului pe venit în mărime de 12% [(10 000 eur x 22,2512 lei) – 12% = 195 810,56 lei] :

Debit contul 521 „Datorii comerciale curente", subcontul 5212 „Datorii comerciale în străinătate" - 8 800 Euro / 195 810,56 lei

Credit contul 243 „Conturi curente în valută străină", subcontul 2431 „Numerar la conturi în țară" - 8 800 Euro / 195 810,56 lei

3) Reținerea impozitului pe venit la sursa de plată din suma datoriei îndreptată spre achitare (10 000 eur x 12% x 22,2512 lei = 26 701,44 lei):

Debit contul 521 „Datorii comerciale curente", subcontul 5212 „Datorii comerciale în străinătate" ..... - 1 200 Euro / 26 701,44 lei

Credit contul 534 „Datorii față de buget", subcontul 5343 „Datorii privind impozitul pe venit reținut la sursa de plată" ..... - 26 701,44 lei

4) Achitarea impozitului pe venit la sursa de plată reținut:

Debit contul 534 „Datorii față de buget", subcontul 5343 „Datorii privind impozitul pe venit reținut la sursa de plată" - 26 701,44 lei

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională", subcontul 2421 „Numerar la conturi nelegat" . - 26 701,44 lei

5) TVA aferentă serviciilor importate calculată la data achitării datoriei prestatorului (10000 eur x 22,2512 lei x 20% = 44 502,40 lei):

Debit contul 232 „Creanțe preliminate", subcontul 2321 „Creanțe preliminate privind decontările cu bugetul" - 44 502,40 lei

Credit contul 534 „Datorii față de buget", subcontul 5344 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" - 44 502,40 lei

6) Achitarea datoriei privind T.V.A. aferent serviciilor importate:

Debit contul 534 „Datorii față de buget", subcontul 5344 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" - 44 502,40 lei

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională", subcontul 2421 „Numerar la conturi nelegat" - 44 502,40 lei

7) Trecerea în cont a sumei T.V.A. achitate:

Debit contul 534 „Datorii față de buget", subcontul 5344 „Datorii privind taxa pe valoarea adăugată" - 44 502,40 lei

Credit contul 232 „Creanțe preliminate", subcontul 2321 „Creanțe preliminate privind decontările cu bugetul" - 44 502,40 lei

8) Diferența de curs valutar favorabilă în sumă de 719 lei [10 000 eur x (22,2512 lei – 22,3231 lei)]:

Debit contul 521 „Datorii comerciale curente", subcontul 5212 „Datorii comerciale în străinătate" - 719,00 lei

Credit contul 622 „Venituri financiare", subcontul 6221 „Venituri din diferențe de curs valutar" - 719,00 lei

Concluzii. După cum a fost menționat mai sus, subiecții care importă servicii în scopuri de antreprenoriat, calculează şi achită TVA la data efectuării plății, inclusiv a plății prealabile pentru importul de servicii. Conform prevederilor Codului Fiscal, art.115, fiecare subiect impozabil, specificat la art.94 lit.a) şi/sau lit.c), este obligat să prezinte declarația privind TVA pentru fiecare perioadă fiscală. Declarația se întocmeşte pe un formular oficial, care este prezentat la organul fiscal nu mai târziu de data de 25 a lunii, care urmează după încheierea perioadei fiscale. Fiecare subiect impozabil trebuie să verse la buget suma TVA, care urmează a fi achitată pentru fiecare perioadă fiscală, cel târziu la data stabilită pentru prezentarea declarației pe această perioadă, cu excepția achitării TVA în buget pentru serviciile importate, a cărei achitare se face la momentul efectuării plății, inclusiv a plății prealabile pentru serviciul de import. Importatorii de servicii, în momentul calculării TVA, completează boxele 7, 8 şi 20, iar suma TVA, aferentă importului de servicii, achitată va fi înregistrată în boxele 14 şi 15 ale Declarației privind TVA.

În urma analizei modelelor contabile specifice importului de servicii, concluzionăm că, contabilitatea acestora nu ridică semne de întrebare. În acest sens, beneficiarul reflectă valoarea serviciului importat acceptat, achitarea datoriei față de prestatorul extern şi diferența de curs valutar aferentă datoriei achitate. Respectivele operațiuni se întocmesc în baza documentelor primare. Însă, datorită complexității temei abordate şi a diversității situațiilor care pot să apară, problemele de contabilitate nu pot fi discutate decât în strânsă relație cu fiscalitatea importului de servicii. Analiza corectă referitoare la tratamentul fiscal, din perspectiva taxei pe valoarea adăugată şi impozitului pe venit la sursa de plată, reprezintă condiția esențială, care stă la baza unor înregistrări exacte în contabilitatea proceselor şi fenomenelor aferente importului de servicii.

Bibliografie:

1. Codul Fiscal, aprobat prin Legea nr.1163-XIII din 24.04.1997. http://www.lex.md/fisc/codfiscaltxtro.htm
2. Codul Civil al Republicii Moldova nr.1107 din 06.06.2002. http://lex.justice.md/md/325085/
3. Convenție între Guvernul Republicii Moldova şi Guvernul României pentru evitarea dublei impuneri şi prevenirea evaziunii fiscală cu privire la impozitele pe venit şi pe capital din 21 februarie 1995. http://www.fisc.md/Upload/LinkedPDF/Romania_rom.pdf
4. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007. http://lex.justice.md/md/324098/
5. Ordin privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate nr. 118 din 06.08.2013. http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew

UNELE REFERINȚE PRIVIND APLICAREA NORMELOR IFRS

Lect.sup. dr. Inga COTOROS, ASEM
email: optimconsulting @mail.ru

In recent decades it has increased interest of users of information in the financial statements to the process of convergence and harmonization in financial reporting. Although the literature on financial reporting framework were considered much less than developed countries, developing countries have become a point of interest being identified by international investors as potential areas for expanding business. The purpose of this article is to identify the global context concerning the adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) or aligning national standards with IFRS rules and to determine what advantages and disadvantages may be encountered during this process. There are a limited number of studies on the situation in Moldova following the entry into force of new accounting regulations and financial reporting. Research methodology is based on literature review to obtain and centralize some conclusions about the experience of the application of IFRS in different countries.

Cuvinte-cheie: *Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS)**;** valoare justă; situații financiare.*

JEL: M-41, M-48.

În ultimele decenii, a crescut interesul utilizatorilor de informații din situaţiile financiare față de procesul de convergenţă şi armonizare în materie de raportare financiară. Deşi, în literatura de specialitate, referitoare la cadrul de raportare financiară au fost analizate mult mai puţin decât ţările dezvoltate, ţările în curs de dezvoltare au devenit un punct de interes, fiind identificate de investitorii internaţionali ca potenţiale zone de extindere a afacerilor. Scopul acestui articol este de a identifica contextul global privind adoptarea Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS) sau alinierea standardelor naţionale cu normele IFRS, precum şi de a determina ce avantaje şi dezavantaje pot fi întâlnite pe parcursul acestui proces.

Există un număr restrâns de studii cu privire la situaţia Republicii Moldova, după intrarea în vigoare a noilor reglementări contabile şi de raportare financiară. Metodologia cercetării are la bază revizuirea literaturii de specialitate în vederea obţinerii şi centralizării unor concluzii cu privire la experienţa aplicării IFRS în diferite ţări. IFRS a devenit cel mai întâlnit set de standarde de raportare financiară folosit la nivel global, existând, deja, 120 de ţări care au adoptat IFRS în diferite stadii. Accelerarea acestui proces de convergență sau de armonizare a reglementărilor locale cu IFRS a fost generată şi de factori, precum faptul că informația contabilă prezentată în conformitate cu standardele locale nu satisface întotdeauna nevoile informaționale ale utilizatorilor de informații sau că diferențele existente între sistemele contabile locale reprezintă un obstacol semnificativ în procesul de înțelegere a informațiilor contabile prezentate în situațiile financiare ale altor țări de către investitorii străini. Articolul analizează impactul implementării normelor IFRS în economiile țărilor în curs de dezvoltare, cu accent pe cazul Republicii Moldova.

Deşi rămâne încă destul de restrânsă, cercetarea vizavi de aplicarea normelor IFRS, în rândul economiilor în curs de dezvoltare, s-a extins şi continuă să se extindă, concomitent cu creşterea interesului arătat de investitorii internaționali pentru oportunitățile identificate în aceste tipuri de economii.

Surse internaționale prezintă diferite opinii privind utilizarea acestor standarde în rândul economiilor în curs de dezvoltare [5]. Aşa cum prezintă literatura străină, este posibil ca anumite nevoi ale economiilor în curs de dezvoltare să nu fi fost luate în considerare de Consiliul Standardelor Internaționale de Contabilitate (IASB). Un exemplu, în acest sens, este aplicarea *conceptului de valoare justă*, care, în cadrul economiilor în curs de dezvoltare, poate deveni greu de stabilit fără existența unei piețe active pentru elementele respective [5]. Totodată, informația obținută în urma aplicării unor standarde contabile caracteristice economiilor dezvoltate nu va fi folositoare în cadrul procesului decizional al economiilor în curs de dezvoltare [5].

În general, cercetările recente au în vedere, într-o măsură mai mare, impactul pozitiv generat de aplicarea normelor IFRS, în general, dar şi în țările în curs de dezvoltare.

Reacții favorabile pentru aplicarea IFRS se regăsesc în rândul companiilor care au fost afectate de problema asimetriei informațiilor în perioada anterioară adoptării normelor IFRS [1].

De asemenea, este de aşteptat ca aplicarea IFRS să ofere informației financiare un grad înalt de calitate, în comparație cu rezultatele aplicării standardelor contabile locale. În majoritatea cazurilor, aplicarea IFRS are ca rezultat creşterea nivelului de comparabilitate între situațiile financiare folosite de investitori, în special, dacă este luat în considerare faptul că, în prezent, aceştia sunt interesați de oportunități de investiții la nivel global, iar o mare parte dintre companii îşi extind operațiunile dincolo de granițele naționale [1].

Pentru țările în curs de dezvoltare aflate în procesul de tranziție de la reglementările locale în materie de raportare financiară la IFRS, sunt esențiale identificarea şi analizarea potențialelor avantaje şi dezavantaje, care pot apărea, astfel, încât să poată fi reduse, pe cât posibil, eforturile ce trebuie depuse pentru depăşirea obstacolelor şi să se beneficieze cât mai mult de impactul aspectelor pozitive. Experiența țărilor în curs de dezvoltare aflate deja în plin proces de implementare a normelor IFRS poate deveni un exemplu pentru alte țări care au început sau urmează să înceapă procesul de tranziție către IFRS.

Printre avantajele identificate în diverse studii efectuate în rândul unor economii în curs de dezvoltare, se numără:

- creşterea nivelului de comparabilitate între situațiile financiare;
- creşterea gradului de calitate în materie de raportare financiară;
- îmbunătățirea nivelului de transparență;
- avantajele obținute din utilizarea conceptului de valoare justă;
- obținerea unui grad de flexibilitate ridicat.

Conform unei cercetări efectuate, în cazul Malaieziei, de Sidik şi Rahim (2012) [5], s-a demonstrat faptul că majoritatea participanților la studiu sunt de părere că situațiile financiare locale aliniate la prevederile IFRS au condus la *creşterea gradului de comparabilitate* între situațiile financiare ale mai multor companii.

Conform unei analize efectuate asupra entităţilor listate din Polonia, a fost evidenţiat faptul că implementarea normelor IFRS a condus la creşterea nivelului de *fiabilitate*, a *utilităţii* şi a *transparenţei* procesului de raportare financiară [2]. Avantaje similare au fost identificate şi în cazul Emiratelor Arabe Unite, precum şi în Malaiezia [5].

Conceptul de valoare justă este considerat a fi un avantaj în cazul Indiei, întrucât se consideră că acesta poate ajuta la prezentarea activelor la adevărata lor valoare în situaţiile financiare ale companiilor [3]. Implicaţii similare au fost observate în cazul Emiratelor Arabe Unite [2]. În cazul ţărilor care raportează conform standardelor de contabilitate americane (U.S. GAAP) sau conform standardelor locale bazate, într-o mai mare măsură, pe reguli decât pe principii, tranziţia către IFRS poate conduce la *flexibilitate* privind tratamentul elementelor financiare şi în prezentare, luând în considerare natura fiecărei tranzacţii şi circumstanţele corespunzătoare. Acest avantaj a fost identificat şi în cazul Ucrainei [4].

În cursul procesului de implementare a IFRS, în ţările în curs de dezvoltare, au fost întâlnite şi o serie de **dezavantaje.**

Printre acestea, pot fi enumerate:

- lipsa cunoştinţelor specifice relevante şi a experienţei practice;
- necesitatea apelării la servicii de training şi consultanţă;
- dificultăţi întâlnite în procesul de utilizare a conceptului de valoare justă;
- costurile de tranziţie.

Pentru a analiza cazul Republicii Moldova, în ceea ce priveşte percepţia şi aşteptările în materie de avantaje şi dezavantaje generate de implementarea IFRS, au fost consultaţi profesioniştii în domeniu, persoane cu studii superioare, care activează în domeniul financiar de mai mulţi ani, şi care deţin cunoştinţe şi experienţe relevante în domeniul Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară. Rezultatele prezentate, în continuare, se bazează pe răspunsurile obţinute de la ei. Au fost colectate şi păreri referitoare la percepţiile privind tipurile de utilizatori ai situaţiilor financiare, cu scopul de a stabili o bază de pornire aferentă opiniei subiecţilor faţă de implicaţiile aplicării IFRS. După cum reiese din centralizarea rezultatelor, se consideră că cei mai importanţi utilizatori ai situaţiilor financiare, pe piaţa din Republica Moldova, sunt creditorii (obţinând un procent de 32% din totalul tipurilor de utilizatori menţionaţi în răspunsuri), urmaţi de investitorii locali (25%), investitorii internaţionali (15%) , guvernul şi autorităţile fiscale (12%) , restul tipurilor de utilizatori având alocate procente sub 16%.

Tipul de utilizatori, cel mai des incluşi în răspunsul privind utilizatorii ale căror nevoi informaţionale sunt satisfăcute cel mai bine de situaţiile financiare întocmite conform IFRS, a fost reprezentat de investitorii internaţionali (aceştia obţinând un procent de 36% din totalul tipurilor de utilizatori menţionaţi în răspunsuri). 23% dintre utilizatorii menţionaţi sunt creditorii (băncile şi alţi utilizatori similari), iar o pondere de sub 4% a revenit investitorilor locali, instituţiilor statului şi competitorilor.

Pe de altă parte, rezultatele obţinute arată că situaţiile financiare întocmite în conformitate cu reglementările locale, satisfac cel mai bine nevoile informaţionale ale guvernului şi ale altor autorităţi fiscale (30% dintre utilizatorii situaţiilor financiare menţionaţi în răspunsuri), urmaţi de investitorii locali (19%), creditori (15%), restul tipurilor de utilizatori obţinând ponderi în răspunsuri de sub 4%. Un procent de 37% consideră că situaţiile financiare sunt mai uşor de întocmit în conformitate cu reglementările locale, 25% dintre respondenţi sunt de părere că nivelul de efort alocat întocmirii situaţiilor financiare este similar în cazul aplicării normelor locale cu cel al aplicării IFRS, în timp ce, conform unei ponderi de 8% dintre răspunsuri, situaţiile financiare sunt mai uşor de pregătit în conformitate cu IFRS.

În ceea ce priveşte auditarea situaţiilor financiare, 28,8% dintre cei intervievaţi consideră că nivelul de efort implicat de auditarea situaţiilor financiare este similar în cazul auditării unor situaţii financiare întocmite conform reglementărilor locale cu cel aferent auditării unor situaţii financiare pregătite în conformitate cu IFRS. O pondere de 24,7% din cei intervievaţi este de părere că situaţiile financiare întocmite conform reglementărilor locale sunt mai uşor de auditat decât cele pregătite conform IFRS, în timp ce o pondere de 16,5% dintre respondenţi afirmă că situaţiile financiare, întocmite conform IFRS, sunt mai uşor de auditat decât cele pregătite conform prevederilor locale.

Prin intermediul intervievării, a fost evaluată şi părerea profesioniştilor în legătură cu avantajele obţinute din tranziţia de la standardele locale la IFRS în materie de raportare financiară. Astfel, în ordinea ponderii apariţiei în răspunsuri, a fost conturată următoarea ierarhie a *avantajelor:*

- nivel crescut al comparabilităţii între situaţiile financiare ale mai multor companii internaţionale (20%);
- nivel crescut al transparenţei în prezentare (14%);
- flexibilitate generată de utilizarea unui cadru de raportare bazat pe principii (11,2%);
- nivel crescut al calităţii informaţiei contabile (9,8%);

- beneficii din utilizarea conceptului de valoare justă (13%);
- reduceri de costuri aferente procesului de raportare, atunci când este solicitată conformitatea cu mai multe cadre de raportare (6%).

Totodată, a fost evaluată şi părerea profesioniştilor în legătură cu *dezavantajele* apărute din tranziția de la reglementările locale la IFRS. Astfel, a fost conturată următoarea ierarhie a dezavantajelor, în ordinea ponderii apariției în răspunsuri:

- lipsa cunoştințelor şi a experienței profesioniştilor contabili în aplicarea IFRS (19%);
- dificultăți în înțelegerea normelor IFRS de către profesioniştii contabili sau de către utilizatorii informației contabile (14%);
- provocări în aplicarea conceptului de valoare justă (16%);
- costuri semnificative cu servicii de consultanță (14%);
- actualizarea sistemelor informatice de contabilitate (12%);
- costuri semnificative de formare profesională (10%).

În **concluzie**, menționăm că cercetările efectuate recent la nivel internațional înclină spre evidențierea impactului favorabil al implementării IFRS în materie de raportare financiară. Experiența țărilor în curs de dezvoltare, aflate în procesul de tranziție de la reglementările locale la IFRS sau a celor care au finalizat deja acest proces, poate fi folosită ca o lecție pentru țările în curs de dezvoltare, care se vor confrunta cu această etapă în evoluția raportării financiare. Cunoaşterea avantajelor şi dezavantajelor întâlnite în procesul de tranziție la IFRS este foarte importantă pentru o țară în curs de dezvoltare, astfel încât aceasta să poată evita sau minimiza, pe cât posibil, impactul obstacolelor şi să poată profita de maximumul de beneficii ce poate fi obținut din acest proces.

În cazul Republicii Moldova, o analiză preliminară arată că cea mai mare parte a populației chestionate consideră că situațiile financiare întocmite conform IFRS satisfac mai bine nevoile informaționale ale investitorilor internaționali. Pe de altă parte, se consideră că situațiile financiare, pregătite în conformitate cu reglementările locale, satisfac mai bine nevoile informaționale ale guvernului şi ale altor autorități fiscale, precum şi că acestea sunt mai uşor de întocmit. Totodată, se consideră că nivelul de efort necesar pentru auditarea situațiilor financiare este similar, în cazul auditării unor situații financiare, întocmite conform reglementărilor locale cu cel pentru auditarea unor situații financiare întocmite în conformitate cu IFRS.

Avantajul amintit cel mai des de specialiştii chestionați îl constituie nivelul crescut al comparabilității între situațiile financiare ale mai multor companii internaționale. În acelaşi timp, dezavantajul cel mai des amintit constă în lipsa cunoştințelor şi a experienței profesioniştilor contabili în aplicarea normelor IFRS.

Deşi ultimele modificări ale reglementărilor din Republica Moldova cu privire la raportarea financiară au condus la alinierea unora dintre prevederi la cele conform IFRS pentru anumite categorii de entități, este încă necesară depunerea unor eforturi semnificative pentru alinierea, într-o proporție ridicată, la aceste standarde internaționale.

În acest articol, au fost conturate câteva idei generale cu privire la contextul actual în materie de convergență sau aliniere la IFRS în economiile în curs de dezvoltare şi, în mod special, în cazul Republicii Moldova.

Bibliografie:

1. FELEAGĂ, L., FELEAGĂ, N. (2006), *Convergențe contabile internaționale prin prisma aderării la Uniunea Europeană*, în *Economie teoretică şi aplicată*, pp. 37-44, Disponibil la http://store.ectap.ro/articole/52.pdf .
2. GRABINSKI, K., KEDZIOR şi KRASODOMSKA, M.J. (2014), *The Polish accounting system and IFRS implementation process in the view of empirical research*, in *Accounting and Management Information Systems,* vol. 13, nr. 2, pp. 281-310.
3. RISTEA M. (coord.) *Ghid pentru înțelegerea şi aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate.* Bucureşti: Editura CECCAR, 2004.
4. KUZINA, R. (2014), *Implementation of International Financial Reporting Standards in Ukraine*, in *Accounting and Management Information Systems*, vol. 13, nr.2, pp. 400-422.
5. SIDIK, M.H.J. şi RAHIM, R.A. (2012), *The Benefits And Challenges of Financial Reporting Standards in Malaysia: Accounting Practitioners' Perceptions*, in *Australian Journal of Basic and Applied Sciences,* vol. 6, nr. 7, pp. 98-108.

NECESITATEA ALINIERII SISTEMULUI FISCAL AL REPUBLICII MOLDOVA LA STANDARDELE EUROPENE

Conf. univ.dr. Natalia CURAGĂU,
Catedra „Contabilitate şi audit", ASEM
Natalia.Curagau@yahoo.com

The Tax system represent the totality of taxes, regulations of a fiscal nature and of the fiscal system that come to directly or indirectly influence the activity of an economic agent named taxpayer.

Aligning the tax system of the Republic of Moldova to European standards by applying positive experiences, aims to improve elements of the tax system. Taking into account the latest international practices and trends characteristic in harmonizing the tax systems, we aimed to research more detailed the scope of the tax burden on taxpayers who are subject to domestic law.

Cuvinte-cheie: *Impozite, taxe, sistemul fiscal, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venit, subiecţi ai impunerii, contribuabili, valoarea impozabilă a livrării impozabile.*

Introducere. Alinierea sistemului fiscal al Republicii Moldova la Standardele Europene, prin aplicarea experienţelor pozitive, vizează elementele de perfecţionare ale sistemului fiscal. Ţinând cont de practicile internaţionale şi de tendinţele caracteristice, de ultimă oră, ce ţin de armonizarea sistemelor fiscale, ne-am propus spre cercetare mai detaliată incidenţa sarcinii fiscale asupra contribuabililor autohtoni.

Sistemul fiscal din Republica Moldova constă în totalitatea impozitelor şi taxelor plătite sau ce urmează să fie plătite la scadenţă de persoanele fizice şi / sau juridice, înregistrate conform legislaţiei autohtone ca subiecţi ai impunerii.

În vederea determinării posibilităţilor de perfecţionare a sistemului fiscal şi maximizării contribuţiei acestuia la completarea veniturilor bugetare, prezintă interes cercetarea aspectelor ce ţin de structura veniturilor fiscale, precum şi de incidenţa sarcinii fiscale asupra consumului şi factorilor de producţie muncă şi capital.

În Republica Moldova, sursa principală de completare a veniturilor fiscale o constituie impozitele indirecte, fenomen caracteristic economiilor în tranziţie şi celor în curs de dezvoltare.

În cadrul impozitelor indirecte, printre principalele componente (accize, impozite asupra comerţului exterior şi operaţiunilor externe), Taxa pe Valoarea Adăugată (TVA) este cel mai dinamic element.

Factorul principal de creştere al acestui tip de impozit este creşterea comerţului cu amănuntul, parţial din cauza majorării transferurilor de peste hotare şi, respectiv, importului bunurilor şi serviciilor în republică, precum şi îmbunătăţirea administrării fiscale. Evoluţia pozitivă a acestui tip de impozit a compensat reducerea accizelor ca pondere în Produsul Intern Brut (PIB), care a avut loc din cauza cotelor fixe de accize pe majoritatea poziţiilor. Impozitele asupra comerţului exterior şi-au păstrat ponderea în PIB, practic, neschimbată, datorită includerii în această grupă a unor plăţi fixe din domeniul operaţiunilor externe.

În ultimii ani, inclusiv până în 2016, s-a menţinut metoda de destinaţie a calculării TVA cu toate ţările şi cele 3 cote ale TVA existente: cota TVA standard de 20%, cota TVA redusă de 8% şi cota TVA de 0%. Menţionăm că mărimea cotei standard a TVA, precum şi cotele reduse ale taxei pe valoarea adăugată, variază de la o ţară la alta (tabelul 1).

Tabelul 1

Situaţia actuală privind cotele standard şi cele reduse ale TVA în unele ţări, (%)

Indicatorii economici	Albania	Azerbaidjan	Bulgaria	Croaţia	Cehia	Estonia	Federaţia Rusă	Letonia	Lituania	Macedonia	Moldova	Muntenegru	Polonia	România	Serbia	Slovacia	Slovenia	Ucraina	Ungaria
Cota standard	20	18	20	22	19	18	18	18	18	18	20	17	22	20	18	19	20	20	25
Cote reduse	-	-	7	-	5	5	10	5	95	5	85	-	73	95	8	-	8.5	-	155

Sursa: *elaborat de autor în baza actelor privind legislaţia fiscală a Republicii Moldova şi altor ţări*

Pornind de la practicile internaţionale şi de la situaţiile prezentate în tabelul 1, considerăm că cota standard a TVA, aplicată în Republica Moldova, ar putea fi diminuată, cel puţin, cu 1%, modificând concomitent şi lista mărfurilor şi serviciilor supuse taxării. Odată acceptată, această măsură va impune, în

opinia autorului, o corelare a măsurilor de reformă fiscală, privind nivelul de impunere a venitului din activitatea de întreprinzător, în scopul depăşirii unor consecinţe nedorite.

Una din problemele majore ale sistemului fiscal, în general, şi a aplicării TVA, în special, o constituie instabilitatea cadrului legal, cauzată de frecventele modificări ale Codului fiscal. Astfel, începând cu 01.01.2012 şi până în prezent, Codul fiscal a fost modificat prin 35 de legi privind completarea şi/sau modificarea acestuia, modificările vizând sute de articole. Unele modificări au comportat caracter redacţional de precizare a normelor, altele având un impact semnificativ, constituind o manifestare a voinţei statutului în domeniul politicii fiscale, care fie că stabilesc scutiri noi, fie că extind baza impozabilă.

În partea ce ţine de aplicarea TVA, tendinţele principale în dinamica evoluţiei legislaţiei, în acest domeniu, se manifestă prin tendinţa ajustării legislaţiei la principiile de aplicare a TVA în Uniunea Europeană (UE), în contextul onorării angajamentelor asumate de Republica Moldova prin semnarea Acordului de asociere cu UE.

În acest sens, merită a fi acordată atenţie principalelor modificări şi completări în titlul III al Codului fiscal, aprobate în prima lectură de Parlamentul Republicii Moldova.

Potrivit Legii cu privire la modificarea şi completarea unor acte legislative nr. 138 din 17.06.16, rezultată din politica bugetar-fiscală pentru anul 2016, s-a propus completarea art. 97 „Valoarea impozabilă a livrării impozabile” din Codul fiscal cu alineate noi, alineatul 6 şi 7 cu următorul conţinut:

„(6) În cazul efectuării operaţiunilor în valută străină: La stabilirea valorii impozabile a livrărilor impozabile contractate în valută străină, cursul de schimb valutar care se aplică este cursul oficial al leului moldovenesc valabil la data la care apare obligaţia fiscală privind TVA;

(7) Dacă operaţiunea se efectuează în valuta străină faţă de care Banca Naţională a Moldovei nu cotează leul moldovenesc, atunci conversiunea are loc în două etape. Iniţial, valuta străină este recalculată în altă valută străină faţă de care Banca Naţională a Moldovei cotează leul moldovenesc. Pentru aceasta se foloseşte metoda directă de corelaţie între cursurile acestor valute străine. Suma obţinută astfel în altă valută străină este recalculată în moneda naţională la cursul oficial al leului moldovenesc valabil la data la care apare obligaţia fiscală privind TVA”.

În acelaşi context, vizând specificul aplicării TVA, în cazul livrărilor efectuate pe teritoriul Republicii Moldova, pentru care preţurile sunt stabilite în valută străină, a fost propusă şi completarea art. 98 „Ajustarea valorii impozabile a livrării impozabile” din Codul fiscal cu un alineat nou, alineatul 2 cu următorul conţinut:

„(2) Pentru livrări de mărfuri, servicii pe teritoriul Republicii Moldova contractate în valută străină cu decontare în monedă naţională se aplică cursul oficial al leului moldovenesc la data plăţii, şi diferenţele dintre valoarea calculată a mărfurilor, serviciilor la data eliberării facturii fiscale şi valoarea calculată a mărfurilor, serviciilor la cursul oficial al leului moldovenesc stabilit la data plăţii constituie valoare impozabilă cu TVA a livrării de mărfuri, servicii contractate în valută străină” .

Necesitatea completărilor expuse este determinată de faptul că, în anul 2015, în Standardele Naţionale de Contabilitate, au fost operate modificări şi completări care califică venitul rezultat din modificarea cursului valutar drept venit financiar. Aceasta a făcut ca specialiştii în domeniul contabilităţii, care acordă o mai mare importanţă reglementărilor în domeniul evidenţei contabile, urmărind scopul diminuării sarcinii fiscale, să promoveze abordarea, potrivit căreia diferenţa rezultată din evoluţia cursului valutar să fie calificată ca rezultat din activitate financiară, care, potrivit art.103 alin.(1) p.12) din Codul fiscal, este scutită de TVA. În acest sens, în pofida reglementărilor din titlul III din Codul fiscal, s-a constatat riscul interpretării greşite a normelor menţionate, ce ar determina, pe lângă aprecierea eronată a obligaţiilor fiscale la capitolul TVA, şi complicarea semnificativă a administrării fiscale, determinată de necesitatea aplicării proratei la aprecierea dreptului la trecerea în cont a TVA aferente procurărilor, care s-ar fi calificat ca fiind destinate efectuării atât livrările, cât şi cele scutite.

Astfel, prin completările propuse se stabileşte expres faptul că diferenţele de curs valutar, în cazul tranzacţiilor contractate în valută străină, constituie parte a valorii impozabile a livrării impozabile.

Pe lângă aceasta, completările menţionate soluţionează problema aprecierii valorii impozabile a livrărilor contracte în valute străine, pentru care Banca Naţională a Moldovei nu stabileşte curs oficial, stabilindu-se procedura de apreciere a valorii prin intermediul valutei pentru care este stabilit cursul oficial.

O altă modificare cu impact semnificativ pentru procesul bugetar şi pentru agenţii economici beneficiari ai restituirii TVA o constituie excluderea din art. 101, art. 101^1 şi art. 101^3 din Codul fiscal a prevederilor ce permiteau stingerea datoriilor faţă de buget a creditorilor subiectului ce a obţinut dreptul la restituirea TVA prin cesiunea creanţei.

Potrivit redacţiei propuse, care va substitui prevederile ce stabileau dreptul de stingere prin cesiune a obligaţiilor faţă de buget, se stabilesc următoarele: „Se interzice restituirea TVA în contul stingerii datoriilor

creditorilor subiectului impozabil, care dispune de decizie de restituire a TVA, inclusiv persoanelor juridice şi fizice cesionari".

Modificarea în cauză este argumentată de autori prin necesitatea asigurării bugetului cu mijloace „lichide", pe când procedura existentă, deseori, presupunea o „stingere reciprocă" a obligaţiei bugetului de a efectua restituirea TVA la contul bancar al beneficiarului restituirii cu suma obligaţiilor faţă de buget a creditorilor acestuia.

Este de menţionat că oportunitatea unor astfel modificări, în momentul de faţă, provoacă dubii, deoarece, în condiţiile posibilităţilor reduse ale bugetului de a-şi onora obligaţiile de restituire efectivă a TVA, în termenul stabilit de legislaţie (45 de zile de la data depunerii cererii de restituire), implică riscul aplicării penalităţii stabilite prin art. 176 din Codul fiscal, potrivit alineatului 3: „Dacă suma plătită în plus şi suma care, conform legislaţiei fiscale, urmează a fi restituită nu au fost restituite în termen de 45 de zile de la data primirii cererii de către organul fiscal sau în alt termen prevăzut de legislaţia fiscală, contribuabilului i se plăteşte o dobândă, calculată în funcţie de rata de bază (rotunjită până la următorul procent întreg), stabilită de Banca Naţională a Moldovei în luna noiembrie a anului precedent anului fiscal de gestiune, aplicată la operaţiunile de politică monetară pe termen scurt, pentru perioada cuprinsă între data primirii cererii şi data compensării de către Trezoreria de Stat. Pe perioada suspendării termenului în conformitate cu alin.(1), dobândă nu se calculează."

În acest sens, Ministerul Finanţelor va trebui să depună eforturi suplimentare, în vederea identificării, în termen restrâns, a resurselor financiare, pentru transferarea în termen la conturile contribuabililor a TVA acceptate spre restituire, pentru a evita cheltuieli bugetare suplimentare ca rezultat al aplicării penalităţii. Pe lângă aceasta, Serviciul fiscal de stat va trebui să depună eforturi suplimentare pentru asigurarea încasării restanţelor de la creditorii subiecţilor beneficiari ai restituirii TVA, în cazul în care cei din urmă se vor confrunta cu dificultăţi în partea ce ţine de asigurarea acestora cu „lichidităţi".

O modificare mult aşteptată atât de contribuabili, cât şi de către Serviciul fiscal de stat, este completarea art.102 „Trecerea în cont a TVA pe valorile materiale, serviciile procurate" din Codul fiscal cu un alineat nou, alineatul 31, cu următorul conţinut: „(31) Trecerea în cont a sumei TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valorile materiale, serviciile procurate care sunt folosite pentru efectuarea livrărilor ce nu constituie obiecte impozabile cu TVA în conformitate cu art. 95 alin. (2), se efectuează similar livrărilor impozabile."

Pentru a aprecia la justa valoare completarea dată, urmează a se menţiona următoarele.

Încă din 17.12.2009, prin Legea nr. 108, art. 95 din Codul fiscal a fost completat printr-un alineat nou, alineatul 2, care, în Codul fiscal, a fost introdusă o noţiune nouă, şi anume, „livrări ce nu constituie obiect al impunerii cu TVA" , acestea constituind lista celor existente până la acel moment (livrări impozabile, livrări scutite şi livrări scutite de vărsare la buget a TVA).

Livrările ce nu constituie obiecte ale impunerii în conformitate cu art. 95 alin. (2) din Codul fiscal sunt următoarele:

a) livrarea mărfurilor, serviciilor efectuată în interiorul zonei economice libere sau în cadrul regimului de antrepozit vamal;

b) venitul sub formă de dobândă obţinut de către locator în baza unui contract de leasing;

c) livrarea de mărfuri şi servicii efectuată cu titlu gratuit în scopuri de publicitate şi/sau de promovare a vânzărilor în mărime anuală de 0,2% din venitul din vânzări obţinut pe parcursul anului precedent anului în care se efectuează această livrare;

d) transmiterea proprietăţii în cadrul reorganizării agentului economic.

În prezent, până la intrarea în vigoare a redacţiei alineatului 31 al art.102 din Codul fiscal, în legislaţia fiscală în vigoare, se constată un vid în partea ce ţine de trecerea în cont a TVA în cazul procurărilor destinate efectuării livrărilor ce nu constituie obiect al impunerii cu TVA.

Astfel, potrivit redacţiei art.102 din Codul fiscal, până la 01.07.16, se permitea trecerea în cont a TVA aferente procurărilor destinate efectuării livrărilor impozabile în cadrul desfăşurării activităţii de întreprinzător (aici se includ şi livrările scutite de vărsare a TVA la buget), pe când TVA aferentă procurărilor destinate efectuării livrărilor scutite de TVA nu se trecea în cont, ci se raporta la cheltuieli sau consumuri.

După cum se vede, reglementările referitoare la livrări, ce nu constituie obiecte ale impunerii, lipsesc, iar în condiţiile în care acestea nu sunt nici impozabile, nici scutite, nu este reglementat nici dreptul la trecere în cont, nici dreptul de atribuire a TVA aferente procurărilor corespunzătoare la cheltuieli sau consumuri.

Redacţia propusă prin proiect şi după, implementată prin Legea cu privire la modificarea şi completarea unor acte legislative nr. 138 din 17.06.16, este favorabilă contribuabililor, stabilind dreptul la trecere în cont pentru procurările destinate efectuării livrărilor menţionate în art. 95 alin. (2) din Codul fiscal, ce nu constituie obiecte ale impunerii cu TVA.

Aceleaşi argumente, de oferire a unei clarităţi în aplicare, sunt în vigoare şi pentru propunerea de completare a art.112 alin.(1) din Codul fiscal, prin care sunt stabilite circumstanţele de survenire a obligaţiei de înregistrare în calitate de subiect al impunerii cu TVA. Astfel, livrările ce nu constituie obiecte ale impunerii cu TVA nu participă la aprecierea pragului de înregistrare în calitate de plătitor TVA.

Abordările exprimate de autorii modificărilor, care vizează livrările ce nu constituie obiecte ale impunerii cu TVA, denotă o lipsă de consecvenţă a acestora. Astfel, dacă, în partea ce ţine de realizarea dreptului la trecerea în cont a TVA, se adoptă o poziţie similară livrărilor impozabile, atunci în contextul înregistrării în calitate de subiect al impunerii cu TVA abordarea este una similară livrărilor scutite de TVA.

O altă modificare cu impact semnificativ asupra contribuabililor o constituie modificarea procedurii de înregistrare a facturilor fiscale în Registrul General Electronic al Facturilor Fiscale (RGEFF).

Până la 01.07.16, potrivit condiţiilor stabilite de art.118[1] din Codul fiscal, obligaţia de înregistrare în RGEFF a facturilor fiscale cu valoarea impozabilă a livrării de peste 100 mii lei era pusă pe seama furnizorului, consecinţă a neonorării acesteia, pentru furnizor, constând în aplicarea amenzii de 3600 de lei, iar pentru cumpărător – neadmiterea trecerii în cont a TVA aferente facturii fiscale neînregistrate sau înregistrate cu încălcarea termenului de 10 zile lucrătoare.

Potrivit modificărilor propuse, obligaţia de înregistrare a facturilor fiscale în RGEFF urmează a fi pusă pe seama cumpărătorului. O astfel de abordare este determinată de necesitatea excluderii răspunderii cumpărătorului pentru încălcările admise de furnizor (răspunderea terţului), astfel, încât răspunderea şi obligaţia să vizeze acelaşi subiect.

Imposibilitatea renunţării definitive la RGEFF este determinată de necesitatea păstrării acestui instrument de prevenire a fraudelor fiscale în condiţiile obligaţiei asumate prin semnarea Acordului de asociere cu UE în partea ce ţine de contracarare a fraudelor ce constau în documentarea tranzacţiilor fictive şi desfăşurarea pseudo-activităţilor.

Procesul de perfecţionare a legislaţiei este unul continuu şi, în acest sens, sunt de menţionat şi unele propuneri înaintate de Serviciul fiscal de stat ce vizează politica bugetar-fiscală pentru anul 2017.

Pentru început, ar fi de menţionat completarea propusă în art.102 „Trecerea în cont a TVA pe valorile materiale, serviciile procurate” din Codul fiscal. Esenţa acesteia constă reglementarea TVA la modificarea regimului fiscal al livrărilor, pentru efectuarea cărora au fost anterior efectuate procurările. Astfel, potrivit prevederilor actuale, dacă un subiect a procurat anterior un activ destinat efectuării livrării scutite de TVA, iar ulterior, la momentul livrării, regimul fiscal al livrării, pentru care a fost procurat activul, s-a schimbat din scutit în impozabil, contribuabilul nu poate să restabilească la trecere în cont TVA aferentă activului, care a fost anterior raportată la consumuri sau cheltuieli.

Potrivit propunerii de modificare, la schimbarea regimului fiscal aplicabil livrării finale, TVA aferentă procurărilor destinate efectuării acesteia se va restabili la trecere în cont sau se va exclude de la decontări cu bugetul, în funcţie de evoluţia regimului fiscal (din scutit în impozabil sau din impozabil în scutit).

Tot în art. 102 alin.(4) din Codul fiscal, s-a propus completarea care stabileşte obligaţia de excludere din trecere în cont a TVA aferente activelor pe termen lung conservate, asigurându-se o corelare dintre perioada utilizării efective a activului şi perioada aflării în conservare. Necesitatea modificării date este determinată de necesitatea corelării alin.(4) din art.102 al Codului fiscal cu prevederile alin.(1) al acestuia, potrivit căruia se permite trecerea în cont aferentă procurărilor destinate efectuării livrărilor impozabile în cadrul desfăşurării activităţii de întreprinzător. Or, activul conservat nu poate fi calificat drept utilizat în activitate de întreprinzător, constatându-se necesitatea excluderii TVA de la decontări cu bugetul.

În pofida frecventelor modificări şi completări ale Codului fiscal, excluderea tuturor neajunsurilor şi neclarităţilor este extrem de dificilă. Cauzele dificultăţilor constau în calitatea joasă a propunerilor de modificare care vizează, în special, categoria subiecţilor impunerii, obiectelor impozabile şi bazei impunerii cu TVA, iar în alte cazuri, lipsa soluţiilor în practica internaţională şi, prin urmare, lipsa unei soluţii eficiente pe plan naţional.

Drept exemplu poate fi menţionată aplicarea în legislaţia fiscală a Republicii Moldova a TVA în cazul procurărilor destinate efectuării livrărilor atât impozabile, cât şi scutite de TVA.

Astfel, potrivit prevederilor actuale ale art. 102 alin. (3) din Codul fiscal, TVA aferentă procurărilor „mixte”, adică celor care nu pot fi identificate ca fiind destinate efectuării, în exclusivitate, a livrărilor impozabile sau, în exclusivitate, a livrărilor scutite, se trece în cont doar în partea ce se referă la livrările impozabile. Mărimea TVA spre trecere în cont se determină prin aplicarea proratei, care se calculează ca raportul dintre valoarea livrărilor impozabile şi valoarea totală a livrărilor efectuate în perioada fiscală respectivă.

Ajustarea indicatorilor anuali se asigură prin aplicarea proratei anuale, apreciate în baza indicatorilor anuali ai livrărilor.

Problematica aplicării proratei constă în lipsa corelației dintre procurarea „mixtă” şi indicatorii livrărilor, în baza cărora se apreciază prorata, în special, în cazurile construcțiilor care durează peste un an. În astfel de situații, în condițiile efectuării procurărilor semnificative pentru construcție, livrarea căreia va avea loc în anul următor, trecerea în cont a TVA aferente procurărilor pentru construcția în cauză se va aprecia pornind de la indicatorii livrărilor, alții decât, nemijlocit, construcția aflată în proces de edificare.

În afară de aceasta, este de menționat că una din cerințele stabilite în Acordul de Asociere cu UE este ajustarea normelor ce țin de restituirea TVA cu normele aplicabile în statele UE. În acest sens, legislația UE presupune restituirea TVA în toate cazurile de apariție a diferenței pozitive dintre suma TVA trecută în cont şi suma TVA aferentă livrărilor.

Pentru Republica Moldova, aplicarea unui astfel de principiu este, practic, imposibilă, deoarece suma TVA, ce ar urma să fie restituită constituie peste 3 mlrd lei – sumă ce constituie depăşirea, pe plan național, a TVA trecute în cont asupra TVA aferente livrărilor.

Mecanismul actual de restituire a TVA se reduce, în prezent, la acordarea dreptului la rambursare din buget doar pentru anumite situații concrete, şi anume: livrări impozitate cu TVA la cota „zero” (export, livrări în cadrul realizării acordurilor de finanțare internaționale, transport internațional ş.a.), livrarea pe teritoriul Republicii Moldova a produselor lactate şi celor de panificație, efectuarea investițiilor capitale.

Concluzii. Ajustarea legislației naționale la principiile europene de aplicare a TVA necesită, din partea Republicii Moldova, manifestare de voință în educarea specialiştilor cu cunoştințe vaste atât în domeniul economiei naționale, cât şi în domeniul ce ține de cunoaşterea practicilor internaționale de aplicare a TVA, astfel, încât să fie asigurată implementarea acelor mecanisme, care s-au arătat a fi eficiente, dar şi aplicabile specificului național.

Analizele efectuate în legătură cu incidența sarcinii fiscale asupra contribuabililor în statele-membre ale UE, precum şi în cazul Republicii Moldova, permit elaborarea concluziilor cu privire la necesitatea reducerii sarcinii fiscale asupra contribuabililor în cazul Republicii Moldova, contribuind astfel la perfecționarea sistemului de impunere.

Bibliografie:

1. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2007, nr. 90-93 / 399 din 29.06.2007, cu modificările şi completările la zi.
2. Codul fiscal nr. 1163-XIII din 24.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2007, Ediție specială din 08.02.2007, cu modificările şi completările la zi.
3. Taxa pe Valoarea Adăugată. Disponibil: http://www.glavbukh.ru/rubrika/6
4. Ce cote de TVA sunt valabile începând de la 01 ianuarie 2016. Disponibil: http://www.avocatnet.ro/content/articles/id_42122/Ce-cote-de-TVA-sunt-valabile-incepand-de-la-1-ianuarie-2016.html

ASPECTE METODOLOGICE PRIVIND APLICAREA METODEI TARGET-COSTING

Conf. univ. dr. Iuliana ȚUGULSCHI, ASEM,
iuliana3989@gmail.com
Conf.univ. dr. Rodica CUŞMĂUNSĂ, ASEM,
rcusmaunsa@mail.ru

The target-casting method represents a method of calculating the cost by determining the target cost as the difference between the target-price and target-profit. The implementation of this method requires problem salvation regarding the area of this application, identification of products and the way of storing and presenting cost-related data, carrying on administrative controlling in order to meet the target cost.

To solve the above-mentioned problems, of is recommended to identify the products to which the target-costing method could be applied to create the manufacturing concept and design, to set the target price and benefit, to elaborate the method of accumulating and distributing the costs per costs centres and per types of products, to determine the main indexes which found target-cost meeting.

Key words: *target-costing method, target cost, target-price, target-benefit, design costs, costs controlling.*

JEL: M 11, 40

Introducere

Stabilirea metodei de calculare a costului de producție prin aplicarea metodei target-costing prezintă o importanță majoră pentru entitățile ce activează în condițiile actuale ale economiei de piață şi au drept obiectiv principal minimizarea costurilor. În acest context, metoda se axează pe cercetarea minuțioasă a pieței, în scopul creării produselor competitive, stabilirea prețului şi beneficiului-țintă în vederea determinării corecte a costului-țintă, ceea ce impune o restricționare a activității entității în vederea apropierii costurilor efective (planificate) de costurile-țintă. Toate aceste aspecte determină actualitatea metodei target-costing, de a cărei implementare corectă depinde, în mare măsură, eficiența rezultatelor activității entității.

Conținutul publicației

În acest demers al cercetării, ne-am axat pe necesitatea redării situației actuale a conținutului şi posibilităților de implementare a metodei de calculare a costurilor Target-costing (în continuare – TC) atât din punct de vedere teoretic, cât şi aplicativ.

În procesul de implementare a metodei target-costing, apar diverse probleme, dintre care pot fi menționate următoarele:

- stabilirea sferei de aplicare a metodei TC prin identificarea produselor (lucrărilor, serviciilor) competitive ce urmează a fi implementate, precum şi a costurilor-țintă a acestora;
- crearea concepției şi proiectului de fabricare a produselor (lucrărilor, serviciilor);
- stabilirea componenței, modului de recunoaştere şi evaluare a costurilor de producție la nivelul diferitelor subdiviziuni productive;
- elaborarea bugetelor pe centre de responsabilitate ale entității în scopul calculării costului planificat (bugetat) şi a rezultatului financiar;
- identificarea principalilor indicatori ce stau la baza exercitării controlului de gestiune prin compararea costului efectiv (bugetat) cu costul-țintă.

Esența metodei TC constă în faptul că, cunoscând prețul de vânzare a produsului, precum şi marja dorită de profit, se determină costul-țintă al produsului, care, în continuare, se obține prin eforturile tuturor subdiviziunilor entității. La baza metodei, se află următoarele elemente:

1) prețul-țintă;
2) beneficiul (marja) țintă;
3) costul-țintă.

Prin **prețul-țintă,** se subînțelege acel nivel al prețului de vânzare, care rezultă din raportul de cerere-ofertă al pieței pe parcursul ciclului de viață al produsului (lucrării, serviciului), ținând cont de posibilele reduceri acordate. Este de menționat că, la determinarea prețului-țintă, pe lângă prețul de vânzare, trebuie luate în considerare şi posibilele cheltuieli ulterioare ce țin de produsul dat (distribuire, întreținere, reparație etc.).

În Republica Moldova, planificarea costurilor, în cadrul entităților de producție, se efectuează în funcție de tehnologiile existente şi posibilele costuri ale materiilor prime şi materialelor, costuri ale forței de muncă şi costurile indirecte de producție. Ulterior, în funcție de ponderea cheltuielilor operaționale, se stabileşte prețul posibil de vânzare. Însă, această abordare nu asigură entității un avantaj pe termen lung. Din aceste considerente, potrivit metodei TC, la stabilirea prețurilor de vânzare, entitatea ar trebui să se concentreze pe cerințele pieței, deoarece nu costurile determină nivelul prețurilor, ci, dimpotrivă, prețurile determină nivelul costurilor. Prin urmare, principala problemă se structurează nu în faptul cât costă produsul nou, ci cât ar trebui să coste.

Companiile japoneze, care, printre primele, au implementat metoda TC, în procesul stabilirii prețurilor produselor sunt ghidate de patru factori-cheie:

1) nevoile, cerințele, gusturile consumatorilor în ceea ce priveşte caracteristicile fizice şi estetice ale mărfurilor;
2) prețul rezonabil, şi anume, prețul pe care cumpărătorii sunt dispuşi să-l plătească pentru produsul cu proprietăți specifice şi caracteristici funcționale;
3) propunerile din partea concurenților;
4) identificarea cotei de piață țintă pentru produs [5].

Astfel, primordial, se iau în considerare aşteptările consumatorilor față de produs (lucrare, serviciu) cu scopul de a afla cât de mult aceştia sunt dispuşi să plătească pentru un produs cu caracteristici similare. Analiza competitivă presupune efectuarea cercetărilor de marketing, compararea produsului (lucrării, serviciului) cu alte produse (lucrări, servicii) similare concurente, determinarea costului de producție a acestora şi a prețurilor de vânzare. Această analiză permite detectarea posibilității de aplicare a diferitelor strategii de stabilire a prețurilor concurenților, impactul lor asupra prețului entității şi, în consecință, costurile sale țintă. În funcție de aceasta, entitatea procedează la elaborarea produsului propriu-zis, care se potriveşte cel mai mult aşteptărilor consumatorului şi beneficiilor scontate de către entitate.

Beneficiul (marja)-țintă reprezintă acel beneficiu (marjă) considerat normal pe parcursul ciclului de viață al produsului (lucrării, serviciului), pe tipul respectiv de piață şi care asigură entității continuitate pe termen lung. Se cere luat în considerare faptul că conținutul indicatorului costurilor-țintă diferă, în funcție de ceea ce apare la scăzător. Astfel, dacă la scăzător apare:

- beneficiul-țintă, atunci acesta include atât marja aplicată de către entitate, cât şi cheltuielile de distribuire ale acesteia;
- marja-țintă, în acest caz, costul-țintă nu cuprinde cheltuielile de distribuire.

Costul-țintă reprezintă un cost previzionat, determinat în perioada de implementare a produsului (lucrării, serviciului), după stabilirea particularităților şi elementelor sale specifice.

Costul-țintă calculat în conformitate cu standardele (normativele) entității conceptual diferă de acestea. Costul-standard (normativ) este determinat în urma analizei procesului de producție fiind orientat în interior. Costul-țintă se stabileşte în baza cercetărilor de marketing şi este orientat în exterior. Atunci, când se utilizează metoda costului standard (normativ) controlul costurilor are loc prin identificarea abaterilor standardelor (normativelor) față de costurile efective. Metoda target-costing, dimpotrivă, se caracterizează prin îmbunătățirea continuă a normativelor de cost. Costurile sunt obiective stabilite pentru întreg ciclul de viață al produsului (etapa de elaborare, etapa de implementare etc.). Aceste costuri includ costul total al produsului (costurile de producție, plus costurile neproductive), precum şi cheltuielile de distribuire, cât şi alte cheltuieli operaționale după caz.

Spre deosebire de metodele clasice de calculare a costurilor, care au drept scop minimizarea costurilor, ce constituie parte componentă a prețului de vânzare, scopul metodei TC constă în minimizarea costurilor pentru întreg ciclul de viață al produsului atât pentru producător (costurile de proiectare, fabricare, distribuire etc.), cât şi pentru consumator (costurile de utilizare a produsului).

În vederea diminuării costurilor de proiectare, susținem opinia potrivit căreia la baza metodei TC trebuie să se afle următoarea abordare [4]:

Costul-țintă ⇒ *Proiectarea produsului* ⇒ *Costul planificat (bugetat)*

În vederea realizării abordării nominalizate, este necesar ca managementul entității să se axeze pe următoarele:

1) identificarea produsului (lucrării, serviciului) şi costului-țintă a acestuia;
2) crearea concepției şi proiectului de fabricare a produsului;
3) elaborarea bugetului general ce va sta la baza calculării costului planificat (bugetat) şi rezultatului financiar;
4) determinarea costului efectiv (bugetat) şi compararea acestuia cu costul țintă.

Implementarea metodei costului-țintă este importantă atât pentru entitate, cât şi pentru consumatori. Astfel, *în primul rând*, prin intermediul acesteia, se asigură o coordonare şi gestionare pe parcursul întregului ciclu de viață al produsului. Managementul preocupat de apropierea costurilor efective (bugetate) de costurile-țintă identifică soluții noi, inovaționale şi nestandarde. *În al doilea rând*, orientarea continuă către costurile-țintă impune entitatea de a evita tehnologii şi resurse materiale cu prețuri ridicate, dat fiind faptul că aceasta poate conduce la etapa de reproiectare a produsului (lucrării, serviciului).

Procesul de gestionare a costurilor prin intermediul metodei TC, schematic, poate fi prezentat astfel:

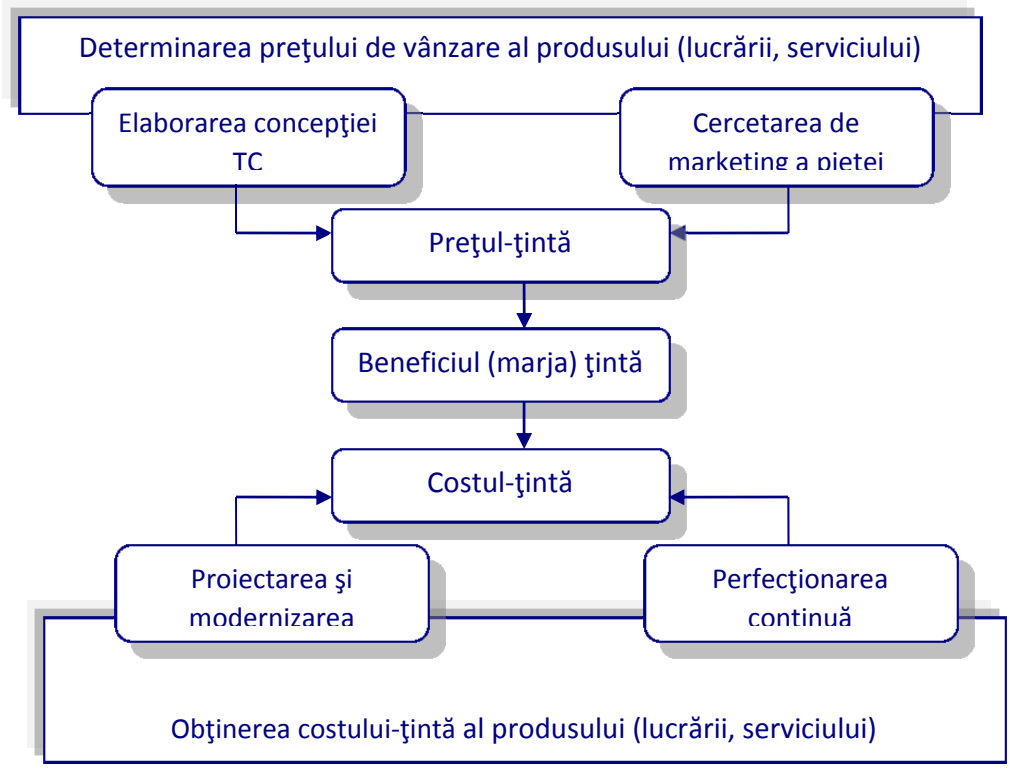


Figura 1. Metodologia de determinare a costului-ţintă
Sursa: *elaborat de autori după [4]*

Din figura 1, se observă că determinarea costului-ţintă implică fixarea preţului-ţintă, care, pe de o parte, are la bază elaborarea concepţiei de implementare a produsului (lucrării, serviciului), iar pe de altă parte, necesită cercetări aprofundate de marketing a pieţii, cât şi a solicitărilor consumatorilor faţă de produsul (lucrarea, serviciul) nou. În acest context, este oportun ca secţia de marketing să prezinte managementului entităţii un raport, în care se vor regăsi informaţiile privind preţurile, elasticitatea curbei schimbării cererii faţă de preţ, iar în cazul unor procese tehnologice complicate – informaţiile privind preţurile de bază la diferite modele. În raport, trebuie să se regăsească şi datele privind potenţialii consumatori din regiune: nivelul salariilor, asigurarea cu produse (lucrări, servicii) substituibile etc. [4].

Ulterior, este necesară fixarea beneficiului (marjei) ţintă, iar după scăderea mărimii acestuia din preţul-ţintă se stabileşte costul-ţintă. Este de menţionat faptul că apropierea costurilor efective (bugetate) de costul-ţintă nu este simplu de realizat în procesul de proiectare şi implementare a produsului (lucrării, serviciului) nou. Aceasta necesită idei inovaţionale în vederea eliminării sau cel puţin diminuării diferenţei dintre costurilor efective (bugetate) ale entităţii şi costul-ţintă prestabilit.

În tabelul 1, se prezintă o descriere a măsurilor ce urmează a fi întreprinse de către managementul entităţii în procesul de implementare a metodei TC.

Tabelul 1

Etapele de bază în procesul implementării metodei target-costing

Nr. crt.	Etapele cercetării	Rezultatul cercetării
1.	Elaborarea concepţiei TC	Propunerea pe piaţă a unui produs (lucrare, serviciu) nou la un preţ atractiv pentru consumatori, de o calitate înaltă şi cu costuri minime de proiectare şi producere
2.	Cercetarea de marketing a pieţei	Cercetarea trebuie să prezinte următoarele informaţii: ▪ nivelul cererii, potenţialii consumatori; ▪ cerinţele privind calitatea produsului (lucrării, serviciului); ▪ nomenclatorul concurenţilor, date privind produsele acestora propuse pe piaţă (preţurile, calitatea etc.), cât şi cele în proces de elaborare; ▪ piaţa de desfacere a produsului, posibilităţile de extindere; ▪ alte informaţii în funcţie de solicitările managementului.

3.	Determinarea preţului-ţintă	Identificarea preţului posibil de vânzare pe tipuri de produse (lucrări, servicii)
4.	Determinarea beneficiului (marjei) ţintă	Stabilirea beneficiului (marjei) ţintă optimal pentru asigurarea unei activităţi continue pe viitor
5.	Determinarea costului ţintă	Calcularea costului-ţintă al produsului (lucrării, serviciului) prin scăderea din preţul ţintă a beneficiului (marjei) ţintă
6.	Stabilirea abaterilor dintre costul efectiv (bugetat) şi costul-ţintă	Determinarea abaterii dintre costul efectiv (bugetat) şi costul-ţintă prestabilit este necesară în vederea reducerii costurilor de producţie şi desfacere al entităţii
7.	Proiectarea, modernizarea, perfecţionarea continuă	Necesitatea proiectării şi modernizării continue a produsului (lucrării, serviciului), ce reiese din importanţa reducerii costurilor

Sursa: *elaborat de autori*

În continuare, vom efectua unele calcule convenţionale în vederea determinării costului-ţintă, luând ca bază un exemplu convenţional. Presupunem că, la fabricarea produsului A, care posedă proprietăţi de consum noi, managementul entităţii şi secţia de marketing au stabilit că consumatorul poate achita pentru acesta un preţ în mărime de 750 lei pe unitate, inclusiv TVA-20%. Fabricarea produsului se consideră a fi rentabilă în condiţiile în care marja-ţintă constituie nu mai puţin de 18%. Calculul costului-ţintă pentru produsul A include următorii paşi:

1) determinarea preţului-ţintă fără TVA:

750 lei – 750 lei * 20/120 = 625 lei.

2) determinarea costului-ţintă:

625 lei – 625 lei * 18/118 = 529,67 lei.

Suma de 529,67 lei include posibilele pierderi tehnologice de 1% şi reprezintă costul-ţintă pentru o unitate de produs A. În baza calculelor efectuate de către secţia economică a entităţii, costul planificat pentru o unitate de produs A s-a determinat în mărime de 577 lei. Prin urmare, pentru atingerea costului-ţintă de 529,67 lei, este necesară reducerea costurilor cu 47,33 lei (577 lei - 529,67 lei).

În baza celor expuse mai sus, putem evidenţia următoarele ***avantaje*** ale metodei TC:

- planificarea strategică a beneficiului şi costurilor entităţii, exercitând controlul costurilor prin căutarea căilor de minimizare a acestora;
- utilizarea în combinaţie cu metoda funcţională de calculaţie a costurilor, ceea ce permite estimarea costurilor fiecărei funcţii a produsului şi, ca rezultat, racordarea operativă la cerinţele economiei de piaţă;
- axarea metodei TC primordial pe costuri, pe parcursul întregului ciclu de viaţă al produsului, face posibilă aplicarea variantelor alternative de proiectare la o etapă incipientă;
- stabilirea costurilor planificate în funcţie de condiţiile de piaţă existente;
- determinarea costurilor-ţintă pentru produse noi, în aşa mod ca, în funcţie de condiţiile pieţei, să fie posibilă obţinerea rezultatelor financiare solicitate de către managementul entităţii.

Totodată, ca şi oricare altă metodă de calculaţie, metoda TC prezintă şi unele ***dezavantaje***, dintre care pot fi evidenţiate:

- necesită o perioadă considerabilă de timp şi investiţii semnificative în vederea micşorării costurilor până la nivelul-ţintă, ceea ce poate fi neraţional pentru entitate. În unele cazuri, capacităţile tehnice ale entităţii nu permit reducerea costurilor de producţie ale produsului;
- fixează cerinţe ridicate privind fiabilitatea preţurilor-ţintă şi a volumului vânzărilor şi necesită o reducere constantă şi continuă a costurilor;
- existenţa conflictului de interese dintre personalul preocupat de proiectarea şi implementarea produselor noi, care tind spre atingerea costurilor-ţintă şi personalul secţiei de marketing, care pledează pentru anumite preţuri de vânzare;
- respectarea cerinţei de bază „calitate înaltă cu costuri-ţintă minime” nu este posibilă în toate cazurile.

Concluzii

Metoda de calculaţie a costurilor Target-cost (TC) reprezintă una dintre metodele evoluate ale contabilităţii şi este potrivită entităţilor, a căror **strategie de dezvoltare este axată pe diminuarea costurilor.** Reglementările contabile naţionale nu stabilesc, în mod explicit, aplicarea acestei metode pe ramuri distincte ale economiei naţionale ale Republicii Moldova. Acest fapt impune ca, în condiţiile concurenţiale ale economiei de piaţă, entităţile de producţie, care tind spre reducerea costurilor şi, totodată,

elaborarea produselor competitive pe piață în funcție de solicitările consumatorilor, să stabilească, în mod individual, costurile-țintă şi modul de ținere a contabilității acestora.

Sinteza aspectelor abordate privind aplicabilitatea metodei TC ne permite formularea următoarelor concluzii:

- corespunderea cu normele metodologice tradiționale de contabilizare a costurilor şi calculare a costului de producție, precum şi integrarea deplină în sistemul de raportare al entității, ca rezultat, facilitează procesul de implementare a metodei TC;
- aplicabilitate nu doar în procesul de calculație, dar şi control al costurilor de producție, în special în ramurile cu tehnologii moderne, unde metodele tradiționale de control prin intermediul abaterilor şi-au pierdut relevanța;
- maximizarea rezultatului financiar al entității prin maximizarea prețului-țintă facilitează realizarea volumului planificat al producției, cât şi reducerea continuă a costurilor de producție;
- asigurarea unei cooperări strânse între subdiviziunile structurale ale entității (marketing, tehnice, cercetare, producție) în vederea diminuării costurilor entității până la mărimea costurilor-țintă.

Aplicarea metodei TC în economia Republicii Moldova necesită luarea în calcul a următoarelor aspecte-cheie:

- expansiunea variată a pieței şi a producției de bunuri şi servicii complică aplicarea metodei date pentru o perioadă îndelungată;
- gradul de risc sporit în domeniul legislativ, în special, cel al legislației fiscale, implică o nesiguranță în ceea ce priveşte predicțiile principalilor indicatori ai metodei TC;
- continuitatea funcționării economiei tenebre, care implică costuri netransparente în economia entităților.

Cu toate cele menționate, considerăm că, în condițiile dezvoltării intense a progresului tehnico-ştiințific, metoda TC prezintă importanță şi este vădit necesară, deoarece permite adoptarea unor decizii manageriale oportune şi calitative privind elaborarea şi plasarea pe piață a produselor noi şi competitive.

Bibliografie:

1. Legea Contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007 (în redacție nouă). În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova.* 2007, nr. 27-34 din 07.02.2014 cu modificările ulterioare.
2. Indicații metodice privind contabilitatea costurilor şi calculația costului produselor şi serviciilor. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr.233-237 din 22.10.2013.
3. CĂLIN, O., MAN, M., NEDELCU, M. *Contabilitate managerială*. Bucureşti: Ed. Didactică şi Pedagogică, 2008. 335 p. ISBN 978-973-30-1989-3.
4. МЕРЗЛИКИНА, Г. ВОЛКОВ, С. Концепция формирования и управления целевой себестоимостью. *Бухгалтерский учет.* 2008, nr.5, 19-25.
5. *Метод таргет-костинг калькулирования себестоимости.* [online] [accesat 02.09.2016]. Disponibil: http://afdanalyse.ru.
6. *Target costing approach to pricing.* [online] [accesat 05.09.2016]. Disponibil: http://www.accountingdetails.com.
7. *Target costing and how to use it.* [online] [accesat 07.09.2016]. Disponibil: http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumSakurai89.htm.

АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПРИ ВЕНЧУРНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Conf. univ. dr. Irina GOLOCIALOVA, ASEM,
monomah5@yandex.ru
Prof. univ. dr. hab. Viorel ȚURCANU, ASEM,
vturcanu@mail.ru

Modern trends identified the need to implementation of innovative techniques to practice industry. The social and economic development of each country or region depends on its. Most companies which are technical applied innovative are refer to Small and Medium Enterprises. Those companies did not have necessary financial resources to implement their innovation projects and is in need of additional funding. To encourage to development of this industry it had evolved a special form of funding. It is venture financing or

investment. Venture financing (investment) requires particularly mechanism accounting of operations those related with the venture industry. The purpose of the research authors in this work has been: disclosed essence of venture financing and effectiveness its in Republic Moldova; characterized stages of venture capital business and rounds of funding; attained so as it reflects of current thinking on the mechanism accounting of operations those related with the venture industry of in context methodology of International Financial Reporting Standards (IFRS).

Key words: *venture capital, rounds of funding, venture financing, mechanism accounting*

Clasificarea JEL: M41

Введение. Современные тенденции в мировой экономике выявили необходимость, с одной стороны, внедрения инноваций в практику для "истории успеха" в социально-экономическом развитии отдельного государства, с другой стороны – обеспечения финансовыми ресурсами компаний, деятельность которых связана с разработкой и внедрением новаторских идей, большинство из которых относятся к категории малые и средние предприятия (МСП), не располагающие для этого достаточными финансовыми ресурсами. Значительный макроэкономический эффект и отсутствие финансовых ресурсов на микроуровне обозначили роль государства в продвижении новаторских решений: *в общенациональных интересах стимулировать процесс разработки инноваций и оказывать поддержку научным исследованиям, как в прямой, так и в косвенной форме.* Однако, так как процесс освоения инновационного проекта занимает достаточно длительное время (от 5 до 10 лет), то для его завершения компании требуются дополнительные финансовые средства. Для этого разработан *особый механизм структурирования свободных финансовых средств, получивший название венчурный фонд*, деятельность которого зачастую стимулируется и регулируется со стороны государства. Этот фонд на определенных условиях осуществляет венчурное инвестирование в инновационный проект, заинтересованный возможностью получения сверхприбыли. Таким образом, механизм финансирования венчурного бизнеса (деятельность, связанная с продвижением инновационных проектов) объединяет три субъекта: венчурные компании категории МСП, инвесторы, включая венчурные фонды, и государство.

Как известно, результаты любого вида деятельности компании, находят свое отражение в ее финансовой отчетности, цель которой представление достоверной информации для принятия эффективных решений ее пользователями. *В условиях функционирования венчурного механизма значение достоверности финансовой отчетности приобретает особое значение*. Для этого необходимо руководствоваться законодательной и нормативной базой системы бухгалтерского учета и отчетности.

Принимая во внимание вышеизложенные аргументы, подтверждающие новизну и значимость темы исследования, авторы статьи считают целесообразным осуществить ее раскрытие по следующей схеме:

- *характеристика механизма венчурного финансирования и его действенность в Республике Молдова;*
- *общая схема бухгалтерского учета операций, связанных с финансированием инновационного проекта у венчурной компании;*
- *особенности оценки и признания инвестиций венчурных фондов.*

Основная часть. *Характеристика механизма венчурного финансирования и его действенность в Республике Молдова (РМ).* Инновации признаны сегодня повсеместно решающими факторами экономического роста любой страны, поскольку ясна взаимосвязь между способностью инкорпорировать инновации в экономическую деятельность и умением конкурировать на мировых рынках.

Успех в создании и эффективном функционировании инновационных процессов возможен лишь тогда, когда сопровождается формированием соответствующих структур и механизмов венчурного инвестирования инновационных проектов. При этом принимаются во внимание два ключевых фактора – риски и прибыли. Для случаев инвестирования инновационного проекта, когда высоки риски потерь и низкая вероятность получения сверхприбыли, был разработан особый механизм структурирования свободных финансовых средств, получивший название венчурный фонд, деятельность которого зачастую стимулируется и регулируется со стороны государства. Известным является тот факт, что получение сверхприбыли (доходность – от 30 % до 60%) возможно только при удачном стечении обстоятельств, при этом риски (venture) понести убыток (в 15% случаев венчурный капитал теряется полностью) сохраняются на протяжении всего периода освоения инновационного проекта, классифицированного как рискованный. Следовательно, главная цель венчурного

финансирования состоит в том, что финансовые средства инвесторов (частных предпринимателей, фондов, банков, государства) и интеллектуальные возможности предпринимателей (оригинальные идеи или технологии) объединяются в реальном секторе экономики для того, чтобы во вновь созданной компании, организовать бизнес и получить сверхприбыль. С позиции инвестора любая компания еще никак не проявившая себя в сфере бизнеса является рисковым предприятием – венчурной компанией, поэтому и финансирование ее деятельности является рисковым шагом – венчурным инвестированием. Следовательно, венчурный бизнес отражает деятельность трех субъектов: венчурных компаний, инвесторов и государства, взаимосвязь которых представлено в рис. 1.

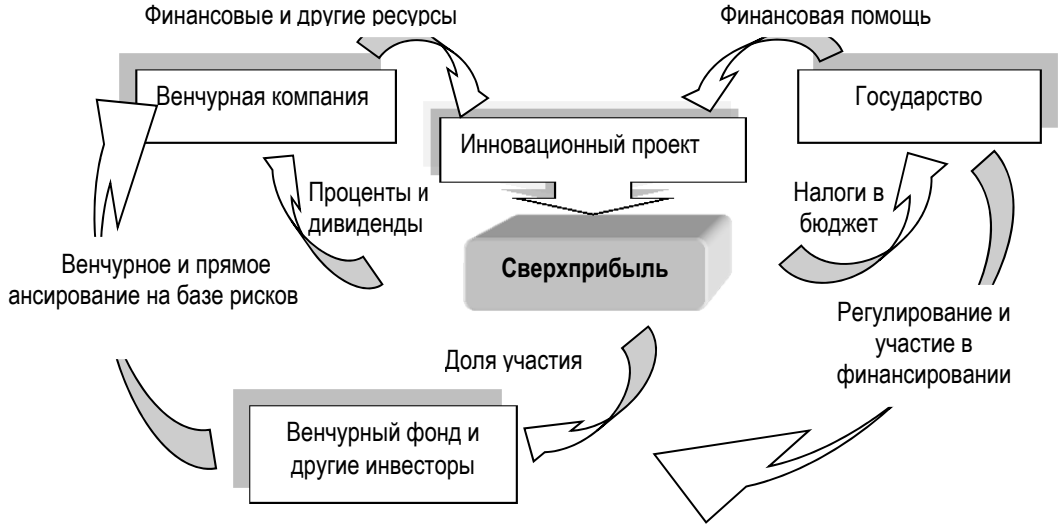


Рис. 1. Взаимосвязь и взаимодействие субъектов венчурного бизнеса
Источник: *разработано авторами*

Венчурное финансирование – это долгосрочные высоко рисковые инвестиции частного капитала в уставный капитал вновь создаваемых технологично перспективных компаний ориентированных на разработку, производство и расширение наукоемкой продукции. Часть уставного капитала формируется за счет вклада в виде интеллектуальной собственности ее владельца, за которым и сохраняется мажоритарная доля уставного капитала. Венчурный инвестор инвестирует не непосредственно в производство, а в уставный (акционерный или паевой) капитал компании, который не может быть им изъят по собственному желанию до завершения срока, предусмотренного контрактом. Суть венчурного механизма состоит в безгарантийном финансировании специализированными венчурными фондами и крупными банками определенного этапа освоения инновационного проекта венчурной компании. С этого момента венчурные инвесторы для минимизации рисков потерь и получения сверхприбыли мониторизируют и управляют инновационным проектом.

Придерживаясь идеи общенационального влияния инноваций на экономику, государство оказывает поддержку не только на начальных этапах венчурной деятельности (прямая форма поддержки – субсидии и льготные кредиты, косвенная – налоговые меры, в виде вычета из налогооблагаемого дохода части затрат на исследования и разработки или допуск на увеличение этих затрат, гарантии инвесторам при убыточности инновационного проекта), но и продолжает ее оказывать в таких формах как: вложение государственных средств в венчурные фонды, создание финансовых стимулов инвесторам, вкладывающим средства в венчурные фонды, устранение налогообложения инвесторов, участвующих в формировании венчурных фондов, предоставление гарантий инвестициям при неудовлетворительном завершении финансирования проектов МСП. Естественно, что при выборе объектов стимулирования государство обычно отдает предпочтение наиболее капиталоемким и фундаментальным исследованиям.

Итак, венчурное финансирование – это разновидность (сектор) инвестиционного бизнеса, которая возникла под влиянием системы субсидирования научно-исследовательских работ. Естественным является тот факт, что к наиболее привлекательным отраслям экономики для венчурных инвесторов относятся high – tech отрасль, медицина, биоэнергетика, генная инженерия, а также традиционные отрасли, ориентированные на продукцию промышленного значения, а не для потребительского рынка. По отношению к добывающей отрасли венчурные инвесторы занимают нейтральное положение. Непривлекательной отраслью является розничная торговля, для которой

венчурного инвестора найти не просто (исключение составляет медицинское оборудование). В отношении оптовой торговли и индустрии развлечений венчурный капитал занимает еще более категоричную позицию – как объект инвестиций они никогда не рассматриваются.

В рамках евроинтеграционных процессов в РМ предпринимаются попытки создать условия для стимулирования и развития венчурного бизнеса. В первую очередь это касается формирования соответствующей законодательной базы.

В Программе деятельности правительства РМ на 2016 – 2018 годы, в разделе «Экономическое развитие, повышение конкурентоспособности и создание рабочих мест» в качестве приоритетных направлений выделены следующие: обеспечение доступа на основе конкуренции к государственным программам финансирования в области научных исследований, технологического развития и инноваций; разработка законодательной базы для поддержки инновационных фирм, в том числе Закона о венчурных фондах (венчурный капитал); создание инструментов конкурентного финансирования фирм, ориентированных на обновление продукции, процессов, маркетинга и менеджмента; усиление инновационных связей между фирмами, учебными заведениями и научными учреждениями; содействие созданию сетей и технологической интеграции молдавских и зарубежных фирм (бизнес-ангелы, венчурные инвесторы, кампусы инновации) [4].

Во исполнение обозначенных задач Министерство экономики РМ представило концепцию проекта Закона о венчурном капитале – "О финансирование венчурной (рисковой) деятельности", направленного на стимулирование предприятий, особенно инновационных МСП с высоким потенциалом роста, путем открытия им доступа к венчурным фондам, и который призван регулировать отношения в сфере инвестирования венчурного капитала в инновационную деятельность предприятий на начальном этапе их развития. С целью установления действенности механизма венчурного финансирования в РМ обратимся к содержанию доклада "Индекс экономической политики в сфере МСП: страны восточного партнерства 2016: оценка соответствия принципам Европейского Акта о Малом бизнесе" (SME Policy Index: Eastern Partner Countries 2016: Assessing the Implementation of the Small Business Act for Europe), согласно которому для укрепления конкурентоспособности, диверсификации экономики и повышения устойчивости к внешним потрясениям следует уделять особое внимание мерам по развитию МСП, которые в этих странах (в том числе и в РМ), сталкиваются с рядом препятствий и прежде всего к доступности финансирования – 6 принцип Акта о малом бизнесе) [3]. При оценке соответствия этому принципу венчурное финансирование выделяется как отдельное направление альтернативное банковскому финансированию МСП (табл. 1).

Таблица 1

Доступ МСП к финансированию для соответствия 6 принципу Акта о малом бизнесе

Виды финансирования, как факторы соответствия	Банковское	Внебанковское	Венчурное
Критерии соответствия 6 принципу Акта о малом бизнесе	Практика кредитования Система кредитных гарантий	Микрофинансирование ССА Лизинг Факторинг	Правовая база Разработка и внедрение Контроль и оценка

Источник: *на базе [2] (http://www.oe.cd.org./)*

При этом подчеркивается, что учитывая высокие уровни риска, связанные с непроверенными бизнес-моделями, и отсутствием полноценных кредитных историй в странах ВП, определенную пользу инновационным проектам МСП принесла бы хорошо функционирующая система венчурного капитала. Анализ каждого критерия соответствия механизма венчурного финансирования европейским стандартам показывает, что в РМ для этого уделяется недостаточного внимания (средневзвешенное значение оценки факторов развития – 1.50, табл. 2). Однако, несмотря на ограниченный характер венчурного бизнеса в РМ имеет место позитивная тенденция для его развития и становления (оценка критерия "разработка и внедрение" – 1.86).

Таблица 2

Оценка критериев соответствия 6 принципу Акта о малом бизнесе в части венчурного финансирования

	Армения	Беларусь	Грузия	**Молдова**	Украина	Азербайджан
Правовая база	3.11	2.78	2.33	1.33	1.45	1.33
Разработка и внедрение	2.20	2.29	1.54	1.86	1.49	1.53

Контроль и оценка	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00
Средневзвешенное значение	**2.28**	**2.20**	**1.71**	**1.50**	**1.38**	**1.36**

Источник: *на базе [2] (http://www.oe.cd.org./)*

Общая схема бухгалтерского учета операций связанных с финансированием инновационного проекта у венчурной компании. Как было отмечено выше, развитие венчурной компании связано с необходимостью привлечения инвестиций, которые предоставляют различные группы инвесторов. Одна группа инвесторов – это владельцы интеллектуальной собственности (ноу-хау, патент, франшиза и др.) и инициаторы инновационного проекта (ИП), рассматривают механизм инвестирования с точки зрения создания и развития инновационного бизнеса. Другая группа инвесторов – внешние венчурные инвесторы, поскольку для них инновационный проект является высоко рисковым (венчурным), рассматривают этот процесс с точки зрения его прибыльности.

В связи со специфичностью деятельности венчурной компании финансирование ИП по его освоению проводится по определенным стадиям, что имеет ключевое значение для установления механизма бухгалтерского учета по данному виду операций. С этой целью в таблице 3 характеризуется каждая стадия освоения и соответствующий ей раунд финансирования. Для разработки механизма бухгалтерского учета операций при венчурной деятельности необходимо руководствоваться положениями различных стандартов, поскольку в системе Международных Стандартах Финансовой Отчетности (МСФО) отсутствует базовый стандарт регулирующий вопросы учета и отчетности при венчурном бизнесе. Так, для этого предлагаем применить IAS 20 “Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи”, в сочетании с правилами IFRS 9 “Финансовые инструменты” и IFRS 2 “Вознаграждение на основе долевых инструментов” [1]. Выбор того или иного стандарта зависит от раунда и источника финансирования. Как уже было подчеркнуто, ключевым моментом венчурной деятельности является воплощенная в инновационном проекте новаторская идея. Считаем, что оценка этой идеи, и как следствие, ее финансирование, возможно только **на базе концепции оценки по справедливой стоимости**. Именно этим и объясняется адекватность системы МСФО аспектам бухгалтерского учета операций при венчурном бизнесе. В связи с этим отметим, что в системе бухгалтерского учета и отчетности РМ, построенной на базе Национальных Стандартов Бухгалтерского Учета (НСБУ) отсутствуют условия для транспарантного решения этого вопроса, поэтому ниже

Таблица 3

Общая характеристика стадий освоения ИП и раундов его финансирования

Этап освоения	Стадия освоения	Характеристика стадии освоения	Характеристика раунда финансирования
Ранний (early)	Посевная (seed stage)	Уровень лабораторных исследований, оценка развитие концепции проекта	**Достартовое финансирование**. Как правило, используются собственные средства инициаторов проекта (seed capital or seed money)
	Стартап (start up)	Доказано, что новая идея обладает потенциалом. Каждый инвестор принимает высокие риски, но рассчитывает на историю успеха	**Начальная стадия венчурного финансирования.** Индивидуальное (частное) инвестирование бизнес – ангелами на условиях доли участия
Роста (growth)	Развития (development)	Идея воплотилась в модель, и имеются экономические расчеты для получения венчурного капитала, однако высокие риски сохраняются	**Венчурное финансирование.** Как правило, используется государственная помощь (субсидии, гранты) в сочетании с венчурным финансированием
	Расширения (expansion)	Создан продукт и компания прошла точку безубыточности от операционной деятельности, и генерирует прибыль, однако доступ к	**Мезонинное финансирование** – осуществляется по схеме: вознаграждение ценными бумагами (пакет акций от 25 до 40%)

		банковскому финансированию ограничен Возможна продажа доли пая или акций при условии сочетания с ростом заемных средств.	Широко используется венчурный капитал, поскольку стоимость бизнеса достаточно надежно оценена
Выкупа (exit)	Акционирование (incorporation) компании и ее перевод в правовую форму публичной организации	Риски слияния, приобретения или выкупа венчурной компании, которая перестает быть таковой.	**Стратегическое инвестирование.** Прямые стратегические инвестиции и банковское финансирование. Венчурный инвестор выходит из компании в результате первичного публичного предложения (IPO - Initial Public Offering).

Источник: *разработано авторами*

представим в обобщенном виде модель отражения венчурного финансирования (табл. 4). В контексте предложенной в таблице 4 модели бухгалтерского учета авторы считают уместным отметить следующее: 1 – так как по результатам конвертации формируется доля инвестора (венчурного фонда) в уставном капитале компании, то при начислении процентов по венчурному финансированию на следующую отчетную дату целесообразно использовать счет “Обязательства собственникам и учредителям” в корреспонденции со счетом расходов отчетного периода; целесообразно использовать счет “Обязательства собственникам и учредителям” в корреспонденции со счетом расходов отчетного периода; 2 – в соответствии с экономической трактовкой обязательств субсидии, которые по своей экономической сущности относятся к начисленным обязательствам, наиболее целесообразно отражать как учетный объект, на отдельном счете, например, *«Обязательства по особым условиям договора»*.

Для полноты раскрытия темы исследования остановимся на *особенностях оценки и признания инвестиций венчурных фондов.* Одним из участников венчурного бизнеса

Таблица 4

Модель отражения операций при венчурном финансировании ИП

Раунд финансирования	На дату первоначального признания	На дату подготовки отчетности
Достартовое финансирование	· права интеллектуальной собственности: Дт Нематериальные активы Кт Уставный капитал	· начисление амортизации нематериального актива: Дт Расходы операционной деятельности Кт Амортизация нематериального актива
Начальный раунд венчурного финансирования	· финансирования бизнес - ангела: Дт Активы Кт Финансовые обязательства. Венчурное финансирование (ВФ) Кт Финансовые обязательства по лизингу	· признание расходов по финансированию: Дт Расходы по процентам Кт Финансовые обязательства. ВФ · конвертация обязательства бизнес – ангела в долю участия на общую сумму: Дт Финансовые обязательства. ВФ Дт Финансовые обязательства по лизингу Кт Уставный капитал
Венчурное финансирование	· государственной субсидии (гранта): Дт Активы Кт Доходы будущих периодов. Субсидии · финансирования из венчурного фонда: Дт Активы	· списание доли государственной субсидии (гранта): Дт Доходы будущих периодов. Субсидии Кт Доходы операционной деятельности · признание расходов по финансированию венчурным фондом: Дт Расходы по процентам

	Кт Финансовые обязательства. ВФ	Кт Финансовые обязательства. ВФ · конвертация доли обязательства с учетом начисленных процентов: Дт Финансовые обязательства. ВФ Кт Уставный капитал
Мезонинное финансирование	· финансирования из венчурного фонда: Дт Активы Кт Финансовые обязательства ВФ	· начисление дивидендов по финансированию из венчурного фонда: Дт Расходы по дивидендам Кт Финансовые обязательства. ВФ · регистрация доли участия венчурного фонда: Дт Финансовые обязательства. ВФ Кт Эмиссионный доход · конвертация ценной бумаги венчурного фонда на общую сумму: Дт Эмиссионный доход Кт Уставный капитал
Стратегическое финансирование	· выкупа доли венчурного фонда: Дт Уставный капитал. Кт Денежные средства · прямых стратегических инвестиций: Дт Денежные средства Кт Уставный капитал Кт Эмиссионный доход	Подготовка отчетности для консолидации

Источник: *разработано авторами*

являются венчурные инвесторы (фонды), которые являются потенциальным источником венчурного капитала. Пенсионные фонды, страховые компании, частные предприниматели, государство располагающие свободными финансовыми средствами зачастую испытывают давление со стороны спроса на капитал, поэтому для эффективного использования этих средств как на макроуровне, так и на микроуровне создается венчурный фонд, инвесторами (учредителями) которого они являются. При формировании венчурного фонда инвесторы должны иметь ясное представление о стратегии венчурного фонда и о шансах в достижении эффективности инвестирования.

Оценка стоимости инновационного проекта осуществляется расчетным путем с применением финансового инжиниринга (smart), на базе которой и рассчитывается размер траншей венчурных инвестиций, а для этого необходимо знание специфики отрасли экономики и понимание перспектив ее развития. Несомненно, что на начальной стадии венчурного инвестирования есть опасность завысить стоимость инновационного проекта, а в результате и доходность акции (пая), однако на поздних стадиях инвестирования доходность акций подлежащих выкупу может компенсировать допущенное завышение. Такой подход к оценке инвестиций еще раз подтверждает необходимость использования концепции оценки по справедливой стоимости в условиях венчурного бизнеса. Механизм венчурного инвестирования применяет четыре базовых типа финансовых инструментов: обыкновенные акции, привилегированные акции, конвертируемые долговые инструменты (облигации и привилегированные акции) и комбинации нот и варрантов. Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что вопросы оценки и признания венчурных инвестиций адекватно должны решаться на базе правил IFRS 9 в сочетании с IAS 28 “Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия” и IFRS 11 “Совместная деятельность” и IFRS 13 “Оценка по справедливой стоимости”. Представим в обобщенном виде схему бухгалтерского учета операций, связанных с венчурным инвестированием (табл.5).

Таблица 5

Модель отражения операций при венчурном инвестировании ИП

Раунд инвестирования	На дату первоначального признания	На дату подготовки отчетности
Венчурное инвестирование	· инвестиций венчурным фондом: Дт Долгосрочные финансовые	· признание доходов от инвестирования венчурным фондом:

	активы (ДФА). Категория FVTPL Кт Денежные средства	Дт ДФА. Категория FVTPL Кт Доходы от изменения справедливой стоимости финансового инструмента
Мезонинное инвестирование	▪ последующих финансовых траншей венчурным фондом: Дт ДФА. Категория FVTPL Кт Денежные средства ▪ реклассификации инвестиций: Дт ДФА, учитываемые методом долевого участия Кт ДФА. Категория FVTPL	▪ начисление дивидендов по финансированию из венчурного фонда: Дт ДФА, учитываемые методом долевого участия Кт Доходы от инвестиций, учитываемых методом долевого участия
Стратегическое инвестирование	▪ выкупа доли венчурным фондом: Дт Денежные средства Кт ДФА, учитываемые методом долевого участия ▪ прямых стратегических инвестиций: Дт Гудвилл Дт ДФА, учитываемые по себестоимости Кт Денежные средства	Подготовка отчетности методом полной консолидации

Источник: *разработано авторами*

Заключение. Венчурный бизнес возник под влиянием системы субсидирования исследовательских работ, поэтому его основными участниками являются венчурная компания, разработчик инновационного проекта, венчурные инвесторы и государство. Это новое направление деятельности имеет ряд особенностей, основной из которых, является венчурное финансирование. Оно оказывает влияние на механизм бухгалтерского учета операций, связанных с венчурной деятельностью и выбор метода оценки – по справедливой стоимости, что соответствует базовой тенденции современной методологии бухгалтерского учета. В РМ, как и в ряде стран ВП, предпринимаются меры для развития венчурного бизнеса. Принимая во внимание актуальность темы исследования, авторы статьи провели его в несколько этапов. В рамках первого этапа раскрыта сущность механизма венчурного финансирования и рассмотрена его действенность в РМ.

В последующем по результатам характеристики каждого из этапов деятельности венчурной компании и соответствующих им раундов финансирования предложен механизм бухгалтерского учета операций, связанных с получением венчурного финансирования. Механизм бухгалтерского учета операций, связанных с венчурным инвестированием изложен на третьем этапе исследования. При этом в качестве методологической основы принималась во внимание система МСФО, адекватно отвечающая концепции достоверности финансовой отчетности и методике оценки и признания ее элементов. В соответствии с этим предложенный механизм бухгалтерского учета операций при венчурном бизнесе методологически верный, поскольку основан на его экономической сути. Однако, существует еще ряд проблем, среди которых разработка методики распределения финансовых траншей по периодам и их признания в составе капитала, разработка рабочего плана счетов для данного вида деятельности и другие.

Библиография:

1. Международные стандарты финансовой отчетности (версия перевода на русский язык на 17.07. 2015) – Режим доступа: http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartraport/
2. Индекс экономической политики в сфере МСП: страны восточного партнерства 2016: оценка соответствия принципам Европейского Акта о Малом бизнесе (SME Policy Index: Eastern Partner Countries 2016: Assessing the Implementation of the Small Business Act for Europe) – Режим доступа: http://www.oe.cd.org./
3. Программа деятельности правительства РМ на 2016 – 2018 годы – Режим доступа: http://www.govmd/advanced-page-type/
4. Стадии развития венчурной компании, этапы венчурного финансирования. – Режим доступа: http://www.progressive-manaement.com.ua

CREATIVITATE ŞI CONFORMITATE ÎN RELAŢIA PERFORMANŢĂ FINANCIARĂ – FISCALITATE

Conf.univ.dr. Anatol GRAUR, ASEM
Conf.univ.dr. Ruslan HAREA, ASEM

The objective of this article is to present creative accounting in relation to the procedure of tax evasion. The author defines these terms and examines their tangent with tax fraud, accounting engineering reasons appearance. Here we are presented engineering control procedures and tax accounting.

Cuvinte-cheie: *creativitate, contabilitate creativă, contabilitate agresivă, evaziune fiscală, fraudă fiscal, fiscalitate creativă.*
Key words*: creativity, creative accounting, aggressive accounting, tax evasion, tax fraud, tax creative.*

Introducere

Deşi contabilitatea este reglementată, în plan internaţional şi naţional, de mult organisme contabile de stat şi profesionale, aceasta, deseori, nu-şi îndeplineşte misiunea sa reală, fapt rezultat din multitudinea de scandaluri financiare. Acest fapt este datorat libertăţii în acţiuni de evaluare, recunoaştere, posibilităţii de modificare a datelor sub anumite interese.

Existenţa principiilor de *relevanţă şi credibilitate* ridică întrebarea dacă contabilitatea este capabilă să expună un adevăr şi o informaţie obiectivă sau nu. Adevărul contabil este influenţat de libertatea în crearea politicilor contabile şi alegerea metodelor contabile, care pot conduce la diferite rezultate financiare. Ca urmare, actualmente, se recunoaşte necesitatea reducerii posibilităţii utilizării tratamentelor alternative permise pentru a asigura o uniformitate şi corectitudine.

Relevanţa informaţiei este influenţată de pragul de semnificaţie a informaţiei respective. Informaţiile sunt semnificative, dacă omisiunea sau declararea lor eronată ar putea influenţa deciziile utilizatorilor. Pragul de semnificaţie depinde de mărimea elementului sau a erorii, apreciată în împrejurările specifice ale omisiunii sau ale declarării greşite. Pragul de semnificaţie este o expresie a relativităţii importanţei şi mărimii unor aspecte particulare, în contextul situaţiilor financiare ca un tot întreg.

Libertatea şi conformitatea sunt legate de **raţionamentul profesional,** care ţine de caracteristicile generale ale sistemelor contabile: primul bazat pe **reguli stricte**, cum ar fi US GAAP-uri, care lasă puţin loc interpretărilor profesionale ale practicienilor, şi al doilea – sistemul contabil de tip IFRS-uri, bazat **pe principii,** care presupune elaborarea de politici contabile în baza standardelor, dar şi a raţionamentului profesional.

O altă problemă o constituie aplicarea **principiului prudenţei**. Conform *Cadrului general IASB „prudenţa înseamnă includerea unui grad de precauţie în exercitarea raţionamentelor necesare pentru a face estimările cerute în condiţii de incertitudine, astfel, încât activele şi veniturile să nu fie supraevaluate, iar datoriile şi cheltuielile să nu fie subevaluate*". Aplicarea prudenţei nu permite, de exemplu, constituirea de provizioane ascunse sau excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a datoriilor sau cheltuielilor, deoarece situaţiile financiare nu ar fi neutre şi credibile.

Aplicarea principiului evaluării la **valoarea justă,** în cadrul standardelor contabile pentru întocmirea situaţiilor financiare, conduce la plusuri sau minusuri recunoscute, după caz, ca elemente de rezultat, sau ca elemente de capitaluri proprii. Acest fapt permite modificarea informaţiei din situaţiile financiare.

Creativitatea în contabilitate este un rezultat a două aspecte:

- dorinţa şi imaginaţia contribuabilului în manupilarea cifrelor pentru a traduce acele inovaţii sau lacune juridice, economice şi financiare în scopuri personale;
- existenţa legală a libertăţii în procesele şi prevederile contabile.

Rezultate şi discuţii

Cele menţionate mai sus încearcă să abordeze noţiunea de contabilitate creativă. Contabilitatea creativă a fost definită şi abordată, în mod diferit, de specialişti: *„profesioniştii contabili îşi folosesc cunoştinţele în scopul manipulării cifrelor incluse în conturile anuale*" de către Feleagă N. [3], ca *„tehnică de comunicare ce vizează ameliorarea informaţiilor furnizate investitorilor"* de către Trotman M., *„contabilitatea creativă se înfrumuseţează imaginea poziţiei financiare şi a performanţelor companiilor, această practică fiind la limita legalităţii",* de către Bernard Collase, ca *„proces prin care managementul se*

foloseşte de anumite deficienţe sau ambiguităţi din cuprinsul normelor contabile, în scopul prezentării unei anumite imagini a performanţei financiare", de către Shah A.K.[5]

Cea mai complexă definiţie a fost dată contabilităţii creative de către Naser K., conform căruia contabilitatea creativă este:

a) procesul prin care, datorită existenţei unor breşe în reguli, se manipulează informaţia contabilă şi, profitând de flexibilitate, se aleg acele metode de măsurare şi informare ce permit transformarea documentelor de sinteză, din ceea ce ele ar trebui să fie, în ceea ce managerii doresc;
b) procesul prin care tranzacţiile sunt structurate, de asemenea, manieră încât să permit obţinerea rezultatului contabil dorit.

Contabilitatea creativă este una dintre practicile manipulative, care induce intenţionat în eroare utilizatorii de informaţii financiare, creând o imagine distorsionată a companiei, de aceea, ea este numită diferit în unele ţări (tabelul 1).

Tabelul 1

Definirea contabilităţii creative în diferite state

Ţara	Definirea contabilităţii creative
Elveţia	Bilanzmanipulation (manipularea bilanţului), Bilanzkosmetik (cosmetizarea bilanţului), heisse Luft;
Germania	Trickserein, Bilanzartistik, geschönte Jahresrechnung, Serifenblasen
Olanda	Winstegalisatie (egalizarea profiturilor), Creatif boekhouden, Creatieve jaarverslaggeving,Winststuring, Windstflattering, Verliesmaximalisatie
Franţa	Bricolage, Fabricated accounts, Unlimited creativity
SUA	Cooking the books, fabricated numbers, fiddle the numbers, more debits than credits, earnings management
Italia	Politiche di bilancio
Japonia	Furyo Kessan (contabilitate neadecvată), Funshoku (window-dressing), Karauri (dummy, „empty sales"), Mae-da-oshi
Australia	Fudging, Manipulative accounting, Feral accounting
Marea Britanie	Window-dressing, Accounting for profits, Bubbles, Enronitis

Sursa: *Audit Committee Newsletter, KPMG, Iunie 2003 citat de Balaciu D., Bogdan V., Vladu A.B., A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice, Annales Universitas Apulensis Series Oeconomica, vol. 11, no. 1, pag. 176*

În opinia noastră, contabilitatea creativă constituie rezultatul flexibilităţii, care există în cadrul reglementărilor contabile şi care, dacă sunt aplicate cu bună-credinţă, permit asigurarea unei imagini fidele a poziţiei financiare şi a performanţelor entităţilor economice. Fiecare utilizator al informaţiei contabile, însă, are o anumită nevoie, are anumite interese, si, de multe ori, flexibilitatea pe care o oferă legislaţia contabilă este folosită pentru satisfacerea unor interese private în dauna interesului public. În literatura de specialitate, însă, contabilitatea creativă deţine un rol negativ prin faptul că doar unii dintre utilizatorii informaţiei contabile sunt avantajaţi prin utilizarea sa (figura 1).

Ca urmare a literaturii studiate, autorul este de acord cu conf.univ. dr. Cecilia Ionescu, de a folosi noţiunea de **inginerie contabilă**, deoarece contabilitatea creativă nu este o ştiinţă separată, dar mai mult o procedură de utilizare a breşelor în legislaţie, asimilată cu activitatea de creaţie, de proiectare, de cercetare, de gestiune, din care rezultă „imaginea favorabilă" pentru entitate.

În Republica Moldova, se conturează, preponderent, o dezvoltare a unei fiscalităţi creative, decât a unei contabilităţi creative. Această inginerie fiscală tinde mult spre o evaziune fiscală, care poate fi abordată în mod diferit.

Evaziunea fiscală reprezintă un comportament al subiectului economic, care are scop evitarea plăţii unor obligaţii legale datorate statului. Deşi evaziunea fiscală are conotaţii care o face parte a economiei subterane, ea se află mai mult la interferenţa economiei subterane cu cea oficială.

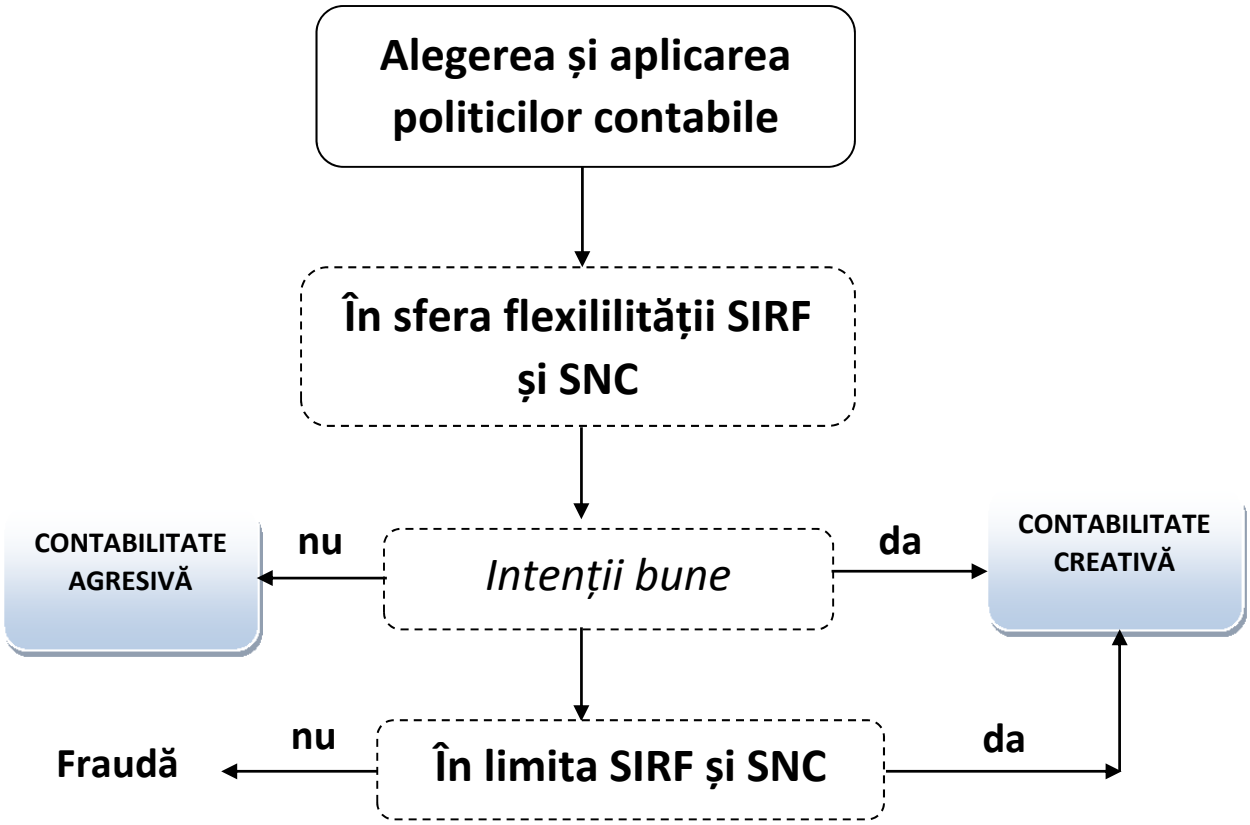


Figura 1. Sfera de aplicare a contabilității creative

Pentru a putea înțelege aceste fenomene, este necesar de definit această categorie economică. În Republica Moldova, actele normative nu definesc clar şi exhaustiv noțiunea de evaziune fiscală.

În general, prin evaziune fiscal putem înțelege o totalitate de procedee licite sau ilicite prin intermediul cărora contribuabilii sustrag, în totalitate sau parțial, materia impozabilă a obligațiilor fiscale.

Privit sub aspectul fiscală, putem afirma că evaziunea fiscală reprezintă sustragerea, prin orice mijloace, în totalitate sau în parte,de la plata impozitelor, taxelor şi a altor sume datorate bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat şi fondurilor speciale extrabugetare, de către persoanele fizice şi persoanele juridice, denumite contribuabili.

Codul fiscal şi Codul penal doar prevăd sancțiuni pentru evaziune fiscal, fără a da o definiție. Prevederile acestor coduri evidențiază evaziunea fiscală pentru:

- persoanele juridice – ca includerea în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor date denaturate privind veniturile sau cheltuielile, a unor cheltuieli, care nu au la bază operațiuni reale ori care au la bază operațiuni ce nu au existat, tăinuirea unor obiecte impozabile;
- persoanele fizice care nu practică activitate de întreprinzător – eschivarea de la prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit sau prin includerea în declarație a unor date denaturate.

Una dintre cele mai intersante probleme, ce țin de evaziunea fiscală, o constituie delimitarea între evaziunea fiscală legală (licită) şi evaziunea fiscală ilegală (ilicită). Este deficil, uneori, a face distincție, deoarece orice evaziune fiscală înseamnă încălcare a legii, deci, este ilicită, din punct de vedere teoretic, se poate argumenta o asemenea distincție.

Astfel, **evaziunea fiscală legală** ar trebui considerată ca fiind acea evaziune fiscală, prin care persoana reuşeşte să evite plata obligațiilor bugetare utilizând anumite „lacune” ale legii. Reducerea sau evitarea plății obligațiilor bugetare, prin exploatarea acestor „lacune”, conduce la reducerea prelevărilor către stat, dar, în acelaşi timp, nu este o încălcare a legii. Deci, putem remarca faptul că evaziunea fiscală legală apare în urma incompetenței legiutorului de a crea o lege corectă şi competența persoanei de a aplica corect incompetența şi lacuna legii prin alegera soluției avantajoase. Aici, se poate afirma că este vorba de incompetența sau interesul legiuitorului, deoarece multe acte normative fac obiectul unui „lobby”.

Evaziunea fiscală, în esență, denotă o încălcare a legii, dar, fiind legală, ar însemna o încălcare legală a legii, ceea ce ar fi un absurd. Ca urmare, autorul consideră aici abordarea noțiunii de „**fiscalitate creativă**”,

iar deşi acest termen nu are o categorisire în terminologia fiscală, putem numi aceste acțiuni ale contrbuabililor ca o „**inginerie fiscală**”.

În ceea ce priveşte **evaziunea fiscală ilegală**, atunci este mai simplu a fi prezentată, deoarece ea este orice încălcare a legislației, de natură să aducă prejudicii intereselor financiare ale statului. În esență, evaziunea, déjà, este o încălcare a legii, astfel că aici este vorba despre un pleonasm în expresia evaziune ilegală şi, ca urmare, ar fi corect să abordăm doar noțiunea de evaziune fiscală.

Acest fenomen de evaziune fiscală, la fel, are la bază un proces de creație a contribuabilului, dar fiscalitate creativă aici conduce la apariția fraudei sau încălcării fiscale. Conform articolului 129 (2) al Codului Fiscal, **încălcarea fiscală** este o acțiune sau inacțiune, exprimată prin neîndeplinire sau îndeplinire neadecvată a prevederilor legislației fiscale, prin încălcarea drepturilor şi intereselor legitime ale participanților la raporturile fiscale, pentru care este prevăzută răspunderea legală.

În viziunea autorului, trebuie să se facă distincție între încălcarea fiscală şi evaziunea fiscală, doarece nu orice inacțiune de a plăti reprezintă fraudă sau evaziune. Este necesar de examinat dacă a fost intenția rea a plătitorului sau de apreciat repetitivitatea acțiunilor sale, sau este vorba de lipsa mijloacelor financiare în conturile curente pentru plata în termen a obligației fiscale.

Întrucât tendințele de a câştiga mai mult, dar de a plăti mai puțin nu se schimbă, autoritățile continuă să lupte cu această practică ilegală. În raportul său, IFS anunță că a acumulat la bugetul public național peste 3 milioane de lei, aceasta fiind suma evaziunii fiscale, calculată pentru anul 2015, pornind 128 de cazuri de fraudă. Potrivit aceluiaşi raport, cele mai frecvente încălcări sunt:

– practicarea activității economice fără înregistrare legală;
– eschivarea celor înregistrați legal de la prezentarea documentelor şi datelor ce atestă obligațiunile fiscale față de buget;
– tăinuirea veniturilor reale de la impozitare a celor înregistrați legal;
– neachitarea impozitelor deja stabilite.

Evaziunile fiscale, în țara noastră, în mare măsură, poartă un caracter internațional, când prin tranzacții complexe banii sunt transferați peste hotarele țării.

E de remarcat faptul că între contabilitatea creativă şi fiscalitatea creativă există o legătură directă. După cum am menționat, prin contabilitate creativă, managerii îşi creează versiuni proprii de contabilitate pentru a atinge sau a maximiza acele criterii, de care depinde cariera şi venitul lor personal. Atâta timp cât contabilitatea creativă doar doreşte să exploateze, în mod inteligent, lacunele sau impreciziile legislației fiscale, nu avem de-a face cu o încălcare fiscală (figura 2).

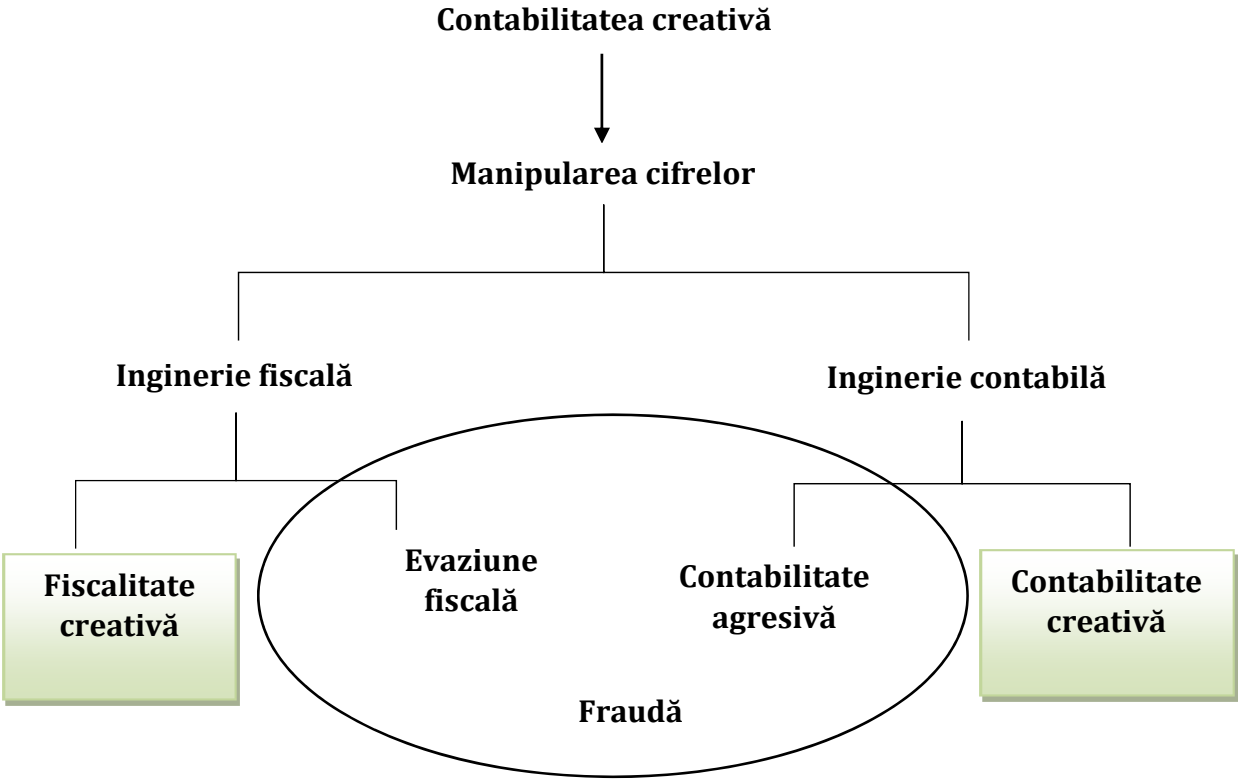


Figura 2. Locul fiscalității creative în cadrul ingineriei fiscale

Din figura de mai sus, se observă că termenul de contabilitate creativă atrage atenția asupra posibilității evaziunii fiscale legale, iar dacă contabilitatea ar utiliza lacunele legislației fiscale, s-ar transforma în contabilitate agresivă, din punctul de vedere al încălcării legislației.

Mecanismul contabil al evaziunii şi fraudei fiscale nu are nimic de-a face cu aşa-numita contabilitate creativă, aici fiind prezentă frauda fiscală, deoarece mecanismul contabil al evaziunii fiscale se referă la încălcarea legii, şi nu la aspectul „creativ" al contabilității. Mecanismul contabil al evaziunii fiscale va crea o imagine destinată utilizatorilor externi care diferă de imaginea reală pe care o oferă managementului entității, şi deci, putem afirma că conducerea organizației este cunoscută cu deformarea imaginii financiare. Astfel, contabilitatea devine una „agresivă" şi condce la încălcări fiscale.

Procedurile de contabilitate creativă vor dispărea odată cu dispariția cauzelor care le-au generat, având ca bază următoarele măsuri:

- elaborarea şi dezvoltarea unui cadru contabil conceptual, care va duce la înțelegerea mai profundă şi mai complexă a normelor contabile;
- reducerea numărului de prelucrări contabile permise sau stabilirea clară a circumstanțelor în care trebuie aplicată fiecare acțiune, precum şi consecvența aplicării acestora;
- reducerea importanței acordate rezultatului contabil şi aprecierea calității acestuia prin intermediul fluxurilor de trezorerie. În opinia prof. univ.dr. Mihai Ristea, în rezultatul de trezorerie, se regăsesc metodele de evaluare atât a activelor, cât şi a datoriilor, veniturilor şi cheltuielilor [6]. Rezultatul de trezorerie exprimă contribuția atât a activităților consumatoare de resurse şi producătoare de rezultat, cât şi a activelor şi datoriilor entității. În consecință, performanța financiară are la bază formula:

Performanța financiară = *Rezultatul din activitate: (veniturile realizate – cheltuielile corespondente în costuri istorice) +/ - Rezultatul din deținerea activelor consumate:(cheltuielile corespondente la valoarea justă – cheltuielile corespondente în costuri istorice) +/- Rezultatul din deținerea activelor neconsumate: (active neconsumate la valoarea justă – active neconsumate în costuri istorice) +/- Rezultatul din activele/datoriile de trezorerie deținute: (active de trezorerie – datorii de trezorerie).*

- stabilirea unui organism competent pentru arbitraj şi/sau interpretare cu misiunea să supravegheze situațiile financiare ale tuturor întreprinderilor.
- majorarea responsabilității auditorilor privind calitatea rapoartelor şi opiniilor de audit.

Concluzii

Gândirea creativă şi imaginația este încurajată de manageri în majoritatea entităților, departamentelor, care desfăşoară activitate contabilă, deşi există obligația de a respecta anumite practici şi legi, conform reglementărilor în vigoare. Totuşi, hotarul dintre contabilitate creativă şi fraudă este destul de fragilă, de aceea, chiar dacă este legală, contabilitatea creativă poate duce la denaturarea adevărului privind poziția financiară a entității.

Bibliografie:

1. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 din 24.04.1997. Contabilitate şi audit, 2016, nr.7.
2. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 118 din 06.08.2013. – www.mf.gov.md.
3. FELEAGĂ N., MALCIU L., *Politici şi opțiuni contabile (Fair accounting versus Bad Accounting),* Editura Economică, Bucureşti, 2002
4. TROTMAN M., *Comptabilite britannique, mod d'emploi,*Editura Economica, Paris, 1993
5. SHAH A.K., *Exploring the influences and constraints on creative accounting in The United Kingdom,* European Accounting Review, vol. 7, No. 1, 1988
6. RISTEA Mihai, DUMITRU Corina Graziella. *Libertate şi conformitate în standardele şi reglementările contabile*. CECCAR, Bucureşti, 2012, 880 pag. ISBN: 978-606-580-022-9

PARTICULARITĂȚILE UTILIZĂRII EXPERTULUI ÎN MISIUNEA DE AUDIT

Conf. univ. dr. auditor Dumitru GRUMEZA, ASEM
grumezad@mail.ru
Lect. sup. auditor Maria RATCOV, ASEM
mratcov@hotmail.com

Auditors are experts in accounting and auditing matters, but they are not reasonably expected to be experts in any other field. However, candidates should appreciate that, in certain situations, auditors do need to employ their own expert in order to decrease the risk that material misstatement will not be detected. An individual or organization possessing expertise in a field other than accounting or auditing, whose work in that field is used by the auditor to assist the auditor in obtaining sufficient appropriate audit evidence. An auditor's expert may be either an auditor's internal expert (who is a partner or staff, including temporary staff, of the auditor's firm or a network firm), or an auditor's external expert.

Cuvinte-cheie: *auditor, audit financiar, ISA, expert, expertiză, opinie de audit, raport de expertiză.*
Clasificare JEL: M 42, Auditing.

Introducere.

Însuşi termenul de „expert" reprezintă o persoană, care posedă cunoştinţe temeinice şi experienţă într-un anumit domeniu; specialist de mare clasă, sau persoană competentă într-un anumit domeniu, numită de un organ de stat sau de părţile interesate (în cazul de faţă, de auditor) pentru a face o expertiză. Proveniența termenului este din limba latină „expertus", ceea ce, în traducere, reprezintă a testa, a proba.

Expert din partea auditorului – un individ sau o organizaţie care deţine expertiză într-o arie, alta decât contabilitatea sau auditul, a căror activitate este utilizată de auditor în vederea asistării auditorului în obţinerea de probe de audit suficiente şi adecvate [**ISA 620 „**Utilizarea activităţii unui expert din partea auditorului", p. 6, (a)].

Scopul unui audit constă în îmbunătăţirea gradului de încredere al utilizatorilor vizaţi ai situaţiilor financiare. Acest lucru este obţinut prin exprimarea unei opinii de către auditor cu privire la faptul dacă situaţiile financiare sunt pregătite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru general de raportare financiară aplicabil.

1. Probele de audit.

În conformitate cu Standardele Internaţionale de audit, auditorul este singurul responsabil pentru opinia de audit exprimată, iar această responsabilitate nu este redusă prin utilizarea, de către auditor, a activităţii unui expert din partea auditorului.

Pe parcursul auditului, auditorul trebuie să obţină probele de audit (prin intermediul expertului sau de sine stătător) , sub forma unor rapoarte (avize), opinii, estimări şi declaraţii ale experţilor. De exemplu, în următoarele cazuri:

- Evaluarea anumitor tipuri de active: terenuri şi clădiri, instalaţii şi echipamente, lucrări de artă şi pietre preţioase;
- Determinarea cantitativă şi a stării fizice a activelor (resurse naturale subterane, durata de viaţă utilă rămasă a instalaţiilor şi echipamentelor);
- Determinarea cantitativă şi valorică a lucrărilor executate şi a celor în curs de desfăşurare privind contractele de construcţii;
- Determinarea funcţionării corecte a unor programe informatice complexe pe care clientul le utilizează de puţin timp;
- Servicii juridice cu privire la interpretarea tratatelor, legilor şi regulamentelor, altor acte normative ce ţin de ramura de activitate a clientului de audit etc.

Studiile şi experienţa oferă auditorului o imagine de ansamblu a aspectelor referitoare la afacerile clientului, dar, pe de altă parte, auditorul nu este obligat să deţină cunoştinţe posedate de către o persoană, care a beneficiat de formare sau de calificare pentru o altă profesie sau ocupaţie, cum ar fi un evaluator, inginer, programator etc.

2. Angajarea expertului.

În practica de audit financiar, cele mai des întâlnite cazuri de contractare de experţi de către auditori este pentru domeniul evaluării (determinarea deprecierii activelor, valoarea justă, evaluarea businessului în momentul fuziunii, lichidării etc.).

Totodată, în cazul în care auditorul nu este sigur de competența sau obiectivitatea expertului, el ar trebuie să discute orice problem, în acest sens, cu conducerea companiei de audit şi de a determina dacă este posibil să se obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la activitatea unui expert. De asemenea, auditorul poate efectua proceduri de audit suplimentare în vederea confirmării sau infirmării unor informații obținute de la expert, ori să apeleze, în vederea obținerii unor probe de audit, la un alt expert.

Compania de audit poate utiliza activitatea unui expert în auditul situațiilor financiare doar cu acordul clientului de audit. Refuzul clientului de audit cu privire la utilizarea activității unui expert (ori refuzul prezentării întregii informații expertului) trebuie să fie în scris. În cazul unei astfel de situații, compania de audit trebuie să țină cont de aceasta la întocmirea raportului de audit, exprimând o opinie modificată, menționând inclusiv motivele care au condus la o asemenea opinie. Compania de audit utilizează activitatea unui expert în baza unui contract de prestări servicii, încheiat între agentul economic pentru care compania de audit, care efectuează auditul şi expert sau între compania de audit şi de expert.

Compania de audit poate angaja ca expert o organizație specializată, care este o persoană juridică, cât şi persoane fizice: evaluator, inginer, geolog şi (sau) alți experți.

Expertul, a cărui activitate va utiliza compania de audit trebuie să fie obiectiv şi să dispună de următoarele:

- calificările corespunzătoare, de regulă, confirmate prin documentele relevante (certificat de calificare, licență etc.);
- experiența necesară şi reputația în domeniu, iar concluzia care urmează să fie obținută de compania de audit, de regulă, confirmată de recomandări, publicații, referințe etc.

Compania de audit, ca regulă generală, nu poate utiliza activitatea unui expert în misiunea proprie de audit în cazul în care:

- Expertul – persoană fizică este fondatorul sau conducătorul clientului de audit sau acesta (expertul) este în relație de rudenie până la gradul III cu persoanele de conducere, sau acesta (expertul) deține o funcție de răspundere în cadrul entității economice pentru care compania de audit prestează misiune de audit;
- Expertul – persoană juridică este fondator, creditor, garant al entității economice pentru care compania de audit prestează misiune de audit.

Dacă aceste circumstanțe au devenit cunoscute după numirea expertului, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit suplimentare pentru a confirma obiectivitatea opiniei expertului, sau de a numi un alt expert.

3. Principalele etape ale expertizei. Prezentarea raportului.

Este foarte important să se determine volumul lucrărilor expertului. În conformitate cu ISA 620.11, auditorul trebuie să obțină suficiente probe de audit corespunzătoare faptului că activitatea expertului este adecvată pentru amploarea obiectivelor de audit. Lucrările expertului sunt, de obicei, stabilite sub formă de instrucțiuni scrise, pregătite de către auditor, dar coordonate cu expertul.

Astfel de instrucțiuni adresate expertului pot acoperi următoarele aspecte:

- Scopul şi volumul lucrărilor de efectuat de către expert;
- Principalele aspecte specifice care, potrivit auditorului, trebuie să fie tratate în raportul expertului (concluzie);
- Natura, plasarea în timp şi amploarea comunicării dintre auditor şi expertul respectiv, inclusiv forma oricărui raport ce urmează a fi furnizat de către expert;
- Determinarea exactă a relației dintre expert şi entitate, dacă este cazul;
- Respectarea confidențialității informațiilor obținute sau furnizate de către expert.

Lucrările şi concluziile expertului se consemnează într-un raport scris, care trebuie să cuprindă trei capitole:

1. Introducere (denumirea expertizei, nr., elemente de identificare a expertului, prezentarea obiectivelor expertizei, eventuale demersuri ale expertului privind cererea unor materiale suplimentare necesare efectuării expertizei etc.);

2. Partea de cercetare (investigațiile) trebuie să conțină câte un paragraf distinct pentru fiecare obiectiv înaintat expertului, în care se va realiza o descriere amănunțită a lucrărilor expertului, se vor prezenta actele şi faptele analizate, sursele de informare utilizate, eventualele obiecțiuni şi explicații ale clientului de audit. În fiecare paragraf, trebuie prezentat ansamblul calculelor şi interpretarea rezultatului acestora; şi

3. Concluzii. Acest capitol trebuie să conțină câte un paragraf distinct cu răspunsul la fiecare obiectiv înaintat, aşa cum a fost el formulat în capitolul al doilea.

Raportul expertului trebuie să fie concis, clar, redactat într-un limbaj accesibil, să cuprindă constatări şi concluzii bazate pe date şi documente justificative, să excludă subiectivismul şi arbitrariul.

Raportul expertului trebuie să-l prezinte în două exemplare, câte unul pentru auditor şi pentru clientul de audit.

Raportul expertului trebuie să fie inclus în documentele de lucru ale organizației de audit.

În cazul în care în urma analizei rezultatelor expertului de către auditor se identifică discrepanțe semnificative între concluzia expertului şi informațiile (documente) prezentate de clientul de audit sau în cazul în care auditorul consideră că rezultatele expertului sunt nefondate, acesta trebuie să efectueze proceduri de audit suplimentare pentru a se asigura asupra raportului expertului, sau să desemneze un alt expert.

Utilizarea activității unui expert în cadrul auditului, inclusiv o referire la acesta în raportul de audit, nu înlătură responsabilitatea auditorului asupra raportului de audit întocmit şi prezentat solicitantului misiunii de audit. Atunci, când se întocmeşte un raport de audit nemodificat, în paragraful de opinie, auditorul nu trebuie să facă referire la rezultatele activității expertului, dat fiind faptul că o astfel de referință poate fi luată ca o rezervă în raportul de audit, sau percepută ca o repartizare a responsabilităților.

În cazul în care în baza concluziilor (raportului) unui expert, auditorul decide să emită un raport de audit modificat, care, în unele cazuri, poate avea loc, atunci, în explicația motivelor pentru modificarea raportului auditorului, poate fi oportun să se facă referire la activitatea expertului sau să prezinte o descriere (inclusiv indicarea identității expertului şi amploarea participării sale la realizarea misiunii). În aceste cazuri, auditorul trebuie să obțină permisiunea în scris din partea expertului pentru a fi inclusă în raportul de audit. În cazul în care permisiunea este refuzată, iar auditorul consideră că este necesară o referință, auditorul poate obține consiliere juridică pentru a stabili acțiunile ce urmează.

Concluzii:

Factorii relevanți atunci când se evaluează relevanța şi caracterul rezonabil al observațiilor sau concluziilor expertului din partea auditorului, sub forma unui raport sau în altă formă, trebuie să includă faptul dacă aceştia:

- Sunt prezentați într-o maniera consecventă cu orice standard din profesie sau din sectorul de activitate al expertului din partea auditorului;
- Sunt exprimați clar, inclusiv se face referire la obiectivele convenite cu auditorul, la domeniul de aplicare al activității efectuate şi la standardele aplicate;
- Sunt fundamentați pe o perioadă adecvată şi se ține cont de evenimentele ulterioare, acolo unde este relevant;
- Fac obiectul oricărei rețineri, limitări sau restricții cu privire la utilizare şi dacă acesta este cazul, dacă acest aspect are implicații asupra auditorului; şi
- Sunt fundamentați pe considerarea adecvată a erorilor sau deviațiilor întâlnite de expertul din partea auditorului.

Bibliografie:

1. *Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI* din 16.03.2007. În Monitorul Oficial Nr. 117-126, din 10.08.2007;
2. *Standardele Internaționale de Audit*, Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 64 din 14 iunie 2012. În Monitorul Oficial, Ediție specială, din 24.08.2012
3. IFAC şi IFRS, *Reglementări internaționale de audit, asigurare şi etică*, Editura Irecson, Bucureşti, 2009.
4. ARENS, A.A., LOEBBECKE, J.K., LEMON, W.M. and SPLETTSTOESSER, I.B. (2002), *Auditing and Other Assurance Services,* 9th ed., Prentice-Hall, Toronto ISBN 9975-61-290-3;
5. GRUMEZA D., *Expertiza contabilă*, Tipografia „Foxtrot", Chişinău, 2015, ISBN 978-9975-120-79-1;
6. OPREAN I., *Auditarea situațiilor financiare*, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2010, ISBN 978-973-751-445-4;
7. PEREŞ C., *Proceduri de control şi audit*, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2013 ISBN 978-973-757-864-8;
8. WHITTINGTON R., PANY K., *Principles of auditing and other assurance services* (with ACL CD), 2007;
9. РОГУЛЕНКО Т.М., *Аудит*, Издательство «Юрайт», Москва 2016, ISBN: 978-5-9916-2877-8;
10. ФЕДОРЕНКО И.В., *Аудит: расширяем границы науки (теория и методология)*, Издательство Инфра-М, 2016, ISBN: 978-5-16-006575-5.

EXPERTIZA CONTABILĂ JUDICIARĂ ÎN SPRIJINUL CONTRIBUABILILOR

Conf. univ. dr., auditor Dumitru GRUMEZA, ASEM
grumezad@mail.ru

The judicial accounting surveys conducted by Contexpert aim at examining some economic and financial facts and situations for objectives established by the judicial body. Judicial Accounting Expertise means data interpretation in the accounting records and providing opinions regarding the issues investigated on the basis of the laws and normative acts that regulate the analyzed field of activity and, finally, the elaboration of conclusions based on the findings made, which serve as evidence for the judicial body that ordered the expertise.

Cuvinte-cheie: *expert, expertiza contabilă, expertiza judiciară, probe în instanța de judecată, raport de expertiză, încheierea sau ordonarea expertizei.*

Clasificare JEL: M 49

Introducere.

Organele judiciare sunt puse în fața unor probleme, pe care nu le pot rezolva singure, pentru acestea fiind necesare cunoştințele unor specialişti din domeniile ştiinței, tehnicii, artei etc.

Astfel, ori de câte ori, pentru lămurirea unor împrejurări necesare elucidării cauzei, organele judiciare au nevoie de părerea unor persoane, care au cunoştințe de specialitate, vor numi unul sau mai mulți experți, stabilind, în acelaşi timp, problemele nelămurite asupra cărora aceştia trebuie să răspundă. În actele normative, aceste activități desfăşurate de specialişti sunt denumite expertize, iar datorită faptului că se desfăşoară în cadrul unui proces, sunt reglementate de legiuitor sub denumirea de expertize judiciare.

Ca o definiție formulată în literatura juridică din țara noastră, expertiza ca mijloc de probă poate fi definită ca fiind „o acțiune de procedură şi constă în efectuarea, de către expert, în scopul aflării adevărului, a unor cercetări privind obiectele materiale, organismul uman, fenomenele si procesele ce ar putea conține informații importante despre circumstanțele cauzelor examinate de organele de urmărire penală şi de instanța judecătorească”.

1. Obiectul expertizei contabile judiciare.

Obiectul generic al expertizei judiciare reiese chiar din legea procesuală unde este stipulată motivația generală a dispunerii unei expertize, şi anume: art. 142 Cod procedură penală: „în cazurile în care pentru constatarea circumstanțelor ce pot avea importanță probatorie pentru cauza penală sunt necesare cunoştințe speciale în domeniul ştiinței, tehnicii, artei sau meşteşugului”, art.148 Cod procedură civilă: „Pentru elucidarea unor aspecte din domeniul ştiinței, artei, tehnicii, meşteşugurilor artizanale şi din alte domenii, apărute în proces, care cer cunoştințe speciale, judecătorul sau instanța dispune efectuarea unei expertize, la cererea părții sau a unui alt participant la proces, iar în cazurile prevăzute de lege, din oficiu.”. Totodată, actele reviziei ori ale inspecțiilor departamentale, precum şi raportul scris al specialistului, nu pot înlocui raportul de expertiză şi nici exclude necesitatea efectuării expertizei în aceeaşi problemă.

În funcție de natura şi conținutul faptei, împrejurării, problemei, situației, cauzei sau litigiului ce se cercetează, precum şi de domeniul de activitate în care se dispune sau se solicită efectuarea expertizei, ***Centrul Național de Expertize Judiciare*** de pe lângă Ministerul Justiției prestează servicii de expertiză judiciară în diverse domenii, respectiv expertizele se prezintă sub mai multe tipuri, şi anume:

- tehnică – ce se individualizează pe genuri: construcții civile, maşini şi utilaje, autovehicule etc.;
- merceologică – industrială, alimentară;
- medico-legală – de exemplu: psihiatrică, constatarea stării de sănătate, cauza decesului etc.;
- criminalistică – cuprinzând: tehnica criminalistică a actelor, dactiloscopie, trasologie, balistică;
- grafologică – autenticitatea unui act, a unei semnături;
- contabilă, economică şi financiar-bancară – care poate fi specializată pe domenii sau ramuri: comercială, bugetară, operații valutare, industrie, agricultură, construcții etc.

Expertiza contabilă poate fi definită ca:

- misiunea dată unui expert contabil de a controla registrele, situațiile financiare şi actele justificative ale unui agent economic, cu scopul de a furniza părților interesate datele necesare sau de a prezenta justiției informațiile interesate pentru a se pronunța, în cunoştință de cauză, asupra unui proces sau a unei contestații de care a fost sesizată”;

- o formă de cercetare ştiinţifică efectuată în vederea lămuririi modului, în care sunt reflectate în documente, evidenţa tehnic-operativă şi contabilă anumite fapte, împrejurări, situaţii de natură economico-financiară;
- o activitate specializată.

Concluziile expertului contabil trebuie să fie fundamentate numai pe documente, care atestă evenimente şi tranzacţii care fac sau trebuie să facă obiectul recunoaşterilor, evaluărilor, clasificărilor şi prezentărilor contabile.

Trăsături ale expertizei contabile:

- are ca obiect cercetarea unor fapte sau situaţii de natură economico-financiară, gestionară şi patrimonială;
- cuprinde în sfera sa de acţiune activitatea economică a unui agent economic pentru problemele şi obiectivele stabilite de organul judiciar ori de persoana juridică care o solicită;
- cercetează situaţiile şi împrejurările, de fapt, pe baza informaţiilor furnizate de evidenţa economică şi a suporţilor ei materiali;
- interpretează datele de evidenţă şi formulează opinii cu privire la problemele investigate pe baza legilor şi actelor normative, care reglementează domeniul de activitate respectiv;
- elaborează concluzii pe baza constatărilor făcute, care servesc ca mijloc de probă pentru organul judiciar, care a dispus efectuarea expertizei sau ca mijloc de fundamentare a unei decizii de către persoana juridică care a solicitat efectuarea expertizei contabile;
- analizează cauzele care au determinat abaterile de la normele legale cu caracter economic şi financiar, descifrează relaţiile economice şi financiare dintre părţile aflate în litigiu, caracterizează starea, de fapt, a agentului economic respectiv, în raport cu legea şi actele normative care reglementează domeniul investigat, stabileşte legăturile de cauzalitate şi responsabilitate.

Expertizele contabile judiciare sunt mijloace de probă în justiţie, utilizabile în rezolvarea unor cauze, care necesitau cunoştinţe de strictă specialitate din partea unor persoane care au calitatea de expert judiciar în domeniul contabil. Ele pot fi dispuse din oficiu sau acceptate, la cererea părţilor implicate în procesul judiciar, în toate fazele de desfăşurare a acestuia.

Activitatea în domeniul expertizei judiciare, inclusiv a expertizei în domeniul contabil este reglementată de *Legea Republicii Moldova cu privire la expertiza judiciară, constatările tehnico-ştiinţifice şi medico-legale Nr.1086-XIV din 23.06.2000*, de legislaţia de procedură, de alte acte normative, precum şi de acordurile internaţionale privind asistenţa juridică şi relaţiile juridice în materie civilă şi penală, la care Republica Moldova este parte.

Centrul Naţional de Expertize Judiciare (în continuare, CNEJ), de pe lângă Ministerul Justiţiei, reprezintă o instituţie coordonatoare în domeniul teoriei şi practicii expertizei judiciare şi criminalisticii şi efectuează expertizele judiciare în baza regulamentului aprobat de Guvern [6].

2. Contractarea expertizei contabile judiciare.

Expertiza judiciară (inclusiv expertiza în domeniul contabil) se efectuează la ordonarea organului de urmărire penală, a procurorului, a organului împuternicit să examineze cazurile cu privire la contravenţiile administrative, a instanţei judecătoreşti din oficiu sau la cererea părţilor, în conformitate cu legislaţia de procedură penală, de procedură civilă, legislaţia cu privire la contravenţiile administrative şi *Legea Republicii Moldova cu privire la expertiza judiciară Nr.1086-XIV din 23.06.2000*. De asemenea, expertiza judiciară se efectuează, la iniţiativa părţilor sau a reprezentanţilor lor, precum şi a avocatului parlamentar, pentru stabilirea circumstanţelor care, după părerea părţilor, pot servi drept probe pentru apărarea intereselor lor.

Asupra efectuării expertizei, judecătorul sau instanţa se pronunţă printr-o încheiere sau ordonanţă, care nu poate fi atacată cu recurs.

Aşadar, încheierea sau ordonanţa de şedinţă trebuie să cuprindă:

- *Numele expertului sau experţilor* numiţi din oficiu sau la cererea părţilor în proces;

Persoana desemnată ca expert este obligată să efectueze expertiza, dacă este numită oficial ca expert în problemele care trebuie cercetate.

În cazuri de incompatibilitate, expertul poate cere recuzarea. Cererea de recuzare a expertului se depune în instanţă sau judecătorului, care a numit expertiza, în cel mult 5 zile de la data înştiinţării despre desemnarea expertului, dacă motivul refuzului există la acea dată. În alte cazuri, termenul curge de la data apariţiei temeiului de recuzare. După această dată, recuzarea este posibilă în cazul în care persoana interesată dovedeşte că, din motive întemeiate, nu a reuşit să depună la timp cererea de recuzare.

Recuzarea se judecă în şedinţă de judecată, cu citarea participanţilor la proces şi a expertului. Încheierea prin care este soluţionată recuzarea expertului nu poate fi atacată cu recurs.

- *Obiectivele* (întrebările, punctele) la care expertul sau experţii numiţi trebuie să răspundă. Obiectivele expertizei contabile trebuie să fie formulate de instanţă concis, fără echivoc şi fără a se solicita expertului contabil sau experţilor contabili numiţi să se pronunţe asupra încadrărilor legale ale faptelor supuse judecăţii;

În circumstanţe speciale, instanţa judecătorească este în drept să audieze expertul până la formularea problemelor care urmează a fi investigate, să determine sarcina acestuia, să stabilească, după caz, volumul investigaţiilor, legătura dintre expert şi părţi, etapa la care acestea pot fi admise să participe la investigaţiile expertului.

Părţile şi alţi participanţi la proces sunt în drept să formuleze şi să prezinte instanţei problemele care trebuie să fie elucidate de expert, însă numai judecătorul sau instanţa stabileşte definitiv problemele asupra cărora expertul urmează să-şi prezinte raportul. Judecătorul (instanţa) este obligat să motiveze respingerea problemelor propuse de părţi şi de alţi participanţi la proces spre expertizare.

- *Termenul în care trebuie să se efectueze expertiza*, ţinându-se seama de faptul că raportul de expertiză judiciară trebuie depus la instanţa care a dispus-o cu 5 zile înainte de termenul de judecată.

Dacă termenul iniţial fixat de instanţă pentru depunerea expertizei este considerat de către expertul sau experţii numiţi ca fiind inadecvat (prea scurt), ei sunt îndreptăţiţi să solicite instanţei un termen adecvat, minim necesar, pentru efectuarea unei expertize judiciare de calitate;

- *Plata expertului sau experţilor* numiţi, care trebuie să fie remuneratorie. Dacă expertul sau experţii numiţi pentru efectuarea expertizei consideră onorariul stabilit de instanţă neremuneratoriu, ei sunt îndreptăţiţi să solicite instanţei mărirea acestuia.

Pe lângă expertiza dispusă în mod oficial, expertul mai poate fi numit să efectueze o *contraexpertiză*.

Dacă experţii pot să-şi dea de îndată părerea, vor fi ascultaţi chiar în şedinţă, iar părerea lor se va consemna într-un proces-verbal.

Experţii sunt datori să se înfăţişeze înaintea instanţei spre a da explicaţii ori de câte ori li se va cere, caz în care au dreptul la despăgubiri, ce se vor stabili prin încheiere executorie.

Misiunea privind efectuarea unei expertize contabile nu poate fi refuzată de către expert pe motive etnice, religioase, politice sau de altă natură. Aceasta, deoarece expertiza contabilă este un act de probă ştiinţifică.

Există, însă, situaţii în care expertul contabil poate să nu fie obiectiv cu ocazia efectuării expertizei contabile. În aceste condiţii, el trebuie să se abţină sau poate fi recuzat.

Incompatibilitatea unei persoane de a fi expert reprezintă situaţia în care o persoană, deşi are capacitatea generală de a fi expert, nu are exerciţiul ei, fie din cauza calităţii sale funcţionale, fie din cauza poziţiei sale procesuale.

Abţinerea – ca procedură – constă în declaraţia expertului, care trebuie făcută de îndată ce constată că se află într-un caz de incompatibilitate. Împrejurările privind abţinerea de la efectuarea expertizei contabile se comunică preşedintelui instanţei.

Calitatea de expert judiciar este incompatibilă cu cea de martor în aceeaşi cauză, calitatea de martor având prioritate. Expertul contabil se află în incompatibilitate, dacă există împrejurări din care rezultă că este interesat sub orice formă, el, soţul/soţia sau vreo rudă apropiată, în soluţionarea cauzei, într-un anumit mod, care l-ar determina pe expertul contabil să fie subiectiv.

În practică, cele mai multe dintre controalele şi verificările la care sunt supuşi agenţii economici sunt de factură contabilă şi fiscală. Ele au ca obiect sau măcar ca suport datele şi documentele contabilităţii şi utilizează prioritar metode şi tehnici de lucru contabile. Fac asemenea verificări experţii contabili (în diferitele ipostaze în care îi plasează mandatul lor), cenzorii societăţilor comerciale, organele fiscale, organismele publice cu atribuţii de control economic-financiar.

3. Raportul de expertiză judiciară.

Indiferent de natura şi de misiunea acestor organe, verificările şi expertizele contabile se desfăşoară după o metodologie comună, generând o succesiune logică de operaţii prin care se urmăreşte atât rezolvarea problemelor de fond (maniera concretă de cercetare a materialului documentar, prelucrarea şi interpretarea acestuia, formularea constatărilor şi concluziilor), cât şi a principalelor aspecte procedurale, reprezentând relaţiile experţilor cu beneficiarii şi alte persoane interesate, fixarea obiectivelor de verificat sau expertizat, întocmirea, depunerea şi valorificarea documentelor finale.

Ca principiu, orice verificare şi expertiză se finalizează printr-un document scris, care poartă denumirea de **raport** şi care conţine principalele constatări, aprecieri şi concluzii ale experţilor.

În cazul expertizei judiciare (în corespondenţă cu norma procedurală), lucrările şi concluziile expertului contabil se consemnează într-un raport scris, care trebuie să cuprindă trei capitole: Introducere, Partea de cercetare (investigaţiile) şi Concluzii.

De regulă, raportul de expertiză se întocmeşte în două exemplare originale; unul pentru organul care a dispus sau partea care a solicitat efectuarea expertizei şi unul pentru expertul care a efectuat expertiza. Numărul de exemplare originale poate fi mai mare, dacă beneficiarul acestuia solicită acest lucru.

Raportul de expertiză contabilă judiciară va fi întotdeauna subiectul unei verificări din partea instanței de judecată şi părților implicate. Este de înțeles că expertul judiciar este obligat să genereze un raport de calitate înaltă care exprimă opinia sa obiectivă, imparțială şi exhaustivă pe subiectele puse în sarcina sa. Raportul în calitatea sa de probă va fi examinat prin prisma criteriilor de admisibilitate stabilite pentru probe în articolele 94 şi 95 din Codul de Procedură Penală şi articolul 122 din Codul de Procedură Civilă. Acestea sunt: să fie obținut în mod legal, să fie efectuat de o persoană autorizată, cu utilizarea unei metodologii corespunzătoare.

Concluzii:

Raportul de expertiză contabilă judiciară este utilizat în justiție alături de alte mijloace de probă. Chestiunea este cu atât mai importantă cu cât, în practica judiciară, este caracteristic sistemul de neierarhizare a probelor, ceea ce vrea să însemne că ponderea raportului de expertiză în dovedirea adevărului material este teoretic egală cu a oricărei alte probe. Mai mult decât atât, concluziile experților nu sunt obligatorii pentru organele judiciare; atunci când sunt considerate ca fiind nefondate sau în contradicție cu alte mijloace de probă ele pot fi neglijate sau se poate dispune refacerea lor (inclusiv administrarea unei noi expertize contabile). Instanța de judecată trebuie întotdeauna să prezinte motivele sale pentru a refuza un raport de expertiză. Adițional, dacă raportul este fals sau are constatări eronate, poate fi înaintată o acțiune pentru a revizui competența expertului, care ar putea rezulta în retragerea calității sale de expert judiciar.

Bibliografie:

1. *Codul penal al Republicii Moldova,* Publicat: 14.04.2009 în Monitorul Oficial Nr. 72-74;
2. *Codul civil al Republicii Moldova,* Publicat : 22.06.2002 în Monitorul Oficial Nr. 82-86*;*
3. *Codul contravențional al Republicii Moldova,* Publicat : 16.01.2009 în Monitorul Oficial Nr. 3-6;
4. *Codul de procedură penală al Republicii Moldova,* Publicat : 07.06.2003 în Monitorul Oficial Nr. 104-110;
5. *Codul de procedură civilă al Republicii Moldova,* Publicat : 12.06.2003 în Monitorul Oficial Nr. 111-115;
6. *Hotărârea Guvernului nr.1052 din 12.09.2006 "Cu privire la Centrul Național de Expertize Judiciare de pe lângă Ministerul Justiției"* Publicat 22.09.2006 în Monitorul Oficial Nr. 150-152.
7. *Hotărârea Guvernului Nr. 1104 din 28.11.1997 cu privire la modul de efectuare a expertizei juridice şi înregistrării de stat a actelor normative departamentale*, publicat în Monitorul Oficial Nr. 6-7, din 29.01.1998
8. *Hotărârea Guvernului Nr. 122 din 07.02.2007 privind salarizarea personalului din domeniul expertizei judiciare, constatărilor tehnico-ştiințifice şi medico-legale.* Publicat: 16.02.2007 în Monitorul Oficial Nr. 21-24
9. *Hotărârea Guvernului nr. 1147 din 9 septembrie 2003* cu privire la aprobarea Registrului de stat al experților judiciari atestați, publicat 03.10.2003 în Monitorul Oficial Nr. 208;
10. FLOREA Ion, FLOREA Radu, *Introducere în expertiza contabilă şi în auditul financiar*, ediția a II-a, revizuită şi adăugită, Editura CECCAR, Bucureşti, 2008, p.308. ISBN 978-973-8414-44-0;
11. GRUMEZA Dumitru, *Expertiza contabilă*, Tipografia ”Foxtrot”, Chişinău, 2015, ISBN 978-9975-120-79-1;
12. IONESCU Luminița, *Expertiza contabilă în România*, Editura: CH Beck, 2010, 120 p. ISBN 978-973-115-833-4;
13. *Legea Republicii Moldova cu privire la expertiza judiciară,şi statutul expertului judiciar (Nr. 68 din 14.04.2016. În Monitorul Oficial al R. Moldova Nr. 157-162 din 10.06.2016).*

ОСНОВНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ, ПРЕДЪЯВЛЯЕМЫЕ МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ АУДИТА К АУДИТОРСКОЙ ДОКУМЕНТАЦИИ

Конф.унив.др. Людмила ЛАПИЦКАЯ, ASEM
lucia-25@mail.ru

This article is devoted to questions concerning the requirements that impose the ISA to the working papers of the auditor. These requirements can be divided into several categories, such as: the requirements placed on the form, the volume of the working papers; documenting the audit process; documentation of deviations in auditing.

Cuvinte-cheie: *аудиторская документация, планирование аудита, контроль качества, Международные стандарты аудита, подтверждения, запрос, достаточные и надлежащие доказательства, аудиторское заключение.*

Clasificarea JEL: M 41

Введение

В соответствии с определениями, представленными в Международных стандартах аудита (МСА) 230 «Аудиторская документация», ***аудиторская документация,*** *рабочая документация, рабочие документы представляют собой записи о выполненных аудиторских процедурах, полученных уместных аудиторских доказательствах и сделанных аудитором выводах.*

При этом нужно принимать во внимание, что аудиторская документация, обеспечивает доказательства:

- *обосновывающие сделанный аудитором вывод о достижении общих целей аудита финансовой отчетности;*
- *того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми законодательными и нормативными требованиями.*

Аудиторская документация выполняет целый ряд важных функций, которые включают: помощь аудиторской группе в планировании и проведении аудита; обеспечение подотчетности аудиторской группы в ее работе; сохранение данных по вопросам, являющихся значимыми для будущих аудиторских заданий; обеспечение возможности проведения внешнего инспектирования в соответствии с применимыми законодательными, нормативными или прочими требованиями.

При проведении аудита финансовой отчетности, аудитор должен собрать достаточные и надлежащие данные, обосновывающие аудиторское заключение и доказательства того, что аудит был спланирован и проведен в соответствии с Международными стандартами аудита. Данные доказательства должны быть соответствующим образом задокументированы.

Вместе с тем, документирование аудитором в ходе аудита всех рассмотренных вопросов или всех выработанных профессиональных суждений не является ни обязательным, ни практически осуществимым. Кроме того, аудитор не обязан документировать отдельно факт соблюдения тех требований, соблюдение которых подтверждается документами, приобщенными к аудиторскому файлу.

Основным Международным стандартом аудита, который раскрывает положения, касающиеся рабочих документов аудитора, является МСА 230 «Аудиторская документация». Однако практически в каждом Международном стандарте аудита есть разъяснения, касающиеся аудиторской документации. Соответственно необходимо изучать требования и соответствующие руководства по применению, и прочие пояснительные материалы, которые отражены в Международных стандартах аудита. К МСА, в которых указаны положения, касающиеся рабочей документации аудитора, следующие:

- МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий»;
- МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»;
- МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»;
- МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»;
- МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»;
- МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»;
- МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения путем изучения организации и ее окружения»;

- МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»;
- МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»;
- МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»;
- МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации»;
- МСА 550 «Связанные стороны»;
- МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)»;
- МСА 610 (пересмотренный) «Использование работы внутренних аудиторов».

Анализируя положения Международных стандартов аудита, можно прийти к следующему выводу, что требования к рабочей документам аудитора можно классифицировать по определенным критериям, представленным в нижеследующей схеме.

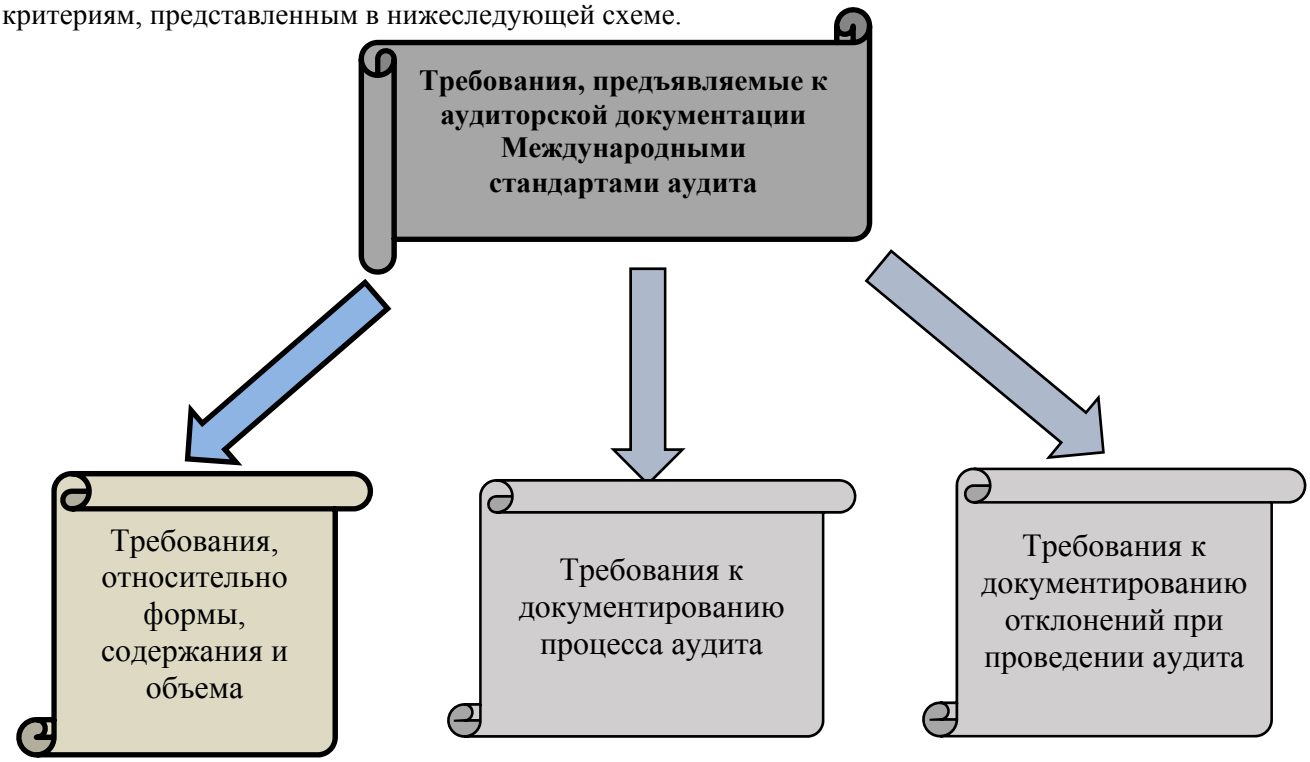


Схема 1. Классификация требований, предъявляемых к аудиторской документации Международными стандартами аудита

Следует отметить, что Международные стандарты аудита в части требований, относительно формы, содержания и объема, предъявляемым к рабочим документам аудитора, можно также разделить на два направления. Например: одни МСА устанавливают конкретные требования к форме и содержанию рабочих документов, в то время как другие стандарты ограничиваются какими-то общими требованиями.

К стандартам, которые отражают общие требования в части рабочих документов аудитора относится МСА 230 «Аудиторская документация», который устанавливает, что «аудитор должен готовить аудиторскую документацию, которая достаточна для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением конкретного аудиторского задания, мог понять:

- *характер, сроки и объем выполненных аудиторских процедур для соблюдения Международных стандартов аудита и применимых законодательных и нормативных требований;*
- *результаты выполненных аудиторских процедур и собранные аудиторские доказательства;*
- *значимые вопросы, возникшие в ходе аудиторского задания, сделанные по ним выводы, и значимые профессиональные суждения, использованные при формулировании этих выводов.*

Кроме того, МСА 230 «Аудиторская документация» отмечает, что при документировании характера, сроков и объема выполненных аудиторских процедур аудитор должен зафиксировать: каковы отличительные характеристики протестированных статей или вопросов; кто выполнял

аудиторскую работу, с указанием даты, на которую такая работа была завершена; кто проверял выполненную аудиторскую работу, с указанием даты и объема такой проверки.

К стандартам, которые устанавливают конкретные требования в части формы, содержания, объема аудиторской документации относится в частности МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности». Так например: данный стандарт требует, чтобы аудитор разработал общую стратегию аудита, которая должна отражать объем, сроки проведения и общую направленность аудита, а также являющуюся основой для разработки плана аудита.

С точки зрения требований, предъявляемых к плану аудита, МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» требует, чтобы план включал:

- *характер, сроки и объем планируемых процедур, оценки рисков, как этого требует МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного*
- *характеру, сроки и объем запланированных последующих аудиторских процедур на уровне предпосылок, как это определено в МСА 330«Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»;*
- *прочие запланированные аудиторские процедуры, которые необходимо выполнить для того, чтобы аудиторское задание соответствовало требованиям Международных стандартов аудита.*

Вместе с тем, МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» устанавливает, что характер и объем работ по планированию будут варьироваться в зависимости от размера и сложности аудируемой организации, от предшествующего опыта работы с данной организацией, ключевых членов аудиторской группы, а также от изменений в обстоятельствах, возникших в ходе проведения аудита.

Следующий элемент классификации относится непосредственно к документированию процесса аудита. Требования, предъявляемые Международными стандартами аудита. Непосредственно к документации аудитора, относящуюся к процессу аудита, можно классифицировать следующим образом:

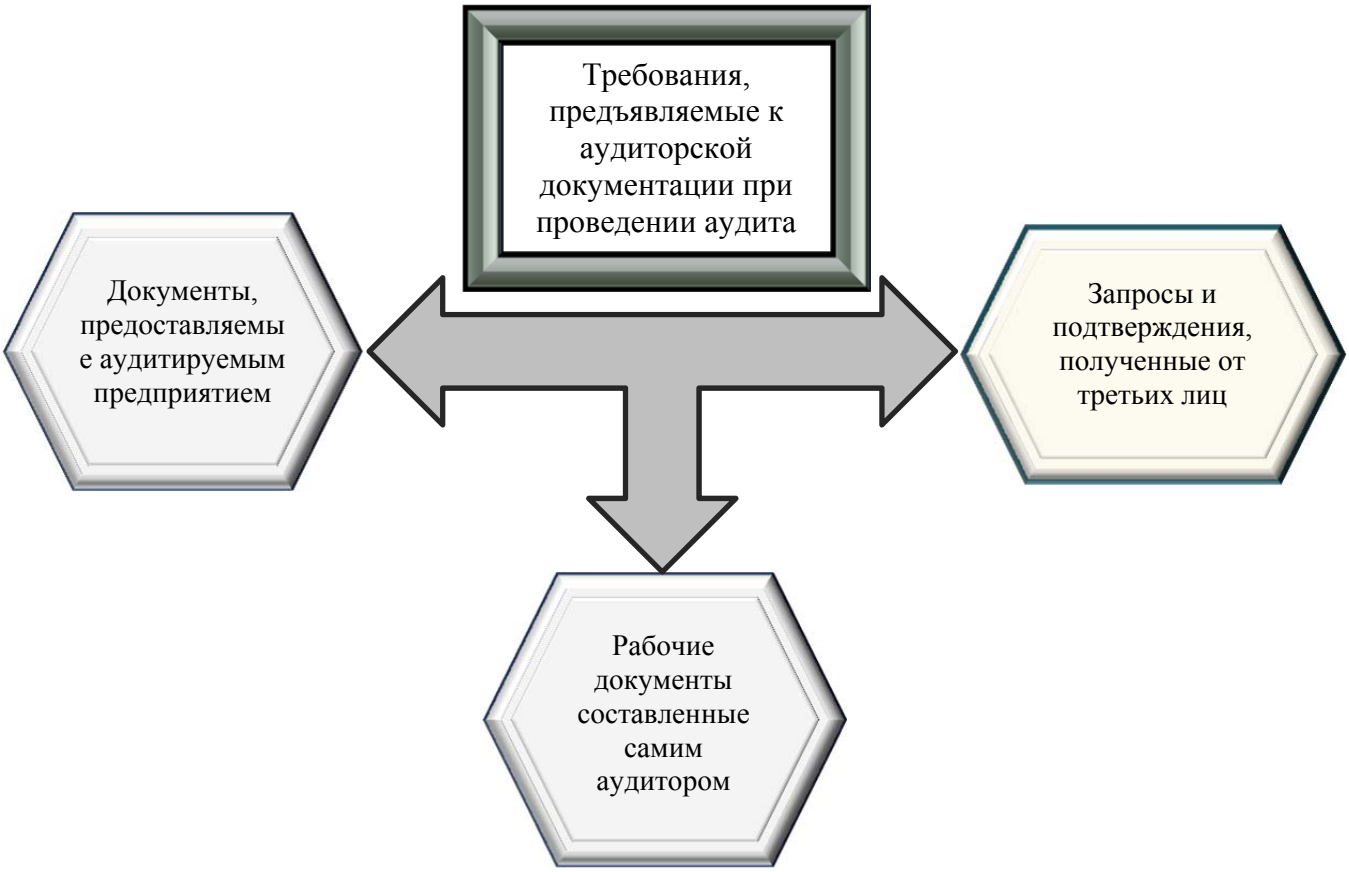


Схема 2. Классификация требований, предъявляемых к аудиторской документации при проведении аудита

Документы, предоставляемые аудитируемым предприятием аудитору, представляют собой объяснительные записки, ответы на запросы аудитора, более детальное раскрытие информации, представленной в финансовой отчетности, различные другие документы, которые уместны и

необходимы при проведении аудита. Так, например: МСА 580 «Письменные представления» обязывает аудитора получить от руководства аудитируемого предприятия следующую информацию:

- *об ответственности руководства предприятия о разработке, внедрении и поддержании внутреннего контроля предприятия с целью обнаружения и предотвращения мошенничества*
- *о том, что все случаи нарушения или не выполнения законодательства, если таковые были, раскрыты,*
- *о всех изменениях финансовой отчетности (если таковые были) прошлых периодов, которые могли повлиять на аудититруемую финансовую отчетность,*
- *о всех судебных разбирательствах и спорных вопросах, которые возникли на аудитируемом предприятии),*
- *о достоверности бухгалтерских оценок,*
- *список связанных сторон, а также информацию об операциях со связанными сторонами,*
- *о фактах, имеющих место после составления финансовой отчетности,*
- *о принципе непрерывности деятельности предприятия.*

МСА требуют, чтобы в процессе аудита, аудиторская документация была укомплектована следующими документами: общей стратегией и планом аудита, документами, удостоверяющими выполнение процедур по пониманию, тестированию и оценке системы внутреннего контроля предприятия, определение уровня существенности и рисков, рабочей документации аудитора в ходе аудита и на завершающем этапе аудита должно быть представлен отчет аудитора, содержащий четкое и ясное мнение аудитора по поводу проверяемой финансовой отчетности.

Для качественного проведения аудита МСА 505 «Внешние подтверждения» обязывает аудитора для подтверждения информации, полученной в ходе аудита, делать запрос и получать подтверждения от третьих лиц.

Следует отметить, что МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита» требует, чтобы в случае, если при проведении аудита, возникли отклонения от требований Международных стандартов аудита, то аудитор должен в обязательном порядке включить данную информацию в аудиторскую документацию.

В МСА 230 «Аудиторская документация» устанавливаются требования к документации в тех исключительных обстоятельствах, когда аудитор отступает от выполнения того или иного значимого требования. Вместе с тем, Международные стандарты аудита не требуют соблюдать требование, которое не является значимым в обстоятельствах конкретного аудита.

Однако для подтверждения того факта, что аудит проведен в соответствии с Международными стандартами аудита может служить:

- *наличие надлежащим образом документированного плана аудита показывает, что аудитор планировал проводимый аудит;*
- *наличие в аудиторском файле подписанного письма-соглашения об условиях задания показывает, что аудитор согласовал условия аудиторского задания с руководством или, когда это уместно, с лицами, отвечающими за корпоративное управление;*
- *аудиторское заключение, в котором содержится надлежащим образом оформленное мнение с оговоркой в отношении финансовой отчетности клиента, показывает, что аудитор выполнил требование выразить мнение с оговоркой в соответствующих обстоятельствах, описанных в Международных стандартах аудита;*
- *может использоваться целый ряд способов, показывающих соблюдение в рамках аудиторского файла тех требований, которые обычно применяются на протяжении всего аудита.*

Заключение: Проанализировав классификацию требований Международных стандартах аудита к аудиторской документации можно констатировать следующее: прежде всего все стандарты описывают цель, которую должен достигнуть аудитор при проведении аудита, применяя положения того или иного международного стандарта. Соответственно большинство рабочих документов аудитора, особенно, касающихся аудиторских процедур, должны содержать цель. Если аудитор не может достичь той или иной цели, предусмотренной в соответствующем стандарте, он должен оценить, не является ли это препятствием для достижения им основополагающих целей аудита финансовой отчетности, что, в свою очередь, требует от него в соответствии с Международными стандартами аудита модифицировать аудиторское мнение или отказаться от дальнейшего выполнения аудита (если возможность отказа предусмотрена применимыми законами или

нормативными актами). Ситуация, когда цель не достигается, является достаточно серьезной и требует документирования в соответствии с МСА 230 «Аудиторская документация».

Кроме того, следует подчеркнуть, что в зависимости от того насколько корректно и правильно собраны уместные и достаточные аудиторские доказательства, от их правильного документирования, можно говорить о корректности сделанных выводов в части аудитируемой финансовой отчетности, о правильном аудиторском мнении в отношении данной отчетности и о том, проведен ли аудит в полной мере в соответствии с Международными стандартами аудита.

Библиография:

1. Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale şi al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE şi 83/349/CEE ale Consiliului şi de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului **http://www.justice.gov.md/file/Centrul%20de%20armonizare%20a%20legislatiei/Baza%20de%20date/Materiale%202010/Legislatie/32006L0043-Ro.PDF,**
2. Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European şi al Consiliului din 16 aprilie 2014 privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public şi de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei **http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537**
3. Standardele Internaționale de audit **http://www.mf.gov.md/actnorm/audit/91internauditstands**
4. ORGANISATION OF THE PUBLIC OVERSIGHT OF THE AUDIT PROFESSION IN 23 EUROPEAN COUNTRIES September 2015 http://www.fee.be/images/1506_Public_Oversight_Survey_third_publication.pdf
5. Legea RM privind activitatea de audit nr. 61 din 16.03.2007 http://lex.justice.md/md/324828/

REFLECȚII PRIVIND CALITATEA LUCRĂRILOR DE AUDIT

Conf. univ. dr. Mihail MANOLI, ASEM,
mmanoli2002@yahoo.com

Trust or, conversely, distrust users of audit reports in their content depends to a large extent on the quality of services provided by auditors. It is assumed a priori that the services provided by a financial auditor correspond in terms of quality, because in his work, every professional must strictly abide by a set of principles set out in the Code of Ethics, among which is found the principle of competence professional and due care. Despite the existence of this assumption, the International Auditing Standards contain three distinct standards aimed at ensuring the basic human reglamentarea audit: ISQC 1 - Quality Control it like for firms that perform audits and reviews of financial statements and other assurance and related services; ISA 200 - The overall objectives of the independent auditor and an audit in accordance with International Standards on Auditing; ISA 220 - Quality control for an audit of financial statements.

Cuvinte-cheie: *audit, control, calitate, servicii, inspecție.*

Clasificare JEL: M 41

Introducere

Acordul de asociere cu Uniunea Europeană impune Republicii Moldova găsirea de noi căi pentru eficientizarea activității economico-financiare. Integrarea presupune adoptarea corespunzătoare a sistemului financiar, a instrumentelor şi organelor financiare, a tehnicilor şi metodelor de lucru, precum şi a reglementărilor cu caracter financiar.

Acordul de Asociere între Republica Moldova, pe de o parte, şi Uniunea Europeană şi Comunitatea Europeană a Energiei Atomice şi statele membre ale acestora, pe de altă parte, a fost semnat, la 27 iunie 2014, la Bruxelles, Belgia. Acordul a fost ratificat de Parlamentul RM pe 2 iulie 2014, iar de Parlamentul European pe 13 noiembrie 2014. Fiecare parte recunoaşte importanța apropierii treptate a legislației existente şi viitoare a Republicii Moldova de acquis-ul Uniunii, fapt menționat şi în anexa a II-a la Capitolul 3 (Dreptul societăților comerciale, contabilitate şi audit şi guvernanță corporativă) din titlul IV.

În 1978, IACPA (*Institutul american al contabililor publici autorizați*)/AICPA a creat Comisia Standardelor de Control al Calității, căreia i-a delegat responsabilitatea de a sprijini firmele de audit în definirea şi implementarea unor standarde privind controlul calității. Pentru o firmă de audit controlul

calității, cuprinde metodele utilizate pentru a asigura că firma îndeplinește responsabilitățile profesionale față de clienți și alte părți implicate. Aceste metode se referă la structura organizațională a firmei de audit și la procedurile pe care aceasta le pune în aplicare.

Controlul calității este strâns legat de SAGA(*standarde de audit general acceptate*)/GAAS-uri fiind în același timp, disociat de aceste standarde. O firmă de audit trebuie să se asigure că standardele de audit general acceptate sunt respectate în cadrul fiecărui audit efectuat. Controalele calității constau în procedurile utilizate de firma de audit și care îi permite acesteia din urmă să respecte standardele în cauză în mod ***consecvent*** și în cadrul fiecărei misiuni. Prin urmare, controalele calității sunt definite pentru firma de audit ca entitate , în timp ce SAGA/GAAS-urile se aplică la nivel de angajament sau misiune de audit.

DSA/SAS(*statement on auditing standard*)-25 (AU161) obligă firmele de audit să definească politici și proceduri de control al calității. Standardul recunoaște că un sistem de control al calității poate oferi doar o asigurare rezonabilă, nu o garanție, privind respectarea SAGA/GAAS-urile. La acea perioadă, IACPA/AICPA nu a fixat proceduri detaliate de control al calității pentru firmele de audit. Procedurile concrete depind de un șir de factori, cum ar fi:

- dimensiunea firmei;
- numărul de sedii operative;
- natura activității.

De exemplu, procedurile de control fixate de o firmă de audit internațională, cu 150 de reprezentanțe și numeroși clienți cu activități multinaționale complexe, ar trebui să difere considerabil de cele puse în aplicare de o firmă de audit cu 5 angajați, specializată în audite de dimensiuni reduse, la una sau două ramuri economice.

Comisia Standardelor de Control al Calității a identificat, pentru început, 9 elemente ale controlului calității pe care orice formă de audit ar trebui să le examineze în timpul conceperii propriilor politici și proceduri. În 1996, Comisia Standardelor de Audit a redus aceste nouă elemente la cinci, decizia intrând în vigoare, începând cu 1 ianuarie 1997. Cele cinci elemente ale controlului calității sunt prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1

Cinci elemente ale controlului calității

Nr.crt.	Element	Rezumat al cerințelor
1.	Independență, integritate și obiectivitate	Toți angajații din cadrul unei misiuni de audit este necesar să rămână independenți în fapte și atitudini, să-și exercite toate responsabilitățile profesionale cu integritate și să-și păstreze obiectivitatea în cursul responsabilităților profesionale.
2.	Managementul resurselor umane	Trebuie definite politici și proceduri pentru a oferi firmei o asigurare rezonabilă în următoarele domenii: ▪ Toți noii angajați ar trebui să fie suficient de calificați pentru a-și exercita funcțiile de manieră competentă; ▪ Sarcinile le sunt atribuite angajaților care dispun de pregătire corespunzătoare și de competențe adecvate; ▪ Tot angajații ar trebui să participe la un program de instruire profesională continuă și la activități de perfecționare profesională care să le permită să exercite responsabilitățile care le-au fost atribuite; ▪ Angajații selectați pentru promovare dispun de calificarea necesară pentru a exercita responsabilitățile care le-au fost atribuite. ▪
3.	Acceptarea și menținerea angajamentelor și a clienților	Trebuie definite și emise proceduri și politici referitoare la decizia de a accepta un client sau a păstra relația cu un client existent. Aceste politici și proceduri ar trebui să minimizeze riscul de asociere cu un client al cărui management dă dovadă de lipsă de integritate. Firma de audit ar trebui, de asemenea, să se implice numai în angajamente care pot fi executate de manieră competentă și profesională.

4.	Executarea angajamentelor	Ar trebui să existe proceduri şi politici care să asigure că munca efectuată de personalul implicat într-un angajament de audit este în conformitate cu standardele profesionale aplicate, cu prevederile leale şi cu standardele de calitate ale firmei.
5.	Supervizarea	Trebuie să existe proceduri şi politici care să asigure că cele patru elemente de control al calității menționate mai sus sunt într-adevăr aplicate.

Încrederea sau, dimpotrivă, neîncrederea utilizatorilor rapoartelor de audit în conținutul acestora depinde, în mare măsură, de calitatea serviciilor prestate de auditorii financiari. Se presupune, a priori, faptul că serviciile prestate de un auditor financiar corespund din punct de vedere calitativ, deoarece, în activitatea sa, orice profesionist trebuie să respecte cu strictețe un set de principii prevăzut în Codul etic, între care se regăseşte şi principiul ***competenței profesionale şi atenției cuvenite.***

În ciuda existenței acestei prezumții, Standardele Internaționale de Audit conțin şi trei standarde distincte, care au ca scop reglementarea asigurării calității serviciilor de audit:

- ISQC 1 – Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri şi revizuiri ale situațiilor financiare, precum şi alte misiuni de asigurare şi servicii conexe;
- ISA 200 – Obiectivele generale ale auditorului independent şi desfăşurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit;
- ISA 220 – Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare.

Sursele aspectelor care urmează a fi abordate într-o societate de audit, aferente sistemului de control al calității, pentru a se asigura conformitatea cu cerințele de etică, inclusiv independența şi ISA, sunt prezentate în tabelul 2.

Tabelul 2

Documentarea şi monitorizarea continuă a calității serviciilor de audit

Calitatea controlului			
Nr. paragrafului	**ISQC 1**	**Nr. paragrafului**	**ISA**
11	**ISQC 1**	**6**	**220**
13	**ISQC 1**	**14**	**200**
18	**ISQC 1**	**15**	**200**
19	**ISQC 1**	**16**	**200**
29	**ISQC 1**	**17**	**220**
32	**ISQC 1**	**18**	**220**
48	**ISQC 1**	**19**	**220**
57	**ISQC 1**		

Este important de menționat că politicile şi procedurile de control al calității necesită a fi documentate şi comunicate personalului companiei. Această comunicare descrie politicile şi procedurile de control al calității şi obiectivele ce trebuie atinse cu ajutorul lor, şi include mesajul potrivit căruia fiecare persoană are o responsabilitate proprie pentru asigurarea calității şi trebuie să respecte aceste politici şi proceduri. În plus, compania recunoaşte importanța obținerii unui feedback cu privire la sistemul de control al calității din partea personalului său. Astfel, compania trebuie să încurajeze personalul să comunice opiniile şi problemele lor legate de controlul calității. Evident, în aplicarea lor, aceste standarde trebuie corelate cu celelalte ISA şi prevederile Codului etic.

Elementele unui sistem de control al calității, potrivit cerințelor ISQC 1, sunt:

- responsabilitățile conducerii privind calitatea la nivelul firmei de audit;
- cerințele relevante de etică;
- acceptarea şi continuarea relațiilor cu clienții şi a misiunilor specifice;
- resursele umane;
- realizarea misiunii;
- monitorizarea politicilor de control al calității;
- documentarea sistemului de control al calității.

ISA 220 are la bază premisa că firma de audit aplică ISQC 1, adică există un sistem de control al calității, care să asigure conformitatea cu standardele profesionale, cu legea şi emiterea de rapoarte adecvate circumstanțelor date. ISA 220 este aplicabil pentru auditurile situațiilor financiare cu începere de la 15 decembrie 2009, iar în Republica Moldova, începând cu 01 ianuarie 2012. Acest standard tratează responsabilitățile specifice ale auditorului în ce priveşte procedurile de control al calității pentru un audit al situațiilor financiare. Cerințele ISA 220 se referă la:

- responsabilitatea conducerii pentru calitatea misiunilor;
- cerințele etice relevante;
- acceptarea şi continuarea relațiilor cu clienții şi a misiunilor de audit;
- determinarea echipelor misiunii;
- desfăşurarea misiunii;
- monitorizarea;
- documentarea.

În desfăşurarea misiunii de audit, partenerul de misiune trebuie să țină cont de:

- coordonarea, supervizarea şi desfăşurarea;
- revizuirea;
- consultarea;
- revizuirea controlului calității misiunii;
- diferențele de opinii.

Compartimentul (Secțiunea) A „**Norme generale de conduită profesională aplicabile auditorilor ce exercită activitate de audit şi contabililor titulari**" din Codul de Etică IFAC include o abordare conceptuală a independenței pentru angajamentele de asigurare, abordare ce ține cont de amenințările la adresa independenței, măsurile de siguranță acceptate şi interesul public.

Politicile şi procedurile companiei pun accentul pe principiile fundamentale, care sunt întărite, în special, de conducerea companiei, educație şi pregătire profesională, monitorizare şi un proces de abordare a neconformității. Independența, în cadrul angajamentelor de asigurare, este atât de importantă, încât este discutată separat.

Entitatea trebuie să elaboreze politici şi proceduri, care să-i ofere o asigurare rezonabilă că atât compania, cât şi personalul acesteia, şi unde este cazul, alte persoane care trebuie să respecte cerințele de independență (*inclusiv experții contractați de companie şi personalul unei companii conectate*), îşi mențin independența în cazurile cerute de cerințele naționale de etică. Astfel de politici şi proceduri trebuie să permită companiei:

- ✓ să comunice cerințele de independență personalului său şi, unde este cazul, altor persoane care trebuie să le respecte;
- ✓ să identifice şi să evalueze circumstanțele şi relațiile, care creează amenințări asupra independenței şi să adopte măsurile necesare pentru eliminarea acestor amenințări sau reducerea lor până la nivelul acceptabil, prin aplicarea unor măsuri de siguranță sau, dacă este adecvat, retragerea din cadrul angajamentului.

Compania trebuie să elaboreze politici şi proceduri, care să-i ofere o asigurare că deține suficient ***personal,*** cu capacitatea, competența şi dorința de a adera la principiile etice necesare pentru îndeplinirea angajamentelor în conformitate cu standardele profesionale şi cerințele legale. Aceste politici trebuie să permită companiei sau partenerilor de angajament să elaboreze rapoarte adecvate în circumstanțele date. Astfel de politici şi proceduri abordează următoarele aspecte legate de personal:

- ✓ recrutare;
- ✓ evaluarea performanțelor;
- ✓ abilități;
- ✓ competență;
- ✓ dezvoltare profesională;
- ✓ promovare;
- ✓ compensare;
- ✓ estimarea necesităților personalului.

Abordarea aspectelor date permite companiei să evalueze numărul şi caracteristicile persoanelor necesare pentru angajamentele companiei. Procesele de recrutare ale firmei includ proceduri care sprijină compania în selectarea unor persoane integre, care au capacitatea de a-şi dezvolta abilitățile şi competența necesare pentru activitatea companiei.

Abilitățile şi competența se dezvoltă prin mai multe metode, inclusiv:

- pregătire profesională;

- dezvoltare profesională continuă, inclusiv pregătire profesională;
- experiență profesională;
- pregătire efectuată de către membrii mai experimentați ai personalului, de exemplu, alți membri ai echipei de angajament.

Competența personalului companiei depinde, într-o măsură semnificativă, de un nivel adecvat de dezvoltare profesională continuă, astfel, încât personalul să-şi mențină cunoştințele şi abilitățile. Compania oferă resursele şi asistența necesară în pregătirea profesională a personalului. O poate face atât prin utilizarea surselor interne, cât şi externe (contractare a serviciilor din afara companiei).

Procedurile companiei pentru evaluarea performanțelor, compensare şi promovare oferă recunoaştere şi recompensare pentru dezvoltarea şi menținerea competențelor şi pentru respectarea principiilor etice. În special, compania:

- aduce la cunoştință personalului, care sunt aşteptările companiei, în ceea ce priveşte performanța şi principiile etice;
- furnizează personalului evaluare şi consultanță cu privire la performanțe, progres şi dezvoltare profesională;
- ajută personalul să înțeleagă că promovarea în poziții cu o responsabilitate mai mare depinde, printre altele, de calitatea performanțelor şi aderarea la principiile etice, şi că neconformarea cu politicile şi procedurile companiei poate atrage măsuri disciplinare.

Mărimea şi circumstanțele companiei vor influența structura procesului de evaluare a performanțelor. În special, companiile mai mici pot folosi metode mai puțin formale pentru evaluarea performanțelor personalului lor.

Consiliul de Supraveghere a Activității de Audit (CSAA) , de pe lângă Ministerul Finanțelor, prin intermediul Serviciului de control şi verificare , are competențe de a efectua revizuiri ale calității serviciilor prestate de către firmele de audit (auditorii individuali). Toți auditorii financiari fac obiectul unui sistem de asigurare a calității serviciilor de audit. Serviciul de control şi verificare, în numele Ministerului Finanțelor, prin intermediul CSAA, efectuează controlul extern al calității lucrărilor de audit, care se desfăşoară la societățile de audit, auditorii întreprinzători individuali, în vederea constatării existenței şi a modului de aplicare a:

- ***politicilor şi procedurilor de control al calității lucrărilor de audit aplicate la nivel de societate de audit, auditor întreprinzător individual şi a***
- ***politicilor şi procedurilor de control al calității lucrărilor de audit aplicate la nivel de misiune de audit.***

În acest context, controlul extern efectuat de către Serviciul de control şi verificare, din cadrul CSAA, reprezintă activitatea de revizuire a calității activității de audit financiar şi a celorlalte servicii profesionale.

Principalele obiective ale inspecției calității activității de audit financiar sunt următoarele:

- ✓ cunoaşterea ariei de cuprindere a activității de audit financiar şi a altor servicii profesionale, pe baza examinării conținutului scrisorilor de misiune/contractelor de prestări servicii, precum şi a concordanței acestora cu ISA, precum şi cu normele şi reglementările emise de Consiliul de Supraveghere a Activității de Audit;
- ✓ verificarea conformității activității desfăşurate cu datele înscrise în documentele de audit;
- ✓ îndeplinirea obligațiilor cu privire la pregătirea continuă a auditorilor financiari, precum şi la frecventarea cursurilor suplimentare pentru auditorii financiari monitorizați pentru rezultate nesatisfăcătoare;
- ✓ verificarea implementării de către firma de audit, auditorul financiar individual a unui sistem intern de control al calității, conform ISQC 1, ISA 200, ISA 220, pentru misiunile de audit al situațiilor financiare ale entităților cu care a încheiat contracte de prestări servicii sau alte misiuni efectuate în calitate de auditor financiar;
- ✓ evaluarea sistemului intern de asigurare a calității sub aspectul conformității cu ISA relevante şi cu cerințele de independență prevăzute de Codul etic;
- ✓ inspectarea foilor de lucru ale misiunilor de audit al situațiilor financiare, selectată pentru revizuirea gradului de adecvare a controlului calității.

Inspecţia calităţii activităţii de audit de către Serviciul de control şi verificare are loc în baza Regulamentului privind controlul extern al calităţii lucrărilor de audit, aprobat prin Ordinul Ministerului finanţelor nr.43 din 24.03.2014.

Instrucțiunea privind modul de completare şi prezentare a informației privind respectarea procedurilor de control al calității lucrărilor de audit este destinată pentru prezentarea informațiilor privind sistemul de control intern al calității lucrărilor de audit existent la societatea de audit, auditorul întreprinzător

individual, politica şi procedurile de control al calităţii lucrărilor de audit, elaborate şi aprobate conform prevederilor art. 10 alin. (1)-(4) al Legii nr. 61-XVI din 16.03.2007 privind activitatea de audit şi a standardelor de audit, politica cu privire la prevenirea, depistarea şi raportarea cazurilor de spălare a banilor şi finanţare a terorismului, elaborată şi implementată conform Ordinului Ministrului Finanţelor nr. 63 din 10.08.2009, precum şi data efectuării ultimei verificări a calităţii lucrărilor de audit de către Serviciul de control şi verificare din cadrul Consiliului de supraveghere a activităţii de audit şi/sau asociaţia auditorilor şi societăţilor de audit, la care societatea de audit, auditorul întreprinzător individual este membru, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanţelor nr.61 din 04.06.2012.

Concluzii

Din cele analizate, examinate, menţionăm că, în Republica Moldova, cadrul normativ, legislativ aferent inspecţiei calităţii lucrărilor de audit corespunde bunelor practici. Însă, aplicarea slabă a practicilor şi politicilor de inspecţie a calităţii lucrărilor de audit este rezultatul responsabilităţii fragmentate a supravegherii activităţii de audit şi constrângerii semnificative de capacitate şi resurse. Personalul Serviciului de control şi verificare, care reprezintă blocul executiv al CSAA, dispune de personal fără experienţă. Recrutarea personalului cu experienţă este limitată din cauza nivelului de salarizare din serviciul public.

Bibliografie:

1. Legea nr.61-XVI din 16 martie 2007 privind activitatea de audit, M.O. nr.117-126, art.530, din 2007, republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2012, nr. 72-75, art. 230)
2. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la unele măsuri de executare a Legii nr.61-XVI din 16 martie 2007 privind activitatea de audit, nr. 1450 din 24.12.2007, M. O. nr.203-206/1493 din 28.12.2007, cu modificările şi completările ulterioare
3. HOROMNEA Emil. *Audit financiar. Concepte. Standarde. Norme*. Ediţia a V-a, revizuită şi actualizată: TIPOMoldova, 2015
4. NEAMŢU Horia, ROMAN Aureliana-Geta, ŢURLEA Eugeniu. *Audit financiar. Misiuni de asigurare şi servicii conexe*: Bucureşti, Editura Economică, 2012
5. http://www.mfgov.md//

ASPECTE CONTABILE ALE MIJLOACELOR CU DESTINAŢIE SPECIALĂ ÎN ORGANIZAŢII NECOMERCIALE

Conf.univ. dr. Georgeta MELNIC, ASEM,
melnicgeorgeta@mail.ru
Conf. univ. dr. Lidia CAUŞ, ASEM,
lidiacaus@yahoo.com

The purpose of the non-profit organizations accounting is preparing the information about the situation of the available economic resources and of the sources of their formation. The financial aspect of the accounting performs the informational part of it, having as the final goal the accomplishment of the financial and tax reports.

Cuvinte-cheie: *organizaţii necomerciale, mijloace cu destinaţie specială , grant, contribuţii ale fondatorilor şi membrilor, subvenţii, recunoaştere, evaluare iniţială, diferenţe de curs valutar, venituri, cheltuieli.*

JEL: M-41

Introducere

Organizaţiile necomerciale (ONC) sunt persoane juridice al căror scop este altul decât obţinerea de venit. Sectorul neguvernamental din RM se află la etapa de stabilizare ca elemente ale societăţii civile, ONC-urile se afirmă tot mai vizibil în afacerile publice atât la nivel local, cât şi pe plan naţional.

Cele mai multe probleme ale reglementării legislative a activităţii organizaţiilor necomerciale ţin de contabilitatea mijloacelor cu destinaţie specială primite şi a celor utilizate şi de impozitarea lor.

Una dintre aceste probleme denotă că legislaţia contabilă actuală nu face o distincţie clară între regulile de contabilizare a activităţii necomerciale şi a celei ce ţine de antreprenoriat, nu există reguli şi instrucţiuni clare de impozitare a organizaţiilor necomerciale.

Rezultate şi discuţii

Conform art.180 al Codului Civil, organizație necomercială – persoana juridică al cărui scop principal este altul decât obținerea de profit şi care este înregistrată sub formă de asociație (asociație obştească, asociație religioasă, partid sau de altă organizație social-politică, de sindicat, uniune de persoane juridice, de patronat, alte forme în conformitate cu legislația), fundație, instituție.

Venitul obținut de organizațiile necomerciale se utilizează doar în scopuri statutare concrete pentru organizarea şi realizarea obiectivelor organizației şi nu poate fi distribuit fondatorilor, membrilor sau angajaților organizației.

Organizațiile necomerciale sunt în drept să desfăşoare orice gen de activitate neinterzis de lege, care ține de realizarea scopurilor prevăzute de statut.

Organizațiile necomerciale participă la circuitul economico-financiar, antrenează în activitățile proprii importante mijloace materiale şi băneşti. Reflectarea acestor mijloace în contabilitate, evidențierea relațiilor economice, pe care organizațiile necomerciale le au cu persoane terțe, impun organizarea unui sistem specific de contabilitate, care să răspundă cerințelor existente. Acest lucru nu împiedică modelarea sistemului adoptat în funcție de particularitățile pe care le are fiecare organizație necomercială. De altfel, sistemul contabil al organizațiilor necomerciale are rolul de a calcula periodic patrimoniul existent şi să măsoare variațiile acestuia, reflectând, în acelaşi timp, relațiile economice existente atât în organizațiile necomerciale, cât şi în/din exterior.

Organizația necomercială ține contabilitatea şi întocmeşte situații financiare în conformitate cu principiile fundamentale şi regulile stabilite în Legea contabilității, Standardele de Contabilitate, Planul de conturi contabile şi alte acte normative, precum şi în conformitate cu Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale şi completarea Planului general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr.119 din 06.08.2013.

În acest context, în evidența contabilă a organizațiile necomerciale, apar un şir de particularități care, în principal, se referă la:

1) mijloacele cu destinație specială;
2) mijloacele nepredestinate;
3) contribuțiile fondatorilor şi membrilor organizației necomerciale;
4) alte venituri şi cheltuieli;
5) veniturile şi cheltuielile aferente activității economice;
6) imobilizările necorporale şi corporale;
7) stocurile şi alte active circulante;
8) capitalul propriu.

Conform paragrafului 5 din Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității, în organizațiile necomerciale, mijloacele cu destinație specială sunt active şi servicii primite sau care urmează să fie primite sub formă de granturi, donații, alocații, asistență financiară sau tehnică, contribuții ale fondatorilor şi membrilor, alte finanțări şi încasări, mijloace şi fonduri proprii, a căror utilizare este condiționată de realizarea unor misiuni speciale (procurarea/crearea anumitor active, finanțarea unor programe/proiecte.

Spre deosebire de societățile comerciale, la formarea patrimoniului, organizațiile necomerciale utilizează aşa surse particulare, cum ar fi: cotizațiile, sponsorizările, donațiile filantropice, inclusive granturile etc. Dreptul de a coopta această formă de finanțare a activităților se oferă organizațiilor necomerciale în schimbul obligației de a sprijini scopurile obşteşti, de a participa prin susținere socială în problemele cotidiene şi evitarea posibilităților de repartizare a eventualelor profituri din activități între fondatorii organizației.

Donațiile filantropice (granturile) şi sponsorizările se obțin de la persoane fizice sau juridice în scopuri necomerciale şi pot fi utilizate pentru organizarea şi realizarea unor proiecte concrete cu destinație specificată, precum şi pentru cheltuieli administrative.

Finanțările din sursele externe sunt o sursă determinantă în formarea veniturilor organizației. Acestea sunt destinate pentru realizarea programelor, proiectelor şi măsurilor concrete şi sunt ocazionate de granturi primite de la fundații filantropice sau de binefacere. Punerea la dispoziție a astfel de finanțări, precum granturile, sunt scopurile iminente ale activității majorității fundațiilor filantropice internaționale, în scopul susținerii reformelor curente din Republica Moldova.

Grantul, ca esență, reprezintă un act de donație, stipulat prin prevederile Capitolului III al Codului Civil al Republicii Moldova. Grantul poate fi sub formă financiară, cât şi asistență tehnică acordată de donatori în scopul desfăşurării activităților preconizate. Legislația în vigoare permite un şir de privilegii fiscale şi vamale la asistența tehnică, chiar şi restituire de TVA la asistența tehnică din partea organizațiilor internaționale, momente stipulate în Codul Fiscal.

Finanțările din buget sub formă de subvenții se oferă, de obicei, din bugetul local. În mod firesc, între organizațiile necomerciale şi stat, trebuie să se încheie contracte de colaborare reciprocă durabile, ceea ce se practică foarte rar în prezent. Semnarea acestor contracte trebuie să se realizeze pe bază de concurs, însă, aspectul nefavorabil al acestora ține de concretizarea destinației pentru aşa gen de finanțare în direcții, pe care trebuie să le perfecționeze statul şi care, deseori, nu se intersectează cu scopurile organizațiilor necomerciale.

Încasările din organizarea lecțiilor, expozițiilor, licitațiilor, acțiunilor de colectare a fondurilor, acțiunilor sportive etc., se condiționează de aspectul existenței în statut a astfel de activități preconizate în acumularea surselor de finanțare. Odată cu aceasta, în acest caz, fiecare măsură preconizată trebuie să fie organizată individual prin bugetarea concretă a cheltuielilor ce vor fi eventual suportate în scopul realizării acestei.

Diferențele favorabile de curs valutar şi dobânzile calculate sunt generate de existența disponibilității băneşti în conturile bancare atât în valută, cât şi în lei. În aşa caz, diferențele pozitive ale cursului valutar nu se atribuie în componența veniturilor din activitatea financiară, cum este în cazul societăților comerciale, ci se fixează la majorarea finanțării respective. Totodată, variațiile valutare favorabile din diferite operațiuni de importul bunurilor economice se includ, de asemenea, la majorarea finanțărilor fără a afecta veniturile.

Mijloacele cu destinație specială pot fi primite sub formă de active imobilizate (imobilizări necorporale şi corporale etc.), stocuri, servicii sau sub formă de numerar destinate procurării/creării activelor, precum şi acoperirii costurilor şi/sau cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială.

Mijloacele cu destinație specială se recunosc în cazul existenței unei certitudini întemeiate că:

1) mijloacele vor fi primite de către organizația necomercială;
2) condițiile aferente utilizării acestor mijloace vor fi îndeplinite;
3) valoarea mijloacelor poate fi determinată în mod credibil.

Aceasta înseamnă că organizația necomercială va reflecta în evidența contabilă mijloacele cu destinație specială, în acea perioadă de raportare, în care a fost semnat contractul de finanțare sau au fost semnate alte documente, care confirmă că mijloacele cu destinație specială vor fi primite, indiferent de perioada de raportare în care ele vor fi primite de fapt.

Mijloacele cu destinație specială, obținute pentru realizarea unui program sau proiect social-util, urmează să fie utilizate în strictă conformitate cu destinația în perioada de realizare a acestui program (pe câți ani este preconizat programul, pe aceeaşi perioadă se proiectează şi consumarea mijloacelor cu destinație specială), pe lângă aceasta termenele de consumare nu depind de anul calendaristic, ci de termenele şi bugetul programului respectiv.

Evaluarea inițială a mijloacelor cu destinație specială se efectuează în funcție de forma (monetară sau nemonetară) în care acestea au fost primite. Mijloacele primite sub formă monetară se evaluează la valoarea lor nominală, iar cele sub formă nemonetară – la costul de intrare, care se determină în conformitate cu Standardele Naționale de Contabilitate, ținând cont de regulile stabilite în indicații metodice.

Pentru reflectarea încasării şi utilizării contribuțiilor şi mijloacelor cu destinație specială, cum ar fi granturile, donațiile, sponsorizările, taxele de aderare şi contribuțiile membrilor, organizațiile necomerciale utilizează contul de pasiv 425 „Finanțări şi încasări cu destinație specială pe termen lung” – pentru finanțările pe termen lung (cu perioada de finanțare mai mare de un an) sau în contul 537 „Finanțări şi încasări cu destinație specială curente” – pentru finanțările pe termen scurt (cu perioada de finanțare de până la un an).

Conturile 537 şi 425 sunt conturi de pasiv, soldul inițial şi final caracterizează mărimea finanțărilor neutilizate atât la începutul, cât şi la sfârşitul lunii. Rulajul creditor detaliază suma încasărilor primite sau majorarea valorii celor existente în timpul lunii, iar rulajul debitor arată decontarea finanțărilor în componența veniturilor organizației pe măsura cheltuirii lor.

Mijloacele cu destinație specială ce urmează să fie primite se înregistrează ca majorare concomitentă a creanțelor şi a finanțărilor şi încasărilor cu destinație specială pe termen lung sau curente, iar intrarea efectivă a mijloacelor cu destinație specială se înregistrează ca majorare a activelor şi diminuare a creanțelor.

Pentru evidența mijloacelor cu destinație specială utilizate, se foloseşte:

- Contul 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială”, care este destinat generalizării informației privind cheltuielile organizațiilor necomerciale suportate din contul mijloacelor cu destinație specială;
- Contul 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială”, care este destinat generalizării informației privind veniturile organizațiilor necomerciale sub formă de granturi, donații, alocații, asistență financiară sau tehnică, alte finanțări şi încasări a căror utilizare este condiționată de realizarea unor misiuni speciale aferente activității statutare.

Mijloacele cu destinație specială pot fi utilizate pentru:

a) acoperirea (compensarea) cheltuielilor curente;

b) achiziționarea (fabricarea) stocurilor şi a altor active curente;

c) procurarea/crearea imobilizărilor necorporale şi corporale.

Mijloacele cu destinație specială utilizate pentru acoperirea/compensarea cheltuielilor curente se înregistrează concomitent ca:

1) majorare concomitentă a cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială şi a datoriilor, şi

2) diminuare a finanțărilor şi încasărilor cu destinație specială şi majorare a veniturilor aferente mijloacelor cu destinație specială.

Utilizarea mijloacelor cu destinație specială pentru procurarea/fabricarea stocurilor şi a altor active circulante, precum şi pentru acordarea avansurilor se înregistrează ca diminuare a finanțărilor şi încasărilor cu destinație specială şi majorare a:

1) veniturilor aferente mijloacelor cu destinație specială – la valoarea stocurilor utilizate;

2) veniturilor anticipate – la valoarea stocurilor şi avansurilor acordate neutilizate.

Exemplul 1. Organizația necomercială a încheiat cu donatorul un contract de grant, în aprilie 2016, pentru realizarea unui proiect cu termenul de 12 luni, începând cu 1 mai 2016. Conform graficului, prima tranşă a mijloacelor de grant în mărime de 20000 lei urma să fie transferată organizației necomerciale la 15 mai 2015. Mijloacele de grant au fost încasate la contul curent al organizației în iunie 2016.

Pe parcurs, din contul mijloacelor grantului, au fost procurate şi achitate rechizite de birou în valoare de 4000 lei.

În baza datelor din exemplu, tranzacțiile aferente mijloacelor cu destinație specială se contabilizează:

- mai 2016:

– recunoaşterea mijloacelor de grant – ca majorare concomitentă a creanțelor si a finanțărilor şi încasărilor cu destinație specială curente în sumă de 20000 lei.

Debit contul 234„Alte creanțe curente ”- 20000 lei.

Credit contul 537 „Finanțări şi încasări cu destinație specială curente”–20000 lei.

- iunie 2016:

- primirea primei tranşe a grantului – ca majorare a numerarului la contul curent în monedă națională şi diminuare a creanțelor în sumă de 20000 lei.

Debit contul 242 „Conturi curente în monedă națională”– 20000 lei

Credit contul 234 „Alte creanțe curente”– 20000 lei.

- procurarea rechizitelor de birou – ca majorare concomitentă a stocurilor şi a datoriilor comerciale în valoare de 4000 lei;

Debit contul 211„Materiale”– 4000 lei

Credit contul 521„Datorii comerciale curente”– 4000 lei.

- achitarea datoriilor – ca diminuare concomitentă a datoriilor comerciale şi a numerarului în sumă de 4000 lei;

Debit contul 521„Datorii comerciale curente”– 4000 lei

Credit contul 242„Conturi curente în monedă națională”– 4000 lei.

- utilizarea rechizitelor de birou – ca majorare a cheltuielilor aferente mijloacelor cu destinație specială şi diminuare a stocurilor în valoare de 4000 lei;

Debit contul 716 „Cheltuieli aferente mijloacelor cu destinație specială” – 4000 lei.

Credit contul 211 „Materiale”– 4000 lei.

- decontarea finanțărilor şi încasărilor cu destinație specială aferente rechizitelor de birou consumate – ca diminuare a finanțărilor şi încasărilor cu destinație specială curente şi majorare a veniturilor aferente mijloacelor cu destinație specială în sumă de 4000 lei.

Debit contul 537 „Finanțări şi încasări cu destinație specială curente”– 4000 lei.

Credit contul 616 „Venituri aferente mijloacelor cu destinație specială” – 4000 lei.

În conformitate cu politicile contabile, organizația necomercială poate înregistra finanțările şi încasările cu destinație specială aferente stocurilor şi avansurilor acordate la venituri anticipate în sumă totală. În acest caz, pe măsura utilizării stocurilor şi decontării avansurilor acordate, veniturile anticipate se vor deconta la venituri curente.

Conform contabilității de angajamente, mijloacele cu destinație specială primite sub formă de imobilizări necorporale şi corporale sau utilizate pentru procurarea/crearea a astfel de imobilizări se înregistrează ca diminuare a finanțărilor şi încasărilor cu destinație specială şi majorare a fondului de active imobilizate.

Exemplul 2. Organizația necomercială a încheiat cu donatorul un contract de grant, în mai 2016, pentru realizarea unui proiect cu termenul de 6 luni, începând cu 1 iunie 2016. În iunie 2016, organizația necomercială "X" a încasat în conturile bancare, conform graficului stabilit, mijloace de grant în sumă de 50000 lei. În luna iulie 2016 a fost procurată tehnică de calcul (computer şi copiator) în valoare de 15000 lei, achitarea având loc în luna august prin transfer. Conform politicilor contabile, amortizarea calculatorului se calculează începând cu luna următoare şi pentru luna august 2016 constituie 416,67 lei.

În baza datelor din exemplu, tranzacțiile aferente primirii şi utilizării mijloacelor din contul grantului se vor înregistra în modul următor:

- iunie 2016

- recunoaşterea mijloacelor de grant în sumă de 50000 lei:

Debit contul 234„Alte creanțe curente" – 50000 lei.
Credit contul 537 „Finanțări şi încasări cu destinație specială curente"– 50000 lei.

- încasarea mijloacelor din contul grantului în sumă de 50000 lei:

Debit contul 242„Conturi curente în monedă națională"– 50000 lei
Credit contul 234 „Alte creanțe curente"– 50000 lei.

- iulie 2016

- procurarea tehnicii de calcul în sumă de 15000 lei:

Debit contul 123„Mijloace fixe"– 15000 lei
Credit contul 521 „Datorii comerciale curente"– 15000 lei.

- achitarea datoriilor în sumă de:

Debit contul 521„Datorii comerciale curente"– 15000 lei
Credit contul 242„Conturi curente în monedă națională"– 15000 lei.

- decontarea mijloacelor cu destinație specială pe termen scurt utilizate pentru procurarea tehnicii de calcul – ca diminuare a finanțărilor şi încasărilor cu destinație specială curente şi majorare a fondului de active imobilizate în sumă de 15000 lei:

Debit contul 537 „Finanțări şi încasări cu destinație specială curente"– 15000 lei.
Credit contul 341 „Fonduri", subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate" – 15000 lei.

- calcularea amortizării calculatorului – ca diminuare a fondului de active imobilizate şi majorare a amortizării mijloacelor fixe în sumă de 416,67 lei:

Debit contul 341 „Fonduri", subcontul 3412 „Fondul de active imobilizate" – 416,67 lei.
Credit contul 124 „Amortizarea mijloacelor fixe"– 416,67 lei.

Cheltuielile şi veniturile aferente mijloacelor cu destinație specială se recunosc şi se înregistrează concomitent în aceeaşi perioadă şi în aceeaşi mărime.

În cazul recunoaşterii/primirii şi utilizării mijloacelor cu destinație specială în valută străină, precum şi la data raportării (întocmirii situațiilor financiare), apar diferențe de curs valutar favorabile sau nefavorabile, care se înregistrează ca majorare sau diminuare a finanțărilor şi încasărilor cu destinație specială. Aceste diferențe se referă la soldurile numerarului în casierie şi la conturile curente în valută străină, la conturile de depozit, la creanțele şi datoriile în valută străină aferente mijloacelor cu destinație specială şi se contabilizează la data efectuării tranzacției şi la data raportării.

Exemplul 3. Organizația necomercială, în luna decembrie 2015, a încheiat un contract de grant în valută străină în mărime de 20000$ pentru realizarea unui proiect pe un termen de 6 luni. La 10 ianuarie 2016, organizația a încasat mijloacele la contul curent în valută străină în valoare de 20000 $.

Cursul oficial al leului moldovenesc constituie la data:

- recunoaşterii creanței aferente grantului – 19,64 lei/$;
- primirii grantului – 19,62 lei/$.

Conform datelor din exemplu, organizația necomercială contabilizează: – recunoaşterea mijloacelor de grant – ca majorare concomitentă a creanțelor curente şi a finanțărilor şi încasărilor cu destinație specială curente în sumă de 392800 lei (20000 $x 19,64 lei/$)

Debit contul 234 „Alte creanțe curente " – 392800 lei
Credit contul 537 „Finanțări şi încasări cu destinație specială curente"–392800 lei.

- intrarea mijloacelor de grant – ca majorare concomitentă a numerarului la conturile curente în valută străină şi diminuare a creanțelor curente în sumă de 392400 lei (20000 $x 19,62 lei/$)

Debit contul 243„Conturi curente în valută străină"–392400 lei
Credit contul 234 „Alte creanțe curente"– 392400 lei.

- înregistrarea diferenței de curs valutar nefavorabile în sumă de 400 lei [(20000 $ x 19,64 lei/$) – (20000 $x 19,62 lei/$)] – ca diminuare concomitentă a creanțelor curente şi finanțărilor şi încasărilor cu destinație specială;

Debit contul 537 „Finanțări şi încasări cu destinație specială curente" – 400 lei
Credit contul 234„Alte creanțe curente "– 400 lei.

Mijloacele cu destinație specială neutilizate apar în cazul utilizării incomplete a mijloacelor primite, din motivul sistării programelor/proiectelor sau după finalizarea acestora, când suma mijloacelor primite depăşeşte suma mijloacelor utilizate. Cu acordul finanțatorului mijloacele neutilizate pot fi rambursate, redirecționate la cofinanțarea altor programe/proiecte sau lăsate la dispoziția organizației necomerciale.

Rambursarea mijloacelor neutilizate se înregistrează ca diminuare concomitentă a finanțărilor şi încasărilor cu destinație specială pe termen lung sau curente şi a activelor (numerarului etc.).
Rambursarea mijloacelor neutilizate se înregistrează în evidența contabilă:
Debit contul 537 „Finanțări şi încasări cu destinație specială curente
Credit contul 242„Conturi curente în monedă națională"
Credit contul 243„Conturi curente în valută străină"

Redirecționarea mijloacelor se înregistrează drept corespondență internă între subconturile conturilor sintetice de evidență a finanțărilor şi încasărilor cu destinație specială. Decontarea mijloacelor neutilizate şi rămase la dispoziția organizației necomerciale se înregistrează ca diminuare a finanțărilor şi încasărilor cu destinație specială pe termen lung sau curente şi majorare a fondului de autofinanțare.

Concluzii

În cadrul organizațiilor necomerciale, dreptul de a beneficia de facilități fiscale depinde de mai mulți factori, unul din ei fiind utilizarea mijloacelor cu destinație specială în scopurile prevăzute de statut, de regulament sau de alt document de constituire, aceasta ne demonstrează importanța studierii modului corect de utilizare a mijloacelor cu destinație specială.

Existența unor reguli şi instrucțiuni clare de impozitare a organizațiilor necomerciale ar fi binevenite pentru sectorul necomercial, în care, din cauza surselor financiare limitate, sunt puțini contabili profesionişti.

Bibliografie:

1. Codul Civil al Republicii Moldova, aprobat prin Legea nr. 1107/2002. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2002, nr. 82-86*;
2. Legea nr. 837/1996 din 17.05.1996 cu privire la asociațiile obşteşti. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 1997, nr. 6/54*. Republicat : Monitorul Oficial al Republicii Moldova,2007, nr. 153-156BIS;
3. Legea contabilității Nr.113 din 27.04.2007. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova.2007, nr.90-93;*
4. Ordinul Ministrului Finanțelor nr.188 din 30.12.2014 cu privire la aprobarea Indicațiilor metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale şi completarea Planului general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr.119 din 06.08.2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova.2015, nr.11-21.*

CONTABILITATEA NUMERARULUI ÎN CASIERIE, UTILIZÂND PROGRAMUL AUTOMATIZAT 1C:CONTABILITATE 8.3

Conf. univ. dr. Tatiana MIŞOVA, ASEM
t.mishova@gmail.com
Lect. univ. Boris POSTOLACHI, ASEM
b.postolachi@gmail.com

This article presents the current trends accounting organization of cash in the conditions of the application of new accounting standards in the Republic of Moldova based on software tools used in enterprises of the republic. The basic technological methods, electronic forms based on real examples of accounting. For the technological platform selected licensed basic program 1C:Enterprise 8.3.

Key words: *IFRS, accounting, cach, program 1C:Enterprise 8.3.*

În condițiile economice moderne, când majoritatea întreprinderilor sunt nevoite să existe în condițiile crizei economice, iar concurența creşte, pierderile entităților economice din cauza gestionării neefective devin mai semnificative şi, deseori, irecuperabile. Din această cauză, conducerea întreprinderii, tot mai des, atrage atenția asupra automatizării gestionării întreprinderii, utilizând sistemele automatizate moderne.

În continuare, autorii vor dezvălui organizarea contabilității numerarului în casierie utilizând programul automatizat „1C:Întreprindere 8.3", care reprezintă o structură pe module, care, la rândul lor, sunt

grupate pe sectoare din contabilitate. Unul din sectoarele din contabilitate este destinat contabilității numerarului în casierie.

Conform Standardului Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare”, fluxurile de numerar reprezintă intrări şi/sau ieşiri de mijloace şi documente băneşti, iar numerarul reprezintă numerar în monedă națională şi valută străină în casierie şi conturi curente.

Pentru evidența numerarului în casierie, în programul „1C:Contabilitate 8.3.”, sunt destinate documentele primare: dispoziție de încasare şi dispoziție de plată de casă.

Pentru înregistrarea încasării mijloacelor băneşti în numerar, în casieria entității economice, este destinat documentul „Dispoziție de casă de încasare” (meniul principal „Documente” – „Documente de casă” – „Dispoziție de casă de încasare”.

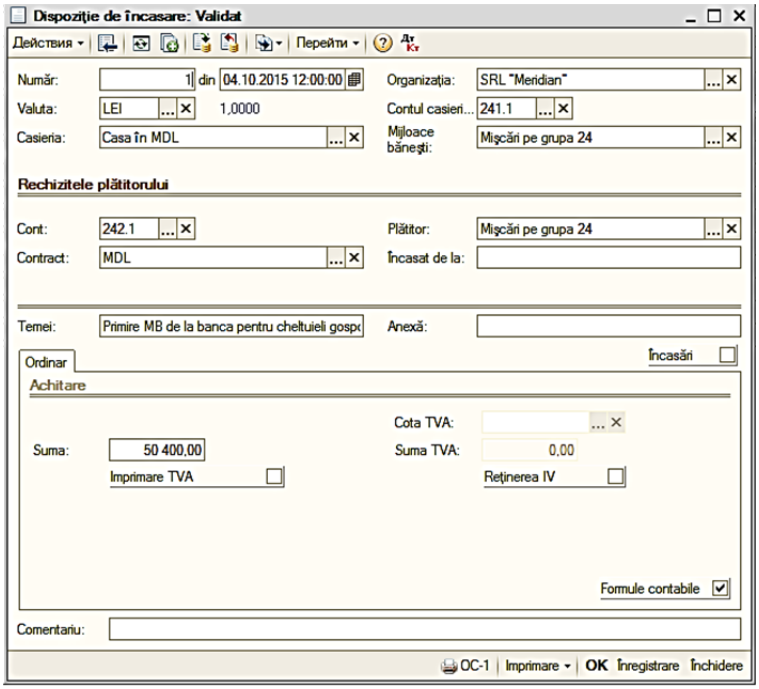


Figura 1. Documentul „Dispoziție de încasare”

În documentul „Dispoziție de casă de încasare”, se completează următoarele câmpuri:

- Numerotarea dispozițiilor de casă de încasare se efectuează automat. În cazul în care este necesară numerotarea documentelor nu de la unu (dispozițiile de casă de încasare s-au completat deja manual), este posibilă introducerea numărului de ordine următor. Numerotarea ulterioară va fi continuată de la numărul introdus de utilizator.

Numerotarea dispozițiilor de casă de încasare şi de plată se efectuează paralel. Ținerea registrelor de casă în lei şi în valută străină se efectuează, de asemenea, paralel.

- Indicăm data documentului (implicit data documentului este data de lucru a calculatorului).
- Alegem contul de casă (implicit – 241.1 „Casa în monedă națională”).
- În câmpul „Mijloace băneşti”, alegem evidența analitică a mijloacelor băneşti necesare. Acest câmp se raportează completarea corectă a raportului „Situația fluxurilor de numerar”.

În caz de corespondență a două conturi din grupa 24 „Mijloace Băneşti” (241 „Casa”, 242 „Conturi curente în monedă națională”, 243 „Conturi curente în valută străină”, 244 „Alte conturi bancare”, 245 „Transferuri de numerar în expediție” şi 246 „Documente băneşti”) selectăm evidența analitică „Mişcări în grupa 24”. Acest lucru este necesar pentru completarea corectă a raportului „Situația fluxurilor de numerar”, deoarece, conform Standardului Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare”, în situația fluxurilor de numerar nu se reflectă mişcarea internă a numerarului (de exemplu, ridicările în numerar de la conturile curente, deschiderea acreditivului, alimentarea cardurilor bancare ale entității, transferarea numerarului de la un cont curent la altul, procurarea/vânzarea valutei străine).

- În secțiunea „Rechizitele plătitorului”, introducem contul corespondent cu contul casieriei, iar în celula „Plătitor” – plătitorul din clasificatorul corespunzător. Pentru a afla legătura dintre conturi şi obiecte analitice (subconto) putem examina „Planul de conturi contabile”, inclus în programă. În caz de selectare a unui cont legat de clasificatorul „Persoane terțe” apare un câmp suplimentar „Contract” pentru precizarea contractului, în baza căruia a fost efectuată încasarea banilor în casierie.
- În câmpul „Primit”, se indică numele şi inițialele persoanei cu răspundere materială – a plătitorului.

- În celula „Temei” se introduce comentariul explicativ privind încasarea mijloacelor băneşti în casierie, în câmpul „Anexă” se înscriu documentele anexate dispoziţiei de casă.

- Se indică suma încasată. Dacă suma încasării include TVA, este necesar de bifat în câmpul corespunzător „A vizualiza TVA”.

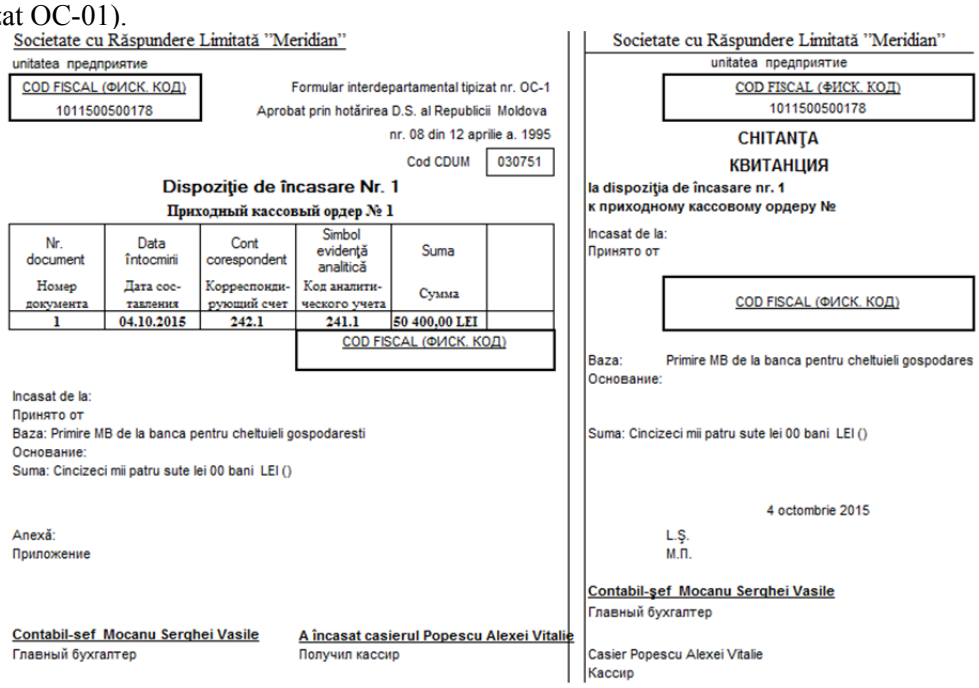
- La încasarea mijloacelor băneşti pentru serviciile prestate impozabile (se reţine impozitul pe venit), este necesar de aplicat bifa în câmpul „Impozit pe venit”. Mai departe, este necesar de precizat evidenţa analitică a impozitului şi, în caz de necesitate, de selectat contul impozitului (în mod implicit, este 534.11 „Impozitul pe venit de la persoane juridice”. În câmpul „Suma impozit” se va calcula în mod automat impozitul aferent sumei, expuse în câmpul „Suma venitului”.

În partea de jos a ferestrei documentului, este câmpul „Formarea formulelor contabile” pentru posibilitatea de salvare a documentului fără formarea formulelor contabile sau cu formarea lor. Bifa dată duce la generarea formulelor contabile pentru dispoziţia de casă, nebifarea – nu. Această posibilitate este necesară pentru excluderea dublării diferitelor documente ce formează aceleaşi formule contabile.

La apăsarea butonului „Încasări” apare rubrica “Comerţul cu amănuntul”, care este destinată încasării mijloacelor băneşti provenite din comerţul cu amănuntul. Mai departe este necesar de completat partea tabelară „Cota TVA”, „Suma inclusiv TVA”, „Suma TVA”.

Dacă pentru mărfurile vândute în comerţul cu amănuntul au fost eliberate facturi fiscale, atunci, în document,trebuie indicată, în mod obligatoriu, suma totală a facturilor eliberate în rândul „Conform facturii” şi suma totală aferentă TVA în rândul „inclusiv TVA”, pentru evitarea situaţiei de dublare a înregistrărilor în registrul vânzărilor.

Accesând butonul „A imprima” putem primi forma de tipar a dispoziţiei de casă de încasare (formularul tipizat OC-01).


Societate cu Răspundere Limitată "Meridian"
unitatea предприятие
COD FISCAL (ФИСК. КОД)
1011500500178
Formular interdepartamental tipizat nr. OC-1
Aprobat prin hotărîrea D.S. al Republicii Moldova
nr. 08 din 12 aprilie a. 1995
Cod CDUM 030751

Dispoziţie de încasare Nr. 1
Приходный кассовый ордер № 1

Nr. document Номер документа	Data întocmirii Дата составления	Cont corespondent Корреспонди-рующий счет	Simbol evidenţă analitică Код аналити-ческого учета	Suma Сумма	
1	04.10.2015	242.1	241.1	50 400,00 LEI	

COD FISCAL (ФИСК. КОД)

Incasat de la:
Принято от
Baza: Primire MB de la banca pentru cheltuieli gospodaresti
Основание:
Suma: Cincizeci mii patru sute lei 00 bani LEI ()

Anexă:
Приложение

Contabil-sef Mocanu Serghei Vasile
Главный бухгалтер

A încasat casierul Popescu Alexei Vitalie
Получил кассир

Societate cu Răspundere Limitată "Meridian"
unitatea предприятие
COD FISCAL (ФИСК. КОД)
1011500500178

CHITANŢA
КВИТАНЦИЯ
la dispoziţia de încasare nr. 1
к приходному кассовому ордеру №

Incasat de la:
Принято от

COD FISCAL (ФИСК. КОД)

Baza: Primire MB de la banca pentru cheltuieli gospodares
Основание:

Suma: Cincizeci mii patru sute lei 00 bani LEI ()

4 octombrie 2015

L.Ş.
М.П.

Contabil-şef Mocanu Serghei Vasile
Главный бухгалтер

Casier Popescu Alexei Vitalie
Кассир

Figura 2. Forma de tipar a dispoziţiei de casă de încasare (formularul tipizat OC-01)

Pentru înregistrarea ieşirilor de mijloace în numerar din casieria organizaţiei, este destinat documentul „Dispoziţie de casă de plată” (meniul „Documente” – „Documente de casă” – „Dispoziţie de casă de plată”).

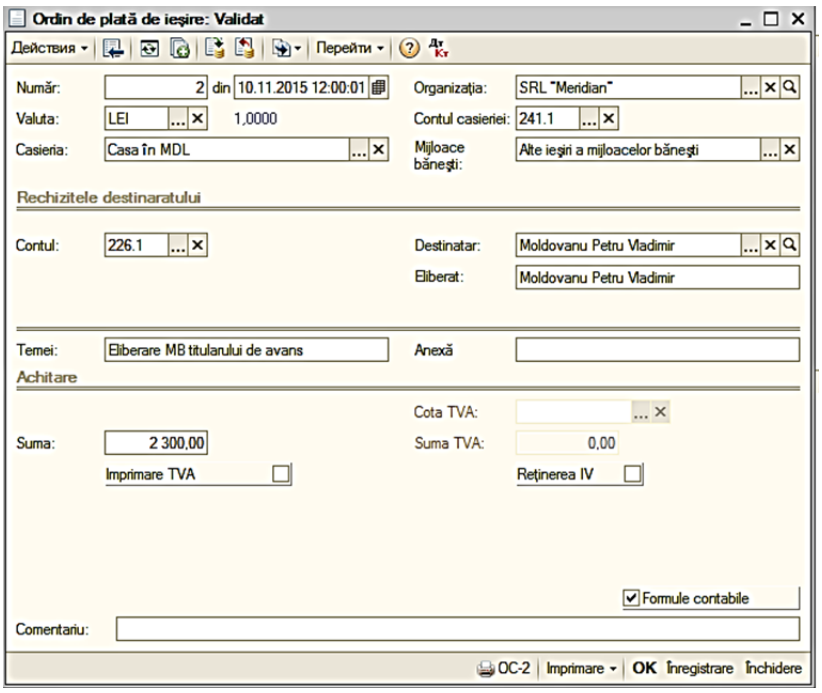


Figura 3. Documentul „Dispoziție de plată de casă”

În documentul „Dispoziție de casă de plată”, se completează următoarele rechizite:

- Numerotarea dispozițiilor de casă de plată se efectuează automat. În cazul în care este necesară numerotarea documentelor nu de la unu (dispozițiile de casă de plată s-au completat, deja, manual), este posibilă introducerea numărului de ordine următor. Numerotarea ulterioară va fi continuată de la numărul introdus de utilizator.
- Indicăm data documentului (implicit data documentului este data de lucru a calculatorului).
- Alegem contul de casă (implicit – 241.1 „Casa în monedă națională”).
- În câmpul „Mijloace băneşti”, alegem evidența analitică a mijloacelor băneşti necesare. Acest câmp ține de completarea corectă a raportului „Situația fluxurilor de numerar”.

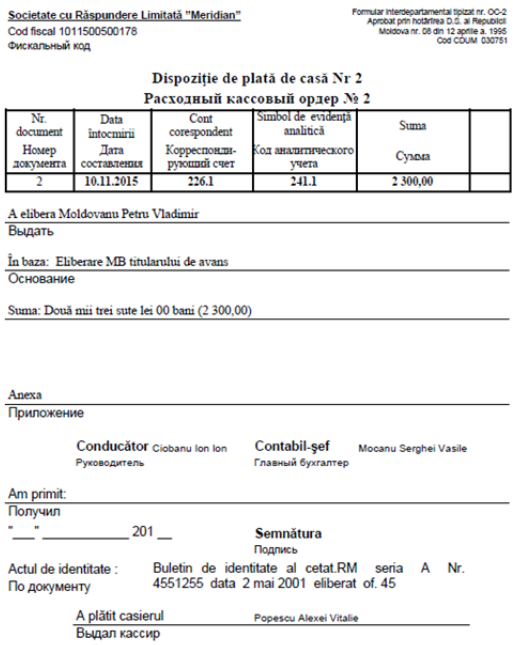
În caz de corespondență a două conturi din grupa 24 „Mijloace Băneşti” (241 „Casa”, 242 „Contul curente în monedă națională”, 243 „Contul curente în valută străină”, 244 „Alte conturi bancare”, 245 „Transferuri de numerar în expediție” şi 246 „Documente băneşti”) selectăm evidența analitică „Mişcări în grupa 24”. Acest lucru este necesar pentru completarea corectă a raportului „Situația fluxurilor de numerar”, deoarece, conform Standardului Național de Contabilitate, „Prezentarea situațiilor financiare” în situația fluxurilor de numerar nu se reflectă mişcarea internă a numerarului (de exemplu, ridicările în numerar de la conturile curente, deschiderea acreditivului, alimentarea cardurilor bancare ale entității, transferarea numerarului de la un cont curent la altul, procurarea/vânzarea valutei străine).

- În secțiunea „Rechizitele plătitorului”, introducem contul corespondent cu contul casieriei, iar în câmpul „Beneficiar” – benefiaciarul din clasificatorul corespunzător. Pentru a afla legătura dintre conturi şi obiecte analitice (subconto), putem examina „Planul de conturi contabile”, încorporat în programă. În caz de selectare a unui cont legat de clasificatorul „Persoane terțe”, apare un câmp suplimentar „Contract” pentru precizarea contractului, în baza căruia a fost efectuată plata banilor din casierie.
- În câmpul „Eliberat”, se introduc numele şi inițialele persoanei cu răspundere materială – destinatarului.
- În câmpul „Temei”, se indică comentariul care explică ieşirea mijloacelor băneşti din casă, în câmpul „Anexă” – documentele anexate la dispoziția de casă în cauză.
- Se indică suma plății. În caz dacă suma plății include TVA, este necesar de bifat câmpul corespunzător „TVA”.
- La ieşirea mijloacelor băneşti pentru plata serviciilor prestate, din care se reține impozitul pe venit, este necesar de bifat „Impozit pe venit”. În continuare, este necesar de precizat evidența analitică a impozitului şi, în caz de necesitate, de selectat contul impozitului (implicit 534.11 „Impozit pe venit de la persoanele juridice”). În câmpul „Suma impozitului”, va fi calculat automat impozitul aferent sumei introduse în câmpul „Suma venitului”.

În partea de jos a ferestrei documentului, este situat câmpul „Formule contabile” pentru posibilitatea de salvare a documentului fără formarea formulelor contabile sau cu formarea lor. Bifarea câmpului dat duce la formarea formulelor contabile pentru dispoziția de casă, nebifarea - nu. Această posibilitate este necesară

pentru excluderea dublării diferitelor documente ce formează aceleaşi formule contabile. Astfel, de exemplu, la încasarea banilor din casă în contul de decontare, operaţiunea în cauză va trece prin două documente: extrasul bancar şi dispoziţia de casă de plată. În acest caz, pot fi formate formule prin documentul „Extrasul bancar”, iar documentul „Dispoziţie de casă de plată” poate fi folosit numai pentru primirea formei de tipar, fără formarea formulelor contabile.

Accesând butonul „A imprima” putem primi forma de tipar a dispoziţiei de casă de plată (formularul tipizat OC-02).



Societate cu Răspundere Limitată "Meridian"
Cod fiscal 1011500500178
Фискальный код

Formular interdepartamental tipizat nr. OC-2
Aprobat prin hotărîrea D.S. al Republicii Moldova nr. 08 din 12 aprilie a. 1995
Cod CDUM 030751

Dispoziţie de plată de casă Nr 2
Расходный кассовый ордер № 2

Nr. document / Номер документа	Data întocmirii / Дата составления	Cont corespondent / Корреспонди-рующий счет	Simbol de evidenţă analitică / Код аналитического учета	Suma / Сумма	
2	10.11.2015	226.1	241.1	2 300,00	

A elibera Moldovanu Petru Vladimir
Выдать

În baza: Eliberare MB titularului de avans
Основание

Suma: Două mii trei sute lei 00 bani (2 300,00)

Anexa
Приложение

Conducător Ciobanu Ion Ion
Руководитель

Contabil-şef Mocanu Serghei Vasile
Главный бухгалтер

Am primit:
Получил
"___" _____ 201 __

Semnătura
Подпись

Actul de identitate : Buletin de identitate al cetat.RM seria A Nr. 4551255 data 2 mai 2001 eliberat of. 45
По документу

A plătit casierul Popescu Alexei Vitalie
Выдал кассир

Figura 4. Forma de tipar a dispoziţiei de casă de plată (formularul tipizat OC-02)

În „1C:Contabilitate 8 pentru Moldova”, registrul de casă constituie o formă de raport, în care se reflectă toate mişcările numerarului în casieria entităţii economice (meniul „Rapoarte” — „Registrul de casă”).

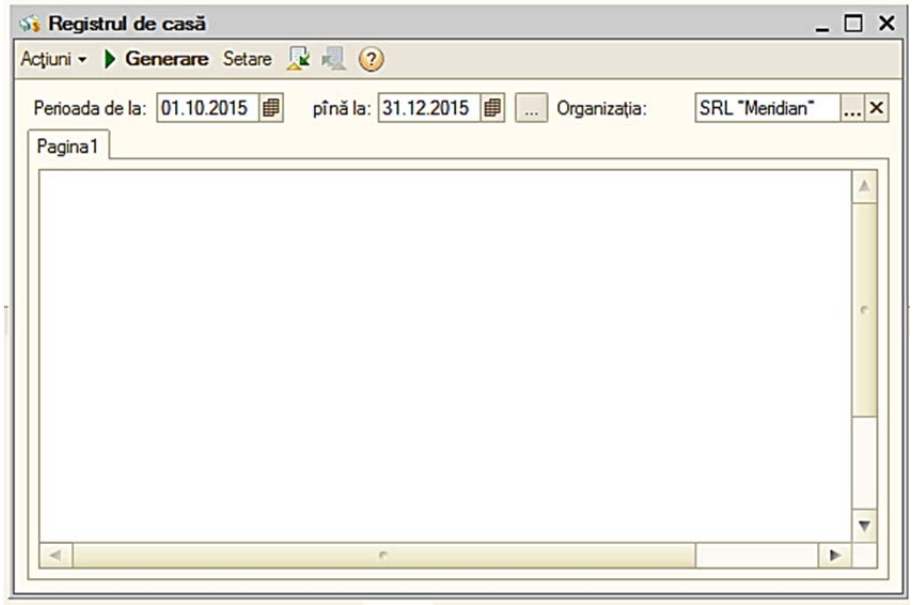


Figura 5. Documentul „Registrul de casă”

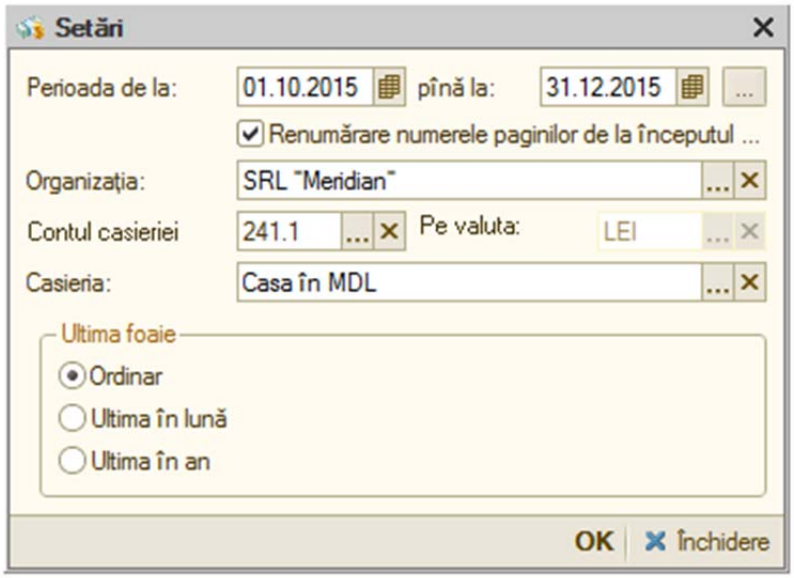


Figura 6. Setarea parametrilor registrului de casă

Utilizatorul poate imprima forma de raport pe hârtie, care conţine foile anexate ale registrului de casă şi rapoartele casierului, pentru entitatea selectată şi pentru o perioadă de timp dată.

Dacă, în organizaţie, se ţine casa în valută străină, soldurile la începutul şi finele perioadei vor fi indicate detaliat pentru fiecare valută.

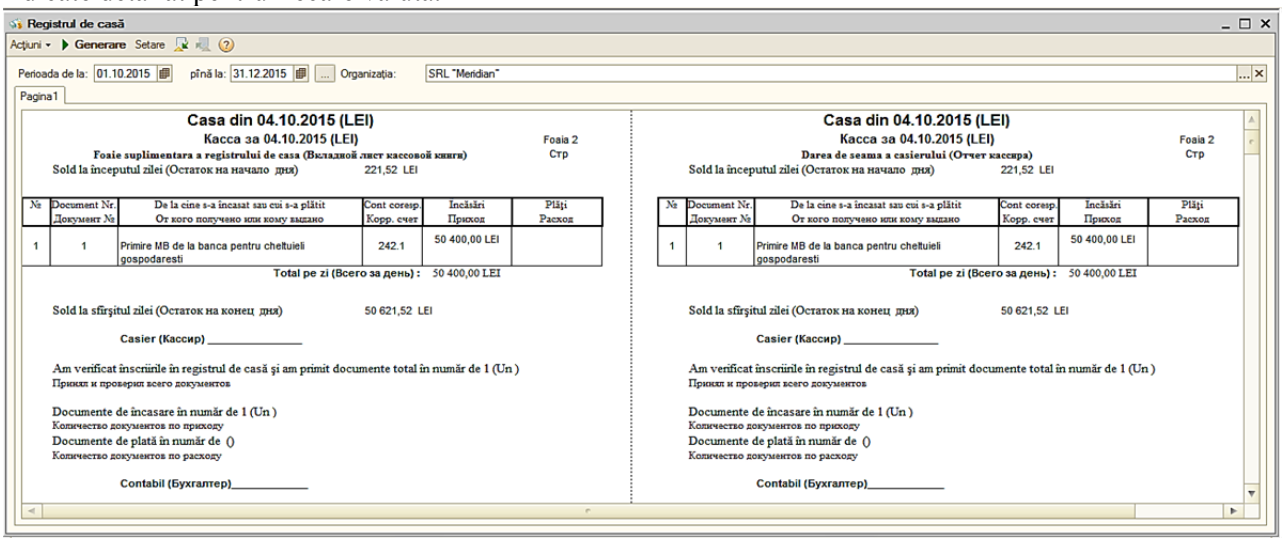


Figura 7. Forma de tipar a registrului de casă pentru ziua de 04.10.2015

Pornind de la cerinţele programului „1C:Contabilitate 8.3.”, trebuie să se atragă atenţie la modul de introducere a informaţiei primare, care poate fi: convenţional-constantă şi operativă, fiindcă informaţia secundară şi finală se obţin în mod automatizat, fără proceduri suplimentare**.**

În programul „1C:Contabilitate 8.3.”, sunt prevăzute rapoarte-standard şi rapoarte reglementate. Rapoartele-standard sunt destinate obţinerii datelor privind soldurile şi rulajele pe conturi şi subconturi. Rapoartele-standard sunt elaborate pentru utilizarea internă în activitatea entităţii economice. Cel mai complet raport, în programul ”1C:Contabilitate 8.3.”, este raportul „Analiza contului”. Acest raport reflectă rulajele între contul ales şi celelalte conturi pentru o perioadă de timp.

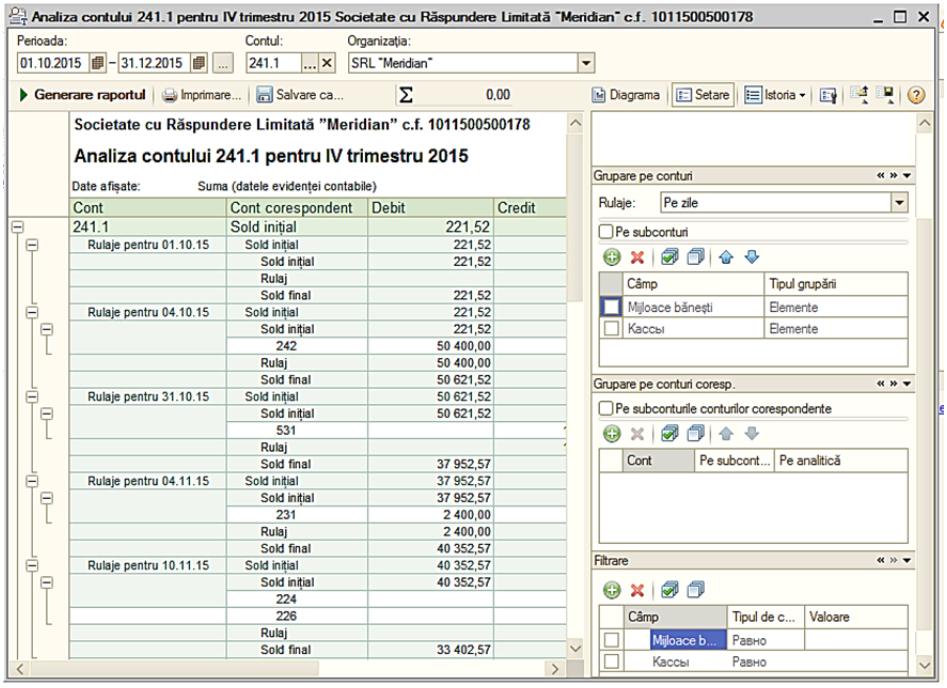
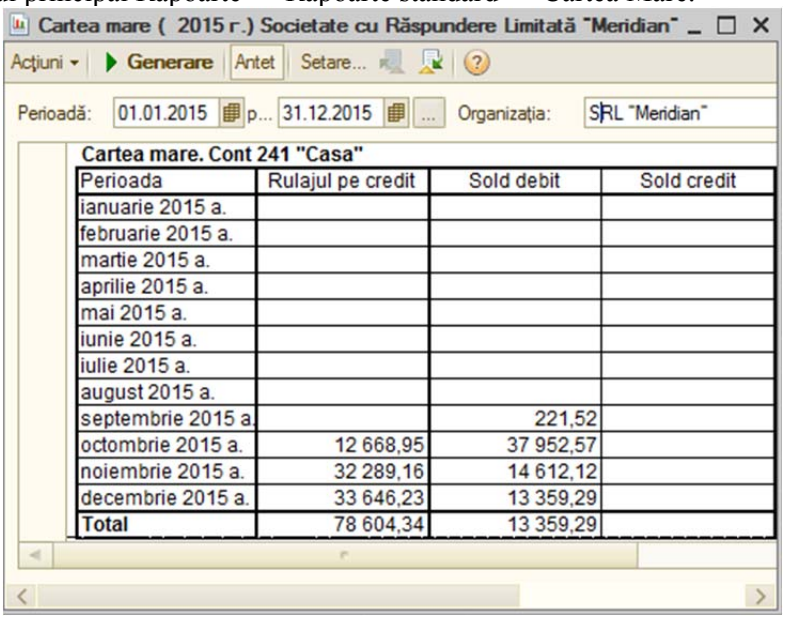


Figura 8. Analiza contului 241.1 pentru trimestrul IV al anului 2015

În cazul alegerii rulajelor pe zile, în situația contului 241.1, vom primi datele necesare pentru registrul de casă.

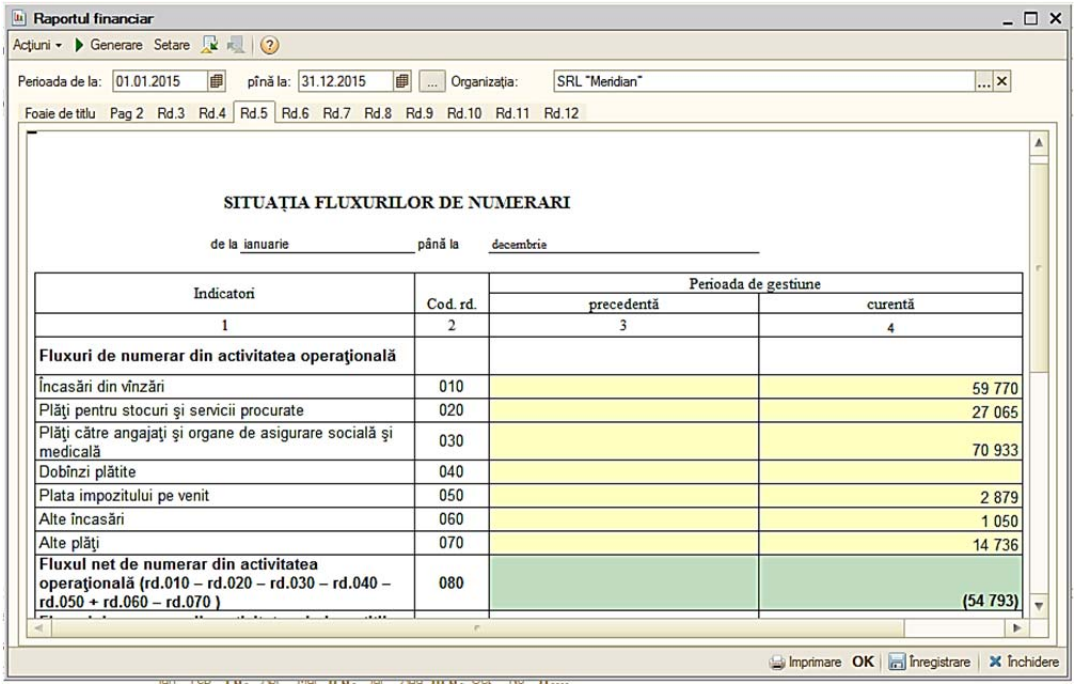
La sfârşitul perioadei de gestiune, se completează Cartea Mare (extras din Cartea Mare). Acest raport poate fi accesat din meniul principal Rapoarte → Rapoarte standard → Cartea Mare.



Perioada	Rulajul pe credit	Sold debit	Sold credit
ianuarie 2015 a.			
februarie 2015 a.			
martie 2015 a.			
aprilie 2015 a.			
mai 2015 a.			
iunie 2015 a.			
iulie 2015 a.			
august 2015 a.			
septembrie 2015 a.		221,52	
octombrie 2015 a.	12 668,95	37 952,57	
noiembrie 2015 a.	32 289,16	14 612,12	
decembrie 2015 a.	33 646,23	13 359,29	
Total	78 604,34	13 359,29	

Figura 9. Extras din Cartea Mare pentru trimestrul IV al anului 2015

Informația privind fluxurile de numerar putem să o obținem din raportul „Situația fluxurilor de numerar”. Acest raport poate fi accesat din meniul principal Rapoarte → Rapoarte reglementate → Raport financiar.



Raportul financiar

Acţiuni | Generare | Setare

Perioada de la: 01.01.2015 pînă la: 31.12.2015 Organizaţia: SRL "Meridian"

Foaie de titlu | Pag 2 | Rd.3 | Rd.4 | Rd.5 | Rd.6 | Rd.7 | Rd.8 | Rd.9 | Rd.10 | Rd.11 | Rd.12

SITUAŢIA FLUXURILOR DE NUMERARI

de la ianuarie până la decembrie

Indicatori	Cod. rd.	Perioada de gestiune	
		precedentă	curentă
1	2	3	4
Fluxuri de numerar din activitatea operaţională			
Încasări din vînzări	010		59 770
Plăţi pentru stocuri şi servicii procurate	020		27 065
Plăţi către angajaţi şi organe de asigurare socială şi medicală	030		70 933
Dobînzi plătite	040		
Plata impozitului pe venit	050		2 879
Alte încasări	060		1 050
Alte plăţi	070		14 736
Fluxul net de numerar din activitatea operaţională (rd.010 – rd.020 – rd.030 – rd.040 – rd.050 + rd.060 – rd.070)	**080**		**(54 793)**

Imprimare | OK | Înregistrare | Închidere

Figura 10. Raportul „Situaţia fluxurilor de numerar”

Conform Standardului Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare”, informația privind numerarul în casierie se conține şi în rândul 250 „Numerar în casierie şi la conturi curente” din bilanț.

Bibliografie:

1. Legea contabilității. În Monitorul Oficial al RM nr. 27-34 din 07.02.2014.
2. Ordin privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate. În Monitorul Oficial al RM nr.177-181/1224 din 16.08.2013 şi nr.233-237/1534 din 22.10.2013.
3. Ordin privind aprobarea Planului general de conturi contabile. În Monitorul Oficial al RM nr.177-181/1224 din 16.08.2013 şi nr.233-237/1534 din 22.10.2013.

CONTABILITATEA MATERIALELOR ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE

Conf.univ.dr. Mihail NANI, ASEM

Les institutions publiques utilisent pendant leur activité un grqnd nombre de documents. Le compte de résultat de ceux-ci a une importanse énorme pour leur utilisation rationnelle, conformément aux normes établies, et ainsi que pour leur l¨assurance de leur intégrité.

Cuvinte-cheie: *materiale, procurarea materialelor, casarea materialelor, factură fiscală, factură – comandă, delegația pentru ridicarea valorilor în mărfuri şi materiale, borderoul de eliberare a materialelor pentru necesitățile instituției, registrul de evidență a materialelor la depozit, balanța de verificare pe subclasa 33 „Stocuri de materiale circulante”.*

JEL: M–41

Introducere

În procesul activității lor, instituțiile publice utilizează un volum considerabil de materiale. Contabilitatea materialelor asigură evidența intrărilor şi ieşirilor de materiale, utilizarea lor rațională, conform normelor stabilite şi integritatea acestora.

Rezultate şi discuții

Începând cu 1 ianuarie 2016, conform Ordinului Ministerului Finanțelor Nr. 216 din 28.12.2015 privind aprobarea planului de conturi contabile în sistemul bugetar, şi a normelor metodologice privind evidența contabilă şi raportarea financiară în sistemul bugetar contabilitatea instituțiilor publice a fost ajustată la Standardele internaționale de contabilitate pentru sectorul public.

Instituțiile publice utilizează, în procesul activității lor, un volum considerabil de materiale. Structura acestora diferă în funcție de specificul activității pe care o desfăşoară instituția publică. Astfel, instituțiile de

învățământ folosesc mai mult materiale didactice şi de laborator; instituțiile sanitare – medicamente şi materiale de pansament etc.

Materialele diferă şi în funcție de scopul pentru care sunt utilizate. Din acest punct de vedere, se disting:

- chimicale, reactivi;
- materiale de uz gospodăresc, alimente, furaje, nutrețuri;
- combustibil;
- carburanți şi lubrifianți;
- piese de schimb;
- accesorii de pat, îmbrăcăminte şi încălțăminte.

Materialele pot intra în patrimoniul instituției pe mai multe căi:

- prin dotare de către stat la înființarea instituției;
- prin achiziție de la furnizori;
- cu titlu gratuit de la sponsori;
- din casarea mijloacelor fixe;
- prin transfer de la instituția ierarhic superioară;

Pentru atribuirea bunurilor intrate în instituție la mijloace fixe sau la stocuri de materiale, prin ordinul conducătorului instituției publice, se constituie o comisie permanentă, formată din 3-5 persoane, care întocmeşte Procesul-verbal de atribuire a bunurilor la mijloace fixe sau stocuri de materiale. În componența comisiei se includ:

- conducătorul instituției publice sau altă persoană împuternicită (preşedintele comisiei);
- contabilul-şef sau altă persoană împuternicită;
- şefii subdiviziunilor structurale;
- specialişti.

În cazul când bunurile materiale (mijloace fixe, materiale) sunt primite de la furnizor, de către un angajat al instituției publice, pe numele angajatului, se eliberează în contabilitatea instituției publice Delegația pentru ridicarea valorilor în mărfuri şi materiale, conform prevederilor Instrucțiunii cu privire la eliberarea delegațiilor pentru ridicarea valorilor în mărfuri şi materiale nr. 294 din 17.03.1998.

La eliberarea Delegației angajatului, contabilul responsabil de eliberarea delegațiilor o înregistrează în Registrul de evidență a delegațiilor.

Termenul de valabilitate a delegației se stabileşte în funcție de posibilitățile existente pentru primirea şi transportarea bunurilor în cauză, conform contractului, de cel mult 15 zile.

Delegația se prezintă furnizorului la livrarea bunurilor şi serveşte drept justificare pentru ridicarea bunurilor de la furnizor de către angajatul instituției publice delegat în acest scop.

Persoana, căreia i s-a înmânat delegația, este obligată să prezinte în contabilitatea instituției publice, cel mai târziu în ziua următoare, după primirea bunurilor, documentele primare (factură fiscală, factură), care justifică primirea bunurilor de la furnizor şi predarea acestora la depozit gestionarului respectiv.

În registrul de evidență a delegațiilor, în rubrica „Mențiuni despre îndeplinirea dispozițiilor”, se înregistrează numărul, seria şi data facturii fiscale / facturii prezentată de către angajatul respectiv.

Materialele reprezintă o componentă importantă a proprietății de stat, de aceea, buna lor păstrare şi utilizare constituie o sarcină importantă pentru fiecare instituție. Ele trebuie depozitate în magazii, amenajate potrivit felului şi însuşirii materialelor respective. Responsabil pentru primirea, păstrarea şi eliberarea de materiale este magazionerul (gestionarul) cu care conducerea instituției încheie un Contract de răspundere materială deplină.

Gestionarul ține evidența operativă a materialelor în Registrul de evidență a materialelor la depozit forma M-17. În acest registru, evidența se ține pentru fiecare tip de material pe o pagină aparte.

Eliberarea produselor alimentare de la depozit în folosință se efectuează în baza documentului Meniul-cerere, care se întocmeşte zilnic în baza normelor de repartiție a alimentelor şi a numărului persoanelor care trebuie alimentate.

Meniul-cerere cu semnăturile persoanelor privind eliberarea şi primirea produselor alimentare se transmite în contabilitate în termenele stabilite de către contabilul-şef, dar nu mai rar de trei ori pe lună.

Eliberarea materialelor de la depozit în folosință se efectuează în baza documentului Factură – Comandă forma 31, semnată de conducătorul instituției publice (adjunctul) şi contabilul-şef. Este interzisă eliberarea materialelor de la depozit în folosință în baza dispoziției verbale a conducătorului instituției. La sfârşitul lunii, magazinerul prezintă în contabilitate Darea de seamă privind mişcarea materialelor la depozit.

Materialele fac parte din Clasa 3 Active nefinanciare, iar pentru evidența sintetică a materialelor este destinată subclasa 33 „Stocuri de materiale circulante”, care se divizează în 9 grupe de conturi de activ:

31 „Combustibil, carburanți şi lubrifianți”;

32 „Piese de schimb”;

33 „Produse alimentare”;

34 „Medicamente şi materiale de pansament”;

35 „Materiale pentru scopuri didactice, ştiințifice şi alte scopuri”;

36 „Materiale de uz gospodăresc şi rechizite de birou”;

37 „Materiale de construcție”;

38 „Accesorii de pat, îmbrăcăminte şi încălțăminte”;

39 „Alte materiale”.

În debit – intrarea materialelor. În credit – casarea materialelor, lipsurile de materiale. Soldul debitor – valoarea materialelor aflate în patrimoniul instituției publice.

În cadrul fiecărei grupe de conturi, sunt stabilite subconturi pentru evidența intrărilor sau ieşirilor de materiale. De exemplu, pentru evidența intrării materialelor de uz gospodăresc şi rechizitelor de birou, la grupa de conturi 336 „Materiale de uz gospodăresc şi rechizite de birou”, sunt prevăzute următoarele subconturi de nivelul II:

336110 „Procurarea materialelor de uz gospodăresc şi rechizitelor de birou”;

336130 „Intrări gratuite de materiale de uz gospodăresc şi rechizitelor de birou”;

336140 „Reevaluarea stocului de materiale de uz gospodăresc şi rechizitelor de birou – majorarea valorii”;

336190 „Alte majorări ale stocului de materiale de uz gospodăresc şi rechizite de birou”.

Pentru evidența ieşirii materialelor de uz gospodăresc, la grupa de conturi 336 „Materiale de uz gospodăresc şi rechizite de birou”, sunt prevăzute următoarele subconturi de nivelul II:

336210 „Vânzarea stocului de materiale de uz gospodăresc şi rechizite de birou”;

336220 „Transmiterea gratuită a materialelor de uz gospodăresc şi rechizitelor de birou”;

336230 „Casarea materialelor de uz gospodăresc şi rechizitelor de birou”;

336240 „Reevaluarea stocului de materiale de uz gospodăresc şi rechizitelor de birou – reducerea valorii”;

336280 „Materiale de uz gospodăresc şi rechizite de birou transmise la terți”;

336290 „Alte micşorări ale stocului de materiale de uz gospodăresc şi rechizitelor de birou”.

Operațiunile economice aferente materialelor achiziționate de la furnizorii sunt contabilizate în nota de contabilitate 6 – borderou cumulativ privind decontările cu furnizorii, iar casarea materialelor se contabilizează în nota de contabilitate 13 – borderou cumulativ privind consumul materialelor.

Evidența analitică a materialelor este organizată în Balanța de verificare pe subclasa 33 „Stocuri de materiale circulante”.

Tranzacții aferente intrărilor şi ieşirilor de materiale:

1. În baza facturii fiscale „YX” din 12.06.2016 instituția publică „Z” a procurat de la SRL „X” becuri electrice în sumă de 200 lei (inclusiv TVA) şi adidaşi în sumă de 700 lei (inclusiv TVA).

Mai întâi, se întocmeşte Procesul-verbal de atribuire a bunurilor la mijloace fixe sau stocuri de materiale de către comisia permanentă, apoi operațiunea aferentă procurării materialelor se contabilizează în nota de contabilitate 6 – borderou cumulativ privind decontările cu furnizorii.

Debit contul 336110 „Procurarea materialelor de uz gospodăresc şi rechizitelor de birou” – 200 lei;

Debit contul 338110 „Procurarea accesoriilor de pat, îmbrăcămintei şi încălțămintei” – 700 lei;

Credit contul 519220 „Datorii față de furnizori din afara sistemului bugetar” – 900 lei.

2. Transferul plătiți SRL „X” din contul curent al instituției publice, în baza ordinelor de plată, pentru stingerea datoriei față de furnizor aferentă materialelor de uz gospodăresc şi a încălțămintei achiziționate:

Debit contul 519220 „Datorii față de furnizori din afara sistemului bugetar” – 900 lei;
Credit contul 431100 „Conturi curente în sistemul trezorerial în monedă națională” – 900 lei.
Concomitent se contabilizează finanțarea primită din bugetul de stat:
Debit contul 431100 „Conturi curente în sistemul trezorerial în monedă națională” – 900 lei;
Credit contul 149800 „Finanțare de la buget” – 900 lei.

Pentru achitarea materialelor de uz gospodăresc procurate (subcontul 336110), se întocmeşte un ordin de plată în sumă de 200 lei, iar pentru achitarea încălțămintei (subcontul 338110), se întocmeşte alt ordin de plată în suma de 700 lei.

3. Valoarea rechizitelor de birou achiziționate de către titularul de avans, conform Decontului de avans:
Debit contul 336110 „Procurarea materialelor de uz gospodăresc şi rechizitelor de birou”;
Credit contul 419510 „Creanțe aferente decontărilor cu titularii de avans”.
4. Procurarea combustibilului prin card conform facturii fiscale:
Debit contul 331110 „Procurarea combustibilului, carburanților şi lubrifianților”;
Credit contul 519220 „Datorii față de furnizori din afara sistemului bugetar”.
Concomitent se contabilizează trecerea combustibilului în gestiunea şoferului:
Debit contul 419510 „Creanțe aferente decontărilor cu titularii de avans”;
Credit contul 331230 „Casarea combustibilului, carburanților şi lubrifianților”.
5. Procurarea carnetelor de muncă, timbrelor poştale:
Debit contul 439900 „Alte valori”;
Credit contul 519220 „Datorii față de furnizori din afara sistemului bugetar”.
6. Procurarea biletelor de tratament şi odihnă:
Debit contul 439300 „Bilete de tratament şi odihnă”;
Credit contul 519220 „Datorii față de furnizori din afara sistemului bugetar”.
7. Valoarea produselor alimentare primite cu titlu gratuit de la sponsor de către instituția publică în baza Procesului-verbal de predare-primire a bunurilor donate şi a Facturii:
Debit contul 333130 „Intrări gratuite de produse alimentare”;
Credit contul 149200 „Venituri de la active intrate cu titlu gratuit”.
8. Valoarea materialelor de uz gospodăresc eliberate de la depozit în folosință în baza Facturii – Comandă forma 31:
Debit contul 336110 „Procurarea materialelor de uz gospodăresc şi rechizitelor de birou”;
Credit contul 336110 „Procurarea materialelor de uz gospodăresc şi rechizitelor de birou”.
9. Valoarea de intrare a anvelopelor/acumulatoarelor instalate, conform Actului de instalare a anvelopelor/acumulatoarelor:
Debit contul 221120 „Cheltuieli privind utilizarea pieselor de schimb”;
Credit contul 332230 „Casarea pieselor de schimb”.
10. Casarea combustibilului în baza Foii de parcurs, cu respectarea normelor de consum în vigoare:
Debit contul 221110 „Cheltuieli privind utilizarea combustibilului, carburanților şi lubrifianților”;

Credit contul 419510 „Creanțe aferente decontărilor cu titularii de avans”.
11. Casarea materialelor de uz gospodăresc în baza Borderoului de eliberare a materialelor pentru necesitățile instituției:
Debit contul 221160 „Cheltuieli privind utilizarea materialelor de uz gospodăresc şi rechizitelor de birou”;
Credit contul 336230 „Casarea materialelor de uz gospodăresc şi rechizitelor de birou”.
12. Casarea îmbrăcămintei şi încălțămintei la expirarea termenului de exploatare, în baza procesului verbal de casare:
Debit contul 221180 „Cheltuieli privind utilizarea accesoriilor de pat, îmbrăcămintei şi încălțămintei”;
Credit contul 338230 „Casarea accesoriilor de pat, îmbrăcămintei şi încălțămintei”.
13. Casarea carnetelor de muncă, timbrelor poştale:
Debit contul 289100 „Cheltuieli privind ieşirea activelor”;
Credit contul 439900 „Alte valori”.
14. Casarea biletelor de tratament şi odihnă în baza actului de casare:
Debit contul 272900 „Alte prestații de asistență socială” ;
Credit contul 439300 „Bilete de tratament şi odihnă”.
15. Casarea produselor alimentare:
Debit contul 221130 „Cheltuieli privind utilizarea produselor alimentare”;

Credit contul 333230 „Casarea produselor alimentare”.

16. Transmiterea cu titlu gratuit a materialelor de uz gospodăresc şi rechizitelor de birou de către instituția publică ”Z” instituției publice ”X” în baza facturii, Procesului-verbal de predare-primire a bunurilor donate şi Autorizației de la ministerul de resort:

Debit contul 289200 „Cheltuieli privind transmiterea activelor cu titlu gratuit”;

Credit contul 336220 „Transmiterea cu titlu gratuit a materialelor de uz gospodăresc şi rechizitelor de birou”.

Concluzii

Contabilitatea materialelor are un rol important în asigurarea integrității acestora. Prin sistemul de evidență contabilă se asigură intrarea materialelor în patrimoniul instituțiilor publice, păstrarea, utilizarea şi casarea acestora cu respectarea prevederilor legale. De asemenea, se asigură concordanța dintre evidența materialelor la depozit şi datele din evidența analitică din contabilitate.

Bibliografie:

1. Instrucțiune cu privire la eliberarea delegațiilor pentru ridicarea valorilor în mărfuri şi materiale, aprobată prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 294 din 17.03.1998. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 30-33 din 09.04.1998.
2. Ordinul Ministerului Finanțelor „Cu privire la modul de contabilizare a cheltuielilor aferente schimbului anvelopelor şi acumulatoarelor la mijloacele de transport” nr.87 din 23.12.2004. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.1- 4 din 01.01.2005.
3. Ordinul Ministrului Finanțelor Nr. 216 din 28.12.2015 privind aprobarea planului de conturi contabile în sistemul bugetar şi a normelor metodologice privind evidența contabilă şi raportarea financiară în sistemul bugetar. În: mf. gov. md.

CONTROLUL FISCAL – INSTRUMENT DE COMBATERE A INFRACȚIUNILOR ECONOMICE

Conf.univ. dr. Ada ŞTAHOVSCHI, ASEM

astahovschi@gmail.com

This article reflects some problems in more efficient methods for minimizing the tax burden. Most countries around the world have always considered tax planning as a legitimate practice. The recent economic reforms taking place in most of the developed and developing world are largely based on tax reforms, which will lead to strengthening tax administration by implementing a tax system whose efficiency criterion is economic and social activity. Such a tax system is a must embarrassed not to compromise economic reform. Financial control and accounting is organized in separate structures, which operates both in the Ministry of Finance, the central body has powers of financial control and within the government itself.

Aspects of this tool for combating economic crimes are presented through the lens of subordinated which are as follows: financial control system of the state in the sphere of executive, financial control, accounting of the scope of executive and financial control accounting of the scope of legislature.

Key word: *tax control, tax evasion, tax fraud, creative accounting, tax planning, double taxation.*

Cuvint-cheie: *control fiscal,evaziune fiscală, fraudă fiscală,contabilitate creativă, planificare fiscală ,dublă impunere.*

Introducere

Economia de piață, în care trebuie să opereze instituțiile de control fiscal, se află într-o continuă schimbare. În acest context, un proces de modernizare şi adaptare la realitățile economice, a acestor instituții şi, mai ales, o funcționare eficientă, din punct de vedere managerial al acestora, sunt imperative. Societatea modernă este în aşteptarea unor servicii de înaltă calitate şi operativitate. Pentru a răspunde acestor cerințe, instituțiile de control fiscal trebuie să devină entități eficiente, informatizate şi adaptabile la schimbările economice şi sociale. Astfel, vor putea furniza servicii de asistență contribuabililor şi vor creşte eficacitatea administrării şi colectării veniturilor la bugetul de stat.

În ultimii ani, au apărut o serie întreagă de provocări legate de armonizarea la nivel european a legislației şi a procedurilor referitoare la administrarea impozitelor şi taxelor. Acest lucru obligă instituțiile

de control fiscal să participe la procesul decizional european şi să joace un rol cât mai activ prin promovarea propriilor idei şi interese. De asemenea, noul context economic impune o cooperare administrativă intensă, mai ales cu statele membre ale Uniunii Europene, pentru a combate frauda fiscală şi pentru a asigura asistența reciprocă la recuperarea creanțelor fiscale.

Reformele economice din ultima perioadă, ce au loc în majoritatea statelor dezvoltate şi mai puțin dezvoltate, sunt, în mare măsură, bazate pe reforme fiscale, ce va conduce la consolidarea administrației fiscale, prin intermediul implementării unui sistem fiscal al cărui criteriu este eficiența activității economico-sociale. Un astfel de sistem fiscal este o necesitate stingherită pentru a nu compromite reforma economică.

Ea trebuie susținută din punct de vedere legislativ, ce ar însemna că actele normative emise trebuie să acopere integral domeniul, însă, în practică, se întâlnesc frecvent cazuri în care se consideră că există nişte breşe legislative, ce permit realizarea evaziunii fiscale la adăpostul legii.

Referitor la **controlul fiscal,** ca instrument de combatere a infracțiunilor economice, precizăm faptul că activitatea de control financiar-contabil este organizată pe structuri distincte, care funcționează atât în cadrul Ministerului de Finanțe, ca organ central, care are şi atribuții de control financiar, cât şi în cadrul Guvernului însuşi.

Aspectele ce țin de acest instrument de combatere a infracțiunilor economice sunt prezentate prin prisma organelor în subordinea cărora se află astfel: sistemul de control financiar al statului din sfera executivului, controlul financiar contabil din sfera de acțiune a executivului şi controlul financiar contabil din sfera de acțiune a legislativului. Toate acestea vin în sprijinul prevenirii şi combaterii evaziunii şi fraudei fiscale.

CONTROLUL FISCAL – INSTRUMENT DE COMBATERE A INFRACȚIUNILOR ECONOMICE

Organizarea controlului financiar al statului a fost stabilită prin prevederi legale distincte, atât pentru activitatea desfăşurată în cadru guvernamental, cât şi pentru cea desfăşurată în sfera de activitate a legislativului. Pentru încasarea funcției de control financiar, structurile specializate utilizează, în special, următoarele forme şi tehnici:

- *Controlul încrucişat;*
- *Controlul prin sondaj.*

În vederea stabilirii bazei reale de impunere, exprimarea situației fiscale a unui contribuabil se face prin verificarea tuturor documentelor justificative şi a evidențelor financiar contabile şi fiscale care pot constitui şi probe. În cazul în care un contribuabil contestă decizia de reverificare a unei anumite perioade, documentul, care constituie mijloc de probă atât pentru acesta, cât şi pentru structura fiscală competentă, este declarația scrisă pe proprie răspundere a contribuabilului, din care rezultă că toate documentele şi informațiile relevante pentru efectuarea inspecției fiscale au fost puse la dispoziția inspectorului fiscal.

Instrumentul practic utilizat în procesul de verificare economică realizat de către personalul cu atribuții în acest domeniu, în scopul stabilirii unor adevăruri, prin raportarea modului de efectuare a unor operațiuni din activitatea unei unități economice la un sistem de convenții aprioric stabilit, este *procedeul de control financiar*.

Sistemul metodologic de exercitare a controlului financiar se defineşte ca un ansamblu de activități independente, care, prin utilizarea unor procedee şi tehnici specifice, are drept scop realizarea procesului de cunoaştere a unui fenomen, a unui proces sau a unei activități economice prin raportarea modului concret de manifestare a acestora la prevederile legale, normele sau instrucțiunile prin care au fost definite.

Obiectivul principal al controlului, ca procedeu de control financiar constă, în stabilirea existenței, într-o anumită perioadă de timp determinată, a tuturor mijloacelor materiale şi băneşti dintr-o entitate economică.

Calculul de control, ca tehnică a procedeului de control documentar, presupune refacerea, de către controlul financiar, pe baza datelor înregistrate în documentele oficiale, primare sau centralizatoare şi a procedurilor legal stabilite, a tuturor calculelor din care rezultă o informație ce face obiectul controlului.

Alt instrument de combatere a infracțiunilor economice îl constituie ***informația contabilă.*** Aceasta reprezintă, din punct de vedere logic şi cronologic, primul tip de informație, care ar putea conține indicii sau semnale cu privire la producerea fenomenului de evaziune fiscală.

Informația contabilă nu exhibă, prin ea însăşi, indiciile menționate, ci doar cuprinde aceste indicii ca pe o potențialitate a cărei actualizare depinde de abilitatea, competența şi buna-credință a inspectorului guvernamental în demersul său de a preveni, depista, limita şi sancționa evaziunea fiscală. Aceasta rezultă din faptul evident că sistemul contabil al organizației trebuie să aibă propria sa coerență, propria sa bază documentară, astfel, încât doar verificarea sistematică a respectării principiilor contabile, a respectării politicilor contabile şi a respectării corelațiilor normative şi logice (sub aspectul semnificației economice)

între indicatorii de poziție şi de flux ai organizației poate furniza, în mod vizibil, acele indicii necesare şi suficiente pentru a declara producerea unui fenomen evazionist.

În acest context, aşadar, informația contabilă nu are un rol activ în identificarea evaziunii fiscale, ci doar un rol pasiv, de a conține informația relevantă în materie. Opacitatea evaziunii fiscale la nivelul informației contabile, ca atare, este cea care generează atât „succesul" organizațiilor în evaziunea fiscală, cât şi „insuccesul" inspecției guvernamentale în identificarea evaziunii fiscale (actuale sau posibile). Această capacitate este cea care generează multitudinea de modele de alertare timpurie sau de alte proceduri de control intern sau extern, care să facă „vizibilă" informația de evaziune fiscală conținută în informația contabilă generică.

Prin urmare, ***informația fiscală*** îşi joacă rolul de depistare şi cuantificare a evaziunii fiscale pe patru dimensiuni esențiale:

- *dimensiunea normativă*. Informația contabilă privind evaziunea fiscală se bazează pe evaluarea abaterii acesteia de la normă, care statuează sfera, metodologia şi semnificația informației contabile sub aspectul respectării unor reguli comune, unitare şi omogene pentru toți contribuabilii. Dimensiunea normativă realizează o identificare directă, prin comparație nemijlocită, a evaziunii fiscale;
- *dimensiunea temporală*. Informația contabilă privind evaziunea fiscală se bazează pe evaluarea „salturilor" neverosimile, inexplicabile pe baza traiectoriei aşteptate sau justificate a organizației, cu privire la o anumită informație contabilă dată. Desigur, nu este imposibil ca aceste salturi să existe, dar tocmai existența lor constituie un indiciu pentru inspectorul guvernamental pentru a adânci şi rafina analiza;
- *dimensiunea structurală.* Informația contabilă privind evaziunea fiscală se bazează pe evaluarea relației logice, funcționale dintre informații contabile diferite, relative la aceeaşi organizație. Abateri neverosimile de la relațiile aşteptate sau justificate, din punct de vedere logic (de exemplu, abateri exagerate între evoluția veniturilor şi cea a cheltuielilor, ținând cont de venitul mediu realizat de unitatea de cheltuială), pot reprezenta indicii, pentru inspectorul guvernamental, pentru adâncirea şi rafinarea analizei;
- *dimensiunea inter-organizațională.* Informația contabilă privind evaziunea fiscală se bazează pe evaluarea aceleiaşi informații contabile referitoare la organizații diferite. Abateri nefiresc de mari între cele două organizații cu privire la o aceeaşi informație contabilă pot reprezenta indicii cu privire la producerea fenomenului evazionist.

Înmulțirea controalelor fiscale, ce au apărut din nevoia de creştere a fondurilor bugetare şi legislația imprevizibilă, a determinat creşterea, în ultimii ani, a numărului de contestații fiscale. Companiile conştientizează mai mult nevoia de a revendica în instanță drepturile inculcate, la polul opus practicilor în trecut, când o relație amiabilă cu Fiscul era considerată benefică pentru business.

Cele mai întâlnite motive, pentru care o companie ajunge să fie implicată într-un litigiu fiscal, sunt determinate de caracterul interpretabil al dispozițiilor fiscale, precum şi de lipsa de previzibilitate a acestora. Astăzi este cunoscut faptul că nu doar contribuabilii, ci şi reprezentanții organelor fiscale întâmpină dificultatea în a-şi forma puncte de vedere unitare ce țin de aplicarea efectivă a anumitor prevederi fiscale.

Importanța analizei evaziunii fiscale derivă atât din impactul ei asupra echilibrului bugetar, cât şi din implicațiile pe care le are în arhitectura generală a comportamentului economic.

EVAZIUNEA ŞI FRAUDA FISCALĂ

În ultimii ani, provocarea pe care o reprezintă frauda şi evaziunea fiscală a crescut considerabil. Globalizarea economiei, progresele tehnologice, internaționalizarea fraudei şi interdependența rezultată a autorităților fiscale din statele membre demonstrează limitele abordărilor strict naționale şi accentuează nevoia de acțiuni comune.

Frauda şi evaziunea fiscală limitează capacitatea statelor membre de a percepe venituri şi de a-şi desfăşura politica economică. În timpul perioadelor de consolidare fiscală, când numeroase state trebuie să procedeze la reducerea cheltuielilor şi la creşterea veniturilor, punerea în practică a politicii fiscale este şi mai dificilă din cauza fraudei şi evaziunii fiscale. Estimările amplorii economiei subterane în Uniunea Europeană, de aproximativ o cincime din Produsul Intern Brut, oferă un prim indiciu cu privire la dimensiunea problemei.

De asemenea, zeci de miliarde de euro, adesea nedeclarate şi neimpozitate, se află, în continuare, în jurisdicții off-shore, reducând veniturile fiscale naționale. Dată fiind amploarea acestui fenomen, intensificarea luptei împotriva fraudei şi evaziunii fiscale nu este numai o problemă de venituri, ci şi de echitate. Este important de reținut că, în general, marea majoritate a contribuabililor din UE iau măsuri pentru a-şi îndeplini obligațiile fiscale. Mai ales în aceste vremuri grele din punct de vedere economic, aceşti contribuabili corecți nu ar trebui să suporte majorări fiscale suplimentare pentru a compensa pierderile de

venit cauzate de cei care comit fraude şi evaziuni fiscale.

Prin urmare, accentul ar trebui să fie plasat pe combaterea fraudei şi evaziunii fiscale. Frauda fiscală se află în conexiune strânsă cu economia subterană, cu corupția şi cu imoralitatea fiscală. Conceptul de morală fiscală este, uneori, utilizat de către analiştii, care acordă o importanță mai mare factorului cultural în generarea comportamentului economic, în speță a comportamentului fiscal. Este, într-adevăr, nevoie de o morală fiscală pentru a înțelege comandamentul asigurării veniturilor publice strict necesare realizării, de către stat, a bunurilor publice [1].

Țările din întreaga lume au considerat, dintotdeauna, *planificarea fiscală* drept o practică legitimă. Cu timpul, însă, structurile de planificare fiscală au devenit din ce în ce mai sofisticate. Ele se întind pe mai multe jurisdicții şi se traduc, în practică, prin transferul profiturilor impozabile către state cu regimuri fiscale favorabile. O caracteristică principală a practicilor în cauză constă în faptul că ele reduc obligațiile fiscale, prin mijloace cât se poate de legale, care vin, totuşi, în contradicție cu spiritul legii [2, p.34].

Pentru asigurarea unei anumite coerențe în abordarea cauzelor şi efectelor evaziunii fiscale, am considerat, încă de la început, ca fiind necesară **tratarea evaziunii fiscale ca un fenomen financiar**. Acest lucru se datorează faptului că înțelegerea modalităților de manifestare a acestui fenomen ne conduce la identificarea cauzelor care-l generează, dar şi a efectelor.

Cu privire la **efectele** evaziunii fiscale, se crede că efectele evaziunii sunt întotdeauna negative şi sunt resimțite direct şi imediat în veniturile bugetare şi, indirect asupra laturii economice, sociale şi politice. Pentru a demonstra această afirmație, am orientat cercetarea către conceptul de efect, în general, şi cel de efect al evaziunii fiscale, în mod special.

Aceasta pentru că efectul este ceea ce survine, se produce, ceea ce se întâmplă ca rezultat sau ca o consecință a unei cauze. Aceste cauze sunt cauze „pure”, în sensul că reprezintă modalități omogene de generare a comportamentului evazionist, dar nimic nu împiedică, în practică, combinarea lor în cauze „impure”, care acționează în mod sistemic.

Cele patru cauze fundamentale de generare a comportamentului evazionist (*presiunea fiscală, slăbiciunea administrației fiscale, hazardul moral sau facilitățile fiscale şi contagiunea)* sunt direct proporționale cu amploarea evaziunii fiscale: cu cât ele cresc, cu atât creşte şi evaziunea fiscală. În acelaşi timp, însă, între aceste cauze, există anumite relații de intercondiționare. De exemplu, cu cât administrația fiscală este mai slabă, cu atât contagiunea este mai mare.

Fenomenul evazionist întruneşte caracteristicile de rațiune metodică umană: omul elaborează metoda, adoptă calea şi utilizează forma de manifestare pentru atingerea scopului propus. Avem convingerea că, printr-o mai bună planificare a acțiunilor de inspecție fiscală, dar şi de publicitate a cazurilor depistate şi finalizate, o bună parte dintre potențialii evazionişti ar renunța la actele de evaziune. Nu împărtăşim astfel de opinii şi susținem că identificarea cauzelor fenomenului evazionist trebuie făcută în altă parte, temporal, anterior momentului începerii acțiunii, a aplicării „tehnicii de lucru” de către evazionişti.

Efectele fenomenului evazionist constituie rezultatul acțiunii cauzelor, care-l generează şi a manifestării factorilor stimulativi, de accelerare sau atenuare, pe traiectul derulării lui.

Presiunea fiscală poate fi considerată atât cauză, cât şi efect al fenomenului evazionist. Asocierea presiunii fiscale atât la cauze, cât şi la efecte, are menirea de atrage atenția acelor abilitați ca, atunci când decid să mărească povara fiscalității, să procedeze la întocmirea şi analiza temeinică a studiilor de impact a deciziei luate, asupra fenomenului evazionist [3, p.8].

Ideea de mai sus, a evaziunii fiscale generate de incapacitatea subiectivă, dar şi o anumită toleranță, care se poate manifesta în raport cu comportamentul evazionist al contribuabilului, a condus la **conceptul de contabilitate creativă**.

În esență, prin contabilitate creativă, se înțelege un set de tehnici sau metode contabile (de înregistrare, de sinteză, de consolidare şi de comunicare către stakeholders), care urmăresc maximizarea rezultatelor firmei, din perspectiva interesului managerilor organizației economice în cauză.

Nu este greu de remarcat faptul că, în cazul contabilității creative, este vorba, pur şi simplu, despre operaționalizarea evaziunii fiscale licite. Prin urmare, contabilitatea creativă nu face altceva decât să exploateze anumite imprecizii, incompletitudini sau inconsistențe din legislația aferentă fiscalității, aşa încât să minimizeze impactul prelevărilor fiscale asupra rezultatelor finale ale entității.

Generatorul contabilității creative este contractul de management: atâta timp cât managerii unei entități trebuie să îndeplinească anumite criterii de performanță managerială, ei vor „crea" versiuni proprii de contabilitate pentru a atinge sau a maximiza acele criterii de care depinde cariera şi venitul lor personal.

Punând în evidență legătura generativă dintre contabilitatea creativă şi evaziunea fiscală legală trebuie, în acelaşi timp, să facem legătura contabilității creative şi cu frauda fiscală. În opinia noastră, atâta timp, cât contabilitatea creativă este „corectă”, în sensul că nu face altceva decât să exploateze, într-un mod

inteligent, breşele sau impreciziile legislației fiscale, nu avem de-a face cu frauda fiscală. În momentul în care s-ar încălca, în mod evident, legislația fiscală, s-ar putea vorbi, desigur şi despre fraudă fiscală. Prin urmare, lucrurile se petrec, ca şi în cazul contabilității, să-i spunem, ortodoxe: atâta timp cât nu se încalcă legislația fiscală nu putem vorbi despre fraudă fiscală.

Concluzii şi propuneri

Pe baza celor de mai sus, putem concluziona, pe scurt, asupra rolului pe care informația contabilă îl are în depistarea, cuantificarea şi probarea evaziunii fiscale.

În primul rând, informația contabilă asigură ***accesibilitatea la posibilitatea de identificare a evaziunii fiscale***. Informația contabilă creează, pentru inspectorul guvernamental, condițiile minimale, pentru ca acesta să poată sesiza producerea fraudei împotriva intereselor publice. Evaziunea fiscală presupune identificarea unei diferențe (gap) între obligațiile bugetare datorate şi obligațiile bugetare calculate/înregistrate/virate. Or, acest gap este imposibil de identificat fără a avea informații cu privire la activitatea organizației şi, ca urmare, la volumul şi structura creării bazei de impozitare la nivelul organizației.

În al doilea rând, ***informația contabilă asigură legătura nemijlocită cu documentele primare***, care „atestă" producerea evaziunii fiscale. Într-adevăr, aşa cum s-a mai menționat, contabilitatea produce concomitent informația contabilă şi suportul ei documentar, în sensul că informația contabilă nu poate fi generată fără un document contabil primar. În felul acesta, subiectul interesat de cercetarea evaziunii fiscale obține calea prin care poate depista modalitatea în care legea a fost înfrântă cu privire la o anumită informație contabilă dată.

În al treilea rând, ***informația contabilă asigură verificarea respectării principiilor contabile***. Într-adevăr, modul în care este generată, structurată, înregistrată şi prelucrată informația contabilă „denunță" gradul şi modul în care sistemul de contabilitate al organizației a respectat principiile contabile, politicile contabile, precum şi interesul administrației publice în a colecta obligația bugetară legală creată la nivelul organizației. Într-adevăr, informația contabilă nu este altceva decât punerea în practică a recomandărilor de normalizare a contabilității cu privire la principiile contabile şi la întocmirea situațiilor financiare, pe de o parte, precum şi punerea în practică a politicii contabile adoptate la nivelul organizației (inclusiv aspecte legate de ceea ce se numeşte contabilitate creativă), pe de altă parte. Ca urmare, prima „instanță" care dă seama de respectarea acestor principii şi politici este tocmai informația contabilă;

În al patrulea rând, informația contabilă asigură ***cuantificarea evaziunii fiscale produse***. Informația contabilă are atât un rol calitativ, cât şi unul cantitativ: mărimea numerică a informației contabile alterate (nelegale sau neregulare) reprezintă tocmai sursă pentru determinarea cantitativă a evaziunii fiscale produse, prin simpla calculare, de către inspectorul guvernamental, a diferenței dintre obligația bugetară datorată şi obligația bugetară calculată/înregistrată/virată de către organizație. Acest rol al informației contabile nu este exclusiv, el mai poate fi asigurat şi de către informația financiară, în general, sau de către informația fiscală generată în evidențele contabilității financiare a organizației, dar, cu precădere, informația genuină despre dimensiunile evaziunii fiscale produse este furnizată la nivelul informației contabile.

În al cincilea rând, ***informația contabilă asigură semnalarea timpurie cu privire la crearea condițiilor de evaziune fiscală în viitor.*** Într-adevăr, anumite inadvertențe logice sau principiale, în ceea ce priveşte conținutul unor informații contabile, pot transmite inspectorului guvernamental (sau altui stakeholder) semnale cu privire la posibilitatea ca, în viitor, să se creeze condiții pentru reducerea bazei de impozitare, adică pentru producerea fenomenului evazionist. Desigur că semnalarea timpurie este utilă managerului organizației, în măsura în care acesta (sau sistemul său de control intern) este interesat în depistarea evaziunii fiscale potențiale.

Cele cinci funcții generale (care, împreună şi în interdependență între ele) constituie ceea ce numim rolul informației contabile în depistarea, cuantificarea şi probarea (sancționarea) evaziunii fiscale comportă un caracter dinamic: ele se modifică în funcție, îndeosebi, de nivelul de dotare a organizației cu IT, de nivelul de prelucrare statistică a informației primare etc. Este de necontestat, însă, faptul că informația contabilă asigură „prima linie" în asigurarea condițiilor de depistare şi cuantificare a evaziunii fiscale la nivelul organizației.

Prin urmare, **necesitatea controlului fiscal în cadrul sistemului fiscal al unei țări este recunoscută, el îmbrăcând forme diferite, în prezent, față de trecut din cauza modernității societății.**

Un sistem exhaustiv de combatere a efectelor fraudelor fiscale se bazează pe conştientizarea intermediarilor financiari şi non-financiari, precum şi a agenților economici care trebuie să coopereze, în mod responsabil, cu autoritățile.

De asemenea, autoritățile cu atribuții de control, conform legii, şi cele de supraveghere prudențială,

vor trebuie să verifice şi să controleze, în cadrul atribuţiilor de serviciu, modul de aplicare a prevederilor legale, iar când, în verificările efectuate, rezultă suspiciuni de spălare a banilor sau alte încălcări ale dispoziţiilor legale vor trebui să informeze autorităţile.

Cooperarea transfrontalieră dintre administraţiile fiscale ale statelor membre poate fi cu adevărat eficace numai pe baza unei încrederi reciproce şi a solidarităţii între statele membre. Numai dacă vor fi pregătite să se ajute reciproc, statele membre vor putea beneficia din plin de avantajele oferite de cooperare.

Socotim că ar trebui să se dezvolte la maximum etica fiscală, atât printre contribuabili, cât şi printre agenţii fiscului prin ridicarea nivelului de pregătire profesională a inspectorilor, prin organizarea de testări periodice şi participarea la cursurile privind implementarea legislaţiei fiscale şi noua contabilitate.

Bibliografie:

1. Comisia Europeană. Un plan de acţiune în vederea consolidării luptei împotriva fraudei şi a evaziunii fiscale [on line] http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_ro.pdfv
2. Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 310, din 25.11.2009, p. 34.
3. Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 345, din 29.12.2011, p. 8.

REEVALUAREA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE: TRATAMENTE ŞI OPŢIUNI CONTABILE

Prof.univ. dr.hab. Alexandru NEDERIŢA, ASEM
e-mail: anederita@gmail.com

Revaluation represents a further evaluation model of tangible assets. According to national accounting regulations, this model can be applied by local entities on a voluntary basis, under accounting policies. The revaluation of tangible assets brings in multiple accounting problems, main ones concerning:

- *the manner and frequency of tangible assets revaluation;*
- *selecting the base for determining the fair value of revaluated tangible assets;*
- *reflection of revaluation differences in chart of accounts;*
- *revaluation surplus settlement;*
- *tax effects of the intangible assets revaluation.*

The article provides recommendation regarding problem solving of the above mentioned problems in accordance with international accounting standards and practices.

Cuvinte-cheie: *reevaluare, valoare contabilă, amortizare, cost de intrare, valoare justă, surplus de reevaluare, reducere de evaluare.*

JEL: M-41

Introducere

În conformitate cu Standardul Naţional de Contabilitate (SNC) „Imobilizări necorporale şi corporale”, evaluarea ulterioară a imobilizărilor corporale poate fi efectuată în baza modelului bazat pe cost sau a modelului reevaluării [10, pct. 17-18]. În cazul utilizării modelului bazat pe cost, imobilizările corporale se reflectă în bilanţ la valoarea contabilă, care este egală cu costul de intrare diminuat cu amortizarea şi pierderile cumulate din depreciere. La aplicarea modelului reevaluării, imobilizările sus-menţionate se înregistrează în bilanţ la valoarea justă diminuată cu amortizarea şi pierderile cumulate din depreciere. Modul general de efectuare a reevaluării imobilizărilor corporale şi de contabilizare a rezultatelor acesteia este reglementat de Standardul Internaţional de Contabilitate (IAS) 16 „Imobilizări corporale” [8, pct. 31-42] şi Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European şi a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situaţiile financiare anuale şi consolidate [2, art. 7-8] (în continuare – Directiva 2013/34/UE).

Modelul de evaluare ulterioară a imobilizărilor corporale se stabileşte de către fiecare entitate de sine stătător, în funcţie de necesităţile informaţional-decizionale ale entităţii, precum şi de frecvenţa şi semnificaţia modificării valorii juste a imobilizărilor nominalizate. De remarcat că, conform reglementărilor contabile naţionale, entităţile autohtone pot aplica modelul reevaluării în bază benevolă conform politicilor contabile. După părerea noastră, această prevedere nu este suficient argumentată şi nu asigură în deplină

măsură veridicitatea indicatorilor privind imobilizările corporale din situațiile financiare. Considerăm rezonabil de a impune modelul nominalizat anumitor categorii de entități, în special, a celor care dețin o poziție dominantă în anumite ramuri şi sectoare ale economiei naționale. Această recomandare este relevantă şi importantă în contextul armonizării cadrului normativ al contabilității din Republica Moldova cu reglementările contabile europene şi internaționale. Obligativitatea reevaluării imobilizărilor corporale pentru anumite tipuri de entități este prevăzută şi în actele normative contabile din România [7], Federația Rusă [12] şi alte țări.

Scopul articolului constă în examinarea complexă a problemelor contabile aferente reevaluării imobilizărilor corporale şi formularea recomandărilor de soluționare a acestora în conformitate cu prevederile IAS, Directivei 2013/34/UE şi practicile internaționale avansate. În particular, aceste probleme se referă la: modul şi periodicitatea reevaluării obiectelor de imobilizări corporale; selectarea bazei de determinare a valorii juste a imobilizărilor corporale reevaluate; documentarea, recunoaşterea şi evaluarea diferențelor de reevaluare; decontarea surplusului de reevaluarea; efectele fiscale ale reevaluării imobilizărilor necorporale.

Cercetarea se bazează pe o abordare deductivă, de la general la particular, pornind de la stadiul actual al cunoaşterii aspectelor practice şi teoretice aferente efectuării şi contabilizării rezultatelor reevaluării imobilizărilor corporale.

Rezultate şi discuții

Reglementările contabile europene şi internaționale nu conțin prevederi explicite privind modul de efectuare a reevaluării imobilizărilor corporale. Totodată, reieşind din practicile companiilor internaționale, reevaluarea acestor imobilizări poate fi efectuată de către evaluatori independenți sau de o comisie numită de conducătorul entității. De regulă, se recomandă ca evaluatorii independenți să reevalueze terenurile, clădirile şi alte obiecte imobile, iar comisia entității – utilajele, mijloacele de transport, inventarul şi alte obiecte de imobilizări corporale.

În conformitate cu IAS 16, reevaluarea imobilizărilor corporale trebuie efectuată cu suficientă regularitate pentru a se asigura că valoarea contabilă a acestora nu diferă semnificativ de valoarea justă la data raportării. Frecvența reevaluărilor depinde de modificările valorii juste ale imobilizărilor corporale. Astfel, valoarea justă a unor obiecte de imobilizări corporale poate să se modifice semnificativ, ceea ce generează necesitatea reevaluării anuale a acestora. Totodată, imobilizările corporale cu modificări nesemnificative ale valorii juste pot fi reevaluate odată la trei sau cinci ani [8, pct. 34]

Valoarea justă a imobilizărilor corporale reevaluate se determină în baza prețurilor de piață şi a altor informații credibile, deținute de către evaluatorii independenți sau de conducerea entității. În acest context, trebuie luat în considerare faptul că valoarea cadastrală a obiectelor de imobilizări corporale nu poate servi drept bază de determinare a valorii juste. Această valoare, de regulă, nu coincide cu prețurile de piață ale imobilizărilor corporale şi poate fi utilizată doar pentru calcularea impozitului pe bunurile imobiliare.

Reevaluarea imobilizărilor corporale trebuie efectuată pentru toate clasele de imobilizări. Clasa de imobilizări corporale reprezintă o grupare de active de natură şi cu utilizare similare în activitățile entității. În IAS 16, sunt prezentate următoarele clase de imobilizări corporale: terenuri; terenuri şi clădiri; maşini şi echipamente; nave; aeronave; mobilier, instalații, piese de schimb şi asamblare; echipament de birotehnică; plante productive [8, pct. 37].

De menționat că clasele sus-menționate diferă semnificativ de grupele de imobilizări corporale prevăzute în SNC „Imobilizări necorporale şi corporale". Potrivit acestui standard, imobilizările corporale cuprind următoarele grupe [10, pct. 51]: imobilizările corporale în curs de execuție (construcțiile în curs de execuție, utilajul destinat instalării, utilajul şi alte obiecte până la punerea în funcțiune, costurile ulterioare în curs de execuție), terenurile (terenurile fără construcții, cu construcții, cu zăcăminte etc.), mijloacele fixe (clădirile, construcțiile speciale, maşinile, utilajele şi instalațiile de transmisie, mijloacele de transport, instrumentele şi inventarul, costurile ulterioare aferente obiectelor neînregistrate în bilanț, mijloacele fixe primite în leasing financiar şi/sau în gestiune economică etc.), resursele minerale (costurile capitalizate ale lucrărilor de explorare/pregătire pentru extracție, pentru care este demonstrată fezabilitatea tehnică şi viabilitatea comercială). După părerea noastră, în SNC „Imobilizări necorporale şi corporale" este necesar de prevăzut următoarele clase de imobilizări corporale: terenuri şi construcții; instalații tehnice şi maşini; alte instalații, utilaje şi mobilier; investiții imobiliare; active corporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale; active biologice productive; avansuri şi imobilizări corporale în curs de execuție. Această recomandare corespunde cerințelor internaționale, precum şi practicilor țărilor membre ale UE, cum ar fi Franța, România, Croația etc.

În urma reevaluării imobilizărilor corporale, pot fi înregistrate diferențe sub formă de surplus sau reducere de reevaluare. Aceste diferențe trebuie confirmate prin documente primare. Modul de perfectare

documentară a rezultatelor reevaluării nu este reglementat sub aspect normativ. Totodată, conform Legii contabilității, faptele economice se contabilizează doar în baza documentelor primare şi centralizatoare [4, art. 19]. Drept bază de contabilizare a rezultatelor reevaluării imobilizărilor corporale poate servi actul de reevaluare, care trebuie semnat de către evaluatorul independent sau de membrii comisiei numite de către conducătorul entității. Actualmente, lipseşte formularul tipizat al unui astfel de document. În acest context, entitatea este în drept să elaboreze de sine stătător formularul actului nominalizat, ținând cont de elementele obligatorii prevăzute pentru documentele primare în Legea contabilității.

În afară de documentele primare, rezultatele reevaluării urmează a fi înregistrate şi în fişele de evidență a obiectelor de mijloace fixe sau în alt registru aplicat de către entitate pentru evidența analitică a acestor obiecte. Aceste înregistrări sunt necesare pentru contabilizarea corectă a rezultatelor reevaluărilor ulterioare ale imobilizărilor corporale.

Recunoaşterea diferențelor de reevaluare constă în stabilirea perioadei de gestiune în care acestea pot fi reflectate în contabilitate şi situațiile financiare. IAS 16 şi Directiva 2013/34/UE nu prevăd o dată concretă de efectuare a reevaluării imobilizărilor corporale şi de recunoaştere a rezultatelor acestora. Pentru asigurarea veridicității şi comparabilității indicatorilor din situațiilor financiare, reevaluarea imobilizărilor corporale şi reflectarea rezultatelor acesteia în contabilitate, se recomandă de efectuat conform situației din data raportării.

Evaluarea diferențelor de reevaluare prevede determinarea sumei acestora şi este condiționată de metoda de ajustare a valorii contabile a imobilizărilor corporale reevaluate. În IAS 16, sunt prevăzute două metode de ajustare a valorii contabile [8, pct. 35]:

1) metoda modificării, care prevede ajustarea costului de intrare în funcție de rezultatele reevaluării valorii contabile a imobilizării respective. De exemplu, costul de intrare poate fi recalculat în baza prețurilor de piață sau proporțional cu modificarea valorii contabile. Amortizarea acumulată la data reevaluării este ajustată astfel, încât să fie egală cu diferența dintre costul de intrare şi valoarea contabilă a imobilizării corporale după deducerea pierderilor cumulate din depreciere;

2) metoda decontării, care prevede eliminarea amortizării acumulate din costul de intrare al imobilizării corporale şi reevaluarea valorii contabile nete.

Diferențele de reevaluare se determină pe fiecare obiect de imobilizări corporale reevaluate şi se reflectă în contabilitate în funcție de efectul (majorarea/diminuarea) acestora asupra valorii contabile a obiectului. Potrivit IAS 16, suma surplusului de reevaluare se recunoaşte în componența capitalului propriu, cu excepția situației în care acest surplus compensează suma reducerii de reevaluare recunoscută anterior drept cheltuieli curente. În acest caz, această sumă urmează a fi recunoscută drept venituri curente [8, pct. 39].

Reducerea de reevaluare se recunoaşte drept cheltuieli curente cu excepția cazului când aceasta compensează surplusul de reevaluare aferent aceluiaşi obiect. Suma acestei reduceri se raportează la diminuarea capitalului propriu.

Diferențele de reevaluare a imobilizărilor corporale trebuie reflectate în conturi contabile, în vederea generalizării informațiilor necesare pentru calcularea indicatorilor situațiilor financiare. Planul general de conturi contabile nu conține prevederile explicite privind contabilizarea diferențelor de reevaluare a imobilizărilor corporale. Pentru evidența acestor diferențe în planul de conturi de lucru ale entității, este rezonabilă deschiderea unor subconturi distincte la următoarele conturi sintetice:

- **332** „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți" – pentru evidența sumelor surplusului de reevaluare a obiectelor de imobilizări corporale decontat pe măsura exploatării şi/sau derecunoaşterii (scoaterii din funcțiune sau cedării) acestora;
- **343** „Alte elemente de capital propriu" – pentru evidența surplusului de reevaluare a obiectelor de imobilizări corporale, care depăşeşte suma reducerii de reevaluare recunoscute anterior drept cheltuieli curente;
- **621** „Venituri din operațiuni cu active imobilizate" – pentru evidența surplusului de reevaluare a obiectelor de imobilizări corporale în limita sumei reducerii de reevaluare recunoscute anterior drept cheltuieli curente;
- **721** „Cheltuieli cu active imobilizate" – pentru evidența reducerii de reevaluare a obiectelor de imobilizări corporale, care depăşeşte suma surplusului de reevaluare decontate anterior la capitalul propriu.

Modul de contabilizare a diferențelor de reevaluare a imobilizărilor corporale, în condițiile aplicării diferitelor metode de ajustare a valorii contabile a acestora cu prezentarea unor exemple practice, este expus detaliat în diferite publicații ale specialiştilor străini [3; 9; 11, 13] şi autohtoni [5; 14].

Surplusul de reevaluare a obiectelor de imobilizări corporale, inclus în capitalul propriu, poate fi decontat în baza uneia din următoarele variante:

1) transfer direct în profitul nerepartizat a sumei integrale a surplusului de reevaluare la data derecunoaşterii;

2) transfer în profitul nerepartizat a unei părți a sumei surplusului de reevaluare pe măsura calculării amortizării obiectului reevaluat, iar a soldului acestei sume – la data ieşirii acestuia. În cazul acestei variantei suma surplusului transferat reprezintă diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii reevaluate a imobilizării şi suma amortizării calculate pe baza costului de intrare al imobilizării. În opinia noastră, această variantă este mai corectă, fiindcă asigură respectarea principiilor contabile generale şi, în special, a principiului concordanței veniturilor şi cheltuielilor.

Indiferent de varianta aplicată, decontarea surplusului de reevaluare a obiectelor de imobilizări corporale se efectuează fără aplicarea conturilor de evidență a veniturilor şi cheltuielilor curente. Entitățile, care aplică Planul general de conturi contabile, trebuie să înregistreze suma decontată a surplusului de reevaluare ca diminuare a altor elemente de capital propriu şi majorare a rezultatelor financiare ale anilor precedenți.

De remarcat că diferențele de reevaluare a imobilizărilor corporale afectează doar indicatorii situațiilor financiare şi nu influențează mărimea rezultatului impozabil. Astfel, potrivit Codul fiscal al Republicii Moldova, venitul din reevaluarea mijloacelor fixe şi a altor active nu se includ în venitul brut [1, art. 20 lit. z[9])], iar reducerea de reevaluare nu se permite spre deducere [1, art. 24 alin. (18)]. La completarea Declarației cu privire la impozitul pe venit (forma VEN 12), veniturile din reevaluarea mijloacelor fixe se reflectă în rd. 02016 din anexa 1D, iar cheltuielile – în rd. 03041 din anexa 2D. Diferențele din reevaluarea imobilizărilor corporale nu afectează baza valorică a acestora din care se calculează uzura în scopuri fiscale [1, art. 27 alin. (11)].

La aplicarea metodei impozitului pe venit amânat, diferențele de reevaluare a imobilizărilor corporale pot influența suma totală a cheltuielilor curente ale entității recunoscute în contabilitate. Modul de contabilizare a efectelor fiscale aferente rezultatelor reevaluării imobilizărilor corporale nu este reglementat de actele normative în vigoare. În acest context, considerăm rezonabile recomandările unor autori străini [11, p. 187; 13, p. 551] privind înregistrarea efectelor fiscale, rezultate din diferențele de reevaluare a imobilizărilor corporale, ca diminuare a capitalului propriu (profitului nerepartizat sau a sumei surplusului de reevaluare) şi majorare a altor datorii cu termen lung.

În cazul reevaluării imobilizărilor corporale, apar şi alte probleme contabile, cum ar fi recunoaşterea şi evaluarea costurilor aferente reevaluării, recalcularea indicatorilor situațiilor financiare la modificarea modelului de evaluare ulterioară a imobilizărilor nominalizate etc. Aceste probleme vor fi soluționate pe măsura armonizării SNC cu prevederile IAS şi Directivei 2013/34/UE.

Concluzii

Reevaluarea constituie un model de evaluare ulterioară a imobilizărilor corporale. Acest model permite determinarea corectă a valorii contabile a imobilizărilor corporale la data raportării. Conform reglementărilor contabile naționale, entitățile autohtone pot efectua reevaluarea imobilizărilor corporale în bază benevolă potrivit politicilor contabile. Această prevedere nu este suficient argumentată şi nu asigură veridicitatea indicatorilor situațiilor financiare. În acest context, propunem impunerea modelului reevaluării pentru entitățile care dețin o poziție dominantă în diferite sectoare şi ramuri ale economiei naționale.

Clasele de imobilizări corporale prevăzute în SNC nu corespund cu clasele similare din reglementările contabile internaționale. În vederea asigurării comparabilității informațiilor financiare, recomandăm modificarea nomenclatorului claselor de imobilizări corporale din SNC, ținând cont de cerințele internaționale.

Rezultatele reevaluării imobilizărilor corporale trebuie perfectate prin documente primare, a căror formulare urmează a fi elaborate de către entitate de sine stătător, ținând cont de elementele obligatorii prevăzute pentru astfel de documente în Legea contabilității.

Reglementările contabile naționale nu conțin prevederi explicite privind data recunoaşterii rezultatelor reevaluării imobilizărilor necorporale. În scopul asigurării comparabilității indicatorilor situațiilor financiare pe diferite perioade de gestiune propunem recunoaşterea acestor rezultate la data raportării. Rezultatele reevaluării recunoscute trebuie înregistrate drept elemente de capital propriu şi/sau de venituri/cheltuieli cu active imobilizate.

Evaluarea diferențelor de reevaluare este condiționată de metoda de ajustare a valorii contabile a imobilizărilor corporale reevaluate. În cazul aplicării metodei modificării, reevaluării sunt supuse atât costul de intrare, cât şi amortizarea acumulată a obiectului reevaluat. La utilizarea metodei decontării, amortizarea acumulată a obiectului reevaluat se decontează integral după care se reevaluează valoarea contabilă netă.

Entitățile care aplică Planul general de conturi contabile urmează să prevadă subconturi distincte de evidență a diferențelor de reevaluare la conturile de capital propriu şi de venituri/cheltuieli cu active imobilizate.

În conformitate cu standardele internaționale de contabilitatea entității, surplusul de reevaluare al obiectelor de imobilizări corporale poate fi decontat la profitul nerepartizat al entității integral – la data derecunoaşterii obiectului reevaluat sau parțial – pe măsura calculării amortizării acestuia. Decontarea parțială a surplusului de reevaluare este mai corectă, deoarece asigură respectarea principiului concordanței veniturilor şi cheltuielilor pe perioade de gestiune.

Surplusul de reevaluare a imobilizărilor corporale poate genera efecte fiscale. Aceste efecte nu trebuie să afecteze cheltuielile curente ale entității, ci urmează să fie contabilizate ca diminuare a altor elemente de capital propriu sau a profitului nerepartizat al anilor precedenți şi majorare a altor datorii pe termen lung.

Aplicarea în practică a recomandărilor aferente efectuării reevaluării imobilizărilor necorporale şi contabilizării rezultatelor acesteia va asigura comparabilitatea informațiilor financiare atât la nivel național şi internațional. În acest context, reglementările contabile naționale trebuie armonizate cu normele contabile europene şi internaționale.

Bibliografie:

1. Codul fiscal al Republicii Moldova şi legile pentru punerea în aplicare a titlurilor acestuia. Rev. „Contabilitate şi audit”, 2016, nr.7.
2. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European şi a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate şi rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi. – Jurnalul oficial al Uniunii Europene L 182/19 din 29.06.2013.
3. Ghid practic de aplicare a Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale şi situațiile financiare anuale consolidate. – Bucureşti, Editura CECCAR, 2015.
4. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007. – www.parlament.md.
5. NEDERIȚA A. *Corespondența conturilor privind contabilitatea imobilizărilor corporale.* Rev. „Contabilitate şi audit”, 2016, nr. 9.
6. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor al Republicii Moldova nr. 119 din 06.08.2013. – www.mf.gov.md.
7. Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale şi situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1.802 din 29.12.2014. – Monitorul oficial al României nr. 963 din 30.12.2014.
8. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, acceptate prin Ordinul Ministrului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 109 din 19 decembrie 2008. – www. mf.gov.md.
9. Standardele Internaționale de Raportare Financiară: Ghid practic. – Bucureşti: Institutul IRECSON, 2014.
10. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 118 din 06.08.2013. – www.mf.gov.md.
11. АВЕРЧЕВ И. *Международные Стандарты Финансовой Отчетности: 1000 примеров применения*. – Москва: Рид Групп, 2011.
12. Двадцать два положения по бухгалтерскому учету. Сборник документов. – Москва: ОМЕГА-Л, 2007.
13. МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по Международным стандартам финансовой отчетности. В 2-х частях. М.: АЛЬПИНА ПАБЛИШЕР, 2014.
14. НЕДЕРИЦА А. *Переоценка основных средств: бухгалтерские и налоговые аспекты*. Rev. „Contabilitate şi audit”, 2016, № 4.

AUDITUL DE SISTEM AL ORGANIZAȚIILOR NECOMERCIALE

Lect. sup. Maria RATCOV, ASEM, auditor
mratcov@hotmail.com

The overall objective of a system based audit is to assess the non-profit organization's systems for management and governance and the internal control systems. In fact, the auditors review the governance system of the organisation, including leadership, board structure and delegation systems against national laws and international good NGO practice. Under the systems based audit the auditors analyze the organization's program/project management systems to see how the organizations establishes, implements and reports up on goals throw the special stages. An organization's internal control system is assessed

against best practice, established standards and against donor's requirements. An audit report includes the observations, analysis, conclusions and recommendations related to the audited fields.

***Cuvinte-cheie**: audit de sistem, organizaţie necomercială, control intern, constatări, recomandări, raport de audit.*

Clasificare JEL: M40, M 41

Introducere

Ţinând cont de faptul că organizaţia reprezintă o sumă de sisteme interconectate, cu obiective proprii, care contribuie la realizarea obiectivelor generale, realizarea auditului de sistem a unei organizaţii necomerciale poate fi de mare ajutor managementului în guvernarea acesteia. Un sistem poate fi privit ca un ansamblu de resurse şi activităţi cumulate şi organizate, astfel, încât să se obţină rezultatele dorite. Anume, din aceste considerente, pe piaţa auditului, au apărut servicii de audit al sistemelor, în urma căruia se poate forma o opinie cu privire la capacitatea organizaţiilor necomerciale de a-şi atinge propriile obiective şi de a contribui la îndeplinirea cerinţelor impuse de donator sau finanţator.

Prin executarea unui audit de sistem, auditorii îşi concentrează atenţia pe riscurile care pot afecta îndeplinirea obiectivelor şi asupra modulului, cum sunt gestionate aceste riscuri, precum şi pe sistemele de control intern în cadrul organizaţiei. Analiza riscurilor şi stă la baza metodologiilor aplicate în exercitarea unui audit al sistemelor, care conturează atât etapele unui audit, cât şi forma raportului acestuia, ceea ce se prezintă ulterior.

În practica auditării organizaţiilor necomerciale, entităţi care nu au ca scop obţinerea profitului, pot fi distinse mai multe tipuri de audit, inclusiv:

- Audit bazat pe tranzacţii;
- Audit de sistem;
- Audit al unui anumit proiect (înţelegerea scopului şi derulării proiectului, stabilirea bugetului de încasări şi cheltuieli şi executarea acestuia, separarea conturilor bancare şi de evidenţă a finanţării şi cheltuielilor aferente proiectului, alocarea corectă a cheltuielilor eligibile pentru proiectul respectiv etc.);
- Audit din partea donatorului (termenii şi condiţiile de implementare a proiectului sau de utilizare a surselor financiare cu destinaţie specială, încasate de către organizaţia necomercială, bugetul aprobat de către donator şi executarea efectivă a acestuia, raportarea conform cerinţelor impuse de contractul de grant / finanţare, scrisoarea de sancţiune a donatorului (după caz));
- Audit al performanţei – potrivit Standardelor internaţionale de audit INTOSAI, constituie o evaluare sau o examinare independentă a măsurii în care o activitate, un program sau o instituţie funcţionează, în mod eficient şi eficace, cu respectarea economicităţii. Scopul auditului performanţei este acela de a oferi informaţii relevante în ceea ce priveşte maniera de implementare şi consecinţele activităţilor.
- Audit financiar / statutar.

Obiectivul general al unui audit de sistem constă în evaluarea sistemele organizaţiei pentru sistemele de control intern de management şi guvernare. Analiza sistemelor de management ale programului / proiectului organizaţiei se efectuează pentru a vedea modul în care organizaţia necomercială stabileşte, implementează şi raportează pe deficienţe / neajunsuri. Sistemul de control intern al unei organizaţii este evaluată în raport cu practica, cu cele mai bune standarde stabilite, precum şi în raport cu cerinţele donatorilor. În acest scop, consultanţii sau auditorii verifică sistemul de guvernare a organizaţiei necomerciale (leaderhip, structura de conducere a organizaţiei şi a sistemelor de delegare a funcţiilor), atât în conformitate cu legislaţie locală / naţionale, cât şi a bunelor practici internaţionale aferente ONC-urilor.

Un audit audit bazat pe sistem la o organizaţie necomercială are următoarele scopuri:

- ✓ de a examina fiabilitatea şi relevanţa sistemelor de controale operaţionale şi financiare care există în organizaţie (dacă acestea există);
- ✓ de a determina pe baza verificărilor, dacă documentaţia care este primită de donator în cadrul acordurilor actuale reflectă situaţia reală şi, prin urmare, pot fi luate în considerare pentru a funcţiona ca date fiabile pentru donator în procesul administrativ;
- ✓ pentru a prezenta organizaţiei necomerciale auditate informaţii de bază pentru activitatea sa viitoare cu includerea anumitor recomandări de îmbunătăţire;
- ✓ de a oferi recomandări cu privire la modul de a aborda problemele şi de a pune în aplicare o schimbare.

Abordarea generală a acestui tip de audit pentru organizaţiile necomerciale include studierea documentaţiei, cartografierea şi studierea sistemelor de management operaţional şi financiar, studierea modului de organizare a activităţilor de rutină şi altor activităţi, care vor fi incluse în termenii de referinţă

(ToR), care ar trebui să ofere un set complet de domenii, care urmează să fie studiate, în cazul în care echipa de audit a documentat starea curentă şi a identificat observaţiile privind validitatea / importanţa, respectarea şi punerea în aplicare ori de câte ori este cazul.

Abordările auditului diferă în funcţie de anumiţi factori, cum ar fi:

- Maturitatea gestionării riscurilor în organizaţii;
- Natura ariei examinate;
- Experienţa, competenţa şi disponibilitatea resurselor de audit;
- Nevoile conducerii la vârf.

La efectuarea unui audit de sistem, poate fi aplicată o abordare cu trei componente, în scopul de a colecta date pentru îndeplinirea obiectivelor:

i) definesc metode şi surse de date / informaţii;
ii) analiza de date / informaţii cu privire la obiectivele stabilite;
iii) să dezvolte o metodă de validare (sau matricea), în ceea ce priveşte cerinţele specifice din termenii de referinţă (ToR) sau din scrisoarea de angajament.

Această metodologie are două obiective principale:

- pentru a stabili valabilitatea constatărilor şi asigurarea fiabilităţii informaţiilor, pe care se bazează constatările;
- pentru a evalua impactul uneia sau mai multor valori, strategii şi activităţi privind îmbunătăţirea performanţei generale a organizaţiei verificate.

Auditul de sistem porneşte de la ideea că fiecare organizaţie necomercială poate fi percepută ca un tot întreg, un singur ***sistem***, care activează pentru atingerea anumitor obiective prestabilite fie prin statut, fie de către donatori / finanţatori, iar fiecare parte componentă a acesteia va putea fi abordată ca un ***subsistem***, care contribuie, la rândul său, la atingerea scopurilor activităţii organizaţiei.

Astfel, fiecare organizaţie necomercială este înfiinţată pentru aducerea la îndeplinire a unor obiective bine definite. Obiectivele, atât cele generale, cât şi cele specifice (de linie), pot fi atinse, într-o anumită măsură, în funcţie de maturitatea gestionării riscurilor asociate acestora. Cu alte cuvinte, pentru fiecare obiectiv trebuie identificate toate fenomenele care ar putea conduce la nerealizarea acestuia în condiţii de eficienţă, economicitate, eficacitate şi echitate socială.

Odată identificate riscurile potenţiale, urmează ca managementul (atât cel de top, cât şi cel de linie) să dispună măsuri de implementare a tuturor formelor de control intern adecvate pentru a împiedica materializarea riscurilor asociate.

Un audit de sistem cuprinde următoarele etape:

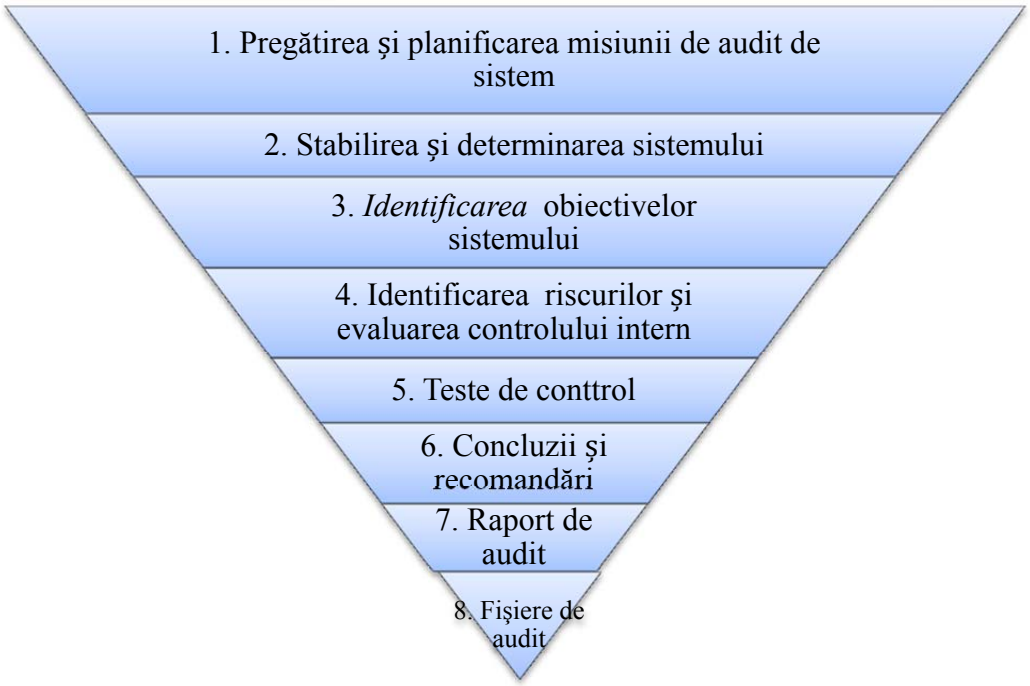


Figura 1. Etapele unui audit de sistem

În fapt, un audit de sistem complet va aborda atât elemente specifice regularităţii, conformităţii activităţilor cu actele normative, care le reglementează, cu standardele sau bunele practici în domeniile

analizate, cât şi elemente ce ţin de performanţă, deoarece nu se poate vorbi de sisteme performante în condiţiile în care există iregularităţi, neconformităţi sau alte tipuri de deficienţe şi prejudicieri ale patrimoniului.

Un sistem are cinci elemente principale:

1. Intrări (inputuri);
2. Ieşiri (output);
3. Obiective;
4. Procese;
5. Controale.

Astfel, baza unui audit de sistem constă în analiza aprofundată a ceea ce reprezintă, cu adevărat, un sistem şi anume intrările, procesele şi rezultatele (obiectivele). De asemenea, trebuie ţinut cont că un audit de sistem ar trebui să analizeze şi să stabilească legătura dintre controalele interne şi obiective, în scopul de a aduna probe pentru a susţine opinia profesională a auditorului cu privire la caracterul adecvat şi eficacitatea controlului intern în acest sistem.

Analiza procedurilor interne stabilite de către organizaţie, precum şi a modului de aplicare a acestora, în practica de zi cu zi, trebuie să ofere răspunsuri clare cu privire la conceperea şi punerea în aplicare a sistemelor potrivite, precum şi dacă aceste proceduri sunt în concordanţă cu bunele practici, sunt conforme cerinţelor prestabilite de către donatorii sau finanţatorii organizaţiei necomerciale şi dacă funcţionează la parametrii concepuţi şi acceptaţi.

Desigur, pentru aceasta personalul de conducere a organizaţiei necomerciale (atât cel de top – directorul, consiliul de administrare, cât şi cel de linie – managerul de program / proiect, şeful de echipă) are nevoie de anumite instrumente de control pentru a se asigura că au conceput şi pus în aplicare sistemele potrivite, şi de alte instrumente de control pentru a se asigura că ele funcţionează aşa cum au fost concepute.

Anume, pentru acoperirea acestor necesităţi şi pentru oferirea unor recomandări de îmbunătăţire a sistemelor de control intern al unei organizaţii necomerciale şi se efectuează un audit de sistem de către o companie de audit sau de oferire a consultanţelor specializate în acest domeniu de activitate.

Un raport al auditului de sistem al unei organizaţii necomerciale ar putea include următoarele punte repere:

1. Introducere

1.1. Contextul auditului (abordare generală);

1.2. Auditul de sistem (scopul şi persoanele);

1.3. Raport de audit (structura raportului, denumirea capitolelor ulterioare şi structura acestora, de exemplu – observaţiile auditorilor, analiza efectuată, concluziile şi recomandările propuse de auditor);

1.4. Limitări (scopul limitat al auditului).

2. Prezentarea Organizaţiei Necomerciale

2.1. Activitatea operaţională a organizaţiei necomerciale (scopul şi misiunea activităţii, proiectele în derulare şi finalizarea pentru o anumită perioadă);

2.2. Organizarea (organigrama, structura organizaţiei necomerciale şi organele de conducere şi administrare ale acesteia);

2.3. Sursele de finanţare (granturi, donaţii, subvenţii, proiecte, servicii etc.).

3. Structura organizatorică şi de gestionare a activităţii Organizaţiei Necomerciale

3.1. Identitatea de bază şi valorile organizaţiei necomerciale;

3.2. Guvernanţa internă;

3.3. Managementul strategic;

3.4. Relaţii externe şi domenii de cooperare;

3.5. Structura operaţională;

3.6. Managementul general şi administrarea organizaţiei;

3.7. Managementul proiectelor;

3.8. Managementul riscurilor.

4. Managementul financiar şi de control

4.1. Sisteme de raportare financiară;

4.2. Autorizările şi aprobările tranzacţiilor organizaţiei;

4.3. Sistemul de bugetare şi executare a bugetului Organizaţiei;

4.4. Transferurile de fonduri şi administrarea mijloacelor băneşti şi numerarului;

4.5. Durabilitate financiară a ONC;

4.6. Sisteme de audit şi control intern pentru monitorizarea activităţilor şi tranzacţiilor financiare;

4.7. Modul de ţinere a evidenţei contabile şi planul de conturi;

4.8. Conformitatea cu legislația internă şi acordurile în vigoare;
4.9. Proceduri de achiziție;
4.10. Transparența şi contracararea corupției (proceduri interne prestabilite).
5. Concluzii
6. Recomandări
6.1. Recomandări pentru managementul organizației necomerciale;
6.2. Recomandări pentru donatori (în cazul când auditul de sistem a fost solicitat de donatori).
7. Anexe

Pentru toate punctele incluse în subcapitolele „Structura organizatorică şi de gestionare a activității Organizației Necomerciale" şi „Managementul financiar şi de control", vor fi prezentate observațiile auditorilor sau experților, analiza proceselor incluse în domeniul respectiv, concluziile şi recomandările respective.

În concluzie, poate fi menționat faptul că conducătorii organizațiilor necomerciale ar trebuie să aplice metode eficiente de administrare a fondurilor şi finanțărilor primite în anumite scopuri, conştientizând că nimeni nu se află în afara controlului intern într-o organizație şi că sursa principală primară a auditorului / verificatorului o reprezintă sistemul de control intern al organizației auditate. O altă acțiune, care trebuie luată în calcul de managementul unei organizații necomerciale, constă în faptul că trebuie făcute eforturi considerabile în scopul conştientizării rolului pe care îl deține controlul intern în funcționarea optimă a organizației şi în îndeplinirea condițiilor impuse nu doar de legislativ, dar şi de cele ale donatorului / finanțatorului.

După cum a fost menționat anterior, auditul sistemelor urmăreşte (evaluează) toate aspectele enumerate pe baza unei metodologii sistematice şi metodice în conformitate cu standardele internaționale şi bunele practici utilizate cu succes în alte organizații necomerciale. Raportul de audit include nu doar constatări şi analize a existenței anumitor proceduri, dar şi se expune asupra modului de implementare în practica curentă a organizației, a conformității activităților cu legislația în vigoare şi a cerințelor donatorilor, precum şi vine cu anumite propuneri, recomandări de eficientizare a acestora, care sunt prezentate în raportul de audit respectiv.

Bibliografie:

1. *Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI* din 16.03.2007. În Monitorul Oficial Nr. 117-126, din 10.08.2007;
2. *Standardele Internaționale de Audit*, Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 64 din 14 iunie 2012. În Monitorul Oficial, Ediție specială, din 24.08.2012
3. IFAC şi IFRS, *Reglementări internaționale de audit, asigurare şi etică*, Editura Irecson, Bucureşti, 2009.
4. ARENS, A.A., LOEBBECKE, J.K., LEMON, W.M. and SPLETTSTOESSER, I.B. (2002), *Auditing and Other Assurance Services,* 9th ed., Prentice-Hall, Toronto ISBN 9975-61-290-3;
5. PEREŞ C., *Proceduri de control şi audit*, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2013 ISBN 978-973-757-864-8;

REGULI ŞI TEHNICI PRIVIND RECUNOAŞTEREA ŞI EVALUAREA DATORIILOR ÎN CONTABILITATE ŞI IMPLICAȚIILE FISCALE

Conf. univ. dr. Natalia ZLATINA, ASEM
nzlatina@yahoo.com

The problem of recognizing and valuing the liabilities presents an important interest due to the influence the information presented in the financial statement can have upon the users' decision. For the purpose of this paper, appropriate and accurate refer to an national reporting basis and the requirements that financial statements are prepared in accordance with a set of qualitative attributes, designed to offer a true and fair view of the financial position and performances of the securities issuers.

Cuvinte-cheie: *contabilitate, datorii, evaluare, recunoaştere, situații financiare*
Clasificare JEL: M40, M 41

Introducere. În cadrul activității economice, desfăşurate de către entitatea economică se formează un sistem complex de raporturi patrimoniale, care, după natura lor, se divizează în raporturi comerciale, financiare, fiscale, sociale etc., raporturi soluționate pe calea decontărilor, care poartă şi forma datoriilor. Acestea reprezintă angajamentele de plată ale entității față de instituțiile bancare pentru creditele primite, față de furnizori pentru bunurile cumpărate şi serviciile prestate, față de angajați privind remunerarea muncii, față de bugetul statului privind achitarea impozitelor şi taxelor, precum şi angajamentele de plată față de alte persoane fizice şi/sau juridice. O problemă importantă a contabilizării datoriilor o constituie recunoaşterea, clasificarea şi evaluarea lor. Clasificarea datoriilor entității în funcție de criteriile enumerate este prezentată în figura 1.

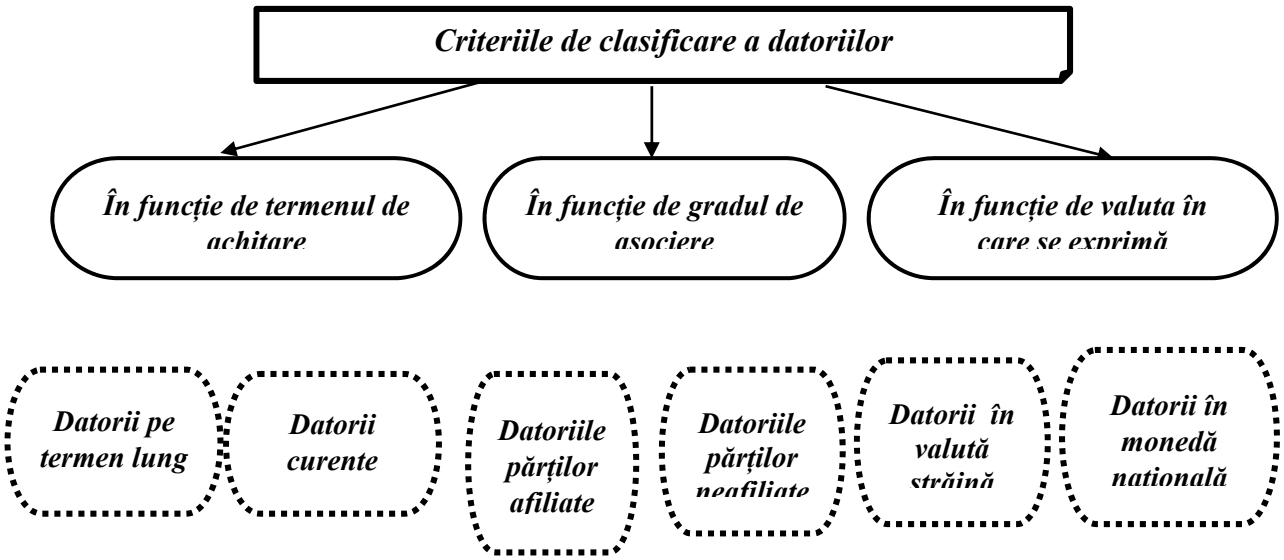


Figura 1. Clasificarea datoriilor

În dependență de termenul de achitare, datoriile entității se grupează în datorii pe termen lung, al căror termen de achitare este mai mare de un an şi datorii curente cu termenul de achitare de până la un an. Această clasificare se realizează în vederea analizei gradului de îndatorare pe termen lung şi analizei rotației datoriilor curente, organizării evidenței analitice şi sintetice, precum şi întocmirii notelor la situațiile financiare. În funcție de gradul de asociere, datoriile se divizează în datorii față de părți afiliate şi datorii față de părți neafiliate, ultimele apar ca rezultat al relațiilor desfăşurate cu subdiviziunile sale. Clasificarea nominalizată a datoriilor se utilizează cu scopul de a obține informația necesară pentru recunoaşterea şi evaluarea datoriilor.

Un număr considerabil de entități autohtone importă bunuri de peste hotarele țării, ceea ce implică necesitatea clasificării datoriilor în datorii exprimate în monedă națională şi datorii exprimate în valută străină. Astfel, datoriile exprimate în valută străină sunt reflectate în documentele primare de achiziționare a bunurilor, iar la înregistrarea lor în conturile contabile şi situațiile financiare, acestea sunt recalculate în monedă națională.

Aşa cum prevede Codul civil, în dependență de termenul de prescripție, datoriile pot fi grupate în:

datorii cu termenul de prescripție neexpirat, până la trei ani – cuprind acele datorii care trebuie achitate de către entitate şi creditorul are dreptul să ceară achitarea lor;

datorii cu termenul de prescripție expirat – angajamente care nu au fost achitate în termen de trei ani, iar creditorul nu are dreptul să ceară achitarea acestora.

Datoriile cu termenul de prescripție expirat se decontează atât în contabilitatea financiară, cât şi în scopuri fiscale. În contabilitatea financiară, datoriile expirate decontate se constată drept venituri curente, luându-se în calcul la determinarea indicatorilor din Situația de profit şi pierdere. În scopuri fiscale, aceste datorii se recunosc drept venituri, în afară de situațiile în care ele s-au format ca urmare a insolvabilității contribuabilului.

Unul dintre aspectele sensibile, în plan metodologic şi practic al contabilității, datoriilor se referă la recunoaşterea şi evaluarea lor. Aceste două probleme, ce stau la baza contabilizării datoriilor sunt prezentate în figura 2.

Noțiunea de recunoaştere face referință la procesul de includere, în situațiile financiare, a elementelor contabile, inclusiv datoriilor, mai exact de stabilire a perioadei în care datoriile pot fi înregistrate în contabilitate şi în situațiile financiare, iar cea de evaluare face referință la procesul prin care se determină

valorile monetare la care structurile situațiilor financiare vor fi recunoscute în bilanț şi în situația de profit şi pierdere.

După cum prevede p. 29 din SNC „Capital propriu şi datorii”, recunoaşterea datoriilor în contabilitate se efectuează prin respectarea a două criterii ce trebuie îndeplinite în mod cumulativ, şi anume:

există certitudinea că, în urma stingerii (decontării) unei datorii, va avea loc o ieşire de resurse, purtătoare de beneficii economice;

valoarea datoriei poate fi evaluată în mod credibil.

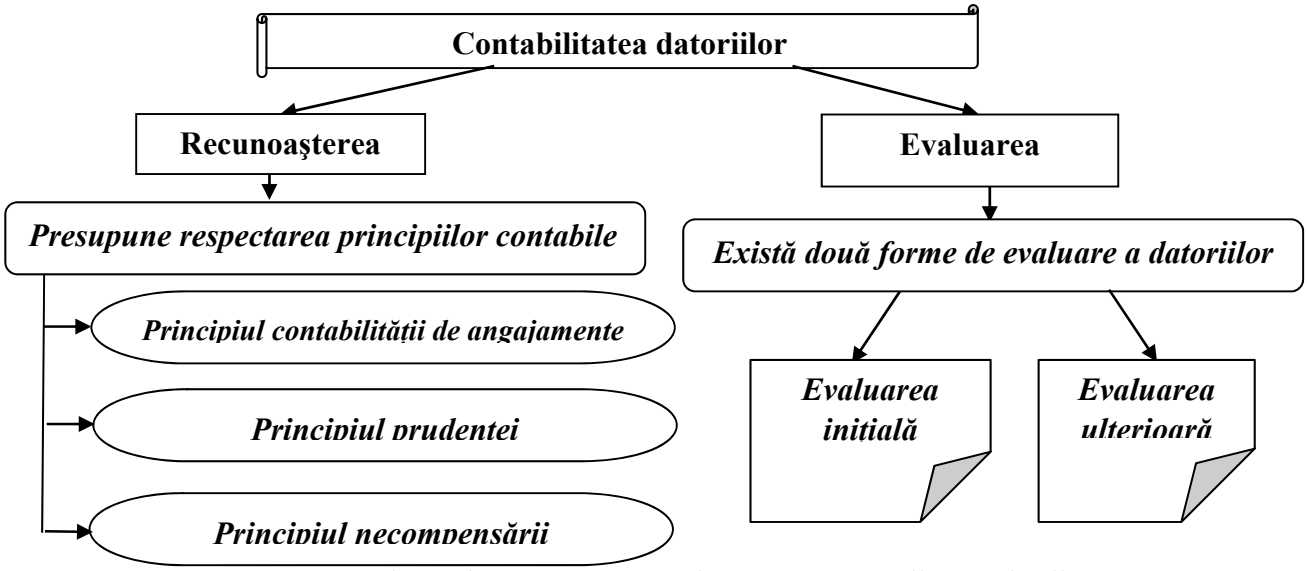


Figura 2. Recunoaşterea şi evaluarea datoriilor entității

Noțiunea de recunoaştere face referință la procesul de includere, în situțiile financiare, a elementelor contabile, inclusiv datoriilor, mai exact, de stabilire a perioadei în care datoriile pot fi înregistrate în contabilitate şi în situațiile financiare, iar cea de evaluare face referință la procesul prin care se determină valorile monetare, la care structurile situațiilor financiare vor fi recunoscute în bilanț şi în situația de profit şi pierdere.

Astfel, o datorie se recunoaşte în bilanț, atunci, când există probabilitatea că va avea loc o ieşire de resurse financiare purtătoare de beneficii economice, în urma lichidării unei datorii prezente şi când valoarea, la care se va realiza această lichidare, poate fi stabilită în mod credibil.

Atât recunoaşterea, cât şi evaluarea datoriilor trebuie să se bazeze pe principiile contabile fundamentale. În Republica Moldova, problematica recunoaşterii şi evaluării datoriilor este una care îşi regăseşte soluția în interpretarea corectă şi responsabilă a prevederilor actelor normative.

Există două abordări principale privind recunoaşterea datoriilor: ***recunoaşterea*** – ca un procedeu tehnic al contabilității de a reflecta datoriile în contabilitate şi în situațiile financiare, şi ***recunoaşterea*** - ca un proces complex de stabilire a perioadei în care datoriile pot fi înregistrate în contabilitate şi în situațiile financiare cu evidențierea mai multor elemente şi criterii.

Capitolul 4 şi, în special, p.4.46 din Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare al IASB (International Accounting Standards Board), stipulează că datoriile se recunosc în contabilitate, dacă sunt respectate următoarele condiții:

valoarea poate fi măsurată cu un grad înalt de exactitate;

există probabilitatea diminuării beneficiilor economice, ce țin de elementul patrimonial în cauză.

Aceste condiții sunt mai detaliat prezentate de Consiliul pentru Standardele financiar-contabile din Statele Unite ale Americii, care stabileşte următoarele criterii de recunoaştere a oricărui element contabil, inclusiv a datoriilor:

1) *primul criteriu se referă la definiție, potrivit căreia elementul contabil trebuie să corespundă definiției datoriilor;*
2) *al doilea criteriu se referă la măsurabilitate, care insistă ca elementul să poată fi măsurat cu un grad înalt de certitudine;*
3) *al treilea criteriu este reprezentat de relevanță, care stabileşte că informația despre creanțe şi datorii să fie utilă pentru luarea deciziilor de către utilizatori;*
4) *al patrulea criteriu-condiție se referă la fiabilitate, adică informația referitoare la creanțe şi datorii trebuie să fie credibilă, verificabilă şi neutră.*

Tabelul 1

Sistematizarea criteriilor privind recunoaşterea datoriilor

Criterii	*Conținut*	*Corespunde*	*Nu corespunde*
Certitudine	Există certitudinea că va avea loc un reflux al beneficiului economic la stingerea obligației	Se consideră drept element patrimonial, respectiv se recunoaște datoria	Se tratează drept datorie contingentă
Valoare exactă	Valoarea datoriei poate fi determinată cu exactitate în unități monetare		
Eveniment anterior	Există o datorie curentă (legală sau implicită), generată de un eveniment anterior		
Documentare	Confirmarea documentară a operațiunii care generează datoria. Respectarea prevederilor Legii contabilității nr. 113- XVI din 27.04.2007 (art.19, alin.1)		

Conform criteriilor prezentate în tabelul 1, datoriile sunt considerate drept elemente de patrimoniu, dacă: există certitudinea că va avea loc un reflux al beneficiului economic la stingerea obligației; valoarea datoriei poate fi determinată cu exactitate în unități monetare; există o datorie curentă (legală sau implicită), generată de un eveniment anterior şi este confirmată documentar. Necorespunderea cu criteriile sus-menționate, va determina tratarea elementelor patrimoniale de datorii ca contingente.

Este de menționat că unele obligații ale entității, care nu pot fi integrate în datoriile acesteia, se înregistrează în contabilitate în conturi în afara bilanțului, denumite şi conturi de ordine şi evidență sau elemente extrabilanțiere. În această categorie, se încadrează angajamentele (giruri, garanții, cauțiuni) primite în relațiile cu terții, locațiile de gestiune, chiriile şi alte datorii asimilate, efectele scontate neajunse la scadență, alte valori. În cadrul elementelor extrabilanțiere, sunt cuprinse şi datoriile contingente.

Conform prevederilor IAS 37 „Provizioane, datorii şi active contingente", acestea vor fi tratate drept creanțe sau datorii contingente (2.12).

Totodată, în IAS 37 „Provizioane, datorii şi active contingente", datoria este tratată ca „o obligație curentă a unei entități, rezultată din evenimente anterioare, a cărei stingere se aşteaptă să determine o reducere a resurselor concretizate în beneficiile economice ale entității" (2.10). Datoriile se consideră contingente, dacă obligațiile sunt condiționate şi neprevăzute, deoarece depind de producerea unor evenimente viitoare şi nu rezultă din operațiuni trecute. Aceste datorii nu sunt recunoscute în bilanț, informația aferentă se dezvăluie doar în nota explicativă la situațiile financiare sau în conturile extrabilanțiere. În acest sens, poate fi elucidat exemplul potrivit căruia evenimentul ar conduce la apariția datoriilor de acest gen, în situația când procesul judiciar până la terminarea acestuia, nu oferă posibilitatea de a evalua real cuantumul datoriei viitoare.

Datoriile contingente trebuie să fie evaluate, în mod continuu, pentru ca entitatea să se asigure că a surprins modificările intervenite şi a efectuat o reflectare corespunzătoare a datoriilor contingente în situațiile financiare. Astfel, dacă ieşirea de beneficii economice devine certă, datoria contingentă generează datoria şi cheltuiala corespunzătoare, care vor fi recunoscute în situațiile financiare aferente perioadei în care au apărut modificările. Dacă este doar probabilă ieşirea beneficiilor economice, entitatea va prezenta în notele explicative datoria contingentă.

Deosebirile principalele privind recunoaşterea datoriilor curente, datoriilor contingente, şi provizioanelor sunt prezentate figura 3.

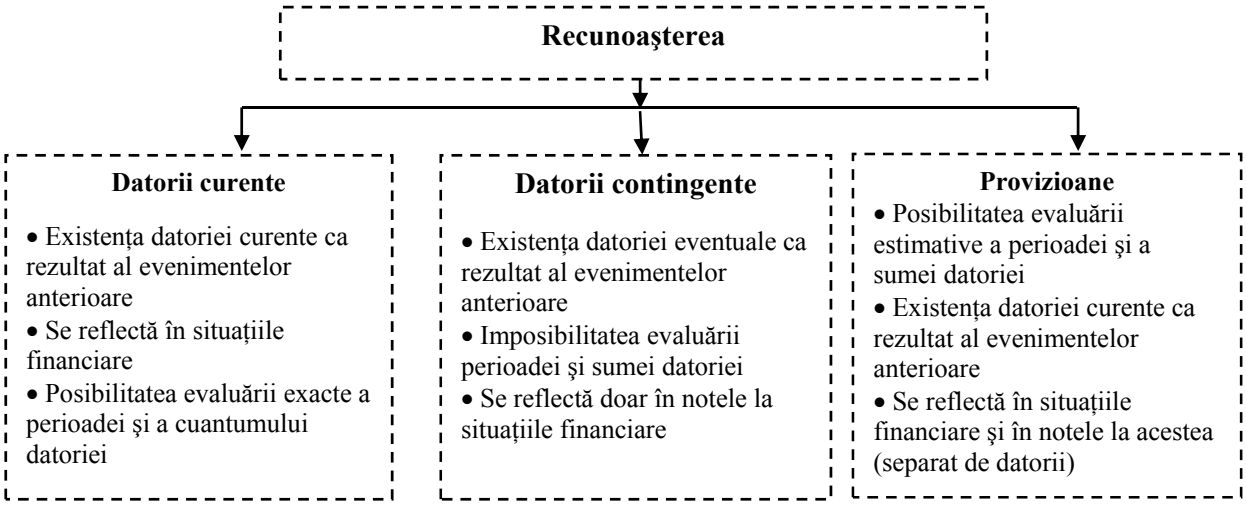


Figura 3. Criterii privind recunoaşterea datoriilor curente, provizioanelor şi datoriilor contingente

Conform prevederilor IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare", o entitate va recunoaşte o datorie numai atunci când ea devine parte la prevederile contractuale. În situația când, de exemplu, datoriile care apar ca urmare a unui contract de a cumpăra bunuri sau servicii sunt recunoscute numai atunci când cel puțin una din părțile la contract acționează, conform obligațiilor contractuale, respectiv efectuează livrarea sau plata, dacă, la data raportării financiare, entitatea nu este încă parte la contract.

Sistematizarea aspectelor comune ale diverselor abordări privind termenul de evaluare din practica internațională şi cea națională, permite a evidenția faptul că evaluarea datoriilor permit examinarea acestora sub două aspecte:

- *recunoaşterea elementelor patrimoniale, respectiv a datoriilor ca fiind o condiție de bază;*
- *recunoaşterea constituie o etapă distinctă a perioadei de gestiune, pentru care se întocmesc situații financiare.*

Evaluarea este expresia bănească a mijloacelor entității şi, în baza acesteia, se realizează contabilitatea curentă şi generalizarea datelor în situațiile financiare. Este de menționat faptul că, potrivit prevederilor legii contabilității, evaluarea tuturor mijloacelor economice şi datoriilor reflectate în contabilitate se efectuează în monedă națională. Totodată, dacă mijloacele procurate sunt exprimate în valută străină, acestea se recalculează la cursul Băncii Naționale a Moldovei la data efectuării operațiunii economice. În practică, concomitent, în contabilitatea analitică, se efectuează înregistrarea decontărilor şi plăților şi în valuta străină corespunzătoare.

Evaluarea datoriilor este considerată ca o etapă separată, mai mult justificativă şi permite completarea noțiunii de evaluare a datoriilor în felul următor: evaluarea datoriilor este procedeul de determinare a sumelor datoriior, care vor fi reflectate în contabilitate şi în situațiile financiare în perioada de gestiune curentă.

În literatura de specialitate, în funcție de momentul efectuării, pot fi evidențiate două forme de evaluare a datoriilor: evaluarea inițială şi evaluarea ulterioară. Evaluarea inițială se efectuează la costul istoric, în momentul creării datoriei față de terți. De aceea, evaluarea inițială se bazează pe costul istoric al datoriilor, care include valoarea nominală de rambursare consemnată în documente primare şi contracte de vânzare-cumpărare, de credit, de locațiune, şi contracte individuale de muncă. De exemplu, datoriile comerciale se evaluează în baza informațiilor din documentele de livrare cu regim special, care însoțesc bunurile primite de la furnizor, sau serviciile prestate de către aceştia (factura fiscală, factura, proces-verbal de primire-predare a serviciilor) la suma mijloacelor băneşti, care vor fi plătite pentru îndeplinirea obligației, plus taxa pe valoarea adăugată, care se va aplica doar tranzacțiilor supuse impozitării. În cazul reducerilor comerciale, valoarea nominală a datoriei este dată de valoarea conformă contractului de vânzare-cumpărare diminuată cu reducerea primită.

Evaluarea ulterioară a elementelor contabile, inclusiv a datoriilor, se efectuează la data întocmirii situațiilor financiare sau la momentul inventarierii elementelor patrimoniale. Potrivit normelor contabile naționale, datoriile se evaluează la data raportării la valoarea contabilă. Standardele Internaționale de Raportare Financiară stipulează că, după recunoaşterea inițială, o entitate trebuie să evalueze datoriile la cost amortizat. Costul amortizat reprezintă valoarea la care activul financiar sau datoria financiară a fost

evaluat(ă) la momentul recunoaşterii iniţiale, minus rambursările, plus sau minus amortizarea acumulată utilizând metoda dobânzii efective pentru fiecare diferenţă dintre valoarea iniţială şi valoarea la scadenţă şi minus orice reducere directă sau prin utilizarea unui cont de provizion pentru depreciere sau imposibilitatea de recuperare. În practică, de regulă, costul amortizat al datoriilor financiare nu este altceva decât valoarea de plată a datoriilor. La întocmirea situaţiilor financiare, datoriile în valută străină se recalculează la cursul de schimb oficial al BNM din ultima zi calendaristică a anului. Datoriile exprimate în valută străină, în urma modificării cursului de schimb valutar, din momentul apariţiei acestora până la momentul achitării lor, pot genera venituri – în cazul diferenţelor favorabile de curs valutar sau pierderi – în cazul diferenţelor nefavorabile de curs valutar. Prin urmare, evaluarea este procedeul de determinare a cuantumului datoriilor ce vor fi reflectate în contabilitate şi în situaţiile financiare.

În conformitate cu art. 102 alineatul (1) din Codul Fiscal al Republicii Moldova, subiecţilor impozabili, înregistraţi în conformitate cu art. 112 şi 112^1, li se permite trecerea în cont a sumei taxei pe valoarea adăugată, achitate sau care urmează să fie achitată furnizorilor plătitori ai taxei pe valoarea adăugată, pe valorile materiale, serviciile procurate (inclusiv transmise în cadrul realizării contractului de comision) pentru efectuarea livrărilor impozabile în procesul desfăşurării activităţii de întreprinzător. Astfel, cumpărătorul are dreptul de a trece în cont doar suma taxei pe valoarea adăugată achitată sau care urmează a fi achitată furnizorului. În cazul datoriilor cu termenul de prescripţie expirat, suma taxei pe valoarea adăugată nu a fost achitată, deoarece cumpărătorul nu a stins datoria faţă de furnizor, şi nici nu urmează a fi achitată, fiindcă odată cu expirarea termenului de prescripţie, cumpărătorul nu mai are obligaţia de a stinge datoria. Totodată, cumpărătorul nu are dreptul de a trece în cont suma taxei pe valoarea adăugată aferentă procurării. În acest caz, el trebuie să restabilească suma taxei pe valoarea adăugată, luată anterior în cont. Aceasta se realizează prin indicarea în registrul procurărilor, pentru luna în care a fost casată datoria cu termenul de prescripţie expirat, a sumei taxei pe valoarea adăugată luate anterior în cont cu semnul minus.

De asemenea, taxa pe valoarea adăugată aferentă sumei datoriilor expirate decontate privind avansurile primite se anulează, din considerentul că avansurile date nu au fost utilizate la efectuarea livrărilor de mărfuri şi servicii impozabile cu taxa pe valoarea adăugată.

Datoriile sunt clasificate drept datorii compromise, care sunt nerambursabile în cazurile când entitatea lichidată nu dispune de succesor de drepturi, atunci când persoana juridică sau fizică, care desfăşoară activitate de întreprinzător este declarată insolvabilă şi nu posedă bunuri, persoana fizică este decedată şi nu sunt persoane obligate prin lege să-i onoreze obligaţiile, există actul instanţei de judecată, potrivit căruia perceperea datoriei nu este posibilă. Dacă datoriile compromise s-au format în cadrul desfăşurării activităţii de întreprinzător, conform legislaţiei, se permite deducerea acestora. La restabilirea datoriilor cu termenul de prescripţie expirat, care au fost decontate anterior, sumele acestora sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei, în care ele au fost restabilite.

Concluzii. Pentru a fi utile în procesul de luare a deciziilor, informaţiile prezentate în situaţiile financiare trebuie să fie inteligibile, relevante, credibile şi comparabile. Această cerinţă se referă şi la datorii, deoarece acestea ocupă posturi cheie în bilanţ, cu un rol foarte important în reflectarea poziţiei financiare şi în analiza echilibrului financiar a unei entităţi. Resursele economice controlate, lichiditatea, solvabilitatea, structura financiară şi capacitatea de a se adapta schimbărilor mediului în care îşi desfăşoară activitatea, reprezintă cele mai importante elemente ce influenţează poziţia financiară a unei entităţi. Toate aceste informaţii sunt indispensabile pentru estimarea capacităţii entităţii de a genera în viitor numerar sau echivalente de numerar. Recunoaşterea, evaluarea şi prezentarea datoriilor, prezintă o importanţă deosebită prin influenţa pe care o poate avea asupra deciziilor ce pot fi luate de către utilizatorii situaţiilor financiare. Procedeele de recunoaştere şi evaluare sunt necesare şi actuale pentru orice spectru contabil. Deşi recunoaşterea şi evaluarea datoriilor se consideră a fi puncte de dezbateri ale experţilor din domeniu, în condiţiile aplicării reglementărilor contabile internaţionale, nivelul de siguranţă în ceea ce priveşte veridicitatea şi esenţialitatea informaţiilor furnizate de entitate va creşte.

Referinţe bibliografice:

1. Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară la situaţia din 20.03.2016 (online). Disponibil: la http://www.mf.gov.md.
2. IAS 37 „Provizioane, datorii şi active contingente” la situaţia din 20.03.2016 (online). Disponibil: la http://www.minfin.md.

EFECTELE MODIFICĂRII POLITICILOR CONTABILE PRIVIND AMORTIZAREA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

Drd. Andrei APOSTU, ASEM
e-mail: apostua@gmail.com

In this article are examined issues regarding the changes in accounting policies for tangible assets and their impact on the financial statements. There are also described the main aspects of National Accounting Standards and International Financial Reporting Standards related to this changes and are formulated recommendations about the revision of useful life and depreciation method of tangible assets.

Cuvinte-cheie: *imobilizări corporale, amortizare, durată de utilizare, metode de calculare a amortizării, modificări ale politicilor contabile, modificări ale estimărilor contabile*

Introducere

În conformitate cu Standardul Național de Contabilitate (SNC) „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare”, se permite modificarea politicilor contabile în cazul în care aceasta este cerută de sistemul de reglementare normativă a contabilității sau are ca rezultat informații mai relevante şi credibile referitoare la faptele economice ale entității [1, pct. 13]. Prevederi similare se conțin în Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 8 „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori” [6, pct. 14].

Amortizarea imobilizărilor corporale face parte din procedeele contabile pentru care atât naționale reglementările contabile, cât şi cele internaționale, prevăd diferite variante, motiv din care ele reprezintă o componentă indispensabilă a politicilor contabile a entității.

Scopul prezentului articol îl constituie examinarea prevederilor SNC şi IFRS referitoare la modificarea politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale.

La modificarea politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale apar un şir de probleme, dintre care principalele se referă la:

- argumentarea necesității modificării politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale;
- determinarea rezultatelor modificării politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale;
- precizarea tratamentului contabil al modificării politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale;
- identificarea consecințelor fiscale ale modificării politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale;
- stabilirea periodicității revizuirii politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale şi datei aplicării modificărilor efectuate;
- prezentarea informațiilor aferente modificării politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale.

În prezentul articol, sunt formulate recomandări privind soluționarea problemelor sus-menționate în conformitate cu cerințele IFRS şi practicile contabile avansate.

Discuții şi rezultate

Modificarea politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale poate avea loc, de regulă, sub două aspecte:

1) prin revizuirea duratei de utilizare;
2) prin schimbarea metodei de calculare a amortizării.

Conform SNC „Imobilizări corporale şi necorporale”, durata de utilizare a imobilizărilor corporale se stabileşte de către fiecare entitate în mod independent, pornind de la:

a) perioada de timp pe parcursul căreia entitatea aşteaptă să obțină beneficii economice din utilizarea imobilizării; sau
b) cantitatea unităților de produse, lucrări, servicii sau de alte unități similare pe care entitatea preconizează să le obțină din utilizarea imobilizării [1, pct. 4].

Pe parcursul exploatării imobilizării corporale, se poate constata că durata de utilizare stabilită inițial este una neadecvată şi trebuie fie majorată, ca urmare a îmbunătățirii caracteristicilor ei inițiale, fie

micşorată, drept consecinţă a scăderii cererii la produsele fabricate cu ajutorul imobilizării respective sau a apariţiei pe piaţă a unor utilaje mai eficiente.

Potrivit prevederilor IAS 16 „Imobilizări corporale”, durata de viaţă utilă (durata de utilizare) a unui activ trebuie revizuită cel puţin la fiecare sfârşit de exerciţiu financiar şi, dacă aşteptările se deosebesc de alte estimări anterioare, modificarea (modificările) trebuie contabilizată (contabilizate) ca o modificare a unei estimări contabile, în conformitate cu IAS 8 „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori” [6, pct. 51].

Pentru ilustrarea celor menţionate mai sus, prezentăm următorul exemplu.

Exemplul 1. *O entitate a procurat, în anul 201X, un echipament de producţie al cărui cost de intrare constituie 900 000 lei, iar durata de utilizare stabilită – 8 ani. Calcularea amortizării se efectuează conform metodei liniare, iar valoarea reziduală nu a fost stabilită. După 2 ani de la punerea în funcţiune, ca rezultat al apariţiei pe piaţă a unor utilaje mai performante, entitatea a decis să micşoreze durata de utilizare de la 8 la 5 ani.*

În baza datelor din exemplu, norma amortizării anuale constituie 12,5% (100% : 8 ani), iar suma amortizării anuale 112 500 lei (900 000 lei x 12,5%). Valoarea contabilă a echipamentului de producţie la finele anului 201X+1 este egală cu 675 000 lei (900 000 lei – 112 500 lei x 2 ani). După revizuirea duratei de utilizare, entitatea va calcula anual amortizarea echipamentului de producţie în mărime de 225 000 lei (675 000 lei : 3 ani).

Pe lângă faptul că asigură o raportare financiară mai precisă, revizuirea duratei de utilizare a imobilizărilor corporale mai prezintă şi unele avantaje din punct de vedere fiscal. Conform prevederilor Codului fiscal suma TVA, achitată sau care urmează a fi achitată, pe valoarea, care nu a fost supusă uzurii, a mijloacelor fixe casate, nu se trece în cont şi se raportează la costurile sau cheltuielile perioadei [2, art. 102 alin. (4)]. Ca urmare, în cazul în care entitatea nu va revizui durata de utilizare a imobilizărilor corporale şi le va casa până la expirarea acesteia, ea va fi nevoită să restabilească la decontări cu bugetul suma TVA aferentă valorii contabile care nu a fost supusă uzurii.

Utilizând datele din exemplul 1, putem constata că, dacă entitatea nu revizuia durata de utilizare a echipamentului de producţie şi îl casa după 5 ani de utilizare, ea ar fi fost nevoită sa achite la buget suma TVA în mărime de 67 500 lei [(900 000 lei – 112 500 lei x 5 ani) x 20 %]. Aceste consecinţe fiscale negative pot fi evitate prin revizuirea duratei de utilizare, deoarece, în acest caz, valoarea contabilă a echipamentului de producţie în momentul casării va fi egală cu zero (900 000 lei – 112 500 lei x 2 ani – 225 000 lei x 3 ani).

Schimbarea metodei de calculare a amortizării are loc, de regulă, atunci când se modifică condiţiile de exploatare a imobilizării corporale sau au loc schimbări tehnice esenţiale. De exemplu, entitatea poate să treacă de la o utilizare obişnuită a utilajului la o utilizare intensivă. Este evident că, în urma unei astfel de schimbări, beneficiile economice, încorporate în utilajul respectiv, se vor consuma mai repede, iar aplicarea, în continuare, a metodei liniare pentru calcularea amortizării acestuia nu mai este adecvată. Prin urmare, se impune trecerea la metoda unităţilor de producţie sau la metoda de diminuare a soldului.

În conformitate cu SNC „Imobilizări corporale şi necorporale”, entitatea alege, de sine stătător, metodele de amortizare şi le specifică în politicile contabile. Metoda de amortizare aleasă trebuie să reflecte modelul (schema) obţinerii beneficiilor economice din utilizarea imobilizărilor de către entitate. În cazul în care se constată o modificare semnificativă în modelul de obţinere a beneficiilor economice viitoare de la utilizarea obiectului, metoda aplicată de amortizare urmează a fi schimbată. O astfel de modificare în estimările contabile se contabilizează în conformitate cu SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare” [1, pct. 27]. Prevederi similare se conţin în IAS 16 „Imobilizări corporale”, conform cărora metoda de amortizare utilizată trebuie să reflecte ritmul preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare ale activului de către entitate. Metoda de amortizare aplicată unui activ trebuie revizuită cel puţin la fiecare sfârşit de exerciţiu financiar şi, dacă se constată o modificare semnificativă a ritmului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare aduse de acel activ, atunci metoda trebuie schimbată pentru a reflecta ritmul modificat. O astfel de modificare trebuie contabilizată drept modificare de estimare contabilă, în conformitate cu IAS 8 [6, pct. 61].

Efectele schimbării metodei de calculare a amortizării imobilizărilor corporale sunt examinate în următorul exemplu.

Exemplul 2. *O entitate a procurat, în anul 201X, un camion la preţul de 672 000 lei, inclusiv TVA – 20 %. Durata de utilizare a fost stabilită în mărime de 7 ani, iar în calitate de metodă de calculare a amortizării a fost aleasă metoda liniară. Valoare reziduală pentru camion nu a fost stabilită. După 3 ani de exploatare, în legătură cu apariţia pe piaţă a unor camioane, care asigură un consum mai mic de combustibil, entitatea a decis să treacă de la metoda liniară la metoda de diminuare a soldului cu majorarea de două ori a normei liniare.*

În baza datelor din exemplul 2, costul de intrare al camionului constituie 560 000 lei (672 000 lei : 6 x 5), norma amortizării conform metodei liniare – 14,29 % (100 % : 7 ani), norma majorată a amortizării – 50 % (100 % : 4 ani x 2)

Rezultatele calculării amortizării camionului până şi după schimbarea metodei de amortizare sunt prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1

Calculul amortizării camionului la trecerea de la metoda liniară la metoda de diminuare a soldului

(în lei)

Anul	Costul de intrare	Baza pentru calcularea amortizării	Amortizarea anuală	Amortizarea acumulată	Valoarea contabilă
1	2	3	4	5	6 = 2 – 5
201X	560 000	560 000	560 000 x 14,29 % : 100 % = 80 024	80 024	479 976
201X+1	560 000	560 000	80 024	160 048	399 952
201X+2	560 000	560 000	80 024	240 072	319 928
201X+3	560 000	319 928	319 928 x 50 % = 159 964	400 036	159 964
201X+4	560 000	159 964	159 964 x 50 % = 79 982	480 018	79 982
201X+5	560 000	79 982	79 982 x 50 % = 39 991	520 009	39 991
201X+6	560 000	39 991	39 991	560 000	0

Analizând datele din tabelul 1, constatăm, că odată cu schimbarea metodei de calculare a amortizării, suma amortizării anuale, în anul 201X+3 (159 964 lei), depăşeşte aproximativ de două ori suma amortizării anuale calculate pe parcursul primilor 3 ani (câte 80 024 lei anual). Totodată, în anii următori, suma amortizării anuale este în continuă scădere.

Schimbarea metodei de calculare a amortizării imobilizărilor corporale reprezintă o oportunitate benefică şi din punct de vedere fiscal, atunci când entitatea este nevoită să înstrăineze o imobilizare corporală, al cărei preţ de piaţă scade continuu. Potrivit prevederilor Codului fiscal, valoarea impozabilă a livrării impozabile a activelor supuse uzurii reprezintă valoarea cea mai mare din valoarea lor contabilă şi valoarea de piaţă [2, art. 97 alin. (5)].

Astfel, dacă am presupune că, în condiţiile exemplului 2, entitatea a vândut camionul la finele anului 201X+4 la preţul de 114 000 lei (inclusiv TVA – 19 000 lei), în cazul în care entitatea nu ar fi modificat metoda de calculare a amortizării, valoarea contabilă a camionului la finele anului 201X+4 ar fi fost egală cu 159 880 lei (560 000 lei – 80 024 lei x 5 ani), ceea ce ar fi condiţionat necesitatea calculării suplimentare a TVA, în mărime de 12 976 lei [(159 880 lei – 95 000 lei) x 20 %]. În situaţia în care entitatea schimbă metoda de calculare a amortizării, ea nu este obligată să calculeze suplimentar TVA, deoarece preţul de vânzare fără TVA (95 000 lei) este mai mare decât valoarea contabilă a camionului (79 982 lei).

Din punct de vedere fiscal, posibilitatea revizuirii duratei de utilizare este prevăzută în Catalogul mijloacelor fixe şi activelor nemateriale, conform căruia pentru activele din grupele „Maşini şi utilaje”, „Mijloace de transport”, „Unelte şi scule, inventar de producţie şi gospodăresc, alte tipuri de mijloace fixe”, la durata de funcţionare utilă prevăzută de Catalog, se aplică coeficientul 0,8 pentru regimul de exploatare în două şi trei schimburi şi coeficientul 1,3 pentru regimul de exploatare într-un singur schimb. Aceşti coeficienţi se stabilesc la momentul punerii obiectelor în funcţiune sau la modificarea regimului lor de exploatare (trecerea de la lucrul într-un schimb la lucrul în două sau trei schimburi ori invers) [4, pct. 79]. Totodată, schimbarea metodei de calculare a amortizării nu va influenţa mărimea impozitului pe venit, deoarece uzura în scopuri fiscale se calculează conform unei singure metode, prevăzute în Regulamentul privind evidenţa şi calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale [5, pct. 5].

Revizuirea duratei de utilizare şi modificarea metodei de amortizare reprezintă instrumente importante aflate la îndemâna managementului entităţilor, care pot fi utilizate pentru gestionarea eficientă a

resurselor acestora [7, pag. 147]. Totuşi, urmează să se ia în considerare că supraevaluarea amortizării, ca urmare a reducerii duratelor de utilizare şi aplicare a metodei de diminuare a soldului, conduce la creşterea costurilor, diminuarea profitului, rentabilităţii, sumei dividendelor repartizate proprietarilor şi valorii contabile a imobilizărilor corporale, precum şi crearea unui fond de amortizare, care poate depăşi necesităţile investiţionale ale entităţii. Şi invers, în cazul subevaluării amortizării prin stabilirea unor durate de utilizare mai mari decât cele reale sau aplicarea metodei liniare de calculare a amortizării pentru imobilizările corporale care au o utilizare intensivă cauzează supraevaluarea profitului, dividendelor distribuite, rentabilităţii şi valorii contabile a imobilizărilor corporale, precum şi crearea unui fond de amortizare insuficient pentru procurarea altor imobilizări corporale în schimbul celor uzate.

Tratamentul contabil al modificării politicilor contabile depinde de abordarea aplicată de către entitate: aplicarea prospectivă sau aplicarea retroactivă.

Aplicarea prospectivă presupune aplicarea unei noi politici contabile faptelor economice, care au apărut, după data aprobării acesteia şi recunoaşterea efectului modificării estimării contabile, în perioadele curente şi viitoare afectate de modificare [1, pct. 4]. În acest caz, nu se ajustează indicatorii situaţiilor financiare pentru perioadele precedente, iar soldurile existente la începutul perioadei de gestiune nu se recalculează.

Aplicarea retroactivă prevede aplicarea unei noi politici contabile tranzacţiilor, altor evenimente şi condiţii, ca şi cum politica respectivă s-ar fi aplicat dintotdeauna [6, pct. 5]. Aceasta presupune că entitatea trebuie să recalculeze soldul iniţial al rezultatului perioadelor precedente şi altor elemente contabile afectate de modificarea politicilor contabile. Prin urmare, noua politică contabilă se aplică asupra tuturor faptelor economice, indiferent de data când ele s-au produs.

De menţionat că durata de utilizare şi schema obţinerii beneficiilor economice din utilizarea imobilizărilor corporale nu pot fi stabilite cu precizie şi ele reprezintă, mai degrabă, nişte modificări ale estimărilor contabile, decât modificări ale politicilor contabile.

Atât IAS 16 „Imobilizări corporale”, cât şi SNC „Imobilizări corporale şi necorporale” stabilesc, în mod expres, că modificarea duratei de utilizare şi schimbarea metodei de calculare a amortizării imobilizărilor corporale trebuie contabilizate ca modificări ale estimărilor contabile. Conform SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare”, efectul modificării estimării contabile se recunoaşte, în mod prospectiv, începând cu data modificării estimării şi nu afectează perioadele de gestiune anterioare. Efectul modificării estimării contabile privind durata de utilizare sau metoda de calculare a amortizării imobilizărilor corporale se înregistrează drept cheltuieli/costuri ale perioadei de gestiune, în care are loc modificarea, şi ale perioadelor de gestiune viitoare. Aceasta se explică prin faptul că, după modificarea estimărilor respective, amortizarea, în perioada curentă şi în cele viitoare, se va calcula într-o altă mărime, decât se preconizată iniţial. Totodată, modificarea acestor estimări contabile nu se tratează ca erori şi nu determină întocmirea vreunor înregistrări contabile de corectare.

Reglementările contabile naţionale nu stabilesc periodicitatea revizuirii duratei de utilizare şi metodei de calculare a amortizării imobilizărilor corporale, însă, ţinând cont de referenţialul internaţional, considerăm că această revizuire trebuie efectuată la finele fiecărei perioade de gestiune. În acest scop, în cadrul entităţii se creează o comisie, în componenţa căreia trebuie incluşi specialişti în domeniu, care au abilităţile necesare pentru a stabili dacă este necesară revizuirea duratei de utilizare sau schimbarea metodei de calculare a amortizării. Procedura de revizuire urmează a fi documentată printr-un proces-verbal, care va corespunde cerinţelor înaintate faţă de documentele primare de Legea contabilităţii [3, art. 19] şi care trebuie aprobat de către conducătorul entităţii. Informaţia din procesul-verbal serveşte ca bază pentru efectuarea înregistrărilor respective în registrele de evidenţă a imobilizărilor corporale (fişa de evidenţă a mijloacelor fixe, borderoul de evidenţă a mijloacelor fixe şi de calculare a amortizării lor).

Deşi SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare” prevede faptul că efectul modificării estimării contabile se recunoaşte în perioada de gestiune, în care are loc modificarea, şi ale perioadelor de gestiune viitoare, considerăm că modificarea estimărilor contabile privind durata de utilizare sau metoda de calculare a amortizării imobilizărilor corporale trebuie aplicate începând cu perioadele de gestiune viitoare. Aceasta se explică prin faptul că nu se admite ca suma amortizării lunare a imobilizărilor corporale, în cadrul aceleiaşi perioade de gestiune, să fie determinată în baza diferitelor durate de utilizare şi cu aplicarea mai multor metode de amortizare. Modificarea estimărilor contabile privind imobilizările corporale pe parcursul perioadei de gestiune afectează veridicitatea informaţiilor prezentate în situaţiile financiare. În plus, astfel de modificări nici nu pot să aibă loc pe parcursul perioadei de gestiune, dacă admitem că procedura de revizuire se efectuează la finele perioadei de gestiune.

Conform prevederilor SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare”, entitatea trebuie să prezinte, în situaţiile financiare, informaţii privind natura şi suma modificării

unei estimări contabile ce afectează perioada de gestiune curentă sau care se aşteaptă să aibă un efect în perioadele de gestiune viitoare. În acest sens, este necesară dezvăluirea, în notele la situaţiile financiare, a informaţiilor privind duratele de utilizare noi ale imobilizărilor corporale, trecerea de la o metodă de amortizare la alta şi suma modificată a amortizării anuale pentru fiecare imobilizare corporală [8, p. 162].

Concluzii

În baza studiului efectuat, putem formula următoarele concluzii şi recomandări:

- Modificarea politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale au ca rezultat recalcularea sumei amortizării anuale ţinând cont de valoarea contabilă şi durata de utilizare rămase în momentul efectuării modificărilor respective;
- Revizuirea duratei de utilizare şi schimbarea metodei de calculare a amortizării imobilizărilor corporale reprezintă modificări ale estimărilor contabile, ci nu modificări ale politicilor contabile sau erori;
- Revizuirea duratei de utilizare şi metodei de calculare a amortizării imobilizărilor corporale trebuie efectuată la finele fiecărei perioade de gestiune. Suma recalculată a amortizării se va aplica începând cu perioada de gestiune care urmează după perioada în care a avut loc revizuirea;
- Efectele modificării politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale trebuie dezvăluite în situaţiile financiare prin expunerea informaţiilor aferente duratelor noi de utilizare a imobilizărilor corporale, metoda selectată pentru calcularea amortizării în perioadele viitoare şi suma modificată a amortizării anuale pentru fiecare imobilizare corporală;
- Posibilitatea modificării politicilor contabile privind amortizarea imobilizărilor corporale reprezintă un instrument puternic aflat la dispoziţia conducerii entităţii care permite gestionarea eficientă a resurselor acesteia şi minimizarea consecinţelor fiscale nefaste.

Bibliografie:

1. Acte normative în domeniul contabilităţii. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, ediţie specială, Chişinău, 2013, 649 p. ISBN 978-9975-4255-1-3.
2. Codul fiscal nr. 1163-XIII din 24 aprilie 1997. În: revista *Contabilitate şi audit*, 2016, nr. 7, 352 p. ISSN 1813-4408.
3. Legea contabilităţii nr. 113-XVI din 27.04.2007. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 29.06.2007, nr. 90-93, art. 399.
4. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la aprobarea Catalogului mijloacelor fixe şi activelor nemateriale: nr. 338 din 21.03.2003: În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 04.04.2003, nr. 62-66, art. 379.
5. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova pentru aprobarea Regulamentului privind evidenţa şi calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale: nr. 289 din 14.03.2007: În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 23.03.2007, nr. 39-42, art. 305.
6. Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS) [online] [accesat 5 sep. 2016]. Disponibil: http://mf.gov.md/actnorm/contabil/standartraport.
7. ILINCUŢĂ, Lucian-Dorel. *Contabilitatea curentă şi raportarea financiară a imobilizărilor corporale*. Bucureşti: Ed. Fundaţiei „România de Mâine”, 2011, 332 p. ISBN 978-973-163-593-4.
8. АВЕРЧЕВ И. В. МСФО-2012. Комментарии и практика применения. – Москва: Редакция журнала „Бухгалтерский учет”, 2012, 552 p. ISSN 0321-0154.

ASPECTE PROBLEMATICE ÎN CONTABILITATEA IMPOZITULUI PE PROFIT

Dr. Liuba BRÂNZILĂ, „Audit Avansat” SRL

In this article are examined some problems of accounting profit tax. In a broader approach is treated the problematic of accounting profit tax at national level, which refers specifically to the absence of accounting regulation related to profit tax, to the absence of a way of recording the operations related to profit tax, as well as some shortcomings regarding the concepts related to profit tax.

Cuvinte-cheie: *profit contabil, profit impozabil, impozit pe profit, cheltuială cu impozitul, bază fiscală, diferenţe temporare.*

Profitul este obiectivul principal al unei entităţi, respectiv, este şi acel indicator care măsoară performanţele acesteia, iar de mărimea acestuia depinde, în cea mai mare parte, continuitatea activităţii.

La rândul său, impozitul pe profit reprezintă un impozit datorat la bugetul statului de către toţi contribuabilii, care înregistrează profit fiscal în perioada de raportare, şi, totodată, o cheltuială fiscală a unei entităţi suportată la nivelul întregii sale activităţi. Astfel, impozitul pe profit ocupă un rol important atât prin prisma contribuţiei sale la formarea veniturilor bugetare, cât şi prin influenţarea activităţilor generatoare de profit.

Tratamentul contabil privind impozitul pe profit la nivel internaţional este reglementat de Standardul Internaţional de Contabilitate (IAS) 12 „Impozitul pe profit". O entitate care aplică prezentul standard trebuie să contabilizeze consecinţele fiscale ale tranzacţiilor şi ale altor evenimente, în acelaşi mod, în care contabilizează tranzacţiile şi celelalte evenimente în sine. Pentru tranzacţiile şi alte evenimente recunoscute în afara profitului sau pierderii (fie în alte elemente ale rezultatului global[1], fie direct în capitalurile proprii), orice efecte fiscale aferente sunt, de asemenea, recunoscute în afara profitului sau pierderii (fie în alte elemente ale rezultatului global, fie direct în capitalurile proprii).

Principalele aspecte în contabilizarea impozitului pe profit constituie modul în care se reflectă consecinţele fiscale curente şi viitoare ale:

- recuperării (decontării) viitoare a valorii contabile a activelor (datoriilor), care sunt recunoscute în situaţia poziţiei financiare a unei entităţi; şi
- tranzacţiilor şi altor evenimente ale perioadei curente care sunt recunoscute în situaţiile financiare ale unei entităţi.

Impozitul pe profit include totalitatea impozitelor autohtone şi străine care se stabilesc pentru profiturile impozabile. Impozitul pe profit mai include, de asemenea, impozite, cum ar fi impozitele reţinute la sursa, care sunt de plătit de către o filială, o entitate asociată sau angajamente comune pentru distribuirile către entitatea raportoare.

În practică, există numeroase puncte de divergenţă între dreptul fiscal şi cel contabil. În plan contabil, este obligatorie aplicarea regulilor contabile, iar în plan fiscal, se aplică dispoziţiile dreptului fiscal.

În aspect general, profitul este partea rămasă din venitul total ce revine întreprinzătorului după ce s-au scăzut toate cheltuielile aferente venitului respectiv. Totodată, conform IAS 12, profitul se evidenţiază prin profit contabil şi profit impozabil. *Profitul contabil* este profitul sau pierderea dintr-o perioadă înainte de deducerea cheltuielilor cu impozitul. *Profitul impozabil (pierderea fiscală)* reprezintă profitul (pierderea) pentru o perioadă, determinat(ă) în conformitate cu reguli stabilite de către autorităţile fiscale, pe baza căruia (căreia) este plătibil (recuperabil) impozitul pe profit. Profitul contabil (rezultatul contabil) se calculează prin relaţia venituri totale – cheltuieli totale, iar profitul impozabil (fiscal) se calculează prin relaţia profit contabil (rezultat contabil) – venituri neimpozabile + cheltuieli nedeductibile fiscal. Astfel, profitul impozabil (fiscal) se diferenţiază de profitul contabil prin faptul că, din ultimul, nu se deduc cheltuielile nedeductibile şi veniturile neimpozabile.

De remarcat că, la nivel internaţional, se acordă atenţie deosebită contabilităţii impozitului pe profit, totodată, la nivel naţional, acest compartiment nu este reglementat. Considerăm că lipsa unor astfel de reglementări nu va permite entităţilor să ia în considerare, în mod corespunzător, consecinţele fiscale curente şi viitoare în ce priveşte compensarea viitoare (rambursarea) valorii contabile a activelor/datoriilor, care sunt recunoscute în situaţia poziţiei financiare, a tranzacţiilor şi a altor evenimente ale perioadei curente, care sunt recunoscute în situaţiile financiare.

Ca urmare a lipsei reglementărilor contabile privind impozitul pe profit, la nivel naţional, nu sunt tratate noţiunile: *profit contabil*, *profit impozabil şi impozit pe profit.* Asemenea noţiuni nu stipulează nici Codul fiscal al Republicii Moldova. În cuprinsul prezentului act, se utilizează noţiunile de v*enit impozabil* şi *impozit*. *Venitul impozabil* semnifică venitul brut, inclusiv facilităţile acordate de angajator, obţinut de contribuabil din toate sursele într-o anumită perioadă fiscală, cu excepţia deducerilor şi scutirilor aferente acestui venit, la care are dreptul contribuabilul conform legislaţiei fiscale. *Impozitul* este o plată obligatorie cu titlu gratuit, care nu ţine de efectuarea unor acţiuni determinate şi concrete de către organul împuternicit sau de către persoana cu funcţii de răspundere a acestuia pentru sau în raport cu contribuabilul care a achitat

[1] Rezultatul global total reprezintă modificarea capitalurilor proprii, în decursul unei perioade, care rezultă din tranzac□ii □i din alte evenimente, altele decât acele modificări care rezultă din tranzac□iile cu proprietarii în calitatea lor de proprietari. Rezultatul global total cuprinde toate componentele „profitului sau pierderii" şi ale „altor elemente ale rezultatului global".

această plată. Totodată, conform IAS 12, se utilizează noțiunea de *impozit curent,* care semnifică valoarea impozitului pe profit plătibil (recuperabil), în raport cu profitul impozabil (pierderea fiscală) pe o perioadă. Din contextul noțiunii, se evidențiază o corelație directă între profitul impozabil şi impozitul pe profit. Însă, este mai puțin evidentă această corelație în noțiunile de venit impozabil şi impozit prevăzute de Codul fiscal.

Totodată, în opinia autorului, noțiunea de *venit impozabil* nu poate fi oportună în cazul determinării profitului contabil prin relația venituri totale fără cheltuieli totale. Asemenea noțiune poate fi adecvată, ca exemplu, în regimul fiscal prevăzut pentru impozitarea venitului din activitatea operațională a agenților economici subiecți ai sectorului întreprinderilor mici şi mijlocii. În acest caz, calculul impozitului pe venit se efectuează prin aplicarea cotei impozitului asupra venitului din activitatea operațională. De aceea, considerăm că aspectele ce țin de profitul impozabil/impozitul pe profit şi venitul impozabil/impozitul pe venit, trebuie abordate separat în reglementările contabile şi fiscale corespunzătoare.

În acest sens, este necesar de ținut cont că, între contabilitate şi fiscalitate, există o relație complexă, deoarece contabilitatea reprezintă o sursă privilegiată de informații pentru organele fiscale, majoritatea obligațiilor fiscale fiind stabilite pe baza datelor din contabilitate. Drept urmare, rezultatul financiar este punctul de plecare pentru calcularea bazei de impozitare. Iar lipsa unor noțiuni omogene aferente impozitului pe profit, în aspect contabil şi fiscal, poate avea efecte negative asupra imaginii situațiilor financiare.

După cum am menționat mai sus, conform IAS 12, consecințele fiscale curente se recunosc şi se contabilizează ca impozite curente. Impozitul curent al perioadei curente şi al perioadelor anterioare se recunoaşte ca datorie în limita sumei neplătite. În cazul în care, suma deja plătită cu privire la perioada curentă şi cele precedente depăşeşte suma datorată pentru perioadele respective, surplusul se recunoaşte drept creanță. Beneficiul aferent unei pierderi fiscale, care poate fi transferată într-o perioadă anterioară pentru a recupera impozitul curent al unei perioade anterioare se recunoaşte drept creanță.

În cazul în care o pierdere fiscală este folosită pentru a recupera impozitul curent al unei perioade anterioare, o entitate recunoaşte beneficiul drept creanță în acea perioadă, în care apare pierderea fiscală, deoarece există probabilitatea ca beneficiul să fie generat pentru entitate şi să poată fi evaluat în mod credibil.

Totodată, în conformitate cu IAS 12, efectul fiscal al tranzacțiilor implică şi recunoaşterea de creanțe sau datorii de impozit amânat, recunoscute pentru diferențele temporare impozabile sau deductibile. Acestea se determină pentru active şi datorii ca diferența dintre valoarea contabilă şi suma atribuită în scopuri fiscale (baza fiscală).

Diferențele temporare impozabile rezultă atunci când valoarea contabilă a activului este mai mare decât baza sa fiscală sau valoarea contabilă a datoriei este mai mică decât baza sa fiscală. Datoriile de impozit amânat reprezintă diferența temporară impozabilă înmulțită la cota de impozitare.

Ca exemplu, o diferență temporară impozabilă apare şi se concretizează într-o datorie privind impozitul amânat, atunci când amortizarea fiscală este accelerată (dacă amortizarea fiscală este mai puțin rapidă decât amortizarea contabilă, apare o diferență temporară deductibilă, care se concretizează într-o creanță privind impozitul amânat). Astfel, *diferențele temporare deductibile* reprezintă diferențe ce vor avea drept rezultat valori care sunt deductibile la determinarea profitului impozabil (sau a pierderii fiscale) al (a) perioadelor viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului sau a datoriei este recuperată sau decontată.

De menționat că, la nivel internațional, mulți utilizatori ai situațiilor financiare ale Întreprinderilor Mici şi Mijlocii (IMM-urilor) susțin metoda impozitului amânat. Ei subliniază faptul că impozitele amânate sunt datorii (sau uneori creanțe), care pot avea drept rezultat ieşiri (intrări) substanțiale de numerar în viitorul apropiat şi, prin urmare, acestea trebuie să fie recunoscute. Totodată, SNC-urile nu prevăd metoda impozitului amânat. Noi, considerăm că toate entitățile, care, conform Legii contabilității Republicii Moldova, aplică sistemul contabil în partidă dublă, țin contabilitatea şi întocmesc situațiile financiare în baza IFRS sau SNC, inclusiv, subiecții sectorului întreprinderilor mici şi mijlocii, care, conform Codului fiscal al Republicii Moldova, se atribuie la regimul fiscal prevăzut pentru impozitarea venitului din activitatea operațională, trebuie să recunoască şi să contabilizeze impozitele amânate în situațiile financiare, pentru a nu submina ieşirile/intrările de numerar în viitor.

Ținând cont de cerințele de prezentare a informațiilor în situațiile financiare şi necesitățile informaționale ale entității, în opinia autorului, sunt necesare reglementări, care ar prevedea conturi separate pentru impozitele amânate (datorii/creanțe), precum şi a modului de înregistrare a operațiunilor aferente impozitelor amânate în aceste conturi. În context, remarcăm că Planul general de conturi contabile nu prevede conturi separate pentru asemenea impozite şi, în general, nu reglementează modul de înregistrare a operațiunilor economice în conturi, care rezultă din SNC şi alte acte normative contabile. Din lipsa unor asemenea reglementări, poate fi afectată considerabil imaginea situațiilor financiare.

Un loc aparte în veridicitatea impozitului pe profit îl are corectitudinea determinării bazei fiscale a activului sau a datoriei. În conformitate cu IAS 12, baza fiscală a unui activ este egală cu valoarea contabilă

minus sumele impozabile rezultate din recuperarea activului plus sumele deductibile rezultate din utilizarea activului. Baza fiscală a unei datorii va fi egală cu valoarea contabilă minus sumele deductibile, rezultate din decontarea datoriei plus sumele impozabile rezultate din decontarea datoriei. Baza fiscală a veniturilor în avans este egală cu valoarea contabilă minus venitul neimpozabil în perioadele viitoare.

De menționat că Codul fiscal nu prevede noțiunea de *bază fiscală*, în cuprinsul acestuia se utilizează noțiunea de *bază valorică,* care este interpretată, în special, la mijloacele fixe şi activele de capital. Iar ce ține de baza valorică a altor elemente contabile, ca exemplu, investiții imobiliare, în actul sus-menționat, nu sunt abordate. Totodată, în tabelul 1, este prezentat calculul bazei fiscale a unor elemente contabile prin prisma IAS 12.

Tabelul 1

Modul de determinare a bazei fiscale a unor elemente contabile

	Elemente contabile						
	Investiție imobiliară (teren) evaluată la valoarea justă de 800 000, costul fiind de 850 000 lei	**Provizion pentru riscuri şi cheltuieli de 20 000 lei, nedeductibil fiscal**	**Clădiri achiziționate în 2011 la costul de 1 500 000 lei şi reevaluate în 2015 la valoarea de 1 700 000 lei**	**Dividende de primit în sumă de 5000 lei, neimpozabile**	**Amenzi şi penalități de plătit de 8 000 lei, nedeductibile fiscal**	**Creanțe comerciale în sumă de 30 000 lei, cu o ajustare pentru depreciere, deductibilă fiscal de 2000 lei**	**Creanțe comerciale în sumă de 30 000 lei cu o ajustare pentru depreciere de 2000 lei, nedeductibilă fiscal**
Baza fiscală	**850 000**	**0**	**1 500 000**	**6 000**	**8 000**	**28 000**	**30 000**
(=)							
Valoarea contabilă	**800 000**	**20 000**	**1 700 000**	**6 000**	**8 000**	**28 000**	**28 000**
(-)							
Sume viitoare impozabile			**200 000**				
(+)							
Sume viitoare deductibile	**50 000**						**2 000**
(-)							
Sume viitoare deductibile		**20 000**					
(+)							
Sume viitoare impozabile							

Din informațiile prezentate în tabelul 1, rezultă că sumele viitoare impozabile sunt sumele cu semnul plus, care se trec de la rezultatul contabil la rezultatul fiscal, iar sumele deductibile sunt cu semnul minus, care, de asemenea, se trec de la rezultatul contabil la rezultatul fiscal.

În cazul în care sumele cu semnul plus (sumele impozabile) sunt mai mari decât sumele cu semnul minus (deductibile), în perioada viitoare rezultatul fiscal va fi mai mare, respectiv şi impozitul exigibil implicit va fi mai mare. Iar dacă sumele deductibile sunt mai mari decât sumele impozabile, rezultatul fiscal va fi mai mic în perioada viitoare.

Conform IAS 12, valoarea agregată privind impozitul curent şi cel amânat inclusă în calculul profitului/pierderii pentru o perioadă, reprezintă *cheltuială cu impozitul (venitul din impozit).*

În SNC „Cheltuieli", conținutul definiției cheltuielilor privind impozitul pe venit este prezentat ca suma totală a *cheltuielilor privind impozitul pe venit,* luate în calcul la determinarea *profitului net (pierderii nete)* al (a) perioadei de gestiune. Astfel, se reprezintă *cheltuielile impozitului pe venit*, iar calculul se efectuează din *profitul net (pierdere netă).* O situație similară este prezentă şi în Anexa 2 la SNC „Prezentarea situațiilor financiare". În boxa 100 din Situația de profit şi pierdere, se determină *profitul până la impozitare*, iar în boxa 110, se prezintă *cheltuielile privind impozitul pe venit*. Prin urmare, aceşti termeni trebuie corelați pentru a nu afecta mărimea cheltuielilor privind impozitul pe profit.

De remarcat şi faptul că în introducerea SNC 3 „Cheltuieli" se menționează că acesta este elaborat în baza Directivelor UE şi a Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară.

Dacă e să ne referim concret la abordările Directivelor UE, putem menționa următoarele. Directiva a IV-a prevede formatul şi conținutul situațiilor financiare anuale, principiile contabile şi regulile de

recunoaştere, evaluare, scoatere din evidenţă şi prezentare a elementelor în situaţiile financiare anuale, regulile de întocmire, aprobare, auditare/verificare, potrivit legii, şi publicare a situaţiilor financiare anuale, unele reguli privind contabilitatea de gestiune, Planul de conturi general, precum şi conţinutul şi funcţiunea conturilor contabile. Iar principalele prevederi ale Directivei a VII-a reprezintă perimetrul de consolidare, aspectele privind operaţiile de consolidare, precum şi situaţiile financiare consolidate. Prin urmare, actele menţionate abordează aspectele generale ce ţin de întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare şi nu exprimă concret categoriile de cheltuieli. Categoriile de cheltuieli trebuie să urmeze din specificul standardelor de contabilitate care au tangenţă cu cheltuielile, de aceea, în introducerea SNC „Cheltuieli" trebuie specificate toate aceste standarde, inclusiv, IAS 12. Deoarece, cheltuiala cu impozitul pe profit este abordată, anume, în IAS 12, dar nu în actele la care se face referire în SNC „Cheltuieli". Drept urmare, aceste fenomene denotă dezacord total între SNC şi reglementările internaţionale.

În SNC „Cheltuieli", se mai specifică faptul că entitatea poate aplica metoda impozitului pe venit amânat potrivit IAS 12. Considerăm că aplicarea normelor internaţionale din IAS 12 la determinarea impozitului pe profit amânat (datorii/creanţe) şi normele dreptului fiscal naţional poate duce la o discordanţă între rezultatul contabil şi rezultatul în scopuri fiscale. Acest mecanism poate produce erori din punct de vedere fiscal, iar ca rezultat, entităţilor le pot fi aplicate penalităţi considerabile. De aceea, considerăm că, în practică, trebuie aplicate norme contabile naţionale privind impozitul pe profit amânat în corelaţie cu normele dreptului fiscal naţional.

În concluzie, recomandăm organelor abilitate elaborarea reglementărilor contabile naţionale privind impozitul pe profit în conformitate cu reglementările contabile internaţionale şi în concordanţă cu prevederile dreptului fiscal naţional, precum şi coordonarea noţiunilor privind impozitul pe venit din Codul fiscal cu noţiunile din reglementările contabile aferente.

Bibliografie:

1. Codul fiscal al Republicii Moldova nr. 1163 din 24.04.1997. http://www.fisc.md.
2. Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene 78/660/EEC din data de 25 iulie 1978 privind conturile anuale ale anumitor tipuri de societăţi comerciale, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 222 din data de 14 august 1978, cu modificările şi completările ulterioare.
3. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European şi a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situaţiile financiare anuale, situaţiile financiare consolidate şi rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi. În: Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 182/19, 29. 06. 2013.
4. Legea contabilităţii nr.113-XVI din 27.04.2007. În: Monitorul Oficial nr.90-93 din 29.06.2007.
5. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanţelor nr.119 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2013, nr. 233-237, art.1534.
6. Standardul Internaţional de Contabilitate (IAS) 12 „Impozitul pe profit" Chişinău: Ministerul Finanţelor, 2013. http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/standartraport.
7. Standardul Internaţional de Raportare Financiară (IFRS) pentru Întreprinderile Mici şi Mijlocii (IMM-uri), 2009. http://codfiscal.net/media/2011/09/IFRS-IMM-ro_sme_basis.pdf.
8. Standardul Naţional de Contabilitate 3 „Cheltuieli". În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237.
9. SNC „Prezentarea situaţiilor financiare". În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237.

PROBLEME AFERENTE ELABORĂRII POLITICII CONTABILITĂŢII DE GESTIUNE

Lector USEM, drd. ASEM Maia GRÎU
maiagriu@gmail.com

The development of light industry in our country leads to an increase in the efforts to find the most reasonable means to perfect managerial accounting and cost calculation in order to identify and put into circulation existing internal resources in order to obtain economic growth.

Thus, the article presents the importance of efficient approaches in all stages of managerial accounting, so that some previous issues are solved. These issues are usually related to managing pertinent information and all existing resources that are available to organisations in the light industry.

Key words: *Accounting policies, managerial accounting, efficiency, IFRS.*
JEL: M 41

Introducere:

Contabilitatea de gestiune a devenit, actualmente, cea mai importantă sursă de informații privind activitatea economică atât la nivelul entității, cât şi la nivelul economiei naționale. Astfel, apare necesitatea implementării unor metode dezvoltate de contabilitate managerială, care să permită obținerea unei informații contabile fiabile şi, în mod special, să favorizeze apariția unor noi sisteme informaționale mai bine adaptate la nevoile utilizatorilor interni.

Conținutul politicii de contabilitate precizează cum sunt reflectate efectele tranzacțiilor şi ale altor evenimente prin recunoaşterea, selectarea bazelor de evaluare şi prezentarea elementelor în situațiile financiare. Potrivit art. 16 al legii contabilității, entitatea, cu excepția instituțiilor publice, elaborează politicile contabile de sine stătător, în baza legii şi a standardelor de contabilitate.

Elaborarea politicilor contabile conform SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare", prevede alegerea unui procedeu din cele propuse în fiecare standard, fundamentarea procedeului ales, ținând cont de particularitățile activității entității şi acceptarea acestuia în calitate de bază pentru ținerea contabilității şi întocmirea situațiilor financiare.

O entitate trebuie să adopte în conținutul politicilor contabile metodele şi regulile cele mai adecvate circumstanțelor sale particulare, în scopul furnizării imaginii fidele. Înțelegerea politicilor contabile ale entităților este un lucru foarte delicat, deoarece acestea sunt condiționate de numeroşi factori economici şi socio-organizaționali.

Rezultate şi discuții:

Analiza politicilor contabile denotă că dezvăluirii detaliate a procedeelor contabilității de gestiune nu i se acordă atenție, acestea din urmă rezumându-se, în anumite cazuri, doar la stipularea componenței costurilor de producție şi a metodei de calculare a costului.

Toate celelalte elemente, precum circuitul documentelor, termenele şi modul de prezentare a rapoartelor interne, structura planului de conturi de lucru, descrierea modalității de evaluare şi contabilizare a deşeurilor, rebuturilor etc., nu-şi găsesc reflectarea în politicile contabile ale entităților. Acest fapt diminuează substanțial gestionarea eficientă a activității acestora şi conduce, ca rezultat, la reducerea funcțiilor de analiză şi control a informațiilor contabile.

Totodată, în conformitate cu prevederile alin. 2 art.13 din Legea contabilității, persoanele responsabile de ținerea contabilității şi raportarea financiară sunt obligate să asigure elaborarea şi aprobarea procedeelor interne privind contabilitatea de gestiune [1]. Aceste procedee pot varia de la o entitate la alta, în funcție de mai mulți factori, precum: structura organizatorică şi mărimea entității; nomenclatorul produselor fabricate (serviciilor prestate); particularitățile procesului tehnologic; gradul de automatizare a evidenței etc.

Aspectele principale privind politicile contabile sunt stipulate în SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare", precum şi IAS 8 „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori". Unele momente privind politicile contabile ale entității sunt stipulate în IFRS 1 „Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară".

Pornind de la prevederile legii, scopul contabilității de gestiune constă în elaborarea rapoartelor interne, şi nu a situațiilor financiare, precum este prevăzut de SNC. Din acest motiv, este rațional ca entitatea să dispună de politici separate: atât în domeniul contabilității financiare, cât şi în scopurile contabilității de gestiune. În consecință, toate însuşirile aferente contabilității de gestiune trebuie să fie centralizate într-un document intern, care, concomitent ar fi şi de reglementare, având drept scop stabilirea principiilor, modului de organizare şi ținere a contabilității de gestiune în cadrul entității. Un document similar, în cadrul contabilității financiare, îl reprezintă politicile contabile, iar în scopurile contabilității de gestiune este necesar ca documentul respectiv să fie denumit politicile contabilității de gestiune.

Investigațiile efectuate relevă că scopurile politicilor contabile în cadrul contabilității financiare şi de gestiune diferă esențial, şi anume:

- scopul politicii contabilității financiare constă în opțiunea pentru un procedeu din cele stipulate de SNC sau IFRS (în cazul alternativității) şi acceptarea acestuia în calitate de bază pentru ținerea contabilității şi întocmirea situațiilor financiare;
- scopul politicii contabilității de gestiune rezidă în determinarea principiilor de bază de ținere a contabilității de gestiune, în cadrul entității şi subdiviziunilor sale, în vederea luării deciziilor manageriale în baza informațiilor prezentate în rapoartele interne [3, p.49].

În literatura de specialitate autohtonă şi în actele normative în vigoare, lipseşte definiția politicilor contabilității de gestiune. Din aceste considerente, vom examina modul în care această noțiune este definită de publicațiile din străinătate.

Cea mai amplă definiție, în acest sens, este dată de savantul rus Vahruşina M., care afirmă că politicile contabilității manageriale reprezintă totalitatea metodelor de ținere a contabilității de gestiune, care asigură continuitatea şi consecvența acesteia şi contribuie la realizarea elementelor acesteia (bugetare, contabilizare propriu-zisă şi raportare financiară, control de gestiune intern şi analiză gestionară) în interesele conducerii interne a entității [4,p.67].

Cercetătorul Dediuhina N. susține că principala destinație a politicilor contabilității de gestiune constă în realizarea principalului obiectiv strategic al entității de atragere a investițiilor şi fluxurilor de capital [5, p.88].

Analiza definițiilor sus-menționate asupra noțiunii „politicilor contabilității de gestiune", a permis autorului să aprofundeze noțiunea nominalizată prin următoarea definiție: *politicile contabilității de gestiune reprezintă totalitatea conceptelor de bază, caracteristicilor calitative, regulilor şi procedeelor, aprobate de conducerea entității, pentru ținerea contabilității de gestiune, care asigură continuitatea şi consecvența acesteia contribuind la realizarea potențialului componentelor substanțiale (bugetare, calculare, control şi analiză) în scopul atingerii obiectivelor strategice.*

Din punct de vedere al necesității, au fost remarcate două abordări principale privind politicile contabilității de gestiune:

- Procedeele contabile, elaborate de sine stătător de către entitate, trebuie dezvăluite în cadrul unui compartiment distinct al politicilor contabilității financiare. Această abordare se întâlneşte în lucrările savantului autohton – Nederița A. [2, p. 54];
- Procedeele contabile, elaborate de sine stătător de către entitate în scopuri interne, trebuie dezvăluite în cadrul unei politici contabile manageriale, care trebuie elaborată separat de politicile contabilității financiare ce stipulează regulile de ținere a contabilității, conform SNC sau IFRS. O astfel de poziție se întâlneşte în lucrările savanților din Federația Rusă – Vahruşina M., Cuzmina M., ş.a.

Se consideră că a doua abordare este mai justificată şi se explică prin faptul că, deşi unele aspecte examinate în politicile contabilității financiare sunt, pe de o parte, prerogativa contabilității de gestiune, totuşi, există aspecte inerente doar contabilității de gestiune şi anume: stabilirea obiectelor de evidență a costurilor şi a obiectelor de calculație, argumentarea şi clasificarea centrelor de responsabilitate; determinarea nomenclatorului articolelor de costuri de bază şi de regie etc.

În literatura de specialitate autohtonă, lipsesc investigațiile referitoare la modul de elaborare şi aprobare a politicilor contabilității de gestiune.

Deşi scopul principal al politicilor contabile în cadrul contabilității financiare urmăreşte alegerea unui procedeu sau unei metode descrise în cadrul SNC sau IFRS, atunci, în cadrul politicilor contabilității de gestiune, situația se prezintă altfel. Aici este necesară nu doar alegerea unei metode de evidență, ci şi descrierea modalității de elaborare şi implementare a procedeelor contabilității de gestiune, deoarece acest fapt nu este reglementat din punct de vedere legislativ sau normativ.

În acest context, se consideră că cea mai oportună este acea structură a politicilor contabile de gestiune care va ține cont de următoarele trei compartimente: organizatoric, tehnic şi metodologic.

Existența unei astfel de politici este necesară pentru sistematizarea procedeelor contabilității de gestiune, într-un document distinct, care va servi drept ghid în ținerea contabilității de gestiune în ramura industriei uşoare, ceea ce, actualmente, în practica entităților din acest sector lipseşte.

La constituirea *compartimentului organizatoric* al politicilor contabilității de gestiune, este necesar de axat pe faptul ca, în acesta, să se regăsească primordial principalele componente ale contabilității de gestiune expuse în art. 3 din Legea contabilității – planificarea (bugetarea), calcularea costului, verificarea şi analiza executării bugetelor, pregătirea rapoartelor interne.

Prin concepția de organizare a contabilității de gestiune se presupune stipularea scopului, sarcinilor, principiilor şi modului de introducere a modificărilor în politicile contabilității de gestiune, definirea terminologiei aplicate în scopurile contabilității de gestiune, modalitatea de coeziune a informației între sectorul contabilității financiare şi de gestiune.

Pentru asigurarea unei activități eficiente a tuturor subdiviziunilor din cadrul entității ce generează informația în scopurile contabilității de gestiune, o atenție majoră trebuie acordată, inițial, terminologiei aplicate, dat fiind faptul că terminologia aplicată în scopurile contabilității de gestiune nu este definită de către legislația în vigoare.

În acest context, savanții englezi Horngren Ch. şi Foster G. au semnalat că: „neştiința terminologiei conduce la apariția managerilor incompetenți la entități, la nenumărate disensiuni cu furnizorii, cumpărătorii

şi organele fiscale. Pentru a evita astfel de cazuri, actele normative şi legislative, standardele contabile şi contractele trebuie să fie cât mai precise în ceea ce priveşte terminologia folosită".

În plus, este necesară aplicarea unei terminologii comune atât în contabilitate, cât şi în scopuri fiscale, fapt care, actualmente, lipseşte.

Luând în considerare diversitatea segmentelor de activitate, pentru fiecare entitate, este rezonabilă stipularea, în politicile contabilității de gestiune, a nomenclatorului centrelor de responsabilitate, prin desemnarea, pentru fiecare centru în parte, a persoanei responsabile la diferite niveluri ierarhice. În prezent, în cadrul ramurii, nu se ține contabilitatea pe centre de responsabilitate. Totodată, stabilirea centrelor de responsabilitate în cadrul politicilor contabilității de gestiune va permite urmărirea rezultatelor financiare obținute în cadrul fiecărui centru şi adoptarea deciziilor eficace de gestiune.

Procesul de luare a deciziilor implică organizarea procedurii de control al costurilor, care constă în desemnarea persoanelor responsabile de întocmirea, controlul şi analiza executării bugetelor la nivelul diferitelor centre de responsabilitate. În acest scop, este rezonabilă elaborarea unui Regulament privind controlul intern, care va cuprinde persoanele desemnate de către managementul entității de efectuarea controlului în scopuri manageriale, totalitatea indicatorilor ce vor sta la baza calculelor de evaluare a eficienței activității entității etc.

O atenție deosebită trebuie acordată sistemului de motivare a personalului, prin reflectarea în politicile contabilității de gestiune a indicatorilor respectivi, precum şi a modului de determinare şi de control al acestora.

Compartimentul tehnic al politicilor contabilității de gestiune, după părerea noastră, trebuie să includă următoarele elemente:

1) circuitul documentelor, începând de la documentele primare şi terminând cu rapoartele manageriale interne;
2) detalierea informației pe conturi analitice prin elaborarea unui plan de conturi de lucru;
3) modalitatea aleasă de ținere a contabilității de gestiune pe suport de hârtie sau în formă electronică;
4) asigurarea confidențialității şi securității informațiilor contabile utilizate în scopuri manageriale.

Circulația documentară depinde, în mare măsură, de structura organizatorică a entității, precum şi de modul de prelucrare a informației contabile. Forma şi structura documentelor primare şi registrelor interne trebuie să se bazeze, primordial, pe necesitățile informaționale ale managementului entității, dar, totodată, nu trebuie să contravină prevederilor art. 19 şi 22 ale Legii contabilității, ce vizează conținutul şi structura documentelor primare, precum şi modul de corectare a acestora.

În scopuri interne, o problemă actuală o reprezintă elaborarea graficului circulației documentelor, care trebuie adus la cunoştință persoanelor responsabile (sub semnătură) şi aprobat de către conducerea acesteia.

Un alt element important al compartimentului tehnic al politicilor contabilității de gestiune este planul de conturi de lucru. Elaborarea acestuia survine din necesitatea urmăririi operative a modului de constituire a informațiilor pe centre de responsabilitate şi segmente de activitate. În opinia noastră, planul de conturi de lucru în scopuri manageriale trebuie să cuprindă nu doar conturile sintetice şi subconturile utilizate de către entități, dar şi o detaliere mai profundă a informației.

Totodată, detalierea informației pe conturi analitice depinde, primordial, de specificul sistemului informațional utilizat. În condițiile actuale, majoritatea sistemelor informaționale permit analiza informației pe conturi din diferite aspecte.

Pentru ținerea corespunzătoare a contabilității de gestiune, este necesară utilizarea unui program automatizat optimal, care va permite prelucrarea informațiilor solicitate de manageri, elaborarea datelor privind costurile, elaborarea bugetelor etc. Dat fiind faptul că monitorizarea informației în sistemele informaționale implică riscuri de diferită natură atât pentru personalul entității, cât şi pentru conducerea acesteia, considerăm că, la politicile contabilității de gestiune, trebuie anexat un document intern prin indicarea modului de asigurare a confidențialității şi integrității informațiilor manageriale, care, după părerea noastră, poate fi denumit „Regulament privind asigurarea confidențialității şi integrității informațiilor manageriale în formă electronică".

Prevederile acestuia trebuie aduse la cunoştință personalului entității ce utilizează sistemul informațional prin semnarea clauzelor de confidențialitate, în conformitate cu prevederile articolului 53 din Codul Muncii al Republicii Moldova, precum şi, după caz, angajamente de nedivulgare a informației manageriale, valabile atât pe perioada contractului individual de muncă încheiat, cât şi conform perioadei indicate în contract după expirarea acțiunii acestuia.

Acest document este util, în special, în condițiile unei fluctuații mari de personal în cadrul entității, ceea ce, în consecință, va permite monitorizarea personalului ce utilizează sistemul informațional al entității şi are acces la informația din sistemul electronic de prelucrare a datelor.

Ultimul şi cel mai esențial compartiment al politicilor contabilității de gestiune îl reprezintă *compartimentul metodologic*, în care, trebuie să se descrie:

- nomenclatorul articolelor de consumuri (costuri);
- metodele de contabilizare a costurilor şi de calculare a costului de producție;
- baza de repartizare a costurilor de regie pe tipuri de produse fabricate;
- evidența deşeurilor, rebuturilor, pierderilor tehnologice ș.a.;
- indicatorii care servesc drept bază pentru luarea deciziilor de gestiune, conform datelor furnizate de rapoartele manageriale.

Organizarea eficientă a contabilității costurilor presupune stabilirea modului de exercitare a controlului acestora în cadrul entității. De regulă, semnificația controlului se prezintă prin două concepții de bază:

1) ca o funcție a gestiunii, realizând „legătura inversă" a oricărui proces de management şi reprezentând etapa finală şi obligatorie în procesul de luare a deciziilor;
2) se exercită la fiecare etapă a procesului de gestiune.

Fiind una din funcțiile de bază ale procesului de gestiune, controlul se realizează prin interacțiunea cu celelalte funcții, contribuind, în consecință, la sporirea eficientă a activității. Ca element al sistemului de gestiune, controlul se manifestă în funcție de scopurile prestabilite. Odată cu modificarea scopurilor, se modifică şi elementele controlului. Totodată, definirea scopurilor trebuie să succeadă cu implementarea unui şir de măsuri organizatorice de exercitare a acestuia în sistem. În acest context, o atenție sporită trebuie acordată modului de organizare a controlului în scopuri interne, în special, a controlului intern.

Elementele principale ale sistemului de control intern trebuie să sporească eficiența activității economice, să contribuie la prevenirea şi descoperirea cauzelor de fraudă şi eroare, să asigurare integritatea valorilor materiale şi atingerea obiectivelor entității.

Concluzii:

Actele normative în vigoare nu definesc noțiunea politicilor contabilității de gestiune. De asemenea, în literatura de specialitate autohtonă, lipsesc investigațiile complexe privind modul de elaborare şi prezentare a politicii contabilității de gestiune, precum şi rolul acesteia în cadrul sistemului contabilității manageriale. La elaborarea politicilor contabilității de gestiune, este necesar să se acorde atenție la următoarele aspecte:

1. Politica de contabilitate managerială se elaborează pentru fiecare perioadă de gestiune (semestru, an) şi trebuie aplicată de către toate subdiviziunile structurale ale entității;
2. Ținerea contabilității costurilor se bazează pe permanența politicii nominalizate în cadrul întregii perioade de gestiune. Totodată, dacă, pe parcursul perioadei de gestiune, au survenit modificări sau completări aferente procedeelor şi metodelor aplicate în scopuri manageriale, entitatea este în drept să opereze aceste schimbări atât pe parcursul perioadei de gestiune, cât şi la aprobarea politicilor contabilității de gestiune pentru următoarea perioadă de gestiune, cu înştiințarea obligatorie a tuturor subdiviziunilor structurale ale entității;
3. Responsabilitatea pentru elaborarea şi respectarea politicilor contabilității de gestiune îi revine conducătorului entității şi managerului responsabil de departamentul contabilității de gestiune.

Pentru soluționarea problemei nominalizate, la nivelul economiei naționale, este binevenit ca Ministerul Finanțelor să elaboreze un set de Recomandări metodice privind ținerea contabilității de gestiune cu caracter de recomandare la nivelul economiei naționale, care poate fi sub forma unui document unic sau ca documente distincte (standarde ale contabilității de gestiune) cu elucidarea elementelor de bază ale contabilității de gestiune.

Bibliografie:

1. Legea Contabilității nr.113-XVI din 27.04.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2007, nr. 90-93 din 29.06.
2. NEDERIȚĂ A. A. *Contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor entității: teorie şi practică: monografie,* Chişinău, 2007. 300 p.
3. ȚUGULSCHI I. *Conținutul şi semnificația politicii contabile manageriale*. În: Economica, 2010, nr. 3 (73, p. 46– 52).
4. ВАХРУШИНА М. А. *Бухгалтерский управленческий учёт* : 7-е изд. Москва, 2010, 569 с.
5. ДЕДЮХИНА Н. В. *Цели и задачи учётной политики организации в условиях инновационно-инвестиционного развития экономики.* În: Управленческий учёт, 2009, nr. 5, с. 84-91.

INSTRUMENTE DE PERFORMANȚĂ UTILIZATE ÎN GESTIUNEA ENTITĂȚII

Dr. Valentina PANUS, auditor
panusvalentina@yahoo.com

Performance tools are the basis accounting to help and assist economic decision-making process at all stages and levels of management entity. The information is processed through the instruments accounting information source basic decisions. The use of instruments depends largely on the specific activity of the entity and the information needs of users. Thus, in order to have results and performance in activity, the entity must be managed by applying the optimal tools.

Cuvinte-cheie: *gestiune, contabilitate de gestiune, performanță, instrumente, bugetare, decizii.*

Instrumentele de performanță contabile constituie elementele fundamentale, care ajută şi asistă procesul luării deciziilor economice la toate etapele şi nivelele de gestiune a entității. Informațiile prelucrate prin intermediul instrumentelor contabile reprezintă sursa informațională de bază în adoptarea deciziilor. Utilizarea instrumentelor depinde, în mare măsură, de specificul activității entității şi necesitățile informaționale ale utilizatorilor. Astfel, pentru a avea rezultate şi performanțe în activitate, entitatea trebuie să fie gestionată prin aplicarea celor mai optime instrumente.

Conform dicționarului explicativ al limbii romane (DEX) **[1],** gestiune reprezintă administrare a bunurilor unei întreprinderi, instituții sau persoane; răspunderea păstrării bunurilor şi a mânuirii fondurilor unei întreprinderi, instituții sau persoane; ansamblu de operații privind primirea, păstrarea şi eliberarea unor bunuri materiale aparținând altcuiva; (concr.) totalitate a bunurilor încredințate cuiva în vederea administrării lor.

Astfel, în sensul larg, a gestiona practic reprezintă a efectua toată organizarea şi administrarea entității.

În acest context, pentru o bună gestiune este necesară aplicarea instrumentelor de performanță, în general, prin contabilitatea de gestiune, care este definită de art. 7 al **Legii contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007 (în continuare – Legea contabilității) [2],** prin accentuarea obiectivelor şi instrumentelor sale, precum: sisteme de colectare, de prelucrare, de pregătire şi de transmitere a informației contabile pentru planificarea, calcularea costurilor, verificarea şi analiza executării bugetelor, în scopul pregătirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale constituie o sursă indispensabilă de instrumente de performanță utile în gestiunea entității.

Totodată, în practică, aplicarea instrumentelor de performanță depinde de mai mulți factori, precum: dimensiunile şi activitatea entității, cerințele managementului entității; cunoştințele personalului care pregăteşte şi prezintă informații conducerii şi alți factori relevanți.

Prin urmare, este necesar de menționat unele direcții prioritare în stabilirea unei strategii în gestiunea entității, precum:

- conştientizarea importanței unei bune gestiuni în dezvoltarea durabilă a entității;
- trasarea principalelor instrumente de gestiune a entității în funcție de specificul activității entității;
- descrierea procedurilor specifice de aplicare pentru fiecare instrument de performanță, care va fi utilizat în gestiunea entității;
- informarea personalului entității despre principiile entității asupra gestiunii şi standardelor interne aprobate în gestiunea entității.

De asemenea, menționăm că aplicarea instrumentelor de performanță depinde de domeniul de activitate al entității, astfel, principalele instrumente de performanță utilizate în gestiunea unei entități producătoare pot fi:

- Standardizări interne – organizarea evidenței patrimoniului entității, prin diferite elaborări de proceduri aprobate la nivel de entitate prin reglementări (de exemplu, Instrucțiunea privind recepționarea reclamațiilor de la clienți, Procedura de efectuare a retururilor către furnizori etc.);
- Investigări – aplicarea diferitelor tehnici de analiză a procesului tehnologic, întru recomandarea utilizării anumitor metode evoluate de calculație a costurilor produselor, sau a semifabricatelor, sau a rebuturilor sau a altor stocuri;
- Planificări – utilizarea diferitelor tehnici de prognozări, dar dacă nu este posibil de aplicat bugetarea integră pe entitate, atunci utilizarea anumitor elemente de planificare pe diferite segmente ale entității, sau diferite etape ale activității (de exemplu, etapa de procesare a comenzilor către furnizori, sau etapa de distribuire a produselor etc.);

- Control – efectuarea unui sistem de control intern, care va permite depistarea la timp a anumitor aspecte problematice. După caz, controlul poate fi organizat prin organizarea unei secţii independente sau, pur şi simplu, persoane care se vor subordona conducerii, sau proprietarilor. Astfel organizarea controlului va depinde de necesităţile managementului entităţii.
- Alte instrumente relevante ale procesului de producere, precum analiza operaţiunilor aferente fabricaţiei produselor, resurselor utilizate de entitate sub aspectul calităţii sau altor criterii relevante procesului de producere, deoarece conform pct. 5 din **Indicaţiile metodice privind contabilitatea costurilor de producţie şi calculaţia costului produselor şi serviciilor [3],** proces de producţie reprezintă totalitatea operaţiunilor aferente fabricării produselor/prestării serviciilor.

În acest context, vom generaliza instrumentele generale necesare managementului în gestiunea entităţii prin delimitarea pe etape.

Tabelul 1

Generalizarea instrumentelor de performanţă pe etape de gestiune

Etapele	Instrumente	Descrierea
Organizarea	Organizarea gestiunii	Descrierea structurală a entităţii si a proceselor de lucru. Stabilirea diferitelor politici de evaluare a elementelor patrimoniale. Elaborări de reglementări la nivel de entitate, în funcţie de specificul activităţii. Alte elemente ce ţin de organizare în funcţie de dimensiune, specificul activităţii etc.
Măsurarea performanţei entităţii	Calculaţia costurilor	Investigare a diferitor metode de calculaţie a costurilor în funcţie de: – procesul tehnologic (pe faze sau pe comenzi) – tipul de activitate (ABC) – necesităţile decizionale, relevante, oportunitate, financiare, nefinanciare, parţiale, totale, bugetate etc. – piaţă, costurile-ţintă: kaizen-costing, target-costing; – alte metode de calculaţie în funcţie de domeniul de activitate, dimensiunea entităţii, necesitatea în activitatea entităţii, precum etapele de viaţă ale produselor costurilor de mediu, costurilor resurselor minerale etc.
	Bugetarea	Aplicarea diferitelor tipuri de bugete, precum: bugete de jos în sus sau bugete de sus în jos, bugete flexibile, bugetul perfecţionat, buget de la zero sau bugete în baza activităţilor, buget continuu sau bugetare repetitivă, bugetare în baza controlului preventiv altor bugete.
	Controlul	Entităţile, după caz, pot forma diferite modele de sisteme privind control intern. Acestea pot fi analizate din punct de vedere al organizării, precum, secţie, departament, persoane individuale etc. Implicarea controlului prin prisma sistemei electronice de gestiune a entităţii, precum diferite nivele de aprobare a documentelor, diferite atenţionări, includerea diferitelor „statute” ale documentelor etc. Analiza siguranţei informaţiilor şi asigurarea confidenţialităţii datelor din cadrul entităţii
	Analiza	Prin aplicarea diferitelor tehnici de analiză: – Perfecţionarea CVP prin utilizarea principiilor Teoriei Constrângerii, precum distingerea tipurilor de factori-limită în cazuri de restricţii în resurse şi alegerea metodei corespunzătoare de utilizare a acestora. Determinarea planului optim de producere, în cazul factorilor-limită; – Analiza poziţiei şi performanţei financiare a entităţii în funcţie de sistemul de ţinere a contabilităţii entităţii; – Analiza indicatorilor nefinanciari, precum satisfacerea clienţilor (consumatorilor), calitatea produselor entităţii în comparaţie cu cele de pe piaţă etc.; – Alte tehnici în funcţie de necesităţile decizionale ale managementului entităţii.

Raportarea	Raportarea	Elaborarea, la nivel de entitate, a diferitelor tipuri de raportări, precum: rapoarte privind achiziţiile, privind comenzile către furnizori, privind reclamaţiile faţă de furnizori, privind volumul producţiilor fabricate etc.
Scopul	Decizii	Stabilirea caracteristicii generale a procesului fundamentării deciziilor în cadrul entităţii, elaborări de proceduri interne şi nivele de aprobări. Delimitarea structurală a tipurilor de decizii, precum decizia de: – a cumpăra produse, materii prime, servicii etc. – a conlucra cu anumiţi furnizori, – a utiliza în procesul de fabricaţie diferite tipuri de materiale, – a forma preţuri unice pentru toate subdiviziunile entităţii, sau diferite, precum stabilirea preţurilor în funcţie de preţul concurenţilor etc.

Întru generalizarea celor menţionate mai sus, accentuăm că organizarea unei bune gestionări rezultă din aplicarea instrumentelor de performanţă, precum: stabilirea unor proceduri interne, aplicarea celor mai optime metode de calculaţie, utilizarea celor mai raţionale tehnici de bugetare, folosirea celor mai eficiente tipuri de control, precum şi prezentarea unor rapoarte, care vor corespunde cerinţelor managementului entităţii necesare în procesul fundamentării deciziilor în activitatea economică a entităţii.

Bibliografie:

1. Dicţionar explicativ al limbii romane (DEX), https://**dex**online.ro/
2. Legea contabilităţii nr. 113-XVI din 27.04.2007, www.mf.gov.**md**/
3. Indicaţii metodice privind contabilitatea costurilor de producţie şi calculaţia costului produselor şi serviciilor, M. O., 16.08.13, Nr. 177-181
4. Standardele Contabilităţii Manageriale elaborate (SMA), http://www.imanet.org/

CONTROLUL DE GESTIUNE – SUPORT DE DECIZII PENTRU MANAGERI

Conf.univ. dr. Maia BAJAN, ASEM
mbajan@mail.ru

A management control system is a system which gathers and uses information to evaluate the performance. This system influences the behavior of organizational resources to im plement organizational strategies. Management control systems are tools to aid management for steering an organization toward its strategic objectives and competitive advantage. Management controls are only one of the tools which managers use in implementing desired strategies.

Cuvinte-cheie: *control de gestiune, decizie, informaţii financiare, analiză.*
Clasificarea JEL: M41

Introducere. În teoria neoclasică, *entitatea* este definită ca unitate de producţie, în care sunt utilizaţi factorii de producţie şi, totodată, ca centru de decizie, unde managerul, în funcţie de procesul de optimizare, vizează maximizarea profitului. Pentru luarea deciziilor, decidenţii au nevoie de informaţii relevante cu ajutorul cărora să-şi fundamenteze opţiunea lor. Astfel, menţionăm că deciziile se iau într-un context de raţionalitate perfectă, adică managerul decide care sunt cele mai optime decizii care îi asigură maximizarea utilităţii.

Tratarea problemelor. Actualmente, mediul economic necesită numeroase schimbări în modul de gestionare şi structurare a activităţii entităţilor. Acest lucru se datorează faptului că entităţile acţionează într-un mediu instabil, caracterizat prin evoluţii în timp şi spaţiu rapide, numeroase, dispersate, imprevizibile, care fac ca informaţia să fie incertă. Pentru manageri, devine o adevărată provocare de a-i identifica, din avalanşa de indicatori, pe cei mai importanţi. În aceste condiţii, controlul de gestiune trebuie să intervină pentru a permite desfăşurarea activităţii şi luarea deciziilor astfel, încât entităţile să-şi atingă obiectivele.

În planul evoluţiei istorice, iniţial, controlul era exclusiv contabil, prin activităţile tehnice necesare pentru urmărirea obiectivelor stabilite. Apoi, controlul a devenit activitate de gestiune, cu rol funcţional, prin care sunt motivate deciziile operaţionale şi producerea de informaţii. În ultima perioadă, controlul a devenit o componentă a unui proces complex de gestiune, în care decidenţii au acces direct la informaţii în timp real, în scopul clar definit de creare de valoare.

Pentru obținerea unor rezultate scontate în urma deciziilor luate, sunt necesare exercitarea analizei şi controlului sistematic cu privire la modul de îndeplinire a măsurilor stabilite. Controlul de gestiune are ca scop cunoaşterea şi analiza rezultatelor obținute în perioada de referință, identificarea factorilor cu acțiune negativă sau a unor erori comise în procesul decizional şi neutralizarea acestora. Ca urmare, controlul de gestiune devine un sistem de pilotaj al entității ce intervine la toate nivelurile ierarhice.

În acest sens, prin control, managerii îşi asigură informarea dinamică, reală, preventivă, care creşte valoarea concluziilor şi calitatea deciziilor luate. Ca urmare, acesta a devenit un „limbaj comun tuturor managerilor", fără el funcționarea optimă a entităților fiind de neconceput.

Pentru a dobândi o stăpânire trebuie să se acționeze asupra structurilor sau, mai curând, să se adapteze controlul de gestiune la diferitele forme posibile de organizare, care depind de repartizarea responsabilităților.

Câmpul de acțiune al controlului de gestiune, în cadrul entității, se reflectă pe două axe principale de acțiune şi de responsabilitate:

- o axă se raportează la utilizarea controlului de gestiune de către manageri operaționali, care adoptă planuri de acțiuni pentru atingerea obiectivelor şi îşi măsoară performanțele obținute;
- la alt nivel, se situează managerii de conducere ai entității, care colectează, rezumă şi prezintă informații utile pentru exercitarea controlului de gestiune. Calculele şi analizele sunt supuse judecății managerilor operaționali. Deci, controlul de gestiune asigură coerența între obiectivele strategice şi deciziile operaționale ale entității.

Dezvoltarea controlului de gestiune se află în strânsă legătură cu o structură de decizie descentralizată. Entitatea trebuie decupată pe subdiviziuni numite centre de responsabilitate, fiecărui centru atribuindu-i o misiune şi obiective de atins.

Descentralizarea este procesul care sprijină conducătorii entităților prin orientarea lor spre problemele strategice. Aceasta prezintă unele avantaje:

- eliberarea managerilor de problemele curente prin responsabilizarea subordonaților, contribuind, astfel, la calificarea acestora, lărgind câmpul de competențe şi crescând motivarea lor printr-o mai mare autonomie de decizie;
- ameliorează rapiditatea de reacție a entității prin reducerea circuitului decizional.

Cu alte cuvinte, segmentarea entității pe centre de responsabilitate facilitează conducerea, prin atribuirea responsabilităților managerilor de la toate nivelurile, care, prin intermediul controlului de gestiune, măsoară contribuția fiecărui centru la performanțele de ansamblu.

Menționăm faptul că stabilirea centrelor de responsabilitate, în practică, este greu de realizat şi întâmpină unele probleme:

- segmentarea trebuie să fie în concordanță cu structura organizatorică a entității pe centre de activitate;
- presupune o bună cunoaştere a funcțiilor entității;
- în perspectiva introducerii controlului de gestiune în cadrul entității trebuie acordată o deosebită atenție stabilirii unui număr optim de niveluri ierarhice pentru a putea realiza descentralizarea activităților şi delegarea de responsabilități.

Rolul controlului de gestiune în cadrul entităților este de a determina responsabilii să coopereze în aceeaşi stare de spirit, sprijinindu-se pe:

- structurarea entității cu un număr optim de niveluri ierarhice, stabilind regulile de exercitare a responsabilităților, atribuțiile şi gradul de subordonare în cadrul delegărilor acordate;
- adeziunea totală la toate nivelurile ierarhice a responsabililor ce participă la elaborarea bugetelor;
- calitatea comunicării informațiilor financiar-contabile;
- obținerea cât mai rapidă a informațiilor exacte în ceea ce priveşte realizările entității.

Controlul de gestiune se poate exercita la toate nivelurile organizatorice ale entității, unde se exercită o activitate. Aceasta devine un factor esențial de funcționare şi evoluție a entităților. În acest sens, controlul de gestiune devine pivotul procesului de control operațional, care îşi asumă rolul de liant, prin luarea în considerare a factorilor-cheie de succes, strategici ai gestiunii curente şi furnizând managerilor mijloacele de adaptare a obiectivelor la realitățile şi tendințele constante.

Pentru realizarea obiectivelor sale, controlul de gestiune foloseşte un sistem bugetar, informațional şi măsurarea performanțelor. Privit în această perspectivă, controlul de gestiune, ca sistem informațional, influențează atât deciziile tactice, cât şi pe cele strategice ale entității. Ca parte integrantă a sistemului informațional, controlul de gestiune intervine, alături de alte componente ale sistemului informațional global al entității, în procesul de luare a deciziilor.

Scopul controlului de gestiune rezidă în furnizarea de informații managerilor pentru luarea deciziilor privind gestiunea curentă şi pe termen lung a entității. Însă, calitatea deciziei şi obținerea performanței depind şi de calitatea informației furnizată de acesta.

Producerea de informații, de către controlul de gestiune, destinate deciziilor manageriale, trebuie să fie condiționată de raportul între costul informației şi valoarea acestei informații pentru gestionari. În acest sens, controlul de gestiune poate fi privit ca un instrument care permite managerului să adopte un ansamblu de opțiuni şi să aleagă o soluție satisfăcătoare, în funcție de un anumit context.

Controlul de gestiune – ca suport de decizie pentru managementul producției industriale, este gestionarul ciclului decizional: informație – analiză – decizie – acțiune –control.

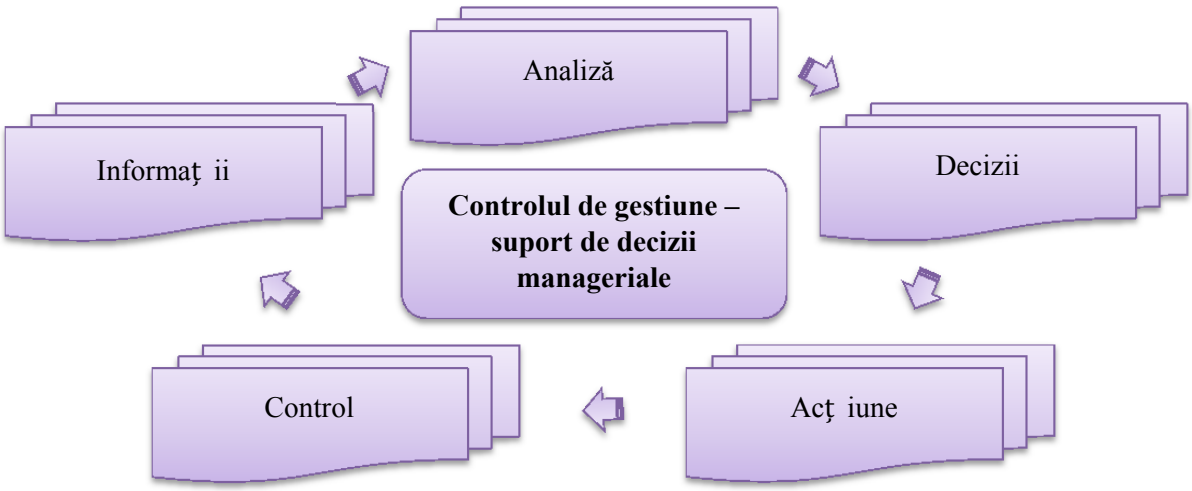


Figura 1. Control de gestiune – suport de decizii manageriale
Sursa: *elaborat de autor*

Controlul de gestiune trebuie să elaboreze procedurile de analiză, care să scoată în evidență impactul principalilor factori de influență, comparația făcându-se atât față de nivelurile standard (buget), cât şi față de perioada corespunzătoare a anului precedent.

Acesta nu se rezumă doar la constatarea abaterilor, el este un instrument, un mijloc care permite cunoaşterea realității, precum şi a posibilităților de identificare şi de prevenire a deficiențelor şi anomaliilor. Controlul pătrunde în esența fenomenului, susține managerii în conducerea eficientă, permite sesizarea aspectelor negative, atunci, când acestea se manifestă ca tendință, şi intervine operativ pentru prevenirea şi înlăturarea cauzelor care au dus la apariția lor.

Concluzii. Deciziile manageriale şi procesul decizional reprezintă punctele-cheie ale entității, în jurul cărora se învârt activitățile şi acțiunile de colectare, prelucrare, analiză, interpretare, centralizare a informațiilor financiare, şi nu numai, din cadrul entității.

Pentru a selecta cele mai bune alternative de lucru, a lua deciziile cele mai optime la locul şi timpul potrivit, managerii trebuie să apeleze la abordarea şi soluționarea creativă şi rapidă a problemelor de decizie în condiții de risc şi incertitudine.

Calitatea informației financiar-contabile, determinată cu pertinență, corectitudine şi fiabilitatea ei sunt integrate procesului acestor informații. Informațiile financiar-contabile dețin calitatea de imagine fidelă prin aplicarea convențiilor contabile ale realităților economice.

Bibliografie:

1. BĂRBULESCU, C. *Pilotajul performant al întreprinderii*. Editura Economică, Bucureşti, 2000;
2. BOISSELIER P. *Contrôle de gestion*. Vuibert, 2013, 672 p.
3. BUCŞĂ R. *Dimensionarea strategică a informației costurilor în contabilitatea managerială.* Iaşi: Ed. Tehnopress, 2009, 246 p.
4. HONGREN T. Ch., DATAR M. S., FOSTER G. *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială*. Ediția a XI-a. Chişinău: ARC, 2006, 939 p.
5. RADU M. *Contabilitate de gestiune*. Târgovişte: Ed. Bibliotheca, 2010, 343 p.
6. TABĂRĂ N., BRICIU S. *Actualități şi perspective în contabilitate şi control de gestiune*. Tipo Moldova, Iaşi 2012.

STUDIU PRIVIND EVOLUȚIA CERCETĂRII CONTABILE ÎN CEI 25 DE ANI DE EXCELENȚĂ AI ASEM

Conf. univ. dr. Galina BĂDICU, ASEM
gbadiku@mail.ru

Motivation from which we started to address specific topics is one segmented into at least the following areas: interest enjoyed by the investigation of accounting at national and international research, dynamic researchers in accounting, research directions that have generated many debates and still have not led to a widely accepted consensus, and of course, changes in accounting research excellence 25 years of ASEM. At the beginning of this scientific approach we faced with a state of unknown, though understood as the starting point of our investigation was complicated to forecast the purpose of the study began. However, research conducted any means an extra step on the performance ladder, allowing research development perspective.

Cuvinte-cheie: *cercetare contabilă, dinamica cercetătorilor în domeniul contabilității, doctor în științe economice, doctor habilitat, conferențiar universitar, profesor universitar, ASEM.*

JEL: M41, M42, I23

Introducere. În conformitate cu strategia conform căreia UE trebuie să dispună de o economie inteligentă, sustenabilă şi cât mai bine integrată, pentru a îndeplini obiectivele referitoare la resursele umane, inovare, educație, incluziune socială, controlul schimbărilor climatice şi îmbunătățirea eficienței energetice, toate statele membre trebuie să adopte măsuri adecvate [15].

În prezent, obiectivele cercetării ştiințifice din Republica Moldova sunt înscrise în Strategia de cercetare-dezvoltare a Republicii Moldova până în 2020 [16]. În lumina acestui document, putem deduce că, pentru contabilitate, trebuie adoptate noi măsuri de aprofundare a pregătirii studenților economişti în cercetarea şi practica domeniului, în implementarea standardelor, metodologiilor şi tehnologiilor noi, din ce în ce mai performante.

Obiectivul principal al demersului ştiințific este acela de a realiza, într-o abordare globală, surprinderea aspectelor care vizează cercetarea contabilă în cadrul ASEM, prin prisma specialității: 522.02 „Contabilitate; Audit; Analiză Economică. Astfel, în vederea realizării obiectivului stabilit, au fost formulate următoarele întrebări de cercetare:

- ✓ care este situația investigațiilor în mediul economic, inclusiv specialitatea: 522.02 „Contabilitate; Audit; Analiză Economică”?
- ✓ care din domeniile specialității: 522.02 „Contabilitate; Audit; Analiză Economică” au fost mai mult cercetate?
- ✓ ca rezultat al cercetărilor, câte monografii în domeniu au fost elaborate de către foştii doctoranzi?
- ✓ câți conferențiari şi profesori universitari sunt la specialitatea „Contabilitate şi Audit”, inclusiv în ASEM?

Demersul ştiințific privind obiectivul fixat a fost realizat prin intermediul analizei şi comparației informațiilor din registrele CNAA aferente tezelor de doctor şi de doctor habilitat susținute în anii 1993-2016, conferirii titlurilor ştiințifice şi ştiințifico-didactice de conferențiar universitar şi de profesor universitar în anii 1993-2016, precum şi a surselor bibliografice ce vizează activitatea unor cercetători cu renume din cadrul ASEM. Cercetarea întreprinsă are avantajul de a sintetiza un volum important de date şi de a oferi informații privind situația actuală a cercetării contabile în RM, dar, totodată, este primul studiu care abordează evoluția cercetării contabile în cei 25 de ani de excelență ai ASEM.

Rezultatele studiului şi concluzii. Cercetarea, indiferent sub ce latură o regăsim, imprimă un aspect de primordială importanță şi anume: cercetarea constă în descoperire, sau altfel spus, schimbarea graniței unui domeniu de cercetare spre nivele superioare.

Ca în oricare altă disciplină ştiințifică, şi în domeniul contabilității, deosebim o cercetare de tip fundamental şi o cercetare aplicativă. *Cercetarea fundamentală* în contabilitate se axează pe analiza contabilității ca fenomen istoric, social şi organizațional. Rezultatele acestui tip de cercetare contribuie la creşterea gradului de cunoaştere prin contabilitate, deoarece realizează definirea conceptelor, influența factorilor şi particularităților sectorului/ramurii asupra contabilității, metodelor şi funcțiilor contabilității, problemelor aferente recunoaşterii şi evaluării elementelor contabile etc. Deşi cercetarea contabilă fundamentală nu constituie un răspuns direct la nevoile practicii contabile, aceasta asigură fundamentarea, promovarea şi direcționarea practicilor contabile. *Cercetarea contabilă aplicativă* urmăreşte perfecționarea

contabilității, în funcție de contextul în care operează practicile contabile, fiind propuse noi modelări contabile, menite să genereze un impact favorabil în dezvoltarea practicii contabile.

În opinia profesorului Colasse B., cercetarea contabilă are 3 funcții principale:

- ✓ clasificarea şi teoretizarea practicilor contabile;
- ✓ rolul de „inginerie" a sistemelor contabile, adică adaptarea contabilității la noile nevoi de informare, extinderea câmpului de aplicare a contabilității etc.
- ✓ progresul cunoaşterii în contabilitate [1].

Cercetarea de față rezidă în realizarea unui studiu privind evoluția cercetării contabile în cei 25 de ani de excelență ai ASEM. În urma desfăşurării acestui studiu, s-a putut concluziona faptul că, în perioada analizată, au fost elaborate şi susținute 58 de teze de doctor la specialitatea: 522.02 „Contabilitate; Audit; Analiză Economică", fapt prezentat în tabelul 1.

Tabelul 1

Evoluția numărului cercetătorilor şi tezelor de doctor susținute în perioada 1991 - 2016

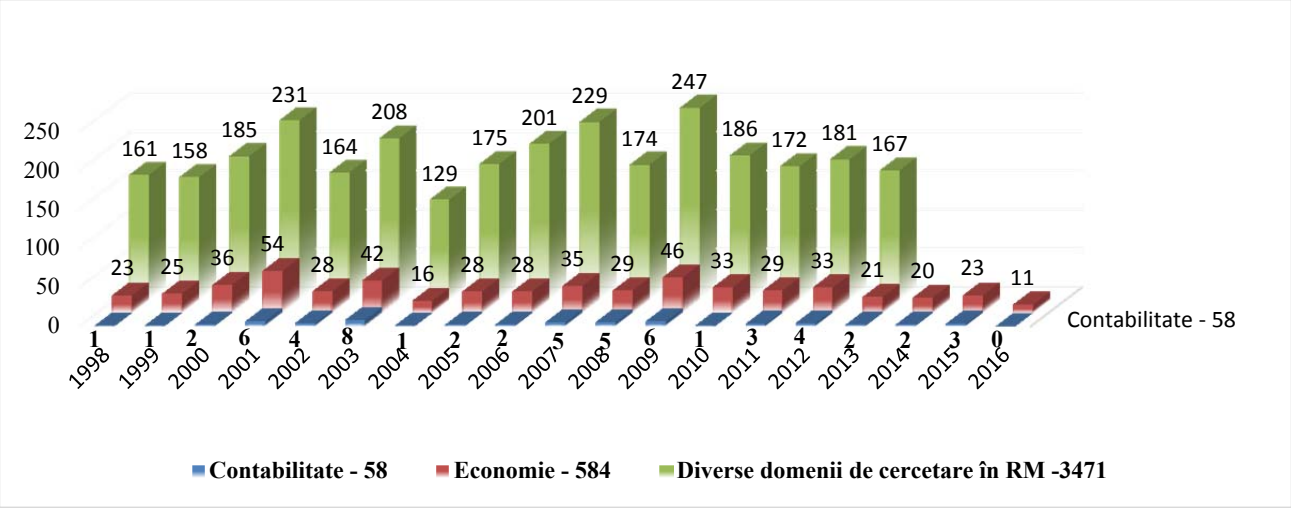
Anul confirmării gradului ştiințific	Domeniul economic de cercetare			Diverse domenii de cercetare	
	Specialitatea: 522.02 Contabilitate; Audit; Analiză economică		Total numărul de teze elaborate şi susținute în domeniul economic	Total teze susținute	Ponderea specialității 522.02 în totalul diverselor domenii de cercetare, %
	Numărul de teze elaborate şi susținute	Ponderea numărului de teze în domeniul economic, %			
1991	**0**	**0**			
1992	**0**	**0**			
1993	**0**	**0**	6	68	0
1994	**0**	**0**	5	111	0
1995	**0**	**0**	11	101	0
1996	**0**	**0**	8	89	0
1997	**0**	**0**	14	134	0
1998	**1**	**4,35**	23	161	0,62
1999	**1**	**4,00**	25	158	0,63
2000	**2**	**5,55**	36	185	1,08
2001	**6**	**16,66**	54	231	2,60
2002	**4**	**7,4**	28	164	2,43
2003	**8**	**28,57**	42	208	3,84
2004	**1**	**2,38**	16	129	0,77
2005	**2**	**12,5**	28	175	1,14
2006	**2**	**7,14**	28	201	0,99
2007	**5**	**17,85**	35	229	2,18
2008	**5**	**14,28**	29	174	2,87
2009	**6**	**20,68**	46	247	2,42
2010	**1**	**2,17**	33	186	0,53
2011	**3**	**10,34**	29	172	1,74
2012	**4**	**12,12**	33	181	2,20
2013	**2**	**9,52**	21	167	1,20
2014	**2**	**10,00**	20		
2015	**3**	**13,04**	23		
2016	**0**	**0**	11		
Total - 25 de ani	**58**	**9,60**	**604**	**3 471**	**1,67**

Sursa: *elaborat de autor în baza informațiilor prelucrate din Registrele CNNA[6],[7].*

Examinarea datelor furnizate în tabel, demonstrează că, în această perioadă de timp, cercetarea contabilă înregistrează o evoluție de 9,60% din numărul total de teze susținute în domeniul economic şi

aproximativ 2% în totalul diverselor domenii de cercetare. Altfel spus, performanțele cercetării contabile sunt modeste în contextul cercetării în RM. Grafic, această evoluție poate fi prezentată astfel, diagrama 1.

Figura 1. Diagrama evoluției numărului de teze de doctor susținute în perioada 1991-2016
Sursa: *elaborat de autor în baza informațiilor prezentate în Tabelul 1*



În continuare, este prezentată ascensiunea confirmării gradului de doctor în științe economice, în domeniul contabilității, mediul în care activează cercetătorii nominalizați şi instituția în care muncesc actualmente, tabelul 2.

Tabelul 2

Situația confirmării gradului de doctor în ştiinţe economice privind tezele susținute în perioada 1991-2016

Anul confirmării gradului ştiinţific	Numărul de teze	Numele, prenumele	Anul conferirii titlului ştiinţifico-didactic de conferenţiar universitar	Mediul în care activează		Instituția
				academic	de afaceri	
1998	1	Grigoroi Lilia	23.10.2003	+		ASEM
1999	1	Tcacencu Angela	-		+	P/h*
2000	2	Nani Mihail	23.10.2003	+		ASEM
		Băbălău Ruslan	21.11.2002	+		UASM
2001	6	Mihăilă Tatiana	-		+	P/h*
		Zlatina Natalia	19.12.2002	+		ASEM
		Harea Ruslan	27.01.2005	+		ASEM
		Popovici Angela	29.06.2006	+		ASEM
		Lapiţkaia Ludmila	01.03.2007	+		ASEM
		Stratulat Natalia	-		+	Auditor
2002	4	Graur Anatol	28.09.2006	+		ASEM
		Şchiopu Lidia	01.03.2007	+		ASEM
		Bodarev Pavel	-		+	Auditor
		Thair A. H. Abu Taber	-		+	P/h*
2003	8	Busuioc Andrei	-		+	BM*
		Dima Maria	01.10.2009	+		ASEM
		Melnic Georgeta	03.06.2010	+		ASEM
		Osama Issa Jad Shaddad	-		+	P/h*
		Lazari Liliana	01.03.2007	+		ASEM
		Curagău Natalia	08.07.2011	+		ASEM
		Cechina Ecaterina	01.03.2007	+		ASEM
		Voroncenco Tamara	+	+		P/h*

2004	1	Vitiuc Ana	-		+	P/h*
2005	2	Balan Igor	09.04.2015	+		ULIM
		Golocialova Irina	03.06.2010	+		ASEM
2006	2	Dolghi Cristina	06.2008	+		USM
		Platon Svetlana	-		+	BM*
2007	5	Maleca Ina	08.07.2011	+		UCCM
		Bîrcă Aliona	03.06.2010	+		ASEM
		Iconnicov Vladimir	-		+	?
		Iachimovschi Anatolie	23.12.2014	+		ASEM
		Todorova Liudmila	23.12.2010	+		UASM
2008	5	Amarfii-Railean Nelli	31.03.2011	+		?
		Cuşmăunsă Rodica	23.12.2014	+		ASEM
		Cojocari Vadim	23.12.2010	+		USAM
		Zaporojan Viorica	-	+		ASEM
		Muntean Nelli	22.12.2011	+		ASEM
2009	6	Morari Galina	05.10.2011	+		USM
		Sajin Iurie	-		+	P/h*
		Ciubotaru Victoria	-		+	P/h*
		Taban Elena	21.04.2016	+		USTiraspol
		Şevciuc Tatiana	05.04.2012	+		UASM
		Rudenco Anna	-			N/l*
2010	1	Bulgaru Veronica	05.04.2012	+		UASM
2011	3	Fulga Viorica	-	+		UCCM
		Gherasimov Mihail	18.12.2013	+		ASEM
		Țurcanu Svetlana	-		+	P/h*
2012	4	Polomoşnîh Alexandr	-		+	Auditor
		Zachernicinaia Anna	-		+	Auditor
		Panuş Valentina	-		+	Contabil
		Cotoros Inga	-	+		ASEM
2013	2	Țugulschi Iuliana	-	+		ASEM
		Mihaila Svetlana	03.06.2016	+		ASEM
2014	2	Bădicu Galina	-	+		ASEM
		Chirilov Nelea	-	+		ASEM
2015	3	Slobodeanu Svetlana	-		+	N/l*
		Bajan Maia	-	+		ASEM
		Brînzila Liuba	-		+	Auditor
2016	0					
Total	**58**	**X**	**32**	**X**	**X**	**X**

P/h* - peste hotare; BM* - Banca Mondială; N/l*- nu lucrează

Sursa: *elaborat de autor în baza informațiilor prelucrate din Registrele CNNA[10], [11].*

Conform datelor prezentate în tabel, rezultă că, timp de 25 de ani, au fost elaborate şi susținute 58 de teze la specialitatea: 522.02 „Contabilitate; Audit; Analiză Economică", confirmându-se gradul de doctor în ştiințe economice. În acest context, menționăm că doar la 32 (55%) din cei 58 de cercetători li s-au conferit titlul ştiințifico-didactic de conferențiar universitar, iar din ei, 20 (62,5%) de conferențiari universitari activează la ASEM.

În intenția de a estima cercetarea contabilă şi a ridica gradul de informatizare al cititorilor, autorul a stabilit care din domeniile specialității: 522.02 Contabilitate; Audit; Analiză economică au fost mai mult cercetate. Astfel, 43 de teze au fost în domeniul contabilității, abordând diverse probleme în diferite ramuri şi sectoare ale economiei naționale, atât din punct de vedere al contabilității financiare, cât şi al contabilității de gestiune. În domeniul auditului, tratând asemenea aspecte ca auditul ciclului de procurări-plăți, decontărilor cu bugetul, dovezile de audit, caracterul semnificativ în audit, organizarea şi exercitarea auditului – s-au elaborat cinci teze de doctor. Tot cinci teze au fost elaborate şi-n domeniul analizei economice, iar alte cinci combinate: Contabilitate şi analiză – două teze, Contabilitate şi audit – o teză, Contabilitate şi control - două teze.

Este ştiut faptul că studiile prin doctorat se efectuează sub îndrumarea unui conducător ştiinţific. În continuare, prezentăm situaţia repartizării numărului de cercetători, în domeniul contabilităţii, pe conducătorii ştiinţifici, tabelul 4.

Tabelul 4

Situaţia cercetătorilor pe conducătorii ştiinţifici, în perioada: 1991 - 2016

Conducătorii ştiinţifici	Gradul ştiinţific, titlul ştiinţifico-didactic	Numărul de teze elaborate şi susţinute	Cercetătorii ce activează în cadrul ASEM
Ţurcanu Viorel	Dr. hab., prof. univ.	18	11
Bucur Vasile	Dr. hab., prof. univ.	13	6
Nederiţa Alexandru	Dr. hab., prof. univ.	6	2
Frecăuţan Alexandru	Dr. hab., prof. univ.	6	-
Tuhari Tudor	Dr. hab., prof. univ.	4	1
Balanuţa Vladimir	Dr., conf. univ.	4	1
Bajerean Eudochia	Dr., conf. univ.	3	2
Manoli Mihail	Dr., conf. univ.	2	2
Ţiriulnicova Natalia	Dr., conf. univ.	1	1
Malai Andrei	Dr., conf. univ.	1	-
TOTAL	X	**58 (100%)**	**26 (45%)**

Sursa: *elaborat de autor în baza informaţiilor prelucrate din [2], [3], [4], [6], [7].*

Din informaţiile prezentate, rezultă că cei mai activi conducători sunt: Ţurcanu V., dr. hab., prof. univ. cu 18 doctoranzi (31%) şi Bucur V., dr. hab., prof. univ. cu 13 doctoranzi (22%).

Investigaţiile fundamentale efectuate în cadrul celor trei direcţii strategice: „Contabilitate; Audit; Analiză Economică" în sfera cercetării, în perioada 1991-2016, s-au materializat în 6 monografii, elaborate de foştii doctoranzi împreună cu conducătorii ştiinţifici, tabelul 3.

Tabelul 3

Monografii elaborate în baza tezelor de doctor

Conducători ştiinţifici	Monografii elaborate cu foştii doctoranzi	Coautor
Ţurcanu Viorel, dr. hab., prof. univ. - 18 teze	1	Mihaila Svetlana
Bucur Vasile, dr. hab., prof. univ. - 13 teze	4	Todorova Ludmila Cuşmăunsă Rodica Şevciuc Tatiana Bădicu Galina
Nederiţa Alexandru, dr. hab., prof. univ. - 6 teze	1	Sajin Iurie

Sursa: *elaborat de autor în baza informaţiilor selectate de pe [5].*

Revenind la subiectul gradelor şi titlurilor ştiinţifice, menţionăm că, în Republica Moldova, există un organ specializat, care se ocupă de conferirea gradelor şi titlurilor ştiinţifice: Consiliul Naţional pentru Acreditare şi Atestare (CNNA). Conferirea gradelor este reglementată de diverse acte normative, unul de bază fiind Regulamentul atestării cadrelor ştiinţifice şi ştiinţifico-didactice de înaltă calificare [14]. Astfel, există două grade: doctor în ştiinţe şi doctor habilitat, echivalente în mare parte cu cel de candidat în ştiinţe şi

doctor în ştiinţe din fosta URSS. Ambele grade ştiinţifice pot fi obţinute de deţinătorii studiilor de masterat prin studii în doctorat, dar neapărat în baza unei teze de doctorat, a publicaţiilor ştiinţifice, şi prin susţinere publică în comisii specializate. Rezultatele susţinerii sunt examinate ulterior în comisiile de experţi şi în Prezidiul CNAA, ca apoi să se adopte decizia finală de conferire sau de respingere. De menţionat că gradul de doctor habilitat presupune, în esenţă, scrierea solitară (fără conducător ştiinţific) a unei teze de doctor habilitat mult mai ample şi de proporţii mai mari decât cea de doctor în ştiinţe.

În tabelul următor, este prezentat numărul tezelor de doctor habilitat susţinute în diverse domenii de cercetare în RM, în domeniul economic şi, în mod deosebit, la specialitatea contabilitate şi confirmarea titlului ştiinţifico-didactic „Profesor universitar" în perioada 1991 - 2016.

Tabelul 4

Susţinerea tezelor de doctor habilitat şi confirmarea titlului ştiinţifico-didactic „Profesor universitar" în perioada 1991 - 2016

Teze de doctor habilitat susţinute				**Titlul - Profesor universitar**			
Anul	**Contabilitate**	**Total - Domeniul economic**	**Total - Diverse domenii**	**Anul**	**Contabilitate**	**Total - Domeniul economic**	**Total - Diverse domenii**
1997	Ţurcanu V.	3	23	1999	Ţurcanu Viorel, ASEM	3	26
2003	Tuhari T.	5	20	2003	Bucur Vasile, ASEM	4	17
2005	Bucur V.	1	23	2004	Tuhari Tudor, UCCM	4	11
2008	Nederiţa A	4	23	2005	Frecăuţan Alexandru, UASM	2	11
				2010	Nederiţa Alexandru, ASEM	2	19
Total	**4**	**55**	**499**	**Total**	**5**	**51**	**424**

Sursa: *elaborat de autor în baza informaţiilor prelucrate din Registrele CNNA [8], [9], [12], [13].*

Analiza datelor din tabel demonstrează că, în această perioadă de timp, cercetarea contabilă „superioară" înregistrează o evoluţie de 7,27% din numărul total de teze de doctor habilitat susţinute în domeniul economic şi aproximativ 1% în totalul diverselor domenii de cercetare. Altfel spus, la momentul actual, sunt 5 profesori universitari în RM, în domeniul contabilităţii, din care trei profesori activează la ASEM.

Concluzie. În opinia noastră, cercetarea, în general, încă nu este încorporată într-un sistem de inovare eficient şi funcţionează, mai degrabă, separat de economie şi educaţie. Performanţele cercetării contabile din Republica Moldova sunt modeste după rezultatele obţinute. Numărul de doctoranzi şi noi doctorate acordate rămâne scăzut. Actualmente, este dificil de a atrage tinerele talente pentru o carieră de cercetare sau de a menţine cercetătorii capabili şi tineri într-o poziţie de cercetare. În afară de situaţia economică generală a ţării, această fluctuaţie poate fi explicată prin condiţiile financiare şi structurale pentru cercetători şi profesori de la universităţi. Deoarece salariile sunt mici, este o practică comună a cadrelor didactice să-şi mărească numărul orelor predate, prin angajarea prin cumul, şi ţinerea cursurilor la alte universităţi. Întrucât bursele doctoranzilor sunt mici, ei sunt nevoiţi să lucreze, în paralel, cu studiile lor. În plus, tinerii talentaţi, care au plecat peste hotare, de obicei, nu se mai întorc. Probabil şi reformarea procesului de conferire a titlurilor ştiinţifice, în scopul îmbunătăţirii calităţii lucrărilor de doctorat (noi reglementări ale CNAA) constituie o problemă-cheie în cercetarea contabilă.

Ca urmare a investigaţiei întreprinse, m-am confruntat şi cu unele limite: delimitarea stadiului cunoaşterii s-a realizat pe un orizont temporal de 25 de ani, aşa cum am menţionat, o cercetare pe un orizont extins putând fi interesantă, însă fără o utilitate foarte ridicată, datorită lipsei informaţiilor pe pagina web a CNNA, pentru anul 2014 (date dispărute din motive tehnice, care, probabil, nu vor mai fi restabilite), ceea ce ar face ca informaţiile să nu aibă elemente reale de comparaţie.

Având în vedere limitele cercetării întreprinse, ca perspective ale cercetării pot fi identificate următoarele direcţii de cercetare:

1. Realizarea unor analize statistice extinse, care să capteze relațiile care pot fi stabilite între diferitele direcții de cercetare identificate în cadrul studiului privind revizuirea literaturii de specialitate;

2. Analiza bazată pe chestionar, în vederea cuprinderii unei arii mari a eşantionului, în acest sens, fiind util a se obține opinia (1) cercetătorilor cu privire la investigarea fundamentală şi aplicativă a contabilității, având în vedere calitatea acesteia şi relevanța în practica contabilă; (2) conducătorii ştiințifici; (3) mediul de afaceri, cu scopul de a identifica adaptarea cercetărilor universitare prin prisma reglementărilor contabile la practicile contabile utilizate.

Bibliografie:

1. COLASSE, Bernand. *A quoi sert la recherche comptable? Des fonctions du chercheur en comptabilité*. Revue Française de Comptabilité nr. 264/1995, p.68.
2. *Vasile Bucur, eminent om de ştiință, promotor neobosit al cercetării la cea de-a 75-a aniversare*. Chişinău: ASEM, 2015. 188 p.
3. *Viorel Țurcanu, profesor, savant, manager în cadrul şcolii superioare, la cea de-a 70-a aniversare şi 45 ani de activitate didactică şi ştiințifică*. Chişinău: ASEM, 2015. 180 p.
4. *Profesorul universitar Alexandru Nederița, la a 60-a aniversare.* Chişinău: ASEM, 2015. 174 p.
5. Biblioteca Ştiințifică ASEM. http://primo.libuniv.md/
6. *Registrul tezelor de doctor susținute în anii 1993-2001*. Disponibil pe http://www.cnaa.md/dispositions/2016/registrele-cnaa/
7. *Registrul tezelor de doctor susținute în anii 2002-2013.* Disponibil pe http://www.cnaa.md/dispositions/2016/registrele-cnaa/
8. *Registrul tezelor de doctor habilitat susținute în anii 1993-2001*. Disponibil pe http://www.cnaa.md/dispositions/2016/registrele-cnaa/
9. *Registrul tezelor de doctor habilitat susținute în anii 2002-2013.* Disponibil pe http://www.cnaa.md/dispositions/2016/registrele-cnaa/
10. *Registrul titlurilor ştiințifice şi ştiințifico-didactice de conferențiar universitar în anii 1993-2001*. Disponibil pe http://www.cnaa.md/dispositions/2016/registrele-cnaa/
11. *Registrul titlurilor ştiințifice şi ştiințifico-didactice de conferențiar universitar în anii 2002-2013*. Disponibil pe http://www.cnaa.md/dispositions/2016/registrele-cnaa/
12. *Registrul titlurilor ştiințifice şi ştiințifico-didactice de profesor universitar în anii 1993-2001.* Disponibil pe http://www.cnaa.md/dispositions/2016/registrele-cnaa/
13. *Registrul titlurilor ştiințifice şi ştiințifico-didactice de profesor universitar în anii 2002-2013.* Disponibil pe http://www.cnaa.md/dispositions/2016/registrele-cnaa/
14. *Regulamentul atestării cadrelor ştiințifice şi ştiințifico-didactice de înaltă calificare.* Disponibil pe http://www.cnaa.acad.md/normative-acts/normative-acts-parlament/specialists-attestation/
15. *Strategia de cercetare-dezvoltare în UE* http://ec.europa.eu/europe2020/index_en.htm
16. Hotărârea nr. 920 din 07.11.2014 cu privire la aprobarea *Strategiei de cercetare-dezvoltare a Republicii Moldova până în 2020*. În: Monitorul Oficial nr. 386-396 din 26.12.2014.

UNELE ASPECTE AFERENTE CONTABILITĂȚII RESURSELOR MINERALE

Prof. univ. Vasile BUCUR, ASEM
Conf. univ. Tatiana ŞEVCIUC, UASM
sevciuctatiana@mail.ru

One of the most essential problems of accounting shouts the realistic estimation of patrimonial elements, which could have a major influence over the quantity of firm benefit. The value is a main, economical concept for which there is no an unanimous definition. The appearance and existence of value is determined by more attributes. The study of recognition way of natural resources in conditions of technical progress impact over production is one of the most complex problems and the most discussible theories and modern practices. These problems involve an ensemble of criteria and specific motivation of decisional process in choosing the optimal production variant, in base of some influence factors with different intensities, in connection with the action target and social-economical existent conditions at a certain moment in society.

Key words: *Mineral resources, Exploration, Extraction, Consumptions, Value.*

Introducere

Actualmente, entitățile din Republica Moldova, care desfăşoară activitate de extracție a resurselor minerale, țin evidența acestora în conformitate cu prevederile **SNC „Imobilizări necorporale şi corporale”** [1, p. 61-64] sau **IFRS 6 „Explorarea şi evaluarea resurselor minerale”** [2]. În domeniul extracției, oficial desfăşurau activitatea peste 220 de entități. Studiile efectuate de către autori, se axează pe contabilitatea resurselor minerale şi au drept scop elucidarea unor probleme existente aferente recunoaşterii şi evaluării resurselor minerale. Problemele date sunt condiționate de particularitățile caracteristice şi inerente numai resurselor minerale, spre deosebire de celelalte imobilizări corporale, cum ar fi mijloacele fixe şi terenurile. Aceste particularități sunt determinate de lucrările tehnologice de pregătire spre extracție a resurselor minerale (granitul, piatra de construcție, piatra brută, ghipsul, prundişul, nisipul, apele minerale potabile şi cele curative etc.) din țara noastră.

Unele dificultăți în recunoaşterea resurselor minerale, ca parte componentă a imobilizărilor corporale, le constituie identificarea şi controlul asupra resurselor respective din partea entităților. Realizarea acestor cerințe se propune să fie examinată în mod diferențiat, în funcție de tipul extracției resurselor minerale: (deschisă şi închisă) şi stratificarea lucrărilor de forare şi explozii a masei de munte.

În extracția deschisă, identificarea şi controlul asupra resurselor minerale se propune să fie efectuată pe fiecare sector separat constituit din suprafața (în ha) terenului (zonei), din care se extrag resursele minerale, iar în cadrul sectorului – pe fiecare strat (etapă) a lucrărilor de forare şi explozie. Identificarea în cazul dat trebuie să cuprindă:

- numărul sectorului cu resurse minerale;
- tipul (denumirea) resurselor minerale;
- numărul stratului de masă de munte şi a lucrărilor de forare şi explozie;
- argumentarea juridică (perfectarea documentară) a faptului economic – existența volumului estimat de resurse minerale. Este rațional de întocmit un proces-verbal de înregistrare la intrări a resurselor minerale, pregătite spre extracție. Acest document trebuie întocmit în baza datelor măsurărilor efectuate de specialiştii geologi din domeniu.
- stabilirea momentului de identificare (data, luna, anul) şi de înregistrare în contabilitate a volumului estimat de resurse minerale.

Obținerea controlului de către entitate asupra resurselor minerale deja existente se datorează identificabilității acestora. Totuşi, unele momente, în acest context, necesită concretizări. În **IAS 38 „Imobilizări necorporale”,** se menționează că o entitate controlează o imobilizare, dacă ea are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare din utilizarea acesteia, respectiv de a restricționa accesul altora la beneficiile în cauză [3]. Considerăm că restricționarea unor persoane terțe (juridice sau fizice), la obținea beneficiilor economice viitoare, în scopul asigurării controlului asupra resurselor minerale, nu poate fi vorba. Teoretic ne putem imagina cazuri de transmitere în exploatare altor persoane sau de transmitere în arendă. Însă, practica activității de extracție a resurselor minerale din Republica Moldova nu cunoaşte astfel de cazuri.

Prin urmare, controlul asupra resurselor minerale rămâne să fie realizat prin existența dreptului legal al entității, ca drept patrimonial, drept component al proprietății sale. Această situație este determinată de relațiile dintre entități şi stat în privința extragerii resurselor minerale, care, conform Constituției Republicii Moldova, aparțin statului. Entitatea care intenționează să desfăşoare activitate de extracție a unor resurse minerale, procură dreptul de extracție a acestora. Deoarece resursele minerale nu se vând de către stat, volumul lor nu se determină. Efectuând lucrările de explorare (studii topografice, geologice, geochimice, geofizice, lucrări de forare cu caracter de investigații, de decopertare, de măsurare a volumului de resurse decopertat, demonstrarea fezabilității tehnice şi viabilității comerciale etc.), entitățile obțin dreptul patrimonial asupra resurselor minerale identificate. Concomitent, se mai obține şi controlul asupra acestor resurse pregătite spre extracție, fapt indispensabil de realizarea identificabilității resurselor. Prin urmare, dacă resursele minerale au devenit identificabile, concomitent, ele au devenit şi controlabile de către entitate, aşa cum este controlabil şi fiecare element patrimonial (mijloace fixe, terenuri, imobilizări necorporale etc.).

Dacă perioada de pregătire spre extracție a unor resurse minerale, în funcție de relieful zonei şi adâncimea la care se află de la suprafața solului, nu depăşeşte un an, costurile de pregătire spre utilizare urmează a fi contabilizate în componența imobilizărilor în curs de execuție. De exemplu, unele entități care extrag nisip, decopertează un strat de sol cu grosimea de 30-50 cm. În acest caz, considerăm că este posibilă identificarea resurselor minerale, controlul asupra întregului volum al acestei resurse, determinat pentru întreaga suprafață a terenului.

În extracția închisă, identificarea şi controlul asupra resurselor minerale poate să comporte un caracter abstract, subiectiv sau, în general, să nu fie identificată, respectiv controlată. De exemplu, în cazul extracției apelor potabile şi curative. Actualmente, nicio entitate nu recunoaşte volumul de apă potabilă sau

curativă în componența imobilizărilor corporale. Din partea statului, acest volum anual se limitează pentru fiecare entitate. Specialiştii pot prognoza cu aproximație volumul apei din zona respectivă. În realitate, este imposibil de măsurat cu precizie înaltă acest volum. Prin urmare, identificarea şi controlul vor fi efectuate din partea entității asupra unui volum de apă potabilă sau curativă aproximativă.

În extracția închisă a pietrei brute sau de construcție, identificarea şi controlul, de asemenea, sunt problematice. De exemplu, la minele „Cricova" şi „Mileştii Mici", constituite în 1952 şi 1969, respectiv extracția de piatră a fost începută zeci de ani până la constituire, când în contabilitate nu se aplica niciun standard. Resursele minerale (de piatră, granit, ghips etc.) nu se prevedeau să fie înregistrate în componența imobilizărilor corporale. Costurile de decopertare, erau contabilizate drept cheltuieli anticipate pe termen lung, iar în timp de 2 ani uniform (1/24 parte din suma cumulată) se atribuia la costurile de extracție.

În condițiile standardelor (SNC, INC şi IFRS 6), volumul resurselor minerale, chiar şi în extracția închisă, se cere de a fi determinat volumul în m^3 din zona respectivă. Dacă estimarea volumului resursei minerale este imposibilă, se presupune că această resursă nu poate fi identificată, controlată de către entitate, respectiv nu va fi recunoscută în componența imobilizărilor corporale. În acest caz, costurile de decopertare este raționat să fie contabilizate în componența cheltuielilor anticipate pe termen lung. Entitatea ce va desfăşura activitatea de extracție de sine stătător va stabili termenul şi metoda de atribuire a costurilor de decopertare la costurile de extracție: în mod egal, în raport cu numărul de luni de activitate sau în raport cu cantitatea resurselor minerale dobândite (extrase). Această situație poate apărea la entitățile noi, care, pentru prima dată, încep activitatea de extracție.

Prin urmare, entitatea trebuie să specifice, în politicile sale contabile, identificarea (neidentificarea), respectiv recunoaşterea (nerecunoaşterea) resurselor minerale drept imobilizări corporale. În mod adecvat, urmează a menționa modalitatea de contabilizarea a costurilor de decopertare pentru resursele minerale solide şi de sfredelire a sondei de apă minerală potabilă sau curativă.

O altă problemă în domeniul pregătirii resurselor minerale spre extracție o reprezintă unele elemente patrimoniale, care urmează a fi recunoscute în componența imobilizărilor corporale sau necorporale. De exemplu, conform art. 15 al IFRS 6, o entitate trebuie să clasifice activele de explorare şi evaluare drept active corporale sau necorporale conform naturii activelor dobândite, şi să aplice, în mod consecvent, această clasificare [2]. În art. 16 al aceluiaşi standard, se menționează că unele active de explorare şi evaluare sunt tratate drept active necorporale (de exemplu, drepturile de forare), în timp ce altele sunt corporale (vehiculele şi instalațiile de forare). În măsura în care un activ corporal este consumat pentru crearea unei imobilizări necorporale, valoarea care reflectă consumul este parte componentă a costului imobilizării necorporale. Utilizarea unui activ corporal pentru crearea unu activ necorporal nu transformă un activ corporal într-o imobilizare necorporală [2]. Nişte sintagme contradictorii termenilor definiți în Anexa A la IFRS 6.

În anexa 6 la IRFS 6, activele de explorare şi evaluare reprezintă cheltuieli privind explorarea şi evaluarea recunoscute drept active în conformitate cu politicile contabile le entității[2] – o definiție eronată.

În primul rând, dacă ne referim la definiția activului, privit la general, atunci un activ reprezintă o resursă controlată de către entitate, provenită din fapte economice trecute şi din a cărei utilizare se aşteaptă obținerea unor beneficii economice viitoare [4, p.10]. Este incorect de afirmat că activele de explorare şi evaluare sunt cheltuieli aferente pregătirii acestora spre extracție. Doar orice activ provenit din fapte economice trecute are o formă materială, fizică, cu excepția imobilizărilor necorporale şi creanțelor. Referindu-ne la domeniul extracției resurselor minerale, acestea sunt create de către natură în rezultatul proceselor geologice, biologice pe parcursul perioadei de sute de mii de ani. Logica definiției din IFRS 6 constă în faptul că, dacă nu am efectuat nicio cheltuială, nu exista niciun activ de explorare şi evaluare. Însă resursele minerale există în forma lor fizică (solidă sau lichidă), indiferent de faptul dacă s-au efectuat vreunele cheltuieli pentru a fi extrase sau nu. Cheltuielile respective sunt necesare pentru a obține identificarea acestor resurse şi controlul din partea entității. Însă, substanța propriu-zisă a lor, ca active, după efectuarea cheltuielilor, rămâne neschimbată, aşa cum era până la efectuarea cheltuielilor de explorare şi evaluare. Prin urmare, resursele minerale privite ca active imobilizate sunt resurse create de natură, ca urmare a diverselor procese chimice, geologice etc., de lungă durată, identificate şi controlate de către entitate, valorificate şi pregătite spre extracție. Cheltuielile (în cazul dat – costurile de explorare) nu se transformă în active corporale.

În al doilea rând, nu este clar sensul clasificării activelor de explorare şi evaluare din art.15 al IFRS 6, menționată mai sus. În Anexa 6, la acest standard, este clar că definiția acestor active este formulată pentru resurse minerale. Prin urmare, activele de explorare şi evaluare nu pot fi clasificate în active corporale şi necorporale. De exemplu, resursele minerale existente în Republica Moldova sunt parte componentă numai a imobilizărilor corporale şi nu pot fi atribuite la cele necorporale. La entitățile ce desfăşoară activitate de extracție a resurselor minerale, în componența imobilizărilor necorporale pot fi incluse dreptul de extracție ce

rezultă din licența cumpărată de la stat, dreptul de utilizare a programelor informatice, dreptul de utilizare a unor brevete aferente tehnologiilor noi, elaborate de către entitate etc. şi, nicidecum, unele resurse minerale. În acest context, în art. 16 al IFRS 6, se specifică faptul că, în componența imobilizărilor necorporale, se includ drepturile de forare. Considerăm că era necesar de menționat că poate fi inclus acest drept în componența imobilizărilor necorporale, în funcție de legislația țării respective. Studiile relevă că, în Republica Moldova, dreptul de forare în prima fază –de explorare a resurselor minerale şi în a doua – extracția resurselor minerale solide, precum şi dreptul de a efectua explozii (a masei de granit, de piatră), după forare, în procesul de extracție aparțin unor entități specializate. Acestea nu se ocupă nemijlocit cu extracție resurselor minerale. Prin urmare, drepturile menționate reprezintă parte componentă a imobilizărilor necorporale la entitățile menționate. La entitatea ce desfăşoară activitatea de extracția, se va înregistra numai costul serviciilor primite de la entitățile cu dreptul de forare şi de efectuare a exploziilor:

- în prima fază – de explorare, ca parte componentă a costului de intrare a resurselor minerale, iar în cazul nerecunoaşterii acestora, drept imobilizări corporale – ca parte integrantă a cheltuielilor anticipate;
- în a doua fază – de extracție ca element al costurilor de extracție.

În al treilea rând, participarea unui activ corporal la crearea unui activ necorporal, nu reprezintă particularitate caracteristică numai entităților ce desfăşoară activitate de extracție [2]. De exemplu, computerul este utilizat la elaborarea unui nou program informatic. Această participare este comună pentru toate entitățile din toate sectoarele economiei naționale. Prin urmare, este rațional ca sintagma aferentă participării unui activ corporal la crearea unui activ necorporal, să fie eliminată din art. 16 al IFRS 6 şi de prezentat în IAS 16 sau IAS 38.

În continuare, vom prezenta elementele componente ale costului de intrare ale resurselor minerale sau de explorare şi evaluare la recunoaşterea inițială a acestora. Investigațiile efectuate denotă că componentele costului de intrare al resurselor minerale pregătite spre extracție depind de tipul extracției (deschisă sau închisă) şi forma naturală a acestora (solidă sau lichidă). Pentru ambele tipuri de extracție şi forme ale resurselor minerale, unele costuri sunt comune, iar altele sunt proprii numai unui tip de extracție sau unei forme de resurse minerale pregătite spre extracție (tabelul 1).

Tabelul 1

Componența costului de intrare a resurselor minerale în funcție de tipul de extracție şi forma naturală a acestora

Nomenclatorul articolelor de costuri	**Tipul de extracție**		
	deschisă	**închisă**	
		forma resurselor	
		solidă	**lichidă**
1. Costul lucrărilor topografice, geologice, geochimice şi geofizice	+	+	+
2. Costul lucrărilor de forare în faza de explorare	+	+	+
3. Costul lucrărilor de decopertare a resurselor minerale	+	+	+
4. Costurile aferente formării sectoarelor pe suprafața terenului cu resurse	+	-	-
5. Costurile de evaluare a fezabilității tehnice şi a viabilității comerciale	+	+	+[1)]
6. Costurile de refacere a terenului deteriorat în extracția resurselor minerale	+	-	-
7. Costurile de refacere a terenului ocupat de drumul de la traseul central până la entitate	+	+	+
8. Suma pierderilor produselor agricole compensare de către entitatea cu drept de extracție unei entități agricole în cazul utilizării unei părți de teren ce-i aparține	+	-	-
9. Costurile îndatorării capitalizate	+	+	+
10. Costul serviciilor terțe, plata de arendă, leasingul, locațiunea mijloacelor fixe.	+	+	+

[1)]sunt posibile în cazul în care entitatea începe prima dată desfăşurarea activității de extracție

Din articolele prezentate în tabel, necesită precizare următoarele costuri. Costurile de formare a sectoarelor sunt, specifice doar pentru extracția deschisă şi reprezintă costurile de marcare şi numerotare. Costurile de refacere a terenului deteriorat, în esență, nu prezintă element al costului de intrare a resurselor

minerale pregătite spre extracție, nici a costurilor de extracție. Doar spațiul format din extracția resurselor minerale solide, în cazul extracției închise nu se refac. În plus, ele apar după extracția resurselor minerale privitor la procesul de producție. Conform practicilor de zeci de ani, unele spații se amenajează, în modul respectiv şi sunt utilizate drept depozite pentru păstrarea bunurilor, creşterea ciupercilor sau în fabricarea produselor de vinificație cu o durată lungă (maturarea vinurilor şi a divinurilor). Însă costurile de refacere a terenurilor deteriorate în extracția resurselor minerale generează o altă problemă: aceasta şi reprezintă parte componentă a costurilor de pregătire spre extracție a resurselor mineralelor sau sunt costuri de producție a substanțelor utile.

Conform Codului fiscal şi SNC, INC, acestea se includ în componența costurilor de extracție [1, p.63], iar IFRS 6 prevede contabilizarea lor în componența costurilor de explorare şi evaluare ca parte componentă a costului de intrare a resurselor minerale [2] prin constituirea provizionului aferent. În opinia noastră, faza de pregătire a resurselor minerale expiră cu operațiile de evaluare, perfectarea documentară şi înregistrarea la intrări a acestora în componența imobilizărilor corporale. Prin urmare, componenta elementelor ce constituie costul de intrare al acestora economic se limitează cu costurile determinate de prima fază – explorarea. Cheltuielile de refacere a terenurilor deteriorate sunt similare cheltuielilor din scoatere din uz a mijloacelor fixe. De aceea, considerăm că trebuie să fie contabilizate în componența costurilor de extracție, fiind determinate pe fiecare sector separat.

Costurile de refacere a terenului ocupat de drumul de la trasa centrală până la entitate este rațional de atribuit la costul de intrare a resurselor minerale pregătite spre extracție. Ele urmează a fi înregistrate prin constituirea unui provizion pe termen lung.

Pierderile produselor agricole compensate de către entitatea cu activitate de extracție, în cazul atribuirii unui teren conform hotărârii de Guvern, unei entități agricole, pot să fie înregistrate ca parte componentă a costului de intrare a resurselor minerale numai în extracția deschisă, dacă entitatea agricolă insistă să recupereze aceste pierderi o singură dată pentru toată perioada pe parcursul căreia va fi ocupat acest teren. Dacă recuperarea acestor pierderi se prevede a fi efectuată anual, atunci sumele achitate entității agricole reprezintă elemente ale costurilor de producție.

O obiecție poate fi adresată planului general de conturi contabile, în privința contabilității costurilor de pregătire spre extracție a resurselor minerale propriu-zise pe parcursul perioadei de explorare. În acest plan, lipseşte criteriul unic, care putea fi pus la baza determinării conturilor pentru contabilizarea costurilor de creare a imobilizărilor necorporale şi corporale, respectiv a existenței şi mişcării acestor active imobilizate pe parcursul duratei de utilizare. Pentru imobilizările necorporale, mijloacele fixe, costurile de creare a acestora sunt contabilizate în conturi separate de conturile în care sunt contabilizate aceste imobilizări aflate în exploatare. În cazul costurilor de pregătire a terenurilor, spre utilizare după destinație şi terenurilor propriu-zise, acestea se prevăd să fie contabilizate într-un singur cont sintetic **122 „Terenuri”**, cu subconturile aferente, inclusiv **1221 „Terenuri în curs de pregătire pentru utilizare prestabilită”**. Însă pentru resursele minerale, contul **125 „Resurse minerale”** nu prevede nici un subcont, nici cont sintetic separat. Din corespondența contului **125 „Resurse minerale”,** cu conturile respective, rezultă că costurile de pregătire a resurselor minerale spre extracție (de explorare şi evaluare) urmează a fi contabilizate în debitul acestui cont. Acceptând aceasta în Planul general de conturi [1, p.265], trebuia să fie prevăzută şi înregistrarea contabilă:

Debit **125 Resurse minerale”,** *subcontul 2 „Resurse minerale în extracție”;*

Credit **125 Resurse minerale”,** *subcontul 1 „Resurse minerale în curs de pregătire spre extracție”.*

Însă, această înregistrare contabilă lipseşte. Mai reuşită era varianta de a destina contabilității costurilor de creare a imobilizărilor necorporale şi corporale un singur cont sintetic, iar pentru fiecare tip de active imobilizate omogene – câte un subcont respectiv.

O altă problemă, în extracția deschisă a resurselor minerale, o constituie costurile de forare şi de explozie a masei de munte a resurselor minerale în a doua fază. Studiile denotă că aceste costuri sunt semnificative şi efectuate în luna în care se începe extracția resurselor minerale din sectorul decopertat. Însă perioada de extracție a mineralelor utile din sectorul dat, după efectuarea operațiilor tehnologice de explozie durează un an, doi sau chiar şi trei, în funcție de volumul pregătit spre extracție şi capacitățile de producție a entității respective. Prin urmare, suma costurilor de forare şi explozii, în practică, se includ în costul substanțelor utile extrase numai din luna în care au fost efectuate aceste operații, iar costul substanțelor utile extrase în lunile următoare nu vor include aceste elemente de costuri. În scopul înlăturării acestui inconvenient, se propune ca costurile de forare şi explozie a masei de munte, prealabil, să fie contabilizate în componența cheltuielilor anticipate curente (dacă se preconizează că durata de extracție din sectorul respectiv şi stratul de masă de munte dat nu va depăşi 12 luni) sau în componența cheltuielilor anticipate pe termen lung (când durata de extracție a substanțelor utile din sectorul masei de munte forat şi explodat, se planifică faptul că va depăşi 12 luni). Această abordare de valoare, de regulă, este determinată de respectarea

cerinţelor de lichiditate în prezentarea informaţiilor aferente activelor în bilanţul entităţii şi principiului concordanţei în recunoaşterea venitului şi cheltuielilor aferente.

Exemplu. La 1 aprilie 201N, la entitatea „Pietriş", au fost finisate lucrările de forare şi explozie a masei de munte din sectorul nr. 2, stratul nr. 1, cu dimensiunile 85 m x 100 m, grosimea stratului este de 18 m, costurile fiind de 280000 lei, TVA – 56000 lei. Volumul total de piatră brută valorificat şi documentar perfectat în sectorul nr. 2, în 3 straturi, constituie 460000 m^3. Entitatea planifică să extragă lunar, în medie, câte 3200 m^3 piatră brută. În prima lună de extracţie, entitatea a extras 3500 m^3 de substanţe utile. Conform datelor din exemplu, entitatea „Pietriş" va extrage substanţe utile după efectuarea lucrărilor de forare şi explozie a masei de munte din primul strat al sectorului nr. 2, pe o perioadă de 47,8 luni [(85x100x18):3200].

Ulterior, se întocmesc următoarele calcule:

- suma costurilor de forare şi explozie ce revine la 1m^3 de substanţe utile extrase – 1,83 lei (280000:153000);
- volumul substanţelor utile planificate spre extracţie în primul an – 28800 m^3 (3200x9);
- suma cheltuielilor anticipate curente 52704 lei (28800x1,83);
- volumul substanţelor utile planificate spre extracţie în perioadele gestionare ulterioare – 1244200 m^3 (153000-28800);
- suma costurilor anticipate curente, care urmează a fi inclusă în costurile de extracţie a substanţelor utile în prima lună de extracţie – 4575 lei (2500x1,83).

Înregistrările contabile vor genera astfel:

1. Înregistrarea cheltuielilor anticipate pe termen lung privind efectuarea lucrărilor de forare şi explozia masei de munte:

Debit **171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung"** – 280000 lei,

Debit **534 „Datorii faţă de buget"** – 56000 lei,

Credit **521 „Datorii comerciale curente"**, **544 „Alte datorii curente"** sau alt cont – 336000 lei.

2. Transferarea cotei-părţi a cheltuielilor anticipate pe termen lung în cheltuieli anticipate curente:

Debit **261 „Cheltuieli anticipate curente"** – 52704 lei,

Credit **171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung"** – 52704 lei.

3. Atribuirea cotei-părţi a cheltuielilor anticipate curente, la costuri de extracţie, în luna aprilie 201N:

Debit **811 „Activităţi de bază"** – 4575 lei,

Credit **261 „Cheltuieli anticipate curente"** – 4575 lei.

4. La 31 decembrie 201N: Transferarea cotei-părţi a cheltuielilor anticipate pe termen lung în cheltuieli anticipate curente – la 38400 lei (3200x12):

Debit **261 „Cheltuieli anticipate curente"** – 38400 lei;

Credit **171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung"** – 38400 lei.

În acest mod, costurile de forare şi explozie a masei de munte vor fi atribuite la costul întregului volumul de substanţe utile extrase din stratul 1 al sectorului nr. 2 (153000 m^3) şi nu numai a volumului extras din prima lună (2500 m^3). Concomitent, costul unitar al substanţelor utile extrase va fi calculat mai obiectiv, informaţia prezentată pentru utilizatorii situaţiilor financiare este mai fidelă şi relevantă. Cheltuielile anticipate vor fi prezentate în bilanţul entităţii respectând gradul de lichiditate al activelor şi principiul concordanţei dintre venituri şi cheltuielile pe parcursul întregii perioade de extracţie a substanţelor utile din stratul nr. 1 al sectorului nr. 2 şi din celelalte sectoare ale acestuia.

În procesul de extracţie, volumul resurselor minerale valorificat, identificat şi recunoscut în componenţa imobilizărilor corporale, treptat, se micşorează. În cazul celorlalte imobilizări necorporale şi corporale, masa, cantitatea, suprafaţa, spaţiul etc., ale acestora rămân neschimbate. Repartizarea valorii amortizabile a imobilizărilor necorporale şi corporale pe perioade gestionare poartă denumirea de amortizare. Însă reflectarea diminuării volumului resurselor minerale reprezintă epuizare şi nu amortizare, cum se tratează în SNC şi INC. Amortizarea şi epuizarea reflectă diferite procese economice: în cazul resurselor minerale, micşorarea volumului acestora, valoarea unitară rămânând aceeaşi; în cazul celorlalte active imobilizate, micşorarea indirectă a valorii unitare a fiecărui activ imobilizat recunoscut. Suma amortizării calculată lunar, conform metodelor liniare şi diminuării soldului, cu excepţia unităţilor de producţie, este aceeaşi, iar suma epuizării resurselor minerale poate fi diferită în fiecare lună fără nicio excepţie.

Una din cele mai complicate probleme în contabilizarea resurselor minerale este deprecierea acestora.

În IFRS 6, pentru deprecierea resurselor minerale este dedicat un compartiment separat (art. 18-22). Regulile expuse în aceste articole se referă nu numai la resursele minerale, ci şi la celelalte active imobilizate care participă lan desfăşurarea activităţii de extracţie.

Entitatea, care dispune de active de extracție, trebuie să testeze activele de explorare şi evaluare (conform IFRS 6, toate activele imobilizate ce participă la activitatea de extracție), dacă:

a) perioada de extracție a resurselor minerale din zona respectivă a expirat sau va expira în viitorul apropiat şi reînnoirea acestei activități nu se prevede;
b) nu sunt prevăzute în buget (nu sunt planificate) cheltuielile necesare pentru explorarea şi evaluarea ulterioară a resurselor minerale în această zonă;
c) lucrările de explorare şi evaluare a resurselor minerale, în această zonă, nu au dus la descoperirea unor cantități de resurse viabile din punct de vedere comercial;
d) deşi sunt întreprinse acțiuni de valorificare în zona respectivă, este puțin probabil ca valoarea contabilă a activului (grupului de active sau unei unități generatoare de trezorerie) să fie recuperată prin extracția resurselor minerale prin vânzare [2].

Lista cazurilor menționate nu este definitivă şi poate fi completată. Totuşi, ea necesită unele concretizări.

Dacă perioada de extracție a resurselor minerale, din zona cu suprafață stabilită de către organul de stat prin dreptul de extracție, a expirat (pct. a), iar reînnoirea acestei activități în această zonă sau zona adiacentă nu este posibilă, probabil, că nu mai este cazul de soluționare a problemei de depreciere. Apare problema lichidării entității, respectiv a vânzării activelor care pot fi vândute. Celelalte active imobilizate urmează a fi casate, cu recunoaşterea cheltuielilor curente. Soluționarea problemelor de depreciere a activelor imobilizate este rațional să fie efectuată în cazul în care se stabileşte că perioada de extracție se aşteaptă în viitorul apropiat. De aceea, din pct. a) este rațional de exclus termenul „a expirat”.

Nu este convingător conținutul exprimat în pct. b). Dacă entitatea trebuie să deprecieze activele imobilizate numai din cauza că, în anul gestionar respectiv, nu sunt surse financiare suficiente de a acoperi costurile de explorare şi evaluare, dacă lucrările respective sunt posibile. Dacă, în anul viitor, entitatea găseşte surse de finanțare, atunci ea trebuie să întreprindă reluarea unei pierderi din depreciere. Mai rațională ar fi conservarea activelor imobilizate, iar în cazul existenței surselor financiare – de a le deconserva.

După cum denotă studiile, principala problemă în cazul deprecierii resurselor minerale şi activelor imobilizate curente constă în determinarea valorii juste minus costurile de vânzare şi a valorii de utilizare a resurselor minerale. În cazul primului indicator, situaţia este următoarea: resursele minerale, conform Constituției Republicii Moldova aparțin statului. Entitatea obține doar dreptul de extracție a resursei minerale respective, statul nu vinde aceste resurse. Din această cauză, în general, lipseşte piața resurselor minerale pregătite spre extracție sau a acelor resurse, care se află în faza de pregătire spre extracție. Aceste resurse, în Republica Moldova, nu se vând şi nu se cumpără (nu este vorba despre substanțele utile din extracția resurselor minerale respective). Nici contracte încheiate de vânzare-cumpărare a resurselor minerale nu există.

Calcularea valorii de utilizare, de asemenea, este problematică. Apare întrebarea determinării nomenclatorului activelor imobilizate, inclusiv a resurselor minerale, a fluxurilor de trezorerie şi costurile de extracție scontate, precum şi a perioadei pe parcursul căreia se va calcula valoarea de utilizare. În opinia noastră, în locul acestor doi indicatori, respectând cerințele comparabilității, este rațională determinarea valorii substituibile a fiecărui activ imobilizat, inclusiv resurselor minerale. Această valoare urmează a fi comparată cu valoarea contabilă a activului imobilizat respectiv. Întocmirea calculelor aferente nu ne-o permite volumul limitat al acestei lucrări.

Concluzii

1. Recunoaşterea resurselor minerale drept imobilizări corporale este rațional să fie efectuată diferențiat, în funcție de divizarea suprafeței din zona respectivă, pentru care s-a obținut dreptul de extracție în sectoare, iar, în cadrul sectorului respectiv, pe straturi (etape ale lucrărilor de forare şi explozie a masei de munte), luând în considerare tipul de extracție şi forma naturală a resurselor minerale. Când lucrările de decopertare nu sunt semnificative, resursele minerale (nisipul, prundişul, argila) pot fi recunoscute pentru întreaga suprafață a terenului indicat în dreptul de extracție.

2. În extracția închisă a resurselor minerale (cum ar fi entitățile „Cricova” şi „Mileştii Mici”), unde extracția s-a început cu zeci de ani în urmă până în anii 1952 şi 1969, respectiv recunoaşterea acestora ca imobilizări corporale poate să lipsească din cauza neidentificării şi lipsei costurilor de explorare şi evaluare. În astfel de situații, entitatea contabilizează numai costurile de extracție a substanțelor utile.

3. Drepturile de forare şi explozie la entitatea cu activitate de extracție nu pot fi recunoscute ca imobilizări necorporale. Acestea aparțin unor entități speciale, care, la rândul lor, prestează servicii de forare şi explozie.

4. Entitatea trebuie să specifice, în politicile sale contabile, identificarea (neidentificarea), respectiv recunoaşterea (nerecunoaşterea) resurselor minerale drept imobilizări corporale. În mod adecvat, urmează a menționa modalitatea de contabilizarea a costurilor de decopertare pentru resursele minerale solide şi de

sfredelire a sondei de apă minerală potabilă sau curativă. Costurile de explorare şi evaluare nu pot fi transformate în active imobilizate. Resursele minerale privite ca active imobilizate reprezintă zăcămintele în forma lor naturală (solidă sau lichidă) după identificarea, valorificarea şi obţinerea controlului asupra acestora. Costurile de explorare reprezintă costul lor de intrare.

5. Participarea unui activ necorporal la crearea unui activ corporal nu reprezintă particularitate specifică şi inerentă numai sectorului de extracţie. Ea este comună tuturor sectoarelor economiei naţionale. De aceea, este raţional de exclus astfel de participate din IFRS 6 şi de specificat în IAS 38.

6. Costurile de forare şi explozie a masei de munte din fiecare strat (etapă) a sectorului respectiv este raţional să fie contabilizate în componenţa costurilor anticipate:

a) curente – dacă perioada de extracţie a substanţelor utile din stratul masei de munte nu depăşeşte 1 an;
b) pe termen lung – când perioada de extracţie a substanţelor utile din stratul masei de munte depăşeşte 12 luni.

7. Una din principalele probleme în cazul deprecierii resurselor minerale şi activelor imobilizate curente constă în determinarea valorii juste minus costurile de vânzare şi a valorii de utilizare a resurselor minerale. În opinia noastră, în locul acestor doi indicatori, respectând cerinţele comparabilităţii este raţională determinarea valorii substituibile a fiecărui activ imobilizat, inclusiv a resurselor minerale. Această valoare urmează a fi comparată cu valoarea contabilă a activului imobilizat respectiv.

Bibliografie:

1. Acte normative în domeniul contabilităţii. În.: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237, 2013.
2. IFRS 6 „Explorarea şi evaluarea resurselor minerale”. www.mf.gov.md. 2014.
3. IAS 38 „Imobilizări necorporale”. www.mf.gov.md. 2015.
4. DEX. Academia Română. Institutul de lingvistică „Iorgu Iordan” – Al. Rosetti. Bucureşti, 2012.
5. Codul fiscal al Republicii Moldova. În.: Contabilitate şi audit nr. 7, 2016.

УЧЕТ РЕПРОДУКТИВНОГО МОЛОДНЯКА КРУПНОГО РОГАТОГО СКОТА

Александр ФРЕКЭУЦЯНУ
доктор хабилитат, профессор университар, ГАУМ,
verbulgaru@mail.ru
Вероника БУЛГАРУ,
доктор экономики, конференциар университар, ГАУМ,
verbulgaru@mail.ru

Today, according to CNS "Peculiarities of accounting in agriculture", there are two variants of accounting the reproductive youth and the costs associated with the maintenance of the youth: the first variant - opening the asset account 131 "Fixed biological assets under execution", and the second variant implies the application of two traditional accounts (212 'Current biological assets "and 811" Basic activities "). In the case of the second variant the youth livestock and the maintenance costs are reflected separately, with the opening of the two mentioned accounts. But for practicing accountants it is not clear which of these variants is correct and what conditions must be met for selecting one of them. The article demonstrates conclusively that the second variant is more accurate, it adequately reflects the increase in the reproductive youth and fully complies with the requirements for completing the annual and quarterly statistical reports.

Key words: *fixed biological assets under execution, maintenance costs, reproductive youth, products, increase in live weight.*

Введение

Цель настоящей работы заключается в определении оптимального способа системного отражения поголовья, живой массы и балансовой стоимости репродуктивного молодняка крупного рогатого скота, а также затрат по его содержанию. Дело в том, что существующая нормативная база не дает четкого ответа относительно того, когда, как и при каких условиях использовать исключительно счет **131** или же поступать по-старому, то есть ограничиться традиционными счетами **212** и **811**. В результате бухгалтерские службы предприятий выбирают разные подходы, что приводит к несопоставимости учетной информации и сложностям при составлении статистической отчетности по животноводству. Авторы полагают, что следует отдать предпочтение второму варианту. В

качестве аргументов приводятся натурально-вещественные отличия репродуктивного молодняка от молодых многолетних насаждений, непрозрачный (искусственный) характер записей на счете **131,** несоответствие получаемых данных требованиям статистической отчетности и т. д.

Основная часть

Учет репродуктивного молодняка крупного рогатого скота (как, впрочем, и других видов копытных животных) вызывает много вопросов не только у бухгалтеров-практиков с многолетним опытом работы, но и у ряда выпускников высших учебных заведений с экономическим или технологическим профилем. Это объясняется тем, что в новом **НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве»** (далее - **НСБУ «ОБУСХ»**) этот раздел учета изложен недостаточно четко, ясно и последовательно, в отрыве от достижений передовых хозяйств и технологий содержания/выращивания ремонтного молодняка. При этом необходимо отметить с самого начала, что репродуктивный молодняк (называемый также ремонтным молодняком) представляет собой часть молодых особей (независимо от пола и возраста), которые предназначены исключительно для воспроизводства (пополнения, формирования или обновления) основного стада определенного вида животных.

Итак, согласно неоднозначному и местами двусмысленному содержанию **НСБУ «ОБУСХ»** учет репродуктивного молодняка всех видов копытных животных (включая крупный рогатый скот) можно вести двумя способами, разными по содержанию, трудоемкости и получаемым результатам:

- по-новому – с открытием недавно введенного счета **131**;
- по-старому – с использованием традиционных счетов **212** и **811**.

Новый порядок учета предполагает следующее:

- на счет **131** зачисляют все поголовье репродуктивного молодняка (с указанием количества голов, их живой массы и балансовой стоимости), предназначенное исключительно для перевода в состав основного стада после совершения определенных действий (достижение заданного возраста, веса, уровня продуктивности и/или состояния физического развития, получение первого приплода и т. д.);
- счет **131** открывают на основании письменного распоряжения руководителя предприятия или другого уполномоченного лица с указанием всех необходимых данных (место содержания животных, материально ответственное лицо и др.) для выделения соответствующего аналитического счета;
- в составе счета **131** на том же аналитическом счете учитывают все затраты по содержанию данного вида репродуктивного молодняка;
- прирост живой массы репродуктивного молодняка не определяют и в системном учете (то есть на бухгалтерских счетах) не отражают. Это сделано по аналогии с молодыми плодовыми, виноградными и ягодными насаждениями, по которым до вступления в плодоношение и зачисления в состав долгосрочных биологических активов отражают лишь увеличение балансовой стоимости на сумму понесенных затрат, но отнюдь не рост древесной массы или увеличение объема кроны;
- приплод, полученный от репродуктивного молодняка, оценивают согласно учетным политикам предприятия (например, по плановой себестоимости одной головы, полученной от маток основного стада; по ценам реализации на мясо с учетом живой массы при рождении и т. д.).

Одновременно надо иметь в виду, что от репродуктивного молодняка КРС (то есть крупного рогатого скота), в отличие от других видов копытных животных, получают не только приплод (как указано в пункте 19 **НСБУ «ОБУСХ»**), но и другие виды ценностей (например, молоко и/или навоз), которые легко измеряемы в количественном, качественном и стоимостном выражении, пространственно отделяемы от самих биологических активов и органически вписываются в характеристику и порядок применения активного счета **131**. О том, что молоко, полученное от первотелок в период тестирования их молочной продуктивности, который может длиться не более трех месяцев после отела, следует рассматривать как продукцию этих животных, а сами первотелки в течение этого периода могут не переводиться в основное стадо, оставаясь, как и прежде (то есть до отела), в составе молодняка КРС, впервые было указано еще 19 ноября 1988 г. в совместном письме Госагропрома СССР и Госкомстата СССР № 013-35-402/1546. К сожалению, об этом нормативном акте (пусть даже и советского периода) известно немногим. На практике, независимо от конкретных условий хозяйствования, бухгалтеры и специалисты животноводческой отрасли привыкли поступать по-старинке, то есть сразу после отела зачислять все первотелки в состав основного стада. При этом не берутся во внимание ни их происхождение, ни породный состав, ни фактическая молочная продуктивность, ни многие другие факторы. Такой подход нередко оборачивается плачевными последствиями, так как продуктивность первотелок даже спустя несколько месяцев после отела продолжает оставаться низкой, составляя, например, 7-8 кг в день. Как следствие, нерационально

тратятся корма, неэффективно используются трудовые ресурсы и т. д. Подобные экземпляры следовало уже в самом начале либо поставить на откорм и довести до оптимального веса или нужной упитанности, либо забить на мясо для внутрихозяйственных нужд, либо продать на сторону заинтересованным покупателям. Таким образом, смысл не более трехмесячного периода тестирования первотелок молочного направления заключается в том, чтобы избежать случаев преждевременного и необоснованного перевода низко продуктивных особей в состав основного стада с одновременным обеспечением экономии материально-денежных ресурсов.

Старый порядок учета, применяемый до внедрения **Общего плана счетов бухгалтерского учета** и 16-ти новых **НСБУ**, заключается в следующем:

- репродуктивный молодняк КРС наряду со всеми остальными поло- возрастными или технологическими группами молодняка животных и взрослыми животными, выбракованными из основного стада и поставленными на откорм, учитывают на счете **212**. Это продолжается до момента перевода первотелок в состав основного стада дойных коров;
- затраты по содержанию репродуктивного молодняка вплоть до его перевода в основное стадо отражают на калькуляционном счете **811**;
- репродуктивный молодняк регулярно взвешивают (за исключением заключительного этапа стельности телок) с определением и системным оприходованием прироста живой массы. Самих же первотелок взвешивают дважды: первый раз – в день отела, второй раз – в день перевода в основное стадо (но не позднее трех месяцев после отела). Соответственно в первом случае прирост живой массы исчисляют как разницу между весом телки на момент отела и ее весом на дату последнего взвешивания, а во втором случае – как разницу между весом на момент перевода в основное стадо и весом на дату отела;
- молоко и приплод оприходуют с кредита одного из двух аналитических счетов - либо «*Содержание молодняка КРС*», либо «*Содержание основного стада КРС*». Оба подхода допустимы, но более обоснованным с технологической точки зрения является первый.

Отмеченные обстоятельства и проведенные нами исследования позволяют заключить следующее:

- выбранный способ учета репродуктивного молодняка КРС влияет на величину первоначальной стоимости первотелок, зачисленных в состав основного стада дойных коров. При втором способе она больше, чем при первом. В основном это происходит за счет регистрации прироста живой массы молодняка, которая **НСБУ «ОБУСХ»** не предусмотрена;
- первый способ менее трудоемкий, так как при нем животных не взвешивают и не составляют записи по оприходованию прироста живой массы репродуктивного молодняка, определение которого к тому же связано со многими трудностями;
- методология учета, предусмотренная первым способом, противоречит требованиям заполнения форм статистической отчетности сельскохозяйственных предприятий. Например, в годовом и квартальном статистических отчетах по животноводству весь полученный приплод (в том числе от первотелок) рассматривается как результат животноводческой отрасли (а значит, и сельскохозяйственной или основной деятельности). Также как результат животноводческой отрасли в тех же отчетах предусмотрено фиксировать и весь прирост живой массы, полученный от того или иного вида животных (включая репродуктивный молодняк вплоть до его перевода в основное стадо). Другими словами, в соответствие с многолетним подходом, применяемым в статистике, как новорожденные телята от первотелок, так и валовой прирост живой массы репродуктивного молодняка на протяжении всего срока его существования в хозяйстве в таком качестве должны регистрироваться в учете с кредита счета **811**;
- выбор первого способа является сугубо добровольным делом. При этом он зависит не только от воли (желания) руководителя предприятия или уполномоченного им лица, но и от многих объективных факторов: возраста животных (полгода, год, полтора года и др.), места содержания репродуктивного молодняка (в отдельном помещении, отдельной части помещения или вперемешку с другими молодыми особями того же вида), возможности раздельного документирования затрат по содержанию репродуктивного молодняка, наличия особой технологии выращивания этого молодняка и т. д. Это обстоятельство делает несопоставимыми данные хозяйств, применяющих разные варианты учета одного и того же репродуктивного молодняка. В свете сказанного допустим, что в одном хозяйстве поголовье из 20-ти телок перевели в состав репродуктивного молодняка в возрасте 18-ти месяцев (например, после проведения искусственного осеменения) с одновременным открытием счета **131**. В другом хозяйстве аналогичное поголовье зачислили в группу репродуктивного

молодняка на шесть месяцев позже (то есть за три месяца до отела) и при этом также открыли счет **131**. В результате несовпадения моментов признания молодняка в качестве репродуктивного и открытия счета **131** в первом хозяйстве не будет зарегистрировано ни одного килограмма прироста живой массы осемененных телок за весь девятимесячный период их стельности, а во втором – будет системно отражено вполне конкретное количество этого прироста, зависящее от величины поголовья, продолжительности содержания в днях и среднесуточного привеса (например, 20 гол. х 6 мес. х 30 дней х 500 г = 1800 кг).

Также следует учесть, что в животноводстве (включая молочное скотоводство) нет твердо установленных сроков зачисления молодняка в состав репродуктивного поголовья. В принципе (за редким исключением) это можно сделать, когда угодно;

- смысл положений пунктов 14 и 19 **НСБУ «ОБУСХ»** гораздо шире, чем информация, содержащаяся в характеристике и порядке применения счета **131**. В частности, в указанных пунктах предписывается учитывать в составе незавершенных долгосрочных биологических активов как самих животных, так и затрат по их содержанию. Тогда как в разделе III **Общего плана счетов бухгалтерского учета** отмечается, что счет **131** предназначен для обобщения информации о наличии и движении … молодняка животных, содержащегося для пополнения/создания основного стада. Как видно, здесь нет ни слова о затратах по содержанию репродуктивного молодняка;
- в принципе и на счете **131** можно отразить прирост живой массы репродуктивного молодняка. Однако для этого его надо усовершенствовать и открыть два субсчета: один (*1311*) – для учета наличия, живой массы и балансовой стоимости молодняка, а другой (*1312*) – для накапливания затрат по его содержанию. В таком случае полученный и реально существующий прирост живой массы, оцененный в сумме плановых (скорректированных до фактических) затрат, будет зарегистрирован по дебету субсчета *1311* с кредита субсчета *1312*. Как следствие, каждый из субсчетов закроется:

а) субсчет *1312* – после отражения валового прироста живой массы репродуктивного молодняка и списания калькуляционной разницы по этому приросту;

б) субсчет *1311* – после перевода репродуктивного молодняка в состав основного стада.

Конечно, согласно разделу I **Общего плана счетов бухгалтерского учета** каждое предприятие имеет право открыть любые дополнительные субсчета, которые необходимы для удовлетворения собственных информационных потребностей. Однако использование указанных выше субсчетов вряд ли может вписаться в менталитет многих отечественных бухгалтеров, которые в таких случаях привыкли, что при составлении двойных записей дебетуется и кредитуется не один и тот же счет (в данном случае счет **131**), а разные синтетические счета (например, счета **212** и **811**);

- стремление унифицировать методологию учета молодых многолетних насаждений и репродуктивного молодняка животных похвально и понятно, но оно не имеет под собой реальной природно-экономической основы. Дело в том, что каждое отдельное репродуктивное молодое животное (например, телка или бычок) в любой момент может быть продано, забито на мясо для нужд общественного питания, обменено на другой актив, выдано в качестве материальной помощи и т. д. При этом по мере роста оно прибавляет в весе (живой массе), который легко определяется либо путем сплошного взвешивания, либо расчетным методом. В то же время каждый отдельно произрастающий куст молодого виноградника или плодовое деревцо не может быть, например, продано или обменено на другой актив. По ним не определяют и результат развития: рост древесной массы, расширение корневой системы, увеличение количества веток и т. д. Молодой сад или виноградник может быть отчужден либо полностью, либо в виде определенных участков, насчитывающих сотни или даже тысячи многолетних растений. Следовательно, проведение аналогии (параллели) между молодыми многолетними насаждениями и репродуктивным молодняком животных неуместно в учетных целях.

Выводы

1. Новый вариант учета репродуктивного молодняка крупного рогатого скота и затрат по его содержанию, основанный на открытии специального счета **131 «Незавершенные долгосрочные биологические активы»** и введенный в действие с 1 января 2014 года, носит надуманный характер и исходит из желания обеспечить унифицированный (единый) подход к способу отражения всех указанных активов, независимо от их происхождения (растительного или животного);

2. Применяемый ранее (до 1 января 2014 года) вариант учета особей данного вида и соответствующих затрат, основанный на использовании традиционных счетов **212 «Оборотные биологические активы»** и **811 «Основная деятельность»**, является более обоснованным с

методологической и технологической точек зрения и отлично согласуется как с менталитетом отечественных бухгалтеров, так и с требованиями заполнения статистической отчетности.

Библиография:

1. Национальный Стандарт Бухгалтерского Учета «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве». In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237
2. Общий план счетов бухгалтерского учета. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, nr. 233-237
3. FRECĂUȚEANU, A. *Contabilitate pentru profesionişti.* Volumul întâi. Chişinău: Tipogr. „Print-Caro”, 2015. 734 p. ISBN 978-9975-56-275-1
4. FRECĂUȚEANU, A. *Contabilitate pentru profesionişti*. Volumul doi. Chişinău: Tipogr. „Print-Caro”, 2016. 385 p. ISBN 978-9975-56-355-0
5. FRECĂUȚEANU, A.; CHIŞLARU, A. *Contabilitate financiară avansată în sectorul agroalimentar*. Chişinău: Tipogr. „Print-Caro”, 2015. 440 p. ISBN 978-9975-56-277-5

УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ РЕШЕНИЯ В УПРАВЛЕНИИ ЗАТРАТАМИ АВТОТРАНСПОРТНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Конф. унив., д.э.н. Михаил ГЕРАСИМОВ, МЭА

Acceptance of administrative decisions in a management by the expenses of motor transport – very important guestion. In the article internal Report is offered for the management of motor transport enterprises and also importance of this guestion is considered to date.

Ключевые слова: *решения, автотранспортные предприятия, затраты, учет, перевозка, себестоимость.*

JEL : M 41

Актуальность статьи определена тем, что процесс жизнедеятельности каждого предприятия связан с процессом непрерывного изменения и развития. Каждое предприятие может реализовывать стоящие перед ним цели только в том случае, если ее изменения адекватны изменениям и требованиям существующей экономической среды рыночных отношений.

На сегодняшний день автомобильный транспорт получил новый импульс развития и вследствие этого стал одной из наиболее быстро меняющихся и растущих подотраслей экономики Республики Молдовы. Изменение системы хозяйственных связей, развитие внутренних и международных товарных рынков открыло перед автотранспортом большие перспективы. Однако любое предприятие сталкивается с такой важной проблемой, как квалифицированный выбор партнера на внутреннем и внешнем рынке, обеспечивающий высокую эффективность будущего сотрудничества. Важнейшей формой выражения деловой активности предприятий является величина текущего финансового результата за определенный период – прибыли, полученной от предпринимательской деятельности. Во всем деловом мире сведения о формировании и использовании прибыли рассматриваются как особо значимая часть финансового мониторинга предприятия. Прибыль характеризует эффективность хозяйственной деятельности предприятий и является источником финансирования ее дальнейшего развития. В свою очередь, прибыль является производной двух важнейших показателей: доходов и расходов предприятия, поэтому первостепенное внимание должно уделяться этим формирующим прибыль показателям.

Затраты автотранспортных предприятий непосредственно формируют показатель расходов, так как включаются в себестоимость продаж.

Как показали исследования большая часть автотранспортных предприятий в учетной практике не применяют счета управленческого учета и напрямую все издержки, связанные с автотранспортными перевозками относят на себестоимость продаж, тем самым не представляется возможным определить себестоимость каждой конкретной перевозки.

Однако, для принятия правильных управленческих решений, все затраты, связанные с осуществлением автоперевозок было бы правильней учитывать по каждому виду подвижного состава и маршрутам следования.

Управленческое решение является основой процесса управления. Управлять значит решать. Термин «управленческое решение» употребляется в двух основных значениях – как процесс и как явление:

- управленческое решение как процесс – это поиск, группировка и анализ требуемой информации; разработка, утверждение и реализация управленческого решения;
- управленческое решение как явление – это план мероприятий, постановление, устное или письменное распоряжение и т.п.

Результатом работы менеджера является управленческое решение. От того, каким будет это решение, зависит вся деятельность предприятия, зависит и то, будет ли достигнута поставленная цель или нет. Поэтому принятие менеджером того или иного решения всегда представляет собой определенные трудности. Это связано и с ответственностью, которую берет на себя менеджер, и с неопределенностью, которая присутствует при выборе одной из альтернатив.

Определение затрат на сегодняшний день в действующих нормативных актах Республики Молдова рассматривается непосредственно в «Методических указаниях о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг» (в дальнейшем Методические указания):

Производственные затраты − ресурсы, представленные в стоимостном выражении и израсходованные для производства продукции/оказания услуг [2]. Отечественными НСБУ четко определены затраты в строительстве и в сельском хозяйстве, в этой связи разработаны и введены в действие такие НСБУ как: «Договоры на строительство», «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве», однако немаловажным вопросом на наш взгляд является четкое определение затрат и расходов и на автотранспортных предприятиях.

Затраты автотранспортных предприятий можно подразделить на прямые и косвенные.

Для более правильного принятия управленческих решений и возможности снижения затрат нами разработан внутренний отчет для менеджеров автотранспортных предприятий, который может ежемесячно составляться на основании учетных данных с учетом специфики и видов перевозок.

наименование предприятия **(Проект)**

_____

фискальный код

Отчет о затратах от основной деятельности автотранспортного предприятия за «___» _____ 20__ г. (в леях, бань)

№ п/п	Виды маршрутов	Вид (марка) АТС	Основание (документ)	Регулярные			Нерегулярные			Экспедиционные	Итого (5+6+7+8+9+10+11)
				пассажирские	грузовые	экспедиционные	пассажирские	грузовые	экспедиционные		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
I.	**Городские**										
	Итого по городским (I)										
II.	**Пригородные**										

	Итого по пригородным (II)										
III.	**Междугородние**										
	Итого по междугородним (III)										
IV.	**Международные**										
	Итого по международным (IV)										
	Всего (I + II + III + IV)										

Отчет составил _____ Отчет проверил _____

Источник: *разработан автором*

Как пассажирские, так и грузовые перевозки могут быть осуществлены по маршрутам:

- **городские перевозки** – автомобильные перевозки пассажиров, багажа и грузов в пределах города;
- **пригородные перевозки** – автомобильные перевозки пассажиров, багажа и грузов между населенными пунктами Республики Молдова по маршрутам протяженностью до 50 км от города Кишинева включительно;
- **междугородные перевозки** – автомобильные перевозки пассажиров, багажа и грузов между населенными пунктами Республики Молдова по маршрутам протяженностью свыше 50 км;
- **международные перевозки** – автомобильные перевозки пассажиров, багажа и грузов за пределы Республики Молдова или в Республику Молдова из-за рубежа [3].

Перевозки пассажиров и багажа автобусами (микроавтобусами) подразделяются на регулярные и нерегулярные.

Регулярные перевозки выполняются по заранее объявленным маршрутам с установленной расписанием периодичностью.

Нерегулярные перевозки осуществляются транспортными агентами с соблюдением действующих нормативных актов по договорам (заказам) с физическими или юридическими лицами, являющимися заказчиками транспортных услуг.

Транспортно-экспедиционное обслуживание – производственная деятельность, состоящая в организации перевозки груза, обеспечении его отправки и получения, выполнении или организации выполнения других операций, связанных со всеми этапами перевозки [3].

Предложенный нами «Отчет о затратах от основной деятельности автотранспортного предприятия» (в дальнейшем Отчет) может быть составлен на основании учетных регистров по счетам 811 «Основная деятельность», 821 «Косвенные производственные затраты».

Данный учет может быть дополнен автотранспортными предприятиями при необходимости другими данными.

Для правильного принятия управленческих решений в управлении затратами автотранспортных предприятий, на наш взгляд, такой Отчет может быть составлен как при прогнозировании, так и по факту полученных затрат.

Важнейший организационный аспект разработки и реализации управленческих решений – организация последовательности работ, необходимых для выполнения этого процесса. Здесь особое значение приобретает тип менеджмента, существующий на предприятии.

Таким образом, процесс принятия решений в управлении затратами автотранспортных предприятий должен осуществляться с учетом особенностей этой отрасли экономики, а также

влияния внутренних и внешних факторов и ограничений. Это поможет повысить качество и обоснованность решений на всех уровнях управления.

Библиография:

1. Национальный стандарт бухгалтерского учета «Расходы», Monitorul Oficial, nr. 233-237 от 22.10.2013
2. «Методические указания о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг» Monitorul Oficial, nr. 233-237 от 22.10.2013
3. Кодекс автомобильного транспорта. № 150 от 17.07.2014. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2014, nr. 247-248.

TRATAMENTE CONTABILE PRIVIND FACTORINGUL ÎN SISTEMUL BANCAR

Lect. sup. Galina GUDIMA,
Catedra „Contabilitate şi Analiză Economică", ASEM,
ggudima@mail.ru

This article outlines the economic analysis of factoring. Factoring is defined according to specialized literature and the legal acts of the Republic of Moldova in force, and there are highlighted features which distinguish factoring from the forfaiting. Based on some practical examples, the article shows the way of counting factoring in the commercial banks of the RM under the new accounting regulations.

***Cuvinte-cheie**: factoring; factor; aderent; dobîndă; contabilitate; bancă.*
JEL: M 41.

În condiţiile actualei crize economice, operaţiunile de factoring constituie o alternativă eficientă de finanţare a businessului furnizorilor de mărfuri şi prestatorilor de servicii. Factoringul are misiunea să ofere, în mod rapid, o finanţare furnizorului şi să reducă riscul de neîncasare a mijloacelor băneşti din livrările cu plata amânată. Principalele avantaje ale factoringului sunt finanţarea rapidă a furnizorilor de mărfuri (prestatorilor de servicii), protecţia împotriva riscurilor aferente stingerii creanţelor şi lipsa garanţiilor.

Primele companii de factoring au apărut încă din anii 60 ai sec. XIX, însă, în Republica Moldova, factoringul se consideră o modalitate de finanţare relativ nouă. Actualmente, în Republica Moldova, serviciile de factoring sunt prestate atât de companii specializate, precum şi de unele bănci comerciale.

În literatura de specialitate, factoringul este descris ca o modalitate de finanţare, de rând cu creditul şi leasingul. În contabilitate, factoringul este interpretat ca o formă de creditare.

Potrivit dicţionarului economic, noţiunea *„factoring"* este de origine engleză şi se defineşte ca „mod de finanţare pe termen scurt (în general, a exporturilor de mărfuri de larg consum), conform căreia o instituţie financiară (bancă, grupuri intermediare etc.) se obligă, pe baza unui contract, să preia, în schimbul unui comision (cotă procentuală din valoarea tranzacţiei), creanţele exportatorului, inclusiv riscul neîncasării la termen a creanţelor" [1].

În ţara noastră, raporturile dintre părţile contractante la factoring sunt reglementate de Codul civil nr. 1107 din 06.06.2002. Potrivit art. 1290 din Codul civil, contractul de factoring reprezintă „un contract, prin care o parte, care este furnizorul de bunuri şi servicii (aderent), se obligă să cedeze celeilalte părţi, care este o întreprindere de factoring (factor), creanţele apărute sau care vor apărea în viitor din contracte de vânzări de bunuri, prestări de servicii şi efectuare de lucrări către terţi, iar factorul îşi asumă cel puţin 2 din următoarele obligaţii:

a) finanţarea aderentului, inclusiv prin împrumuturi şi plăţi în avans;
b) ţinerea contabilităţii creanţelor;
c) asigurarea efectuării procedurilor de somare şi de încasare a creanţelor;
d) asumarea riscului insolvabilităţii debitorului pentru creanţele preluate (delcredere)" [2].

În conformitate cu prevederile Codului civil, contractul de factoring urmează să fie încheiat în scris, iar cesiunea creanţelor - să fie notificată debitorilor. Părţile participante la contractul de factoring sunt obligate să precizeze mărimea, volumul, domeniul şi caracteristicile creanţelor care fac obiectul contractului, precum şi elementele pentru determinarea sumei de plată.

După cum reiese din definiţia prezentată în Codul civil, factoringul poate fi cu finanţare şi fără finanţare.

În cadrul operațiunii de factoring cu finanțare, este finanțat furnizorul de mărfuri/prestatorul de servicii, numit *aderent*, care, după onorarea obligațiilor sale contractuale față de cumpărător, prezintă factura spre achitare factorului, iar acesta, la rândul său, preia dreptul de încasare a creanței de la cumpărător şi achită furnizorului 80-90% din suma facturii. La încasarea creanței de la cumpărător, factorul percepe dobânda şi comisionul aferent şi transferă aderentului suma rămasă spre achitare. Termenul de încasare a facturii este, de regulă, până la 180 zile.

Este necesar de menționat că factoringul, adeseori, este confundat cu operațiunea de forfetare.

Forfetarea, în engleză – forfaiting, este o formă de finanțare a exporturilor în cadrul căreia institutul de forfetare (forfaiteur) preia creanțele din export pe termen mediu şi lung ale exportatorului, care sunt incorporate în: bilet la ordin, cambie şi acreditiv documentar. Operațiunea de forfetare este de aceeaşi natură ca şi factoringul, însă aria riscului transferat şi perioada sunt mai extinse. În timp ce factorul se bazează pe contractul dintre clientul său (aderentul) şi beneficiar şi pe factura emisă, forfaiteur-ul cumpără cambii şi bilete la ordin deținute de exportator. În cazul forfetării, finanțarea se efectuează în proporție de 100% din valoarea creanțelor cu plata la termen şi se acordă, de regulă, fără recurs asupra clientului. Astfel, forfaiteur-ul preia riscul de neplată al emitentului biletului la ordin sau al băncii emitente a acreditivului.

Modul de recunoaştere, evaluare şi contabilizare a factoringului în cadrul băncilor comerciale se reglementează de IAS 32 „Instrumente financiare: prezentare" [3], IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare" [4], Planul de conturi în băncile licențiate din Republica Moldova [5] şi alte acte normative.

Potrivit IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare" instrumentele financiare, inclusiv factoringul inițial se evaluează la valoarea justă (cost), care este egală cu fluxurile de numerar contractuale, inclusiv dobânzile şi comisioanele aferente, ajustate cu rata de actualizare care reprezintă rata dobânzii de piață pentru instrumente financiare similare. Ulterior, factoringul se evaluează la costul amortizat, care se diminuează cu suma provizioanelor pentru depreciere.

În vederea contabilizării creanțelor comerciale preluate de la aderent în cadrul operațiunilor factoring, Planul de conturi al băncilor licențiate din Republica Moldova prevede contul memorandum *7303 „Documente de decontare pe operațiuni de factoring"*. Astfel, la intrare în contul 7303 „Documente de decontare pe operațiuni de factoring", se înregistrează suma creanței comerciale cesionate băncii de către aderent, iar la ieşire – suma încasată de la cumpărător în vederea stingerii creanței.

Pentru evidența resurselor creditare plasate în cadrul operațiunilor de factoring, este destinat contul *1494 „Factoring"*, care face parte din grupa de conturi *1490 „Alte credite acordate clienților"*. În debitul contului 1494 „Factoring", se înregistrează suma creditului acordat aderentului ca rezultat al cumpărării de către bancă a creanței comerciale a acestuia, iar în credit – suma creditului rambursat. Soldul contului *1494 „Factoring"* este debitor şi reprezintă suma factoringului nerambursat.

Operațiunea de acordare a creditului, în cadrul operațiunii de factoring, se contabilizează prin debitarea contului *1494 „Factoring",* în contrapartidă cu creditul contului curent al aderentului: *2224/ 2251 „Conturi curente ale persoanelor juridice"*.

La încasarea creanței de la cumpărător, se debitează contul curent al cumpărătorului: *2224/ 2251 „Conturi curente ale persoanelor juridice"*, în cazul când cumpărătorul este deservit de banca dată sau contul *1031 „Contul „Nostro" în BNM"(1861 „Conturi „Nostro" ale filialelor locale)*, când cumpărătorul este deservit de altă bancă (filială) şi, concomitent, se creditează contul curent al aderentului. Totodată, suma creanței încasate se trece la ieşire din contul memorandum 7303 „Documente de decontare pe operațiuni de factoring".

Operațiunea de rambursarea a factoringului se contabilizează prin debitarea contului curent al aderentului: *2224/ 2251 „Conturi curente ale persoanelor juridice",* în contrapartidă cu creditul contului *1494 „Factoring"*.

Veniturile din dobânzi la operațiunile de factoring se țin la evidență în contul *4494 „Venituri din dobânzi la factoring"*. La suma dobânzii calculate, aferente factoringului, se debitează contul *1743 „Dobânda calculată la alte credite acordate clienților",* în contrapartidă cu creditul contului *4494 „Venituri din dobânzi la factoring"*.

Operațiunea de încasare a dobânzii calculate privind factoring-ul se contabilizează prin debitarea contului curent al aderentului: *2224/ 2251 „Conturi curente ale persoanelor juridice"* şi creditarea concomitentă a contului *1743 „Dobânda calculată la alte credite acordate clienților"* .

Pentru a reflecta modul de contabilizare a operațiunii de factoring vom utiliza următorul exemplu: *potrivit acordului de factoring, banca cumpără creanțele comerciale ale entității „Plaiul" S.R.L., în proporții de 90% din suma facturii prezentate spre achitare cumpărătorului, în condițiile achitării unei dobânzi, a cărei rată anuală constituie 20 %. La 03 august 2016, entitatea „Plaiul" (aderentul) prezintă*

băncii factura fiscală, potrivit căreia banca urmează să încaseze, de la entitatea „Aspect" S.R.L., valoarea de livrare a mărfurilor în sumă de 22 000 lei. Potrivit politicii de contabilitate la momentul acordării creditelor, inclusiv factoringului banca efectuează defalcări privind provizioane pentru deprecierea creditului în mărime de 2% din suma creditului acordat. Creanța comercială a aderentului a fost încasată la 20 septembrie 2016. Este necesar de menționat că entitatea „Aspect" S.R.L. dispune de cont curent deschis în altă bancă comercială.

În baza exemplului prezentat mai sus, în contabilitatea băncii, se vor efectua următoarele înregistrări contabile:

1. Se ia la evidență factura cumpărată de la aderent:

Intrare contul 7303 „Documente de decontare pe operațiuni de factoring" – 22 000,00 lei.

2. Se înregistrează operațiunea de finanțare a aderentului (acordarea factoringului) la suma de 19800,00 lei (22 000 x 90%):

Debit contul 1494„Factoring" – 19 800,00 lei;

Credit contul 2224 „Conturi curente ale persoanelor juridice" – 19 800,00 lei.

3. Se efectuează defalcări privind reducerea pierderilor din deprecierea creditelor în mărime de 396,00 lei (19800 x 2%):

Debit contul 5878 „Cheltuieli pentru deprecierea altor credite acordate clienților şi plăților aferente lor" – 396,00 lei;

Credit contul 1499 „Contra cont: „Reduceri pentru pierderi din deprecierea altor credite acordate clienților şi plăților aferente lor" – 396,00 lei.

4. Se ia de la evidență din contul memorandum suma creanței încasate:

Ieşire 7303 „Documente de decontare pe operațiuni de factoring" – 22 000,00 lei.

5. Se înscrie în contul curent al aderentului suma creanței încasate:

Debit contul 1031 „Contul „Nostro" în BNM" – 22 000,00 lei;

Credit contul 2224 „Conturi curente ale persoanelor juridice" – 22 000,00 lei.

6. Se trece la scăderi din contul curent al aderentului suma factoringului în vederea rambursării acestuia:

Debit contul 2224 „Conturi curente ale persoanelor juridice" – 19 800,00 lei;

Credit contul 1494 „Factoring" – 19 800,00 lei.

7. Se calculează dobânda aferentă factoringului pentru 49 zile (19 800 x 20% x 49 /36 = 530,16):

Debit contul 1743„Dobânda calculată la alte credite acordate clienților" – 530,16 lei;

Credit contul 4494 „Venituri din dobânzi la factoring" – 530,16 lei.

8. Se percepe dobânda aferentă factoringului:

Debit contul 2224 „Conturi curente ale persoanelor juridice" – 530,16 lei;

Credit contul 1743 „Dobânda calculată la alte credite acordate clienților" – 530,16 lei.

9. Se ajustează reducerile privind deprecierea creditelor în legătură cu rambursarea factoringului:

Debit contul 1499 „Contra cont: „Reduceri pentru pierderi din deprecierea altor credite acordate clienților şi plăților aferente lor" – 396,00 lei;

Credit contul 5878 „Cheltuieli pentru deprecierea altor credite acordate clienților şi plăților aferente lor" – 396,00 lei.

Concluzii. Din cercetarea efectuată, constatăm că factoringul este o modalitate de finanțare, care constă în preluarea de către factor a creanțelor comerciale ale aderentului şi asumarea riscului de neîncasare a acestora. De regulă, factoringul presupune finanțarea aderentului în proporție de 80-90% din suma creanței comerciale procurate de către factor. Deşi, în literatura de specialitate, factoringul este tratat ca o modalitate de finanțare, alături de creditul bancar, care are trăsăturile sale caracteristice, în contabilitate el este recunoscut, evaluat şi contabilizat ca o formă de creditare, ținând cont de particularitățile specifice ale acestuia.

Bibliografie:

1. Dicționar economic. Disponibil: http://www.dictionar-economic.com.
2. Codul civil nr. 1107 din 06.06.2002. Disponibil: http://lex.justice.md/md/325085.
3. IAS 32 „Instrumente financiare: prezentare". Disponibil: http://www.mf.gov.md/ro/actnorm/contabil/standartraport
4. IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare". Disponibil: http://www.mf.gov.md/ro/actnorm/contabil/standartraport
5. Planul de conturi în băncile licențiate din Republica Moldova. Disponibil: http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=325290.

ASPECTE ALE CONTABILITĂȚII INTRĂRII INVESTIȚIILOR IMOBILIARE ŞI EVALUĂRII ACESTORA

Conf. univ. dr. Liliana LAZARI, ASEM,
e-mail: lilianalazary@gmail.com
Conf. univ. dr., Lilia GRIGOROI, ASEM,
e-mail: lgrigoroi@gmail.com

Currently, the real estate market of the Republic of Moldova is growing and developing, being attractive for investment. As the demand is growing, maintaining the real estate investments and/or granting them as lease/leasing becomes the main goal of investors. As a result, these transactions require the implementation of accounting regulations for ensuring the efficient management and reporting of real estate investments. For this purpose, from the 1st of January 2014 the National Accounting Standard "Real Estate Investments" was implemented, developed on the European Directives and IAS 40 "Real Estate Investments". Since the real estate investments accounting wasn't found in the accounting regulations before 01.01.2014, different problems and approaches concerning the real estate investments arise, these serving as the fundamentals of this research.

Cuvinte-cheie: *investiții imobiliare, contabilitatea investițiilor imobiliare, Standarde Naționale de Contabilitate, Standarde Internaționale de Raportare Financiară, evaluarea investițiilor imobiliare, valoare justă, cost.*

JEL: M41, Q5, A2

„Cele mai periculoase cinci cuvinte, pe care le poți folosi atunci, când investeşti, sunt: De data asta este diferit”
John Templeton

Introducere. Profiturile au un mod aproape „miraculos” de a se acumula în timp, nu degeaba se spune că „banul la ban trage”. Acest lucru se datorează compunerii câştigurilor, ceea ce înseamnă că toate investițiile vor creşte într-un mod exponențial, care, pe termen lung, va produce nişte câştiguri foarte mari. În domeniul investițiilor,TOTUL este relativ şi ține, în primul rând, de persoana care realizează şi administrează respectivele investiții. Însă, oamenii sunt foarte diferiți şi au abilități şi preferințe diferite. De aceea, se spune că, de fapt, nu există investiții „bune” sau „proaste”, ci doar investitori pricepuți sau nepricepuți în domeniul respectiv.

Indiferent dacă ne referim la investițiile imobiliare sau la alte tipuri de investiții, unul din cele mai importante aspecte este gradul de risc. În acest context, investițiile imobiliare sunt supuse unui număr limitat de riscuri, principalele fiind cele ce ar putea duce la distrugerea lor: cutremur, incendiu, inundație, alunecări de teren etc. Însă, marele avantaj este că aceste evenimente sunt rare, dar şi faptul că e posibil să ne putem asigura pentru ele. Motivul pentru care mulți cred că investițiile imobiliare sunt “sigure”, este datorită comparației cu bursele de acțiuni. Cu excepția riscurilor catastrofale, care ar duce la distrugerea lor, proprietățile imobiliare vor continua să dețină o anumită valoare, indiferent de condițiile economice particulare, deci, nu vor ajunge niciodată chiar la zero (cât timp oamenii vor avea nevoie de locuințe). Aceasta nu înseamnă că nu sunt afectate de ciclurile economice.

În prezent, în Republica Moldova, piața imobiliară este în creştere şi dezvoltare, fiind atractivă ca obiect al investirii. În situația în care cererea este în creştere, scopul investitorilor poate fi menținerea investițiilor imobiliare şi/sau acordarea acestora în locațiune/leasing. În consecință, aceste tranzacții impun aplicarea reglementărilor contabile pentru asigurarea gestionării eficiente a investițiilor imobiliare şi raportării acestora. În acest scop, a fost pus în aplicare, începând cu 1 ianuarie 2014, Standardul Național de Contabilitate „Investiții imobiliare” elaborat în baza Directivelor Europene şi IAS 40 „Investiții imobiliare”. Deoarece contabilitatea investițiilor imobiliare nu s-a regăsit în reglementările contabile de până la 01.01.2014, apar multiple probleme şi tratamente cu privire la contabilitatea investițiilor imobiliare, fapt ce au constituit suportul cercetării date.

Corpul lucrării. În RM, entitățile de interes public pentru organizarea contabilității investițiilor imobiliare se conduc de prevederile IAS 40 „Investiții imobiliare”, iar celelate entități deținătoare de proprietate imobiliară de SNC „Investiții imobiliare”. Ambele standarde se referă la noțiunea, condițiile de recunoaştere, evaluare, contabilizare şi prezentare a informațiilor cu privire la investițiile imobiliare.

Conform prevederilor SNC „Investiții imobiliare”, investiția imobiliară reprezintă *proprietatea imobiliară (*terenurile, clădirile şi/sau parte a acestora, deținute de proprietar sau de locatar în baza unui

contract de leasing financiar), deținută (de proprietar sau locatar în baza unui contract de leasing financiar), mai degrabă, în scopul închirierii şi/sau pentru creşterea valorii acesteia, decât pentru a fi:

- ✓ utilizată în producție, pentru furnizarea de bunuri, prestarea serviciilor sau în scopuri administrative;
- ✓ vândută în procesul desfăşurării normale a activității.

Investițiile imobiliare cuprind proprietățile imobiliare deținute de către entitate, conform scopurilor prezentate în figura 1.

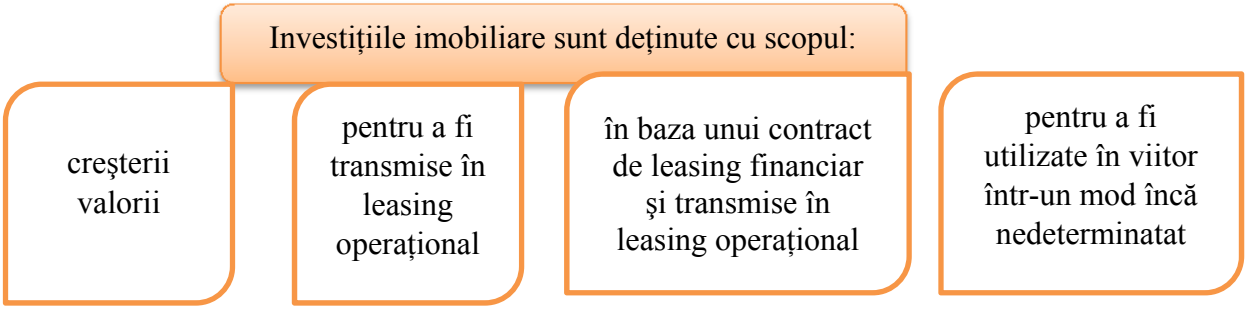


Figura 1. Scopurile pentru care sunt deținute investițiile imobiliare

Dacă examinăm în comparație, în ambele reglementări, au acelaşi tratament asupra definirii investițiilor imobiliare.

Nu se atribuie la investiții imobiliare următoarele proprietăți, prezentate în figura 2:

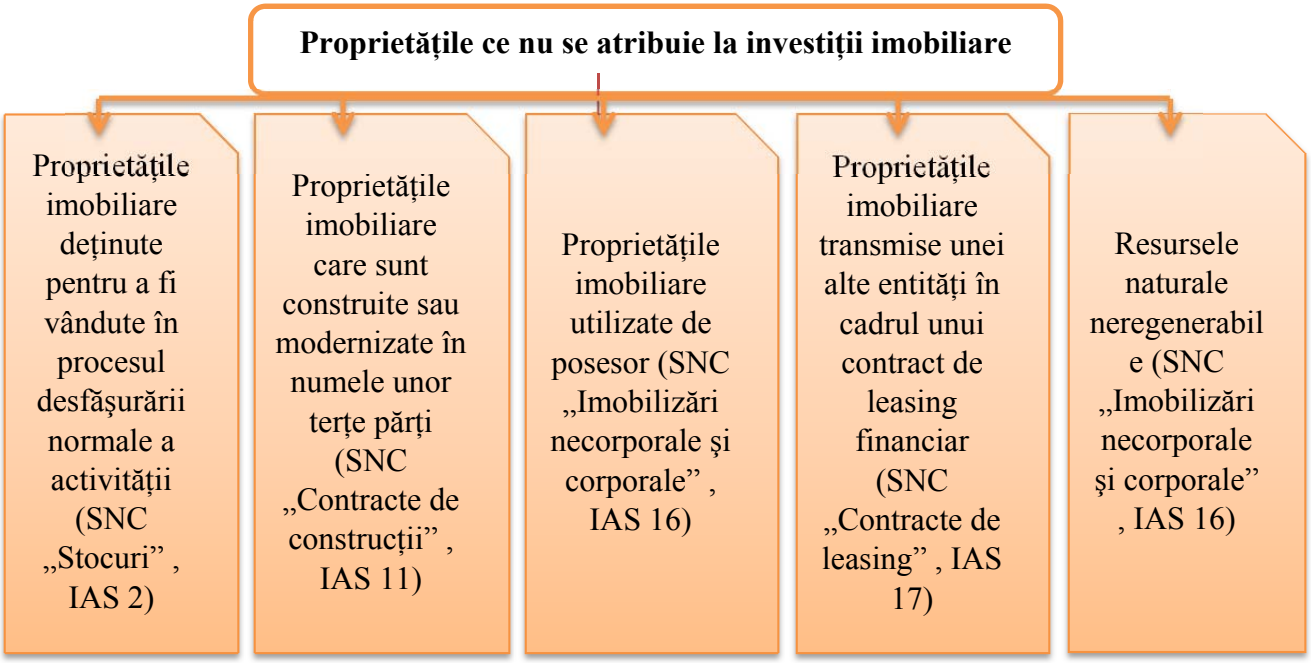


Figura 2. Proprietățile ce nu se includ în componența investițiilor imobiliare

Deci, investițiile imobiliare se deosebesc de proprietățile imobiliare utilizate de posesor, prin faptul că sunt deținute pentru obținerea veniturilor din chirii, majorarea capitalului sau ambele, iar cele din urmă sunt deținute pentru a fi utilizate la producerea sau furnizarea de bunuri, servicii, în scopuri administrative sau pentru vânzare în cursul normal al activității.

În cazul în care o proprietate imobiliară include două părți – una deținută pentru a fi transmisă în leasing operațional sau cu scopul creşterii valorii acesteia, iar altă parte pentru a produce bunuri, prestarea serviciilor sau în scopuri administrative, clasificarea se efectuează astfel:

- ➢ dacă fiecare dintre aceste părți poate fi vândută sau transmisă în leasing financiar, entitatea înregistrează fiecare parte separat – ca investiție imobiliară şi ca proprietate imobiliară utilizată de posesor;
- ➢ dacă fiecare dintre aceste părți nu poate fi vândută în mod separat, atunci proprietatea imobiliară se consideră drept investiție imobiliară în cazul în care partea deținută pentru a fi utilizată în producție, pentru furnizarea de bunuri, prestări servicii sau în scopuri administrative este nesemnificativă.

Pragul de semnificaţie privind delimitarea investiţiei imobiliare de proprietatea imobiliară utilizată de posesor se stabileşte în politicile contabile ale entităţii. În acest context, ţinem să menţionăm că, conform prevederilor Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară, pragul de semnificaţie este un aspect al relevanţei specific unei entităţi bazat pe natura sau magnitudinea, sau pe ambele, elementelor la care se referă informaţiile în contextul raportului financiar al unei entităţi individuale. Se consideră că, în practica contabilă, se pot determina probleme la stabilirea părţii semnificative versus părţii nesemnificative a proprietăţilor imobiliare pentru a delimita investiţiile imobiliare de proprietăţile imobiliare utilizate de posesor.

Investiţiile imobiliare sunt recunoscute ca activ la respectarea simultană a următoarelor condiţii:

- este probabil că entitatea va obţine avantaje economice viitoare din deţinerea investiţiei imobiliare; şi
- costul de intrare al investiţiei imobiliare poate fi evaluat în mod credibil.

Cerinţele prezentate se regăsesc la recunoaşterea activelor, fiind considerate cerinţe generale şi corespund pe deplin cu cerinţele prevăzute de IAS 40 „Investiţii imobiliare”.

La recunoaşterea în componenţa investiţiilor imobiliare, se evaluează, iniţial, la *cost de intrare,* care include valoarea de procurare şi costurile de achiziţie direct atribuibile, cum ar fi: comisionul agenţiei imobiliare, plăţile pentru serviciile notariale, costul serviciilor juridice, taxele de stat şi alte costuri de tranzacţionare.

Contabilitatea investiţiilor imobiliare intrate se organizează în funcţie de modul de intrare şi se prezintă în tabelul 1.

Tabelul 1

Contabilitatea intrării investiţiilor imobiliare

Investiţii imobiliare intrate din exteriorul entităţii		**Investiţii imobiliare intrate din interiorul entităţii prin transfer**	
	Achiziţionate: Debit 151„Investiţii imobiliare” Debit 534 „Datorii faţă de buget” - TVA Credit 521 „Datorii comerciale curente”	1	*Proprietatea imobiliară utilizată de către posesor este transferată la investiţii imobiliare (nu mai sunt utilizate de posesor şi sunt destinate închirierii de terţi):* Debit 151„Investiţii imobiliare” Credit 121 „Imobilizări corporale în curs de execuţie”, Credit 122 „Terenuri”, Credit 123 „Mijloace fixe”, concomitent se decontează amortizarea mijloacelor fixe (Dt 124 Ct 123)
	Primite cu titlu gratuit: Debit 151„Investiţii imobiliare” Credit 622 „Venituri financiare”		
	Procurate în leasing financiar: Debit 151„Investiţii imobiliare” Debit 232 „Creanţe preliminate” - TVA Credit 413 „Datorii pe termen lung privind leasingul financiar”		
	Primite ca aport la capitalul social: *a) la înfiinţarea entităţii:* Debit 151„Investiţii imobiliare” Credit 313 „Capital nevărsat” *b) la majorarea capitalului social:* Debit 151„Investiţii imobiliare” Credit 314 „Capital neînregistrat”	2	*Este transferată la investiţii imobiliare din categoria stocurilor (sunt achiziţionate în vederea revânzării, apoi închiriate terţilor):* Debit 151„Investiţii imobiliare” Credit 217 „Mărfuri”
	Costurile de achiziţie direct atribuibile investiţiilor imobiliare (comisionul agenţiei imobiliare, plăţile pentru serviciile notariale, costul serviciilor juridice, taxele de stat etc.): Debit 151„Investiţii imobiliare” Debit 534 „Datorii faţă de buget” – pentru serviciile impuse cu TVA Credit 544 „Alte datorii curente”		

Organizarea contabilităţii investiţiilor imobiliare la entitate va depinde de modalitatea de evaluare ulterioară aplicată de entitate. Ţinem să menţionăm că metoda de evaluare ulterioară se indică în politicile contabile ale entităţii şi se aplică tuturor investiţiilor imobiliare. Conform prevederilor SNC „Investiţii

imobiliare”, punctul 20, evaluarea ulterioară a investițiilor imobiliare se efectuează la data raportării conform metodei bazate pe *valoarea justă sau cost.*

Tabelul 2

Metodele de evaluare ulterioară a investițiilor imobiliare

Metodele de evaluare ulterioară a investițiilor imobiliare - *se utilizează o singură metodă pentru toate investițiile imobiliare* ale entității şi se menționează în politicile contabile	
Metoda bazată pe valoarea justă	**Metoda bazată pe cost**
Se aplică dacă valoarea justă poate fi determinată în mod credibil.	Se aplică, dacă valoarea justă nu poate fi determinată în mod credibil.
Valoarea justă a investiției imobiliare poate fi stabilită de către entitate de sine stătător sau de un evaluator independent.	Entitatea trebuie să determine durata de utilizare a investițiilor imobiliare şi metoda de amortizare a acestora ce trebuie indicată în politicile contabile.
Valoarea justă a investiției imobiliare se determină, de regulă, în baza valorii de piață la data raportării stabilite pe o piață activă pentru proprietăți imobiliare similare, aflate în aceeaşi locație şi stare, care fac obiectul unor contracte similare de vânzare, leasing sau altă natură.	Evaluarea se efectuează la *costul de intrare* diminuat cu suma amortizării şi deprecierii acumulate.
În lipsa unor prețuri curente pe o piață activă, valoarea justă a investiției imobiliare poate fi stabilită în baza informațiilor din diverse surse, inclusiv: 1) prețurile curente pe o piață activă pentru alte investiții imobiliare diferite ca natură, stare sau amplasament, ajustate astfel, încât să reflecte diferențele în cauză; 2) prețurile recente ale investițiilor imobiliare similare de pe piețe mai puțin active, cu ajustări care să reflecte orice modificări ale condițiilor economice survenite de la data tranzacțiilor care au fost efectuate la acele prețuri.	Calculează suma amortizării investițiilor imobiliare, conform regulilor generale stabilite de SNC „Imobilizări necorporale şi corporale” Debit 714 „Alte cheltuieli din activitatea operațională” Credit 152 „Amortizarea şi deprecierea investițiilor imobiliare”
Entitatea este obligată să continue evaluarea investiției imobiliare evaluate anterior la valoarea justă, până la momentul ieşirii sau transferării ei, chiar dacă tranzacțiile de piață devin mai puțin frecvente sau informațiile privind prețurile mai puțin accesibile.	Contabilizează pierderile din depreciere conform SNC „Deprecierea activelor” Dt 721 „Cheltuieli cu activele imobilizate” subcontul 7217 „Pierderi din deprecierea activelor imobilizate” Credit 151„Investiții imobiliare” – la utilizarea metodei directe de contabilizare a pierderilor din depreciere Credit 152 „Amortizarea şi deprecierea investițiilor imobiliare” – în cazul utilizării metodei indirecte de contabilizare a pierderilor din depreciere
Nu calculează amortizarea investițiilor imobiliare	Se supun reevaluării (fiind efectuată conform prevederilor Standardelor Internaționale de Raportare Financiară): - *În cazul când reevaluarea se efectuează la valoarea contabilă*, până la înregistrarea reevaluării e necesar de contabilizat eliminarea amortizării cumulate a acestora prin decontare: Debit 152 „Amortizarea şi deprecierea investiții lor imobiliare” Credit 151 „Investiții imobiliare” - *În cazul când reevaluarea investițiilor imobiliare se efectuează la costul de intrare,* atunci, concomitent cu majorarea din reevaluare a costului de intrare, este recalculată proporțional şi
Diferențele de valoare care apar în urma modificării valorii juste a investiției imobiliare se contabilizează astfel: 1) la diferența aferentă creşterii valorii: Debit 151„Investiții imobiliare” Credit 621 „Venituri din operațiuni cu active imoilizate” 2) la diferența aferentă micşorării valorii: Debit 721 „Celtuieli din operațiuni cu active imoilizate” Credit 151„Investiții imobiliare”	
Nu testează la depreciere investițiile imobiliare	
Nu se supun reevaluării investițiile imobiliare	

	majorarea amortizării acumulate a acestora, fiind întocmită formula contabilă: Debit 151 „Investiții imobiliare” Credit 152 „Amortizarea şi deprecierea investițiilor imobiliare” Credit 343 „Alte elemente de capital propriu” ✓ Surplusul din reevaluare se înregistrează: Dt 151 „Investiții imobiliare” Ct 343 „Alte elemente de capital propriu ✓ dacă a fost anterior investiția imobiliară depreciată, atunci creşterea valorii acesteia în urma reevaluării se va înregistra: Debit 151 „Investiții imobiliare” - în cazul utilizării metodei directe de contabilizare a pierderilor din depreciere Debit 152 „Amortizarea şi deprecierea investițiilor imobiliare” - în cazul utilizării metodei indirecte de contabilizare a pierderilor din depreciere Credit 621 „Venituri din operațiuni cu active imobilizate” ✓ la deprecierea activelor imobilizate, ce au înregistrat anterior un surplus din reevaluare: Debit 343 „Alte elemente de capital propriu” subcontul „Surplus din reevaluarea activelor imobilizate” Credit 151 „Investiții imobiliare” – în cazul utilizării metodei directe de contabilizare a pierderilor din depreciere Credit 152 „Amortizarea şi deprecierea investițiilor imobiliare” - în cazul utilizării metodei indirecte de contabilizare a pierderilor din depreciere

După cum se observă din cele prezentate, metoda de evaluare ulterioară a investițiilor imobiliare va determina modul de organizare al contabilității acestora. Dacă, sub aspect contabil, metoda bazată pe valoarea justă e mai simplă în aplicare, inconvenientul constă în posibilitatea stabilirii valorii juste pe o piață activă la fiecare dată de raportare. Metoda bazată pe cost e mai simplă de aplicat sub aspectul valorii, deoarece se bazează pe valorile calculate de contabilitate, însă ca tratament contabil este mai complicată, deoarece se calculează amortizarea acestora, se testează la depreciere, se supune reevaluării. Însă, scopul final îl constituie prezentarea informațiilor utile şi reale utilizatorilor de informații, iar conducerea entității la selectarea metodei se va baza pe interesul aşteptat.

Informația privind investițiile imobiliare existente la entitate se include în rândul 090 din Bilanț, cu aceeaşi denumire, doar că, în cazul evaluării ulterioare, conform metodei bazate pe valoare justă, se va include soldul debitor al contului contabil 151 „Investiții imobiliare”, iar dacă se utilizează metoda bazată pe cost se va include diferența dintre soldul debitor al contului 151 „Investiții imobiliare” şi soldul creditor al contului 152 „Amortizarea şi deprecierea investițiilor imobiliare”.

Concluzii.

Conform celor prezentate, investițiile imobiliare se deosebesc esențial de proprietățile imobiliare utilizate de posesor, deci şi tratamentul contabil este diferit. În cazul aplicării metodei de evaluare curentă a investițiilor imobiliare, bazate pe valoarea justă, pentru a asigura funcționalitatea, se consideră necesară stabilirea prin reglementări caracteristicile, care fac obiectul unei piețe active şi al pieței inactive, confirmarea valorii juste în scopul argumentării acesteia. Pentru aprofundarea acestor neclarități, pot fi utilizate prevederile IFRS 13 „Valoarea justă”. Însă, entitățile ce vor aplica metoda bazată pe cost, la prezentarea în situații financiare a informațiilor despre investițiile imobiliare, vor exprima costul istoric, şi nu valoarea din perspectiva investițiilor imobiliare, informație în defavoarea investitorilor. În acest scop, ar servi crearea condițiilor de utilizare a metodei bazate pe valoarea justă. În final, trebuie să ținem cont de faptul că informațiile prezentate de contabilitate reprezintă suportul pentru luarea deciziilor, inclusiv de

actualii şi potenţialii investitori, de proprietari, fiind utilă acestora, doar dacă este înţeleasă corect şi reprezintă exact ce îşi propune.

Bibliografie:

1. BRÎNZILĂ, L. *Unele aspecte aferente recunoaşterii şi evaluării investiţiilor imobiliare.* În: „Problemele contabilităţii în contextul integrării europene", Conferinţa Internaţională din 10-11 noiembrie 2009, Chişinău: ASEM, 2010, p. 26-30
2. GÎRBINĂ, M., BUNEA, Ş. *Sinteze, studii de caz şi teste grilă privind aplicarea IAS (revizuite) – IFRS.* Editura CECCAR, Bucureşti, 2008.
3. Legea contabilităţii nr. 113-XVI din 27.04.2007. www.mf.gov.md
4. Legea cu privire la investiţiile în activitatea de întreprinzător nr.81-XV din 18.03.2004. http://lex.justice.md/document_rom.php?id=6F32D9AD:1AD3FF6A
5. SNC „Investiţii imobiliare", SNC "Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare". http://www.contabilsef.md/slidepageview.php?l=ro&idc=543&t=/Informatii-utile/Exemple-din-SNC/SNC-INVESTITII-IMOBILIARE
6. IAS 40 „Investiţii imobiliare", IFRS 13 "Valoarea justă". . http://documents.tips/documents/ias-40-investitii-imobiliare.html, http://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2013/03/IFRS-13.pdf
7. NEDERIŢA, A. *Erorile tipice aferente aplicării SNC „Investiţii imobiliare" şi modul de corectare a acestora.* În: revista Contabilitate şi audit nr.6 din 2016, p.9-16.

INCURSIUNI EVOLUTIVE ŞI CONCEPTUALE PRIVIND CONTROLLINGUL

Conf. univ. dr. Svetlana MIHAILA,
Catedra „Contabilitate şi Analiză Economică", ASEM,
sv_mihaila@yahoo.com

The concept of 'controlling' in the practice of the modern (international) western entities has evolved considerably over the last two decades and has become a component of the management, which is inherent to modern enterprises. The controlling is considered a management concept in terms of coordination, planning, control and informatisation, for the purpose of carrying out syntheses that are necessary in the decision-making process. However, theoretically and practically speaking, there are major divergences among the opinions regarding the concept of controlling, its functions and tasks within entities. That is why the research into the topic under consideration is important and necessary. The purpose and objectives of such research also concern the main aspects of the evolution of the concept of 'controlling' both at the international and national scale.

The research method departs from the idea that an efficient controlling system presumes the obtaining of financial and non-financial information that the management uses during the decision-making process.

Conceptul de controlling, în practica entităţilor moderne occidentale (internaţionale), s-a dezvoltat foarte mult în ultimii două zeci de ani şi a devenit parte integrantă a conducerii, fără de care nicio unitate economică modernă nu se poate concepe. Controllingul este considerat un concept de conducere, în sensul coordonării, planificării, controlului şi informatizării, cu scopul producerii unor sinteze necesare în procesului decizional.

Totuşi, atât în teorie, cât şi în practică există, diferenţe majore de opinie în ceea ce priveşte conceptul de controlling, funcţiile şi sarcinile acestuia în cadrul entităţii. De aici, rezultă importanţa, necesitatea şi studiul temei date.

Totodată, scopul şi obiectivele cercetării date vizează şi principalele aspecte privind evoluţia controllingului ca concept pe plan internaţional, cât şi la nivel naţional. Metoda de cercetare porneşte de la ideea că un sistem de controlling eficient presupune obţinerea de informaţii financiare, cât şi nefinanciare, pe care conducerea le foloseşte în procesul de luare a deciziilor.

Key words: *controlling, decision, performance, accounting, decision-making process.*
Cuvinte-cheie: *controlling, decizie, performanţă, contabilitate, proces decizional.*
Cod JEL: M41

Influența globalizării economico-sociale a condus la apariția entităților mari şi complexe, care, prin activitățile sau mediul lor de operare au impus apariția conceptului de *controlling*, care evoluează şi caută să conceapă şi să elaboreze instrumentele de informare destinate să permită responsabililor de a acționa, realizând coerența economică globală între obiective, mijloace şi realizări. El trebuie considerat ca un sistem de informare util în pilotajul entității, deoarece el controlează eficiența şi eficacitatea acțiunilor.

Originile controllingului, în sensul modern al acestuia, se găsesc în Statele Unite ale Americii, unde, mai întâi, s-au creat primele funcții de controlor financiar în cadrul unor companii, la sfârşitul secolului al XIX-lea. În anii 1880, a fost prezentat pentru prima dată, în literatura de specialitate controllerul firmei „Atchinson, Topeka and Santa Fe Railroad Company". În 1882, „General Electric Company" a fost prima mare organizație care avea în organigramă un post de controller. Cu toate acestea, controllingul a rămas un domeniu necunoscut până în 1920 [1].

Creşterea dimensiunii şi complexității organizațiilor americane, precum şi creşterea concurenței, a impus, la începutul secolului al XX-lea, reintroducerea conceptului de controlling în cadrul organizațiilor. În 1941, controllerii au înființat „The Controller's Institute of America" şi tot atunci apare prima ediție a ziarului „The Controller" [2].

În Europa**,** controllingul a apărut pentru prima dată în întreprinderile franceze şi engleze prin anii 1950, iar, prin anii 1960, este cunoscut şi în Germania. După anii 1990, sistemul de controlling este introdus în marile întreprinderi din Ungaria, mai ales modelul adoptat de Peter Horvath. Tot în această perioadă apare şi prima carte de controlling în limba maghiară a lui Peter Horvath [3].

Baza teoretică a controllingului este determinată de existența câtorva teorii, precum şi de numeroase definiții în care aspectul funcțional este îmbinat cu aspectul instituțional. În urma analizei literaturii de specialitate, în tabelul 1, este redat diapazonul evolutiv al teoriilor controllingului, semnificațiile acestora şi poziționarea sa în cadrul entității.

Tabelul 1

Etapele de dezvoltare şi conținutul teoriilor controllingului

Denumirea etapei	Denumirea teoriei	Conținutul teoriei despre controlling
Etapa I (sfârşitul sec. XIX - începutul sec. XX) ***Înregistrare***	**Înregistrare**	Funcțiile controllerului constau în înregistrarea informației şi prezentarea ei sub formă de rapoarte către conducerea entității
Etapa a II-a (Anii '30 ai sec. XX) ***Evidență***	**Evidență şi analiză**	Dezvoltarea intensă a instrumentarului de bază al controllingului – contabilitatea de gestiune. În gestiune, se pune accentul pe datele analitice.
Etapa a III-a (anii '70 ai sec XX) ***Integrare***	**Integrarea în cadrul entității**	Funcțiile şi sarcinile controllingului se concentrau pe elaborarea şi integrarea bugetelor în scopul integrării producerii, aprovizionării tehnico-materiale şi vânzărilor.
Etapa a IV-a (sfârşitul anilor '80 – începutul anilor '90 ai sec. XX) ***Navigare***	**Coordonare şi navigare**	Instrumentele de bază ale controllerului erau indicatorii cheie ai performanțelor. Controllingul reprezenta un sistem de navigare pentru conducere.
Etapa a V-a (sfârşitul sec. XX – începutul sec. XXI) ***Orientare strategică***	**Teoria navigației strategice**	Controllerul devine consultantul conducerii în procesul elaborării planurilor strategice, el soluționează probleme ce țin de controlul strategic şi analiză.
Etapa a VI-a (începutul sec. XXI) ***Echilibrare***	**Teoria dezvoltării echilibrate în funcție de factorii mediului extern şi intern**	Activitatea Departamentului de controlling trebuie bazată pe principiul de leadership şi orientată spre dezvoltarea entității sub rezerva instabilității mediului extern.

Sursa: *elaborat şi adaptat de autor după [10, 12, 13]*

Controllingul a evoluat pe măsura consolidării rolului şi importanţei sale în cadrul managementului. Deci, observăm că, în decursul timpului, controllingul a devenit un set de activităţi necesare pentru a conduce şi coordona activităţile entităţii.

Ca noţiune, cuvântul „controlling" îşi are originea în verbul englezesc „to control", care are diferite sensuri, cum ar fi: a controla, a dirija, a comanda, a conduce, a ghida, a regulariza, a regla, a deservi, a verifica, a stăpâni, a supraveghea, a planifica.

Considerăm că Wikipedia tratează corect conceptul controlling [4], de la englezescul „a conduce", „a regla" şi **nu** „a controla". Deci, nu trebuie confundată noţiunea de controlling cu noţiunea de control. Astfel, controlul constituie un instrument de coordonare a personalului dintr-o entitate, este totalitatea procedeelor de analiză, supraveghere permanentă sau periodică a unei activităţi. Spre deosebire de control, controllingul este un sistem de conducere/gestiune funcţional cu rolul de a coordona planificarea, controlul şi informarea în direcţia atingerii obiectivelor propuse.

Până la etapa actuală, nu s-a cristalizat o abordare unică a conceptului controlling ca noţiune în cadrul sistemului de gestiune a entităţilor. Sistemul actual de concepţii privind controllingul, privit în ansamblu, este caracterizat, în mod evident, printr-o limitare conceptuală şi fragmentare care limitează spectrul potenţialului său.

Departe de a avea doar rolul de „control", controllingul are rolul de a coordona toate procesele unei entităţi în scopul scăderii costurilor, maximizării încasărilor şi îndeplinirea obiectivelor strategice ale întreprinderii [4].

Analiza literaturii de specialitate ne-a permis să identificăm diferite abordări de bază cu privire la definirea şi identificarea conceptului de „controlling".

Astfel, economiştii Mann R. şi Maier A., consideră că „controllingul reprezintă un sistem de reglare şi de gestiune a profitului, care permite entităţii să obţină profit maxim în condiţiile existente"[5, p.96].

Savantul rus, Biriucov V., punctează că „controllingul este un mecanism de autoreglare a întreprinderii, care asigură un feedback în circuitul de informaţii şi control" [6, p.8], iar colega sa Başcatova Iu., consideră că controllingul este un instrument care permite obţinerea şi prelucrarea informaţiei operative, în baza cărei se iau decizii manageriale strategice[7].

Profesorul român Brătianu C., consideră că „controllingul nu se referă la caracteristicile produsului, ci la concordanţa activităţilor planificate şi progresul implementării lor, folosind drept metrică suportul financiar şi contabil al organizaţiei" [8, p.VII].

O altă abordare o are economistul român Mazarachi C., care afirmă că „controllingul se manifestă ca funcţie a conducerii, contribuind la îmbinarea şi reglarea intereselor individuale şi sociale, într-un ansamblu unitar" [11, p.258].

Asociaţia Internaţională a Controllerilor şi Grupul Internaţional de Controlling, susţin că „controllingul este o activitate de management. Înseamnă a fi orientat către îndeplinirea obiectivelor şi a lua decizii în acest sens. Prin urmare, planificarea, monitorizarea şi controlul sunt de o importanţă esenţială. Acest lucru se aplică atât fiecărei decizii de management, cât şi managementului companiei, în ansamblul său" [9].

Generalizând abordările aferente noţiunii de controlling, susţinem ideea profesorului maghiar Peter Horvath, care consideră că controllingul este „... acel subsistem al conducerii, care coordonează de o manieră sistematică, interconectată şi orientată către rezultate, planificarea, controlul, precum şi obţinerea informaţiilor, sprijinind astfel adaptarea şi coordonarea sistemului în ansamblul său. Controllingul reprezintă astfel un suport al conducerii: şi permite acesteia ca întregul sistem să se adapteze orientat spre rezultate, la schimbările de mediu şi să perceapă atribuţiile de coordonare care privesc sistemul operativ" [10, p. 134].

Idei similare se regăsesc şi la savanţii germani Eschenbach R. şi Siller H., definesc controllingul ca fiind, „…ansamblul reglementărilor strategice, financiare, de piaţă, de proces, informaţionale şi comportamentale din întreprindere, fundamentate pe specificul economic al acesteia. Scopul controllingului este să acorde suport conducerii, pentru ca împreună să atingă obiectivele convenite ale întreprinderii" [12, p 66].

Pornind din multele abordări ale controllingului am delimitat cinci concepte, controllingul ca:

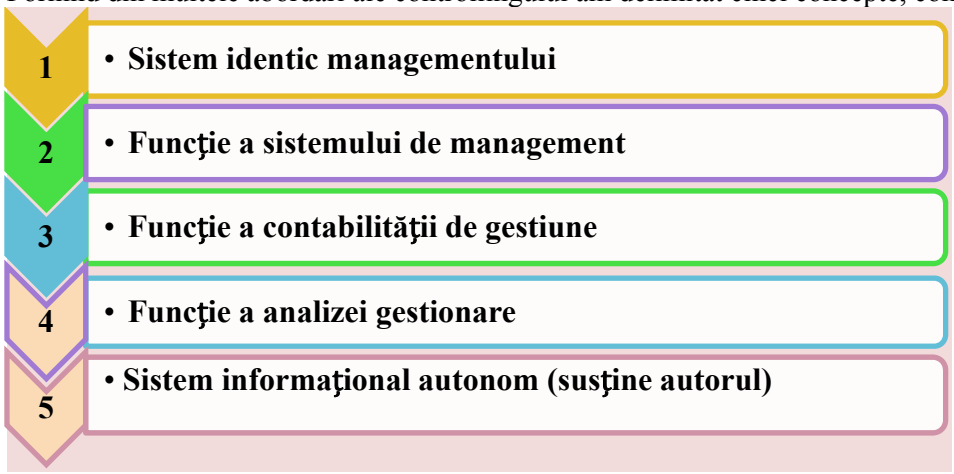


Figura 1. Delimitarea conceptelor privind controllingul

Deşi există numeroase opinii despre acest concept, un singur fapt este evident: în teoria şi practica gestiunii entităţii, a apărut un instrument calitativ nou, cu alte cuvinte, avem de-a face cu un proces de integrare a metodelor tradiţionale de planificare, evidenţă, control şi analiză într-un sistem unic de obţinere, prelucrare şi generalizare a informaţiei şi de procesul de luare a deciziilor manageriale.

Generalizând cele sus-menţionate şi rezultatele cercetărilor efectuate, putem menţiona faptul că controllingul are trei caracteristici principale [13, p.21(adaptat)]:

- *Se adresează întregii entităţi*. Departamentul de controlling nu trebuie să fie unul auxiliar, departamentul de controlling trebuie să fie unic pentru întreaga întreprindere şi să aibă deschidere asupra tuturor activităţilor şi proceselor acelei entităţi.
- *Este orientat către viitor*. Controllingul trebuie să aibă în vedere îmbunătăţirea permanentă a proceselor şi funcţiilor entităţii şi să ofere un sistem de avertizare timpurie asupra problemelor care pot apărea în cadrul întreprinderii.
- *Este orientat spre decizie, dar nu va lua decizia*. Departamentul de controlling lucrează ca un consultant pentru management. El pregăteşte decizia, pregăteşte toate informaţiile de care managementul are nevoie pentru a lua decizia, dar departamentul de controlling nu va lua nicio decizie. Acesta este încă un motiv care vine în sprijinul ideii că Departamentul de controlling trebuie să fie unic şi să aibă în vedere toate procesele şi funcţiile entităţii.

Toate aceste trei caracteristici se unesc prin răspunsul pe care departamentul de controlling trebuie să-l dea managementului: Am ales cele mai bune soluţii?

La viteza cu care decurg şi evoluează lucrurile, este aproape imposibil ca un manager să se implice direct în toate sectoarele ce formează activitatea unei entităţi. Astfel, sistemul de controlling capătă un rol din ce în ce mai important, iar controllerul devine un angajat nelipsit din orice firmă care se respectă. Controllingul constituie un ansamblu de instrumente calitative şi cantitative de control care sunt introduse pentru coordonarea informaţiilor şi pentru sprijinirea proceselor de decizii.

În sensul căutării unor variante convenabile pentru organizarea controllingului, au fost determinate sarcinile şi funcţiile serviciului de controlling în cadrul entităţii (figura 2).

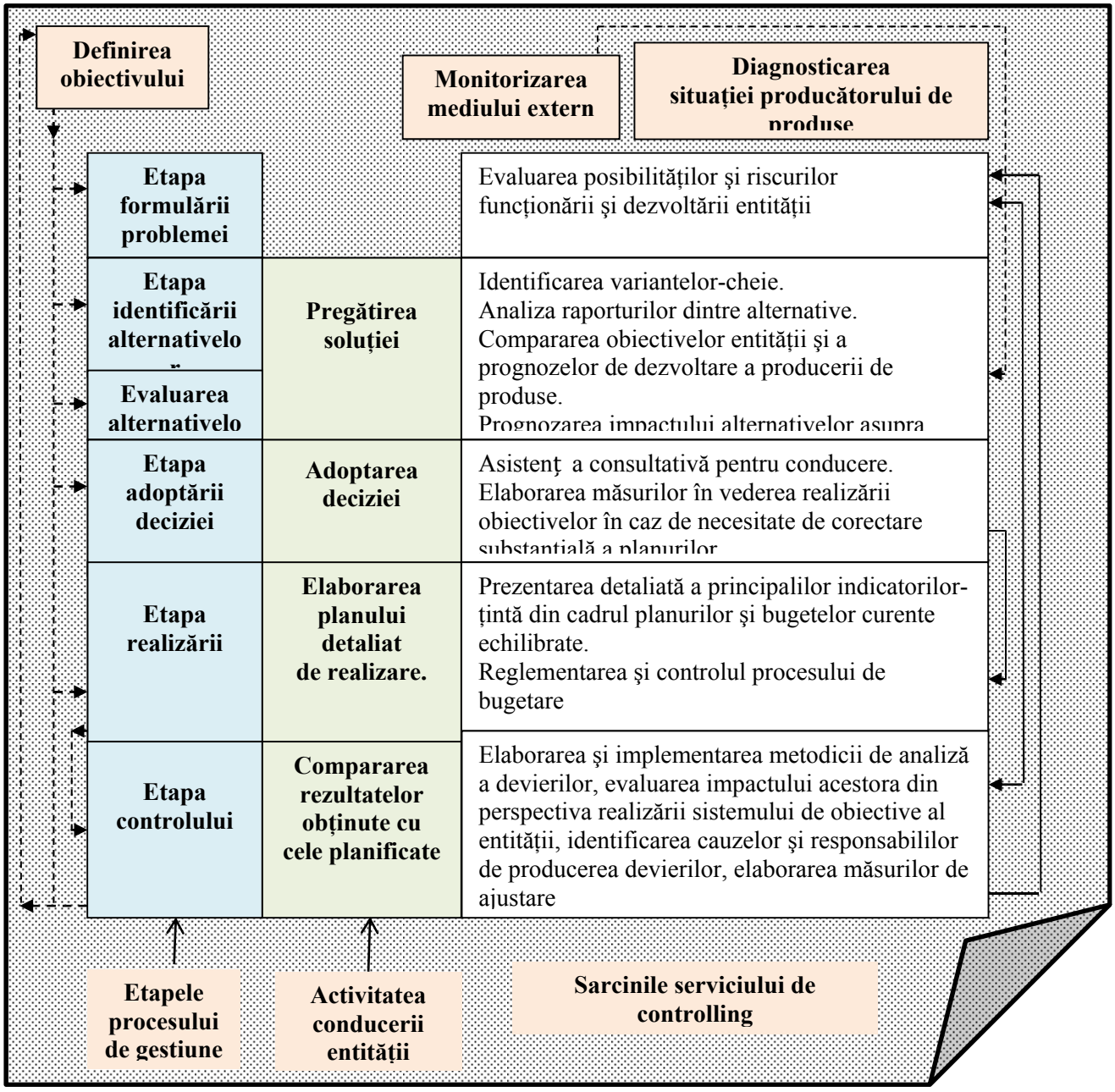


Figura 2. Sarcinile controllingului la realizarea procesului de gestiune în cadrul entității

Din figura 2, observăm că „controllingul" poate fi realizat prin sarcini și funcții de bază, prin scop și corelația cu procesul decizional etc. Ca funcții ale controllingului în cadrul sistemului de gestiune a entității, se numără următoarele funcții: *de planificare, de control; de deservire; de coordonare; consultativă;de navigare* și *metodică.*

Sfera de activitate a serviciului de controlling ce ține de planificare este necesară pentru pregătirea soluțiilor adecvate condițiilor create în mediul intern și extern, pentru coordonarea obiectivelor, crearea bazei pentru control, informarea factorilor decizionali.

Eforturile serviciului de controlling trebuie să vizeze și perfecționarea stimulării centrelor de responsabilitate pentru realizarea planurilor stabilite. În procesul de soluționare a problemelor, serviciul de controlling se axează, în primul rând, pe controlul conformității documentelor planificate ale entității cu obiectivele de dezvoltare strategică și controlul asupra realizării planurilor operative, în al doilea rând, controlul asupra procesului de asimilare a informației de către conducere și de reacționare adecvată la proiectele de decizii manageriale generate de serviciul de controlling, în al treilea rând, controlul asupra devierilor indicatorilor efectivi în raport cu cei planificați în procesul de realizare a planurilor.

În procesul de soluționare a problemelor informaționale, serviciul de controlling are drept scop organizarea şi asigurarea procesului de monitorizare, colectare, prelucrare şi transmitere a informațiilor la diferite niveluri de gestiune, oferind astfel suport informațional pentru realizarea funcțiilor şi proceselor de gestiune.

Considerăm că funcția de coordonare a controllingului constă în „setarea" sistemului de planificare şi control în sensul atingerii obiectivelor entității şi asigurării conducerii cu informația necesară.

Realizarea sarcinilor şi a funcțiilor de către controlling în practica de gestiune a entității, va asigura coordonarea planurilor, crearea unui suport instrumental pentru planificare şi control, contribuind astfel la realizarea obiectivelor stabilite de către întreprindere, obținerea şi prelucrarea informațiilor importante din punct de vedere al asigurării unei funcționări de succes, pe termen lung, a entității, precum şi va permite oferirea unei asistențe consultative pentru conducere la elaborarea şi adoptarea deciziilor manageriale, asigurând astfel perfecționarea sistemului de gestiune.

În ***concluzie,*** putem afirma că situația economică actuală prezintă noi provocări pentru managementul entității: piețe noi de desfacere cu noi cerințe, cicluri de viață mai scurte pentru produse, noi schimbări în raport cu cererea şi oferta etc. Aceste schimbări conduc la nevoia de a avea funcția de controlling într-o unitate economică. Controllingul a devenit, în decursul timpului un concept avansat de business care include acordarea de asistență în fiecare etapă a procesului decizional prin planificare, control, coordonare şi consultanță. Controllingul se axează pe asigurarea evoluției companiei către obiectivele stabilite.

Referințe biblografice:

1. http://documents.tips/documents/controlling-proiect.html
2. https://catalog.hathitrust.org/Record/005306336
3. https://de.wikipedia.org/wiki/P%C3%A9ter_Horv%C3%A1th_(Betriebswirt)
4. https://ro.wikipedia.org/wiki/Controlling
5. МАКЛАКОВ И., *Проблемы применения контроллинга в системе управления промышленной организацией*, p. 96-100, http://www.vestnik-mgou.ru/Articles/Doc/4079
6. БИРЮКОВ В., *Применение системы сбалансированных показателей в контроллинге на примере полиграфических предприятий*, МГУП, Изд. Моск. гос. ун-т печати, Москва 2010, 194 с.
7. БАШКАТОВА Ю. *Контроллинг: Учебно-методический комплекс* – М.: Изд. центр ЕАОИ. 2008, 108 с.
8. HORVATH & PARTENERS, *Controlling*, ediția a II-a, Ed. C.H. Beck, Bucureşti 2009, 309 p
9. https://www.icv-controlling.com/fileadmin/Verein/Verein_Dateien/Grundsatzpapier/Grundsatzpapier_RUM%C3%84NISCH.pdf
10. HORVATH P. *Controlling*, Verlag Vahlen, München, 2006, 903 p.
11. MAZARACHI C., LUCA I., NICOLAI M. *Contabilitate aplicată*, Ed. Național, Iaşi, 1996, 291 p
12. ESCHENBACH R., SILLER H., *Controlling profesional. Concepte şi Instrumente,* Editura Economică, Bucureşti 2015, 478 p.
13. BURLAUD A., SIMON C., *Controlul de gestiune*, traducere, Ed. Coresi, 1999.

ANALIZA STABILITĂȚII FINANCIARE PE BAZA CORELAȚIEI DINTRE ACTIVELE FINANCIARE ŞI NEFINANCIARE

Conf.univ. dr. Neli MUNTEAN, ASEM,
Conf.univ. dr. Galina LUŞMANSCHI, USM

Financial stability analysis cannot provide a complete exercise without identifying the possibilities for quantitative measurement of this phenomenon. In the present article, we intended to present the methods of financial stability analysis through the assets delimitation in financial and non-financial. The purpose of this report is to introduce and expand the fundamental problems concerning financial stability analysis on an entity level. The following study, developed as a fusion of existing knowledge and author´s own research, aims to provide a basis for reflection and discussion with theorists, practitioners and analysts within the financial domain.

Key words: *stabilitate financiară, model factorial, active financiare, active nefinanciare, capital propriu, capital împrumutat.*

JEL Classification: **L25, M41.**

1. Introducere

Având în vedere profundele transformări, care a avut loc în ultimele decenii sub acțiunea puternicei mişcări de inovare tehnologică, liberalizare şi globalizare în economia națională, realizarea stabilității financiare constituie una din noile provocări căreia trebuie să-i facă față economiile contemporane.

Conceptul de „stabilitate financiară" este unul complex. În contextul crizei financiare internaționale, literatura de specialitate a manifestat un interes deosebit pentru problematica stabilității financiare, sugerându-se faptul că asigurarea acesteia a reprezentat dintotdeauna o preocupare firească a autorităților monetare, motivația principală fiind de contracarare a crizelor financiare (Stein, 2011).

O atenție specială merită metodologia de analiză a stabilității financiare pe baza corelației dintre activele financiare şi nefinanciare ale entității, propusă de cercetătorii ruşi Graciov A.V. şi Abriutina M.S. (2001).

La baza acestui model, stă delimitarea activelor entității după conținutul lor în active financiare şi active nefinanciare (prioritate acordându-i-se caracteristicii monetare), care, apoi, la rândul lor, sunt divizate în active financiare imobilizate şi circulante, active nefinanciare imobilizate şi circulante (vezi tabelul 1). Totodată, trebuie menționat că, pentru asigurarea unei grupări adecvate a activelor în active financiare şi nefinanciare, trebuie ținut cont şi de reglementările contabile internaționale, precum: IAS 32 „Instrumente financiare: prezentare", IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare", IFRS 7 „Instrumente financiare: informații de furnizat", IFRS 9 „Instrumente financiare".

Conform IAS 32, *un activ financiar* este orice activ care reprezintă :

- numerar;
- un drept contractual de a încasa numerar sau alte active financiare de la altă entitate;
- un drept contractual de a schimba instrumente financiare cu altă entitate în condiții care sunt potențial favorabile;
- un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități.

Activele, cum ar fi cheltuielile în avans, pentru care beneficiul economic viitor constă în obținerea de bunuri sau servicii, **şi nu în dreptul de a încasa numerar** sau alte active financiare, nu constituie activ financiar şi se includ în componența activelor nefinanciare.

Totuşi, această grupare conține şi *unele restricții* condiționate de specificul activității fiecărei entități în parte şi eventuala necesitate de apelare la datele analitice, în special, pentru conturile de investiții şi creanțe, în vederea construirii unui model analitic viabil în funcție de caracterul financiar al activelor menționate.

2. Metodologia de analiză

Potrivit acestui model, echilibrul şi stabilitatea financiară a activității economice sunt asigurate atunci când activele nefinanciare sunt acoperite de capitalul propriu, iar cele financiare – de capitalul împrumutat. Nivelul stabilității creşte atunci când nivelul capitalului propriu depăşeşte valoarea activelor nefinanciare sau, atunci când valoarea activelor financiare depăşeşte valoarea capitalului împrumutat. Nerespectarea parametrilor echilibrului enunțați denotă o reducere a nivelului stabilității financiare.

Tabelul 1

Gruparea activelor după criteriile financiar-nefinanciar şi monetar-nemonetar

Delimitarea activelor totale			
Active imobilizate		**Active circulante**	
Active nefinanciare (ANF)	**Active financiare (AF)**	**Active nefinanciare (ANF)**	**Active financiare (AF)**
Imobilizări necorporale, Imobilizări corporale, active biologice imobilizate.	Cote de participație, Valori mobiliare ale altor entități (acțiuni, obligațiuni, cambii etc), Creanțe de natură financiară (factoring leasing, garanție de bună execuție etc), Împrumuturi acordate altor entități, Depozite si echivalente de numerar.	Stocuri, Creanțe sub formă de barter sau avansuri acordate pentru care beneficiul economic viitor constă în primirea de bunuri sau servicii, Creanțe privind decontările cu bugetul, Creanțe privind asigurările.	Instrumente financiare derivate (contracte forward (anticipate), contracte futures (viitoare), contracte options (opționale), contracte swaps (de schimb), Valori mobiliare ale altor entități (acțiuni, obligațiuni, cambii etc), Creanțe de natură financiară (factoring leasing, garanție de bună execuție etc),
Active sub formă nemonetară (ANM)			**Active sub formă monetară (AM)**

Sursa: *Prelucrări ale autorului*

Bazându-ne pe abaterile de la parametrii prestabiliți, pot fi evidențiate următoarele tipuri de stabilitate financiară:

Tabelul 2

Nr. crt.	Descrierea	Tipul stabilității financiare
1.	Valoarea Activelor Financiare Circulante depăşeşte valoarea Datoriilor Totale	Grad ridicat de stabilitate (solvabilitate absolută)
2.	Valoarea Activelor Financiare Circulante este mai mică decât cea a Datoriilor Totale, iar valoarea Activelor Totale este mai mare decât valoarea Datoriilor Totale	Grad satisfăcător de stabilitate (solvabilitate asigurată)
3.	Valoarea Capitalului Propriu coincide cu valoarea Activelor Nefinanciare, iar cea a Datoriilor Totale cu cea a Activelor Financiare	Echilibru financiar (solvabilitate asigurată)
4.	Valoarea Capitalului Propriu este mai mare decât valoarea Activelor Nefinanciare Imobilizate, dar este mai mică decât valoarea totală a Activelor Nefinanciare	Tensiune financiară admisibilă (solvabilitate posibilă)
5.	Valoarea Capitalului Propriu este mai mică decât valoarea Activelor Nefinanciare Imobilizate	Zona de risc (lipsa solvabilității)

Sursa: *adaptat după Савицкая Г.В., 2016*

Utilizând metodologia respectivă, vom stabili la care tip de stabilitate financiară se referă entitatea OMV PETROM SA (sursa: http://www.bvb.ro).

Tabelul 3

Aprecierea tipului de stabilitate financiară

Activ	Perioada precedentă	Perioada curentă	Pasiv	Perioada precedentă	Perioada curentă
Active Nefinanciare	36.992.712.121	34.683.001.437	Capital Propriu	26.315.618.304	25.091.188.752
imobilizate	31.223.492.102	29.730.918.161			
circulante	5.769.220.019	4.952.083.276			
Active Financiare	6.181.728.839	6.211.531.401	Datorii Totale	16.858.822.656	15.803.344.086
imobilizate	5.232.394.746	5.440.125.816			
circulante	949.334.093	771.405.585			
Total	43.174.440.960	40.894.532.838	Total	43.174.440.960	40.894.532.838

Sursa: *Prelucrări ale autorului*

În baza datelor din tabel, se constată că, la entitatea analizată, valoarea capitalului propriu este mai mică decât valoarea activelor nefinanciare imobilizate. Deci, entitatea este amplasată în zona de risc. Totuşi, diferența dintre valoarea capitalului propriu şi valoarea activelor nefinanciare imobilizate este suficient de mică, ceea ce denotă că nivelul riscului nu este prea ridicat. O astfel de stabilitate financiară este specifică climatului economic actual.

Conform acestei metodologii, este foarte complicat perceperea graniței între varianta acceptabilă şi cea riscantă de atragere a surselor împrumutate (valoarea capitalului propriu coincide cu valoarea activelor nefinanciare). În caz de tensiune financiară, diferența dintre capitalul propriu şi activele nefinanciare imobilizate trebuie să fie una pozitivă. Or, în caz de risc, această abatere capătă valori negative. *În exemplul nostru, această abatere este negativă în ambele perioade, în perioada precedentă, activele nefinanciare imobilizate au depăşit cu 18,65% valoarea capitalului propriu, iar în cea curentă – cu 18,49%, ceea ce presupune existența tendinței de părăsire a zonei de risc de către entitatea analizată.*

3. Descrierea modelului de analiză factorială a stabilității financiare. Interpretarea rezultatelor

Această metodologie de analiză a stabilității financiare, bazată pe corelația dintre activele financiare şi nefinanciare ale entității, poate fi utilizată şi în formarea anumitor modele de analiză factorială.

În conformitate cu cele sus-menționate, pentru a efectua analiza factorială a stabilității financiare, putem apela la următorul model de analiză a ratei autonomiei globale:

$$\frac{Kp}{At} = \frac{Kp}{AFC} \times \frac{AFC}{AF} \times \frac{AF}{D} \times \frac{D}{At}$$

unde AFC reprezintă valoarea activelor financiare circulante (active sub formă monetară);

Kp – valoarea surselor proprii;

D – valoarea datoriilor totale;
AF – valoarea activelor financiare;
At – valoarea activelor totale.

Acest model de analiză denotă influența a patru factori asupra modificării ratei de autonomie globală:

– modificarea corelației dinte sursele proprii şi activele circulante financiare – $\frac{Kp}{AFC}$;

– modificarea raportului dintre activele circulante financiare şi activele financiare – $\frac{AFC}{AF}$;

– modificarea ratei de acoperire a surselor împrumutate cu active financiare – $\frac{AF}{D}$;

– modificarea ratei de îndatorare – $\frac{D}{At}$.

Alegerea *ratei autonomiei globale,* în calitate de indicator generalizator, se explică prin faptul că aceasta caracterizează obiectiv potențialul economic obținut de entitate. Cu cât este mai mare ponderea capitalului propriu, cu atât, în alte condiții egale, ponderea capitalului împrumutat este mai mică, iar aceasta denotă o stabilitate economico-financiară a entității. Dispunând de surse de finanțare sigure, este mai uşor de făcut față necesității de rambursare a datoriilor existente.

Şi invers, *mărimea capitalului împrumutat* (rata de îndatorare) influențează nemijlocit asupra rentabilității financiare. Este evident că, în practică, se impune necesitatea obținerii unui echilibru optim între capitalul propriu şi cel împrumutat.

La examinarea acestui model de analiză, o însemnătate deosebită o are *raportul dintre activele financiare şi datoriile totale*. Acest indicator arată surplusul sau insuficiența activelor financiare în comparație cu datoriile totale. Într-un sens mai larg, corelația dată reflectă caracteristica economico-financiară obiectivă a „stării de sănătate" a entității şi a premiselor pentru dezvoltarea ei ulterioară şi consolidarea bunăstării financiare, precum şi suficiența surselor proprii pentru acoperirea datoriilor.

Raportul dintre activele financiare circulante şi valoarea tuturor activelor financiare ($\frac{AFC}{AF}$) caracterizează gradul de prezență a activelor sub formă monetară (în cele mai dese cazuri, numerar sau echivalente de numerar) în componența activelor financiare, iar *raportul dintre activele financiare circulante şi datoriile totale* caracterizează capacitatea entității de a acoperi datoriile totale cu active sub formă monetară.

Sub aspect general, diferența dintre *activele financiare circulante* şi *datoriile totale* ar reflecta valoarea soldului surselor proprii sub formă monetară (vezi tabelul 4), în cazul în care toate datoriile ar fi stinse concomitent şi aceasta nu este altceva decât valoarea capitalului bănesc (KB).

Într-adevăr, diferența dintre *activele financiare circulante* şi *datoriile totale* este echivalentă cu diferența dintre *capitalul propriu sub formă monetară* şi *datoriile totale sub formă nemonetară*.

$$KB = AFC – D = Kp – ANM = Kp_M - D_{NM} > 0$$

Tabelul 4

Bilanț unificat după formă şi conținut

Active după / Active după formă	**Active proprii**	**Active împrumutate**	**Total**
Active sub formă nemonetară ANM = ANF imobilizate + AF imobilizate + +ANFcirculante	Capital propriu sub formă nemonetară	Datorii sub formă nemonetară	ANM
Active sub formă monetară = AFC	Capital propriu sub formă monetară	Datorii sub formă monetară	AM
Total	Capital propriu	Datorii totale	Total Activ

Notă: *Această matrice reprezintă, în manieră statică, forma unificată a bilanțului, caracterizând, în mod general, la începutul şi la sfârşitul perioadei, corelațiile dintre diferite tipuri de activ, structura acestuia, cât şi prelevarea uneia sau altei forme, uneia sau altei surse la o anumită perioadă de timp.*

Sursa: *Prelucrări ale autorului*

Aceasta înseamnă că, în caz de depăşire a *capitalului propriu sub formă monetară* asupra *datoriilor totale sub formă nemonetară,* entitatea va avea la dispoziţie valoarea pozitivă a *surselor proprii sub formă monetară* pentru dezvoltarea şi utilizarea ulterioară, adică entitatea va dispune de un grad înalt al stabilităţii, fiind, fără îndoială, solvabilă.

În acest context, necesită o atenţie deosebită *raportul dintre capitalul propriu şi activele financiare circulante* ($\frac{Kp}{AFC}$), care arată suficienţa surselor proprii sub formă nemonetară pentru acoperirea datoriilor sub formă monetară sau cota activelor financiare circulante finanţate din surse proprii sub formă nemonetară după deducerea datoriilor sub formă monetară.

$$Kp - AFC = Kp_{NM} - D_M > 0$$

Dacă diferenţa dintre capitalul propriu şi activele financiare circulante, de exemplu, la sfârşitul perioadei examinate, capătă o valoare pozitivă, entitatea poate acoperi datoriile sub formă monetară cu surse proprii sub formă nemonetară, în condiţiile insuficienţei evidente a surselor proprii sub formă monetară.

Pornind de la cele expuse mai sus, trebuie subliniat faptul că, în ansamblu, stingerea datoriilor depinde de prezenţa şi mărimea activelor corespunzătoare (sub formă monetară sau nemonetară).

Prin urmare, garanţia stingerii datoriilor în totalitate creează o bază sigură de consolidare a solvabilităţii în timp, iar prezenţa surselor proprii sub formă monetară până şi după îndeplinirea acestor obligaţii denotă existenţa unui grad înalt de stabilitate financiară atât în perioada curentă, cât şi în cea viitoare.

Astfel, acest model de analiză îmbină capitalul propriu cu cel împrumutat, activele financiare cu cele nefinanciare atât sub formă monetară, cât şi sub formă nemonetară.

Pentru a cuantifica contribuţia factorilor, se aplică metoda substituţiilor în lanţ.

Pentru exemplificarea analizei factoriale a ratei autonomiei globale, se vor utiliza date de la entitatea OMV PETROM SA. Se dispune de următoarele informaţii:

Tabelul 5

Situaţia analizei factoriale a ratei autonomiei globale

Indicatori	Perioada precedentă	Perioada curentă	Abaterea
Capital propriu	26.315.618.304	25.091.188.752	-224.429.552
Datorii totale	16.858.822.656	15.803.344.086	-1.055.478.570
Total active	43.174.440.960	40.894.532.838	-279.908.122
Active nefinanciare	36.992.712.121	34.683.001.437	-2.309.710.684
Active financiare	6.181.728.839	6.211.531.401	+29.802.562
Active financiare circulante	949.334.093	771.405.585	-177.928.508
Rata autonomiei globale, %	60,95	61,36	+0,41
Corelaţia dinte sursele proprii şi activele financiare circulante	27,72	32,53	+4,81
Raportul dintre activele financiare circulante şi valoarea tuturor activelor financiare	0,15	0,12	-0,03
Rata de acoperire a surselor împrumutate cu active financiare	0,37	0,39	+0,03
Rata de îndatorare, %	39,05	38,64	-0,41

Sursa: *Prelucrări ale autorului*

Modificarea generală a ratei autonomiei globale se determină în felul următor:

$$\Delta Raf = Raf_1 - Raf_0 = 61{,}36\% - 60{,}95\% = +0{,}41\ \%$$

din care:

1. Influenţa modificării corelaţiei dinte sursele proprii şi activele financiare circulante

$$\Delta \frac{Kp}{AFC}{}^{\Delta Raf} = \left(\frac{Kp_1}{AFC_1} - \frac{Kp_0}{AFC_0}\right) \times \frac{AFC_0}{AF_0} \times \frac{AF_0}{D_0} \times \frac{D_0}{At_0} = 4{,}81 \times 0{,}15 \times 0{,}37 \times 39{,}05 = +10{,}57\%$$

2. Influența modificării raportului dintre activele financiare circulante şi valoarea tuturor activelor financiare

$$\Delta \frac{AFC}{AF}{}^{\Delta Raf} = \frac{Kp_1}{AFC_1} \text{ x } \left(\frac{AFC_1}{AF_1} - \frac{AFC_0}{AF_0}\right) \text{ x } \frac{AF_0}{D_0} \text{ x } \frac{D_0}{At_0} = 32{,}53 \text{ x } (-0{,}03) \text{ x } 0{,}37 \text{ x} 39{,}05 = -13{,}68\%$$

3. Influența modificării ratei de acoperire a surselor împrumutate cu active financiare

$$\Delta \frac{AF}{D}{}^{\Delta Raf} = \frac{Kp_1}{AFC_1} \text{ x } \frac{AFC_1}{AF_1} \text{ x } \left(\frac{AF_1}{D_1} - \frac{AF_0}{D_0}\right) \text{ x } \frac{D_0}{At_0} = 32{,}53 \text{ x } 0{,}12 \text{ x } 0{,}03 \text{ x } 39{,}05 = +\ 4{,}16\%$$

4. Influența modificării ratei de îndatorare

$$\Delta \frac{D}{At}{}^{\Delta Raf} = \frac{Kp_1}{AFC_1} \text{ x } \frac{AFC_1}{AF_1} \text{ x } \frac{AF_1}{D_1} \text{ x } \left(\frac{D_1}{At_1} - \frac{D_0}{At_0}\right) = 32{,}53 \text{ x } 0{,}12 \text{ x } 0{,}39 \text{ x } (-0{,}41) = -0{,}64\ \%$$

Din analiza datelor prezentate, se observă o sporire a ratei autonomiei globale cu 0,41%. Se poate constata că situația s-a datorat, în special, majorării cotei surselor proprii sub formă nemonetară pentru acoperirea datoriilor sub formă monetară, în condițiile reducerii cotei datoriilor totale în totalul activelor. Astfel, depăşirea capitalului propriu asupra valorii activelor sub formă monetară, în anul curent, cu 4,81 ori mai mult, comparativ cu anul precedent, a determinat majorarea ratei autonomiei globale cu 10,57 puncte procentuale. De asemenea, a influențat pozitiv rata de acoperire a surselor împrumutate cu active financiare. Nivelul acestei rate, în ambele perioade, indică faptul că entitatea nu dispune de suficiente active financiare pentru a rambursa toate datoriile. Totuşi, majorarea acestora în dinamică cu 0,03 puncte a dus la creşterea ratei autonomiei globale cu 4,16 puncte procentuale.

Raportul dintre activele financiare circulante şi valoarea tuturor activelor financiare reflectă gradul de prezență a activelor sub formă monetară în componența activelor financiare totale. Observăm că, în perioada curentă, doar 12% din totalul activelor financiare reprezintă activele financiare circulante. Reducerea în dinamică a cotei activelor sub formă monetară a cauzat diminuarea indicatorului cu 16,68 puncte procentuale.

Totodată, asupra modificării ratei autonomiei globale a influențat negativ reducerea ratei de îndatorare.

Situația obținută reflectă un nivel scăzut al stabilității financiare a entității, datorat, în mare parte, unei cote mici de lichidități.

4. Concluzii

Analiza respectivă poate fi considerată drept una destul de eficientă şi relevantă, deoarece permite aprecierea stabilității financiare, determinarea factorilor care o influențează, posibilitatea depistării cauzelor unor schimbări nefavorabile în starea financiară a entității, precum şi obținerea unui raport rațional între capitalul propriu şi capitalul împrumutat şi utilizarea eficientă a acestora.

Informația obținută în urma analizei efectuate este relevantă atât pentru utilizatori interni, cât şi externi. Deci, în urma utilizării informației respective, toți utilizatorii enumerați în tabelul 6 au posibilitatea, în egală măsură, de a trage o concluzie cu privire la situația financiară a entității, de posibilitățile de dezvoltare ale acesteia. Astfel, în continuare, vom prezenta nevoile de analiză a stabilității financiare în funcție de categoriile de utilizatori.

Tabelul 6

Categoriile de utilizatori

Categoriile de utilizatori	Nevoile de analiză a stabilității financiare
Guvernanța corporativă (utilizatorii interni)	• Stabilirea politicii de investiții şi de finanțare; • Creşterea gradului de solvabilitate şi autonomie financiară; • Crearea strategiei rambursării datoriilor şi a recuperării creanțelor; • Asigurarea echilibrului financiar pe termen scurt şi lung; • Alegerea partenerilor comerciali optimi şi crearea strategiei de recuperare a creanțelor; • Cunoaşterea şi evaluarea riscului de faliment; • Identificarea modalităților de îmbunătățire a activității.
Investitorii	• Aprecierea solvabilității companiei cu scopul de investire a capitalului sau de retragere a capitalului investit anterior.

Angajații	• Stabilitatea locurilor de muncă • Aprecierea stabilității entității ca garant al unui nivel rezonabil de remunerare, sistem de asigurări şi protecție socială adecvată.
Creditorii financiari	• Acordarea, restricționarea sau sistarea creditării ; • Aplicarea sancțiunilor în cazul nerambursării la scadență a datoriilor.
Furnizorii	• Aprecierea solvabilității şi a gradului de lichiditate a întreprinderii cu scopul de proiectare a politicii față de client • Menținerea , majorarea sau sistarea livrărilor.
Clienții	• Solvabilitatea companiei şi siguranța livrărilor bunurilor calitative, în volumul necesar; • Continuitatea activității furnizorului ca garant al unei colaborări pe termen lung; • Menținerea sau sistarea contractelor încheiate.

Sursa: *Monica Achim, Sorin Borlea. Analiza Financiară actualizată cu prevederile IFRS [manual].. Cluja Napoca ,2014, pag.14-18.*

Bibliografie:

1. АБРЮТИНА, М. С., ГРАЧЕВ, А.В. (2001), *Анализ финансово-экономической деятельности предприятия*, М.: Дело и сервис.
2. ACHIM Monica, BORLEA Sorin. (2014), *Analiza Financiară actualizată cu prevederile IFRS* [manual], Cluj-Napoca.
3. MARION Alain, THAUVRON Arnaud, CHASTENET Edouard, ASTOLFI Pierre. (2013), *Evaluation d'entreprises : Evaluations des méthodes et des contextes*.
4. ALLEN, W., WOOD, G. (2006), *Defining and Achievining Financial Stability*, în "Journal of Financial Stability", Vol.2, Issue 2, pp. 152-172.
5. BĂTRÂNCEA, Larissa-Margareta (2012), *Analiza financiară a întreprinderilor româneşti*, Cluj-Napoca: Risoprint.
6. ALBULESCU Claudiu Tiberiu. (2010), *Stabilitatea Sectorului Financiar în condițiile aderării României la U.E.M*, Editura Universității de Vest Timişoara.
7. ГРАЧЕВ, А.В. (2002), *Анализ и управление финансовой устойчивостью предприятия*, М.: Изд-во «Финпресс».
8. GRANDGUILLOT, Beatrice et Francis. (2009), *Analyse financière*, 13 édition 2009-2010, Gualino lextenso éditions, Paris.
9. MUNTEAN, N., BALANUȚĂ, V. (2010), *Analiza şi evaluarea riscurilor la nivel de întreprindere: aspecte teoretice şi aplicative*, Chişinău: ASEM.
10. MUNTEAN N. (2013), *Analiza – expres a creşterii economice şi a stabilității financiare a întreprinderii*. În: Contabilitatea şi auditul în contextul integrării economice europene: progrese şi aşteptări: Conferința ştiințifică internațională din 5 aprilie, 2013. Chişinău: Tipogr. „CRIO", p.261-264.
11. MUNTEAN, N., SLOBODEANU, S. (2013), *Analiza factorială a stabilității financiare a întreprinderii*. În: 60 de ani de învățământ economic superior în Republica Moldova: prin inovare şi competitivitate spre progres economic. Conferința Ştiințifică Internațională din 27-28 septembrie 2013. vol. II. Chişinău: ASEM, p.215-218.
12. LALA POPA Ion, MICULEAC Melania. (2015), *Analiză economico-financiară,* EDITURA MIRTON, Timişoara.
13. ROBU Vasile, ANGHEL Ion, ŞERBAN Elena-Claudia. (2014), *Analiza economico-financiară*, Bucureşti, Editura Economica.
14. САВИЦКАЯ, Г.В. (2016), *Экономический анализ*: Учебник. – 14-е изд., М.: ИНФРА-М.
15. SIMINICĂ, M. (2010), *Diagnosticul financiar al firmei*, Editura SITECH Craiova.
16. STEIN, J., C. (2011), *Monetary policy as financial-stability regulation*, march 2011, http://www.nber.org/papers/w16883.pdf.
17. http://www.iasplus.com/en/standards
18. www.minfin.md
19. http://www.ifrs.org.

НОВАЦИИ РОССИЙСКОЙ УЧЕТНОЙ И НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В КОНТЕКСТЕ МЕЖДУНАРОДНОЙ ГАРМОНИЗАЦИИ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ

Тамара ВОРОНЧЕНКО,
доктор экономических наук, профессор,
Российская таможенная академия, Россия
E-mail: vtv15@mail.ru

В статье рассмотрены проблемы современной учетной и налоговой политики России, реализуемой в условиях необходимости устранения последствий мирового финансового кризиса, ухудшения геополитического положения страны, в связи с экономическими санкциями, валютными и прочими коллизиями. Проанализированы основные приоритеты и направления развития российской системы учета и налогообложения на трехлетнюю перспективу, обусловленные процессами глобализации, масштабным внедрением МСФО в национальной учетной системе, а также необходимостью международной гармонизации налоговых систем. Особое внимание в статье уделено новациям налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций, с учетом реалий рынка и вызовов времени.

The article deals with the problems of modern accounting and tax policy of Russia, sold in the conditions necessary to eliminate the consequences of the global financial crisis, the deterioration of the geopolitical situation of the country, due to economic sanctions, foreign exchange and other collisions. Analyzed the main priorities and directions of development of the Russian system of accounting and taxation at a three-year term, due to the processes of globalization, large scale introduction of IFRS in the national accounting system, as well as the need for international harmonization of tax systems. Particular attention is paid to innovations tax profits of controlled foreign companies and foreign companies income, taking into account market realities and challenges of the time.

Ключевые слова: *новации, учетная и налоговая политика, финансовый кризис, экономические санкции, глобализация, МСФО, международная гармонизация налоговых систем, доходы, налогообложение прибыли, контролируемые иностранные компании.*

Key words: *innovation, accounting and tax policy, the financial crisis, economic sanctions, globalization, IFRS, international harmonization of tax systems, revenues, income taxation, controlled foreign companies.*

Обязательная безвозмездная передача юридическими и физическими лицами части имущества на общественные нужды, в том или ином виде, существуют практически, со времен возникновения самого общества и государства. В современном государстве основная часть доходов формируется за счет налоговых и таможенных платежей, неуплата которых может привести к отсутствию средств в бюджете и даже к прекращению существования государства. Без поступлений в бюджет указанных платежей невозможно финансирование предприятий, выполняющих государственный заказ, объектов здравоохранения, образования, армии, правоохранительных органов, а также выплат заработной платы работникам бюджетной сферы, то есть, как полагает П. Кирххоф, всякая налоговая система, соразмерна с задачами и полномочиями государства[2].

Налоги, обеспечивая финансовую основу деятельности государства, являются необходимым условием его существования и призваны реализовать социальную, экономическую, правоохранительную и другие функции любого демократического правового социального государства. Отсюда вытекает вывод о том, что исследования проблем налоговой политики государства вкупе с его учетной политикой всегда актуальны и своевременны, а их результаты интересны и востребованы государством.

Особую значимость такие исследования приобретают в период экономических и политических кризисов, когда необходимо решать, с одной стороны, вопросы пополнения государственной казны, а с другой стороны, не препятствовать, а стимулировать инвестиционные процессы, в том числе, за счет деофшоризации экономики, привлечения отечественных и иностранных инвестиций, основываясь на принципах международной гармонизации учетных и

[2] Государственное право Германии. М., 1994. Т. 2. с. 141.

налоговых систем, призванных избежать двойного налогообложения и устранить другие пробелы международного учета и налогообложения.

Актуальность исследования современных тенденций формирования и реализации отечественной учетной и налоговой политики, «обусловлена, прежде всего, такими событиями, как вступление России во Всемирную торговую организацию (далее - ВТО), создание Таможенного союза Евразийского экономического союза (далее - ТС ЕАЭС), в целях торгово-экономической интеграции пяти стран: Беларуси, Казахстана, России, Армении и Киргизии, предусматривающего, формирование единой таможенной территории, применение мер нетарифного регулирования, специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер, Единого таможенного тарифа и единых мер регулирования внешней торговли товарами с третьей стороной[3], масштабное внедрение и широкое использование в национальной учетной системе Международных стандартов финансовой отчетности (далее - МСФО) для повышения прозрачности финансовой отчетности компаний и стимулирования, на этой основе, роста прямых иностранных инвестиций в экономику России[4], а в сфере налогового регулирования применение основополагающих документов Организации экономического сотрудничества и развития (далее - ОЭСР)[5]», в целях международной интеграции налоговых систем.[6]

В настоящее время, формирование и реализация российской учетной и налоговой политики происходит путем осуществления мероприятий, принятых и предстоящих к принятию в рамках «Основных направлений налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов, разрабатываемых Министерством финансов Российской Федерации совместно с Министерством экономического развития Российской Федерации»[7]. Несмотря на сложное кризисное состояние российской экономики, вызванное мировым финансовым кризисом, нефтяными и санкционными коллизиями, приведшими к осложнению международного сотрудничества, прежде всего, в инвестиционной сфере, основным приоритетом российской учетной и налоговой политики на предстоящий трехлетний период, останется недопущение увеличения налоговой нагрузки на экономику, что должно обеспечить стабильность налоговой системы и повысить ее привлекательность для отечественных и иностранных инвесторов.

Правительство Российской Федерации применяет и планирует дальнейшую реализацию мер налогового стимулирования инвестиций, проведение антикризисных налоговых мер, а также дальнейшее повышение эффективности системы налогового учета, планирования и администрирования, предусматривающих, в частности:

- повышение порога по выручке для целей уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль организаций. Согласно Федеральному закону от 08.06.2015 № 150-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и статью 3 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» (далее - Федеральный закон от 08.06.2015 № 150-ФЗ), организации вправе уплачивать по налогу на прибыль только квартальные авансовые платежи в случае, если за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышали в среднем 15 млн. руб[8]. В предыдущей редакции НК РФ данная сумма дохода была определена в размере 10 млн. руб.

---

[3] Договор о Евразийском экономическом союзе. Астана 29.05.2014., ст. 2. // СПС КонсультантПлюс.

[4] Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства. // СПС КонсультантПлюс.

[5] Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Publishing. Paris, 2010. URL: http:// browse.oecdbookshop.org/ oecd/pdfs/ browseit/ 2310081E.PDF (дата обращения: 03.09.2016).

[6] Воронченко Т.В. Особенности учета и налогообложения внешнеэкономической деятельности в условиях международной интеграции России // Paradigma contabilității şi auditului: realități naționale, tendințe regionale şi internaționale Comunicări ale conferinței științifice internaționale, Ed. a 5-a, 1 aprilie, 2016 / com. şt.: Lazari Liliana, Grigoroi Lilia, Țurcanu Viorel [et. al.]. – Chişinău : S. n., 2016 (Tipogr. "Arva Color"). – 376 p., p. 75.

[7]«Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов» Электронный ресурс: http://www.minfin.ru . СПС КонсультантПлюс.

[8] Федеральный закон от 08.06.2015 № 150-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и статью 3 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // СПС КонсультантПлюс.

Вновь созданные организации также уплачивают только квартальные авансовые платежи, если выручка от реализации не превышала 5 млн. руб. в месяц либо 15 млн. руб. в квартал (в прежней редакции НК РФ соответственно было 1 млн. руб. и 3 млн. руб.);

- предоставление льгот по налогу на прибыль организаций для новых производств и обязательную оценку эффективности налоговых льгот и иных стимулирующих механизмов для их введения и продления, а также обязательную обоснованность при установлении новых налоговых льгот для претендентов на их получение;
- передачи в ведение налоговым органам администрирование и контроль страховых взносов на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование, с обязательным сохранением действующих правил уплаты и постепенным выходом из льготного обложения, а в необходимых случаях, его замены на иные меры господдержки;
- увеличение первоначальной стоимости амортизируемого имущества для целей налогообложения. Федеральным законом от 08.06.2015 № 150-ФЗ изменена величина стоимостного критерия для отнесения того или иного имущества к амортизируемому имуществу и определено, что имущество признается амортизируемым, если его срок полезного использования более 12 месяцев и первоначальная стоимость составляет более 100 тыс. руб. В действовавшей до принятия Федерального закона от 08.06.2015 № 150-ФЗ редакции НК РФ этот критерий был установлен в размере 40 тыс. руб. Упомянутым выше законом определено, что в целях исчисления налога на прибыль организаций под основными средствами понимается часть имущества налогоплательщика, которая используется в качестве средств труда для производства и реализации товаров или для управления организацией, первоначальной стоимостью более 100 тыс. руб. (в прежней редакции было 40 тыс. руб.). Указанные изменения применяются к объектам амортизируемого имущества, введенным в эксплуатацию начиная с 1 января 2016 г.;
- налоговое стимулирование развития малого предпринимательства через специальные налоговые режимы, за счет расширения перечня видов деятельности, предоставления двухлетних налоговых каникул в сфере бытовых услуг, повышения порога по выручке для целей налогообложения (с 60 до 90 млн. руб., начиная с 1 января 2017 года) по упрощенной системе налогообложения, снижения ставки налогов по упрощенной системе налогообложения и ЕНВД и др.;
- применение патентной системы налогообложения для самозанятых физических лиц, не образующих юридическое лицо и не имеющих наемных работников, предусматривающих предоставление им ряда льгот по учету и налогообложению;
- учет процентных платежей между взаимозависимыми лицами в целях налогообложения;
- смягчение правил контроля за трансфертным ценообразованием по внутрироссийским сделкам, в отличие от контролируемых иностранных компаний, в отношении которых, наоборот, предусмотрено ужесточение правил налогообложения;
- упрощение начисления и принятия к вычету НДС, уплаченного в составе авансов;
- упрощение порядка освобождения от акцизов при экспорте подакцизных товаров, возмещение НДС при экспорте и гармонизацию акцизного налогообложения государств – членов Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС). Федеральный закон от 08.06.2015 № 150-ФЗ вводит упрощение порядка освобождения от уплаты акциза (ст. 184 НК РФ) и предусматривает право на освобождение от уплаты акциза без предоставления банковской гарантии для организаций, у которых совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организации и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная за три года, составляет не менее 10 млрд. рублей, при условии, что с момента создания организации до дня подачи налоговой декларации по акцизам прошло не менее 3 лет. В связи с отменой обязанности представления банковской гарантии для отдельной категории налогоплательщиков в законе уточняется момент начала исчисления срока представления в налоговый орган документов, подтверждающих обоснованность освобождения от уплаты акциза и возмещения сумм акциза при вывозе подакцизных товаров за пределы Российской Федерации (ст. 198 НК РФ);
- изменение подходов по НДПИ при добыче драгоценных камней, рассмотрение целесообразности передачи региональным органам власти полномочий по установлению порядка начисления НДПИ по общераспространенным полезным ископаемым;

- совершенствование налогового администрирования, в том числе, путем предварительного разъяснения налоговых последствий сделки; исключения открыто публикуемой информации из перечня информации, относящейся к налоговой тайне;
- совершенствование института консолидированной группы налогоплательщиков;
- реализацию мер по противодействию злоупотреблению нормами законодательства о налогах и сборах в целях минимизации налогов, в том числе путем ограничения использования фирм-однодневок, а также деофшоризации российской экономики;
- продолжение борьбы с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения путем создания условий автоматического обмена информацией по финансовым операциям для налоговых целей с иностранными юрисдикциями, изменения порядка налогообложения корпоративного заимствования, совершенствования правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний, совершенствование правил налогообложения при трансфертном ценообразовании.

Наряду с учетными и налоговыми мерами, Правительством Российской Федерации предусмотрены также принятие мер неналогового характера, к которым относятся подходы, в целом соответствующие применяемым к налоговым платежам, в том числе, в части решения вопроса моратория на повышение фискальной нагрузки, как для российских экономических субъектов, так и для иностранных инвесторов[9].

Основные антикризисные меры, предпринятые ранее и реализуемые в настоящее время при осуществлении учетной и налоговой политики, связаны с необходимостью исполнения Послания Президента Российской Федерации по реализации мер, направленных на легализацию капиталов и активов и создания благоприятных условий для их возврата в Российскую Федерацию.

В данном контексте, особый интерес для ученых и участников международных экономических сделок, предусматривающих, в том числе, реализацию налоговых взаимоотношений, представляют вопросы международной гармонизации налоговых систем, которым в нашей стране, в условиях глобализации экономики, уделяется все большее внимание. Подтверждением этого, в частности, служит существенное реформирование российской системы учета, начиная с 2011 года, в связи с масштабным внедрением МСФО в крупных российских компаниях, а также изменения с начала 2015 года НК Российской Федерации, особенно, в части международного налогообложения.

Достаточно значимой новацией в рамках международной гармонизации налоговых систем и осуществления международного налогообложения, стало введение в НК РФ Федеральным законом от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» (далее - Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ) понятия контролируемых иностранных компаний (далее - КИК) и установление механизма включения их прибыли в состав прибыли (дохода) российского резидента с дальнейшим налогообложением.

Данная мера была предпринята в целях противодействия так называемой налоговой оптимизации, приводящей к уклонению собственников от распределения прибыли и, соответственно, налогообложения дивидендов. Как известно, вывод прибыли в иностранные низконалоговые юрисдикции является достаточно распространенным способом агрессивного налогового планирования, заключающегося в создании иностранной организации (далее - ИО), как правило, в офшорной зоне, в которой собирается прибыль, заработанная другими компаниями, находящимися, наоборот, в высоконалоговых юрисдикциях. При этом, в течение определенного времени, выплата дивидендов собственникам не производится, что приводит к отсрочке на неопределенный срок их налогообложение. Таким образом, основная цель данной налоговой новации является понуждение собственника к выплате дивидендов контролируемой им компании или ведению последней активной деятельности.

Наряду с понятием КИК, Федеральным законом от 24.11.2014 № 376-ФЗ уточнено понятие налогового резидентства РФ в отношении юридических лиц по фактическому месту управления ИО, которой должна быть Россия, изменен порядок применения двусторонних налоговых соглашений Российской Федерации с иностранными государствами об избежании двойного налогообложения путем введения института бенефициарной собственности, а также пересмотрен порядок

[9]«Прогноз социально-экономического развития Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов». (разработан Минэкономразвития России). Электронный ресурс: http://www.economy.gov.ru. // СПС КонсультантПлюс.

налогообложения ИО, не имеющих постоянного представительства в РФ, утратившие право освобождения от уплаты налог на прибыль по взаимным операциям на территории России.

Анализ практики применения положений Федерального закона от 24.11.2014 № 376-ФЗ, связанных с налогообложением КИК, выявил много вопросов и неясностей, что обусловило необходимость их корректировки, которые были утверждены двумя законами: вышеупомянутым Федеральным законом от 08.06.2015 № 150-ФЗ и Федеральным законом от 08.03.2015 г. № 32-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового Кодекса Российской Федерации» (далее - Федеральный закон от 08.03.2015 г. № 32-ФЗ).

В частности, Федеральным законом от 08.06.2015 № 150-ФЗ утверждена новая редакция ст. 25.13 НК РФ «Контролируемые иностранные компании и контролирующие лица» и добавлена ст. 25.13-1 НК РФ «Освобождение от налогообложения прибыли контролируемой иностранной компании», согласно которой, прибыль КИК освобождается от налогообложения при выполнении хотя бы одного из следующих условий:

- является некоммерческой организацией, которая в соответствии со своим личным законом не распределяет полученную прибыль между акционерами или иными лицами;
- образована в соответствии с законодательством государства - члена ЕАЭС и имеет постоянное местонахождение в этом государстве;
- эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) для нее составляет не менее 75% средневзвешенной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций;
- является активной компанией, холдинговой или субхолдинговой компанией;
- является банком или страховой организацией, осуществляющими деятельность на основании лицензии или иного специального разрешения;
- является эмитентом обращающихся облигаций; организацией, уполномоченной на получение процентных доходов, подлежащих выплате по обращающимся облигациям; организацией, которой были уступлены права и обязанности по выпущенным обращающимся облигациям, эмитентом которых является другая иностранная организация;
- участвует в проектах по добыче полезных ископаемых, на основании заключаемых с иностранными или с уполномоченными правительством государства организациями соглашений о разделе продукции, концессионных соглашений, лицензионных соглашений или сервисных соглашений, аналогичных соглашениям о разделе продукции, на основании аналогичных соглашений, заключаемых на условиях распределения риска[10].

Статья 25.13-1 НК РФ предусматривает также особые требования, соблюдение которых необходимо для освобождается КИК от налогообложения:

- она участвует в проектах по добыче полезных ископаемых в качестве стороны соглашения (контракта), указанного в ст. 25.13-1;
- доля доходов, полученных от участия в соглашениях (контрактах), указанных в ст. 25.13-1, за период, за который составляется годовая финансовая отчетность, составляет не менее 90% в общей сумме доходов КИК по данным ее финансовой отчетности за указанный период либо доходы у такой организации за указанный период отсутствуют;
- она является оператором нового морского месторождения углеводородного сырья или непосредственным акционером (участником) оператора нового морского месторождения углеводородного сырья[11].

Важными новациями в контексте международного налогообложения КИК, утвержденной Федеральным законом от 08.06.2015 № 150-ФЗ, являются:

- введение понятия «активная иностранная компания» и определение условий освобождения ее прибыли от налогообложения, с уточнением процедуры налогообложения безотзывных трастов;
- введение статьи 25.15 НК РФ, согласно которой КИК дано право представлять свою отчетность по МСФО и представлять аудиторское заключение по этой отчетности;

[10] Федеральный закон от 08.06.2015 № 150-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и статью 3 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // СПС КонсультантПлюс.

[11] Там же.

– расширение перечня организаций, признанных налоговыми резидентами Российской Федерации, за счет включения в их состав, согласно ст. 246.2 НК РФ активных иностранной холдинговых и субхолдинговых компаний.

В целях снижения налогового бремени, в кризисных условиях осуществления деятельности КИК, Федеральным законом от 08.06.2015 № 150-ФЗ в перечень доходов, освобождаемых от обложения налогом на доходы физических лиц, включены доходы (за исключением денежных средств) в виде стоимости имущества, полученные налогоплательщиком при ликвидации иностранной организации. Согласно ст. 217 НК РФ, данная льгота предоставляется налогоплательщикам, представившим одновременно с налоговой декларацией заявление об освобождении таких доходов от налогообложения с указанием сведений об имуществе и ликвидируемой иностранной организации и документы о стоимости данного имущества, при условии, что процедура ликвидации иностранной организации завершена до 1 января 2017 г.

В соответствии со ст. 220 НК РФ, налогоплательщик получает также имущественный вычет по налогу на доходы физических лиц при продаже имущества, полученного при ликвидации иностранной организации, доходы от которого были освобождены от налогообложения в размере стоимости имущества по данным учета ликвидируемой организации, но не выше рыночной стоимости такого имущества.

Новации, касающиеся налогообложения КИК, введенные в действие Федеральным законом № 32-ФЗ, также направлены на дальнейшее совершенствование налогового законодательства и способствуют ее международной гармонизации, в том числе, путем[12]:

- уточнения правил признания налогоплательщиков контролирующими лицами, определяющие, что признание управляющего лица иностранного инвестиционного фонда налоговым резидентом РФ само по себе не является основанием для признания этого фонда КИК, контролируемой указанным управляющим лицом - резидентом РФ. Ими могут быть: управляющая компания (российская или иностранная), управляющий партнер (физическое лицо или организация), иные лица, управляющие активами фонда;
- изменения условий освобождения от налогообложения прибыли КИК, в результате чего, из льготного списка КИК, осуществляющих операции с облигациями, согласно пп.6 п.1 ст. 25.13-1 НК РФ, с 01.01.2017 исключаются ИО, уполномоченные на получение процентных доходов, подлежащих выплате по обращающимся облигациям. Для остальных КИК, работающих с обращающимися облигациями, с 01.01.2017 п.10 данной статьи уточнены правила освобождения от налогообложения прибыли;
- оптимизации процедуры подачи уведомлений об участии в ИО и о КИК путем устранения ее дублирования, обязанности уведомления на доверительных управляющих - резидентов РФ, увеличения сроков ее подачи с одного до трех месяцев и информирования налогового органа о прекращении участия в ИО и/или прекращении/ликвидации КИК, также уточнения процедуры признания налогоплательщика контролирующим лицом;
- устранения дискриминация КИК без образования юридического лица, прибыль которых, согласно ст. 25.15 НК РФ уменьшается на всю величину распределенной прибыли, а не только на ту часть, что направлена в пользу контролирующих лиц;
- уточнения момента определения доли прибыли контролирующего лица в прибыли КИК в случае принятия или непринятия решения о распределении дивидендов;
- установления последствий выбора способа определения прибыли КИК6 в соответствии с личным законом компании или согласно главе 25 НК РФ;
- устранения влияния искажающих финансовый результат факторов: переоценки доли в уставном капитале, дивидендов и расходов на формирование оценочных резервов;
- корректировки порядка расчета налога на прибыль КИК путем его уменьшения на пропорционально доле участия контролирующего лица, а не на всю величину налога и др.

Резюмируя вышеизложенное, можно сделать вывод о том, что изменение условий международного сотрудничества, влечет за собой необходимость налоговых реформ. Исследование показало, что в России много делается для создания условий осуществления международной гармонизации налоговых систем. В то же время, очевидно, что законодательство, в том числе, касающееся КИК претерпит дальнейшие изменения, так как первые налоговые последствия в виде

[12] Федеральный закон от 08.03.2015 г. № 32-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового Кодекса Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.

уплаты налога с прибыли КИК возникнут только в 2017 г. Следовательно, у российских налогоплательщиков, чьи интересы затрагивает законодательство о КИК, еще есть время проанализировать возможные налоговые последствия и осуществить налоговое планирование и прогнозирование.

Список использованных источников:

1. Договор о Евразийском экономическом союзе. Астана 29.05.2014., ст. 2. // СПС КонсультантПлюс.
2. Федеральный закон от 08.03.2015 г. № 32-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового Кодекса Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.
3. Федеральный закон от 08.06.2015 № 150-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и статью 3 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // СПС КонсультантПлюс.
4. Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении МСФО и Разъяснений МСФО в действие на территории РФ»// СПС КонсультантПлюс.
5. «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов» Электронный ресурс: http://www.minfin.ru
6. «Прогноз социально-экономического развития РФ на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов». Электронный ресурс: http://www.economy.gov.ru.
7. ВОРОНЧЕНКО Т.В. *Особенности учета и налогообложения внешнеэкономической деятельности в условиях международной интеграции России* // Paradigma contabilității şi auditului: realități naționale, tendințe regionale şi internaționale Comunicări ale conferinței ştiințifice internaționale– Chişinău : S. n., 2016 (Tipogr. „Arva Color”). – 376 p., p. 75.
8. Государственное право Германии. М., 1994. Т. 2. с. 141.
9. Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Publishing. Paris, 2010. URL: http:// browse.oecdbookshop.org/ oecd/pdfs/ browseit/ (дата обращения: 03.09.2016).

ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ УЧЕТ: ПРИНЦИПЫ, ОБЪЕКТЫ И ИНСТРУМЕНТАРИЙ

Пелагея Яковлевна ПАПКОВСКАЯ,
доктор экономических наук, профессор,
УО «Белорусский Государственный Экономический Университет»,
Минск, Республика Беларусь
e-mail: pelagea@tut.by

The dominant position in the accounting system takes account of production, that is, keeping the production process, which is the basis of the whole system. Principles of organization of production records reflect the technological and organizational aspects of entrepreneurship. The development of cost accounting, which allows you to determine the amount of costs by type, place of origin, the objects of accounting and calculation was being studied in the article. The relationship with the cost accounting calculation, by a number of teaching positions and features was being disclosed. Grouping costs - fixed and variable were being studied that enables to fulfill a specific administrative decision: operational calculus of economic performance with marginal income. Calculating as a component of cost accounting systems, is a phase of cost accounting step in carrying out the functions of collecting information on the costs for the determination of cost, pricing and determination of profits were being investigated. Specialization calculation and principles of its functioning were being defined. It was found that the cost accounting feature consisting in controlling costs in the production process can be performed without calculation. As a result, production records should be organized in two levels: on divisions in the context of variable direct costs, without dividing them on account of the objects; for the whole company in the context of the objects of cost accounting and calculation of the total actual cost of goods manufactured. Justification calculation procedure due to the specific characteristics of the operation of each business entity so it should be reflected in the company formed by the accounting policy.

Key words: *Accounting, production accounting, cost price, costing, marginal income*

Введение

В качестве функционирующей системы производственный учет обеспечивает рациональное управление производством, потому что учет затрат во взаимосвязи с калькулированием является одним из основных средств контроля за деятельностью хозяйствующих субъектов. Данная взаимосвязь обеспечивает оптимальный выбор технологических процессов при размещении и специализации производства и является основным критерием оценки целесообразности и эффективности производства определенных видов продукции (работ, услуг). Производственный учет дает возможность определять величину затрат по их видам, местам возникновения, объектам учета и калькуляции. Поэтому актуальным является определить признаки, характеризующие производственный учет как систему, выделить их и взаимосвязи между ними. К ним следует отнести:

- состав элементов,
- связи между ними;
- связующая цель;
- средства (инструментарий) для достижения цели.

Основная часть

Производственный учет представляет собой органичную систему, элементами которой являются непосредственно учет затрат и калькулирование себестоимости продукции. Основная его цель реализуется посредством функционирования системы в целом. Составляющие его элементы не могут самостоятельно существовать.

Взаимосвязь учета затрат с калькулированием обусловлена рядом методических позиций и характеризуется проявлением признаков, обусловленных целями, для достижения которых конкретный элемент функционирует. Во-первых, одним из главных вопросов производственного учета является выявление затрат, отвечающих тому или иному управленческому решению. Одним из таких решений является необходимость исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), данные для которого формируются на основе соответствующей классификации затрат. Следовательно, классификация затрат является одним из основополагающих признаков системы производственного учета, присущая как учету затрат, так и калькулированию себестоимости продукции. Она обусловлена целями, для достижения которых функционирует каждый из указанных элементов и является средством их достижения. Основным критерием для любой классификации является возникновение затрат в результате использования различных ресурсов в производстве. Для обеспечения необходимыми данными процесса исчисления себестоимости продукции затраты в производственном учете группируются по носителям (объектам) затрат и местам их возникновения (по центрам ответственности). Данная группировка затрат является исходной базой для калькулирования себестоимости. Обеспечение указанной группировки затрат осуществляется системой производственного учета путем документального отражения всех затрат. В первичных документах должна быть отражена информация, свидетельствующая о потреблении конкретного вида ресурсов в результате определенной хозяйственной операции.

Отражение в первичном документе только одного вида затрат позволяет обеспечить прямое отнесение затрат по объектам учета. Так, в первичных документах на расход материальных ценностей указывается их вид, носитель затрат (объект) и характер хозяйственной операции. Этим самым реализуется одно из требований формирования состава затрат, включаемых в себестоимости продукции – выделение связанных с производством затрат, которые могут быть прямо включены в себестоимость отдельных видов продукции. В этой связи следует сделать акцент на выводе белорусского исследователя М.В. Примаковой, согласно которому под термином объекта учета затрат «…следует понимать любой разрез учета, требующий обособленного измерения понесенных на него затрат. Иными словами, объект учета затрат – это все то, что вызывает необходимость отслеживать затраченные ресурсы… В узком смысле объект учета затрат – это признак их группировки, определяющий формирование данных для получения информации в целях контроля и управления» [4, с. 28].

Посредством первичного учета обеспечивается еще одна отправная для калькулирования группировка затрат – на постоянные и переменные. Учетная практика свидетельствует, что абсолютно все затраты классифицируются в следующем порядке:

- прямые переменные;
- прямее постоянные;
- косвенные переменные;

– косвенные постоянные.

Для калькулирования такая группировка затрат дает возможность обеспечить выполнение конкретного управленческого решения: оперативное исчисление результативности хозяйствования с использованием маржинального дохода. Этим самым достигается одна из основных целей производственного учета – контроль за расходованием затрат. Выполнение этой цели обеспечивается в первую очередь носителями информации о затратах – первичными документами.

Накапливание, хранение и подготовка информации о затратах к обработке производится на счетах бухгалтерского учета в разрезе аналитических счетов. Аналитические счета открываются в зависимости от технологических особенностей процесса производства, поэтому число объектов учета затрат определяется наличием структурных подразделений и видами производимой продукции (работ, услуг). В зависимости от поставленной цели, направленной на подготовку и принятие соответствующих управленческих решений по реализации производимой продукции и определению ее конкурентоспособности, аналитические счета могут открываться в разрезе групп видов продукции или отдельных ее видов. В данном случае порядок калькулирования себестоимости продукции определяет постановку аналитического производственного учета. Для отдельных предприятий, специализирующихся на производстве конкретных видов продукции, аналитические счета должны быть открыты в разрезе этих видов, так как исчисление себестоимости производимой продукции является основной установления ее цены реализации.

Организация аналитического производственного учета предполагает обеспечение максимального совпадения объектов учета затрат с объектами калькуляции. Объектами калькуляции, как правило, являются отдельные виды готовой продукции (работ, услуг), себестоимость которых должны быть исчислена. Совпадение объектов учета затрат и калькуляции обеспечивает прямое отнесение (включение) производственных затрат в себестоимость конкретного вида продукции и, следовательно, точное ее исчисление. Это является важным требованием для формирования реализационной цены на конкретные виды продукции (работ, услуг). Однако объекты учета затрат и калькулирования не всегда совпадают, в связи с получением в производстве нескольких видов продукции от одного объекта учета затрат.

Рассматривая взаимосвязь учета затрат и калькулирования себестоимости в качестве исходной базы достоверного исчисления себестоимости продукции следует сделать акцент на разграничении затрат по отчетным периодам, которое обеспечивается в системе синтетических и аналитических счетов. В соответствии с порядком формирования состава затрат, включенных в себестоимость продукции (работ, услуг) затраты на производство входят в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся независимо от времени оплаты – предварительной или последующей. Действующий план счетов бухгалтерского учета позволяет учесть сложность технологических процессов производства и разграничить затраты по вышеуказанному признаку с использованием следующих счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 97 «Расходы будущих периодов» [1]. Дебет указанных счетов аккумулирует производственные затраты с целью получения необходимых данных для исчисления себестоимости продукции, а по кредиту производится их списание. Исходя из такого назначения данные счета учета затрат согласно их классификации являются калькуляционными счетами. Аналитические счета открываются в развитие указанных синтетических счетов на каждый объект учета затрат.

Производственный учет, как любая информационная система, предназначается для конкретных объектов и имеет свои границы применения или предметную область с заданными функциями. Его предметная область в основном сосредотачивается на исследовании поведения затрат. Эта цель достигается функционированием его элементов: учета затрат, учета выхода продукции и калькулирования себестоимости продукции. Учет затрат обеспечивает сбор данных путем их документирования для следующих направлений использования:

– принятие решений и планирование использования отдельных видов затрат;
– контроль и регулирование производственной деятельности;
– расчет себестоимости произведенной продукции, формирование цен и определение размера получаемой прибыли.

Принятие решений и планирование использования отдельных видов затрат и мониторинг за ними в большой степени зависит от выделения новых объектов бухгалтерского учета с научно обоснованной экономической сущностью. В этой связи доказательно выступает белорусский исследователь Масько Л.В., которая считает, что повысить аналитичность учетной информации в

современных условиях хозяйствования необходима классификация экологических активов и их выделение в качестве объектов учета. «В основу этого должен быть положен принцип выделения экологических активов и обязательств как новых объектов бухгалтерского учета, предполагающий научное обоснование экономической сущности понятия «экологические активы» и «экологические обязательства», их состава, классификации, системы счетов, методики бухгалтерского учета, регистров и форм отчетности, направленных на формирование полной и достоверной учетной информации и усиление контроля» [2, с. 48].

Учет выхода продукции должен обеспечивать своевременное и достоверное отражение поступающей из производства предусмотренной технологией продукции. Это достигается организацией соответствующего документооборота, а также функционированием системы приема и хранения продукции. Правильно организованный учет выхода продукции в полной мере характеризует результативность производства.

Калькулирование, являясь составным элементом системы производственного учета, представляет собой совокупность приемов и способов экономических расчетов себестоимости продукции (работ, услуг). Следовательно, калькулирование можно определить как заключительный этап производственного учета при выполнении им функции сбора информации о затратах для определения себестоимости, формирования цен и определения полученной прибыли. Являясь элементом указанной информационной системы, калькулирование выполняет свою функцию, которая заключается в определении фактической себестоимости продукции для принятия различных управленческих решений:

- для оценки и контроля уровня запасов готовой к реализации продукции;
- для установления и контроля отпускных цен;
- для оценки результатов деятельности структурных подразделений и предприятия в целом;
- для принятия управленческих решений на микроуровне и формирования государственных заказов на производство отдельных видов продукции.

Характеристика связей между отдельными элементами системы производственного учета не будет достаточной без раскрытия взаимозависимости, которая проявляется в формировании соответствующей информационной базы для калькулирования и влиянии функций калькулирования на организацию учета затрат. Организация аналитического учета затрат обусловлена выбором необходимой для соответствующего производства и целей управления калькуляционной единицей. Более того, процесс калькулирования может чередоваться с учетом производственных затрат, так как в отдельных отраслях себестоимость некоторых видов продукции (работ, услуг) входит в состав себестоимости другой продукции. Следовательно, себестоимость применяется в качестве оценочного показателя затрат на производство таких видов продукции, которые технологически агрегируют предшествующие составные элементы.

Для организации производственного учета предназначен ряд синтетических счетов, на которых затраты аккумулируются согласно действующей номенклатуре статей затрат. Нужно отметить, что группировка затрат по статьям не позволяет выделить в себестоимости продукции отдельные элементы затрат и в этой связи – осуществить надлежащий контроль за ними в соответствии с целевым назначением. Группировка затрат по элементам позволяет определять их размер безотносительно к выпускаемой продукции, т.е. только по предприятию в целом. Такова исторически сложившаяся практика учета затрат в нашей стране. Отражение затрат в разрезе их элементов является единственной и технологически обоснованной.

Группировка затрат по элементам согласуется с технологией производственного процесса и соответствует его экономическому содержанию. Калькулирование себестоимости продукции на основе группировки затрат по элементам дает возможность в современных условиях организовать действенный контроль за их целесообразностью и определить зависимость каждого элемента затрат от объема производства. Действующий план счетов бухгалтерского учета позволяет это сделать. Принцип (лат. principium – основа, первоначало) – первоначало, руководящая идея, основное правило поведения… принцип есть центральное понятие, основание системы, представляющее обобщение и распространение какого-либо положения на все явления той области, из которой данный принцип абстрагирован.

Исходя из этого следует вначале определить предметную область калькулирования, а затем изложить принципы ее функционирования.

По существу рассматриваемого вопроса необходимо сделать акцент на том, что необходимо различат принципы формирования себестоимости и принципы ее калькулирования, которые существуют объективно и определяют последовательность функционирования калькулирования в

качестве предмета исследования и учетной практики. Исходя из этого целесообразно выделить принципы организации производственного учета и принципы формирования себестоимости, представив их позициями более высокого порядка, и изложить их в следующей 3-уровневой системной последовательности:

1 – общие принципы организации производственного учета;

2 – принципы формирования себестоимости;

3 – принципы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Общие принципы организации производственного учета отражают следующие технологические и организационные аспекты предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта: непрерывность его деятельности, неизменность порядка учета затрат на производство в течение отчетного периода и последовательность его применения в последующих периодах, разделение текущих затрат на производство и затрат сфер капитальных вложений и социально-бытового обслуживания, использование единой оценки производственных затрат в отчетном и последующих периодах, полнота отражения в учете всех расходов.

Принципы формирования себестоимости продукции (работ, услуг) определяют объективность содержания этого показателя и его сущность. К ним можно отнести следующие: научно обоснованное определение состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг); обоснованная оценка основных факторов производства; включение в себестоимость затрат, относящихся к отчетному периоду.

Принцип калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) представляют порядок и последовательность самой процедуры калькулирования. К ним можно отнести: определение необходимой классификации затрат; сближение объектов учета затрат и калькулирования, обоснованность выбора объектов калькулирования, обоснованность базы распределения затрат между объектами калькулирования, обоснованность оценки незавершенного производства, установления калькуляционных единиц, установление последовательности закрытия счетов по учету затрат, определение совокупности приемов и способов исчисления себестоимости (метода калькулирования).

Изложенные принципы первого и второго уровней должны найти свое отражение в указанной последовательности и нормативных актах, регулирующих формирование себестоимости продукции (работ, услуг). Они отражают объективность ее формирования на стадии сбора данных о предпринимательской деятельности по извлечению дохода.

Принципы формирования себестоимости, конечно же, являются основополагающими, но вместе с тем, несмотря на установленный порядок формирования себестоимости, распределение общих затрат и исчисления себестоимости продукции является важнейшей проблемой. Необходимость распределения затрат вызывается рядом объективных причин, одной из которых является получение нескольких видов продукции.

Определение объектов калькулирования является основополагающим этапом процедуры калькулирования, позволяющим обеспечить достоверность и полезность использования показателя себестоимости продукции. Перечень номенклатуры объектов калькулирования должен быть не меньше перечня, регламентированного действующими формами бухгалтерской отчетности, а также соответствовать такому перечню прогнозного бизнес-плана развития организаций. В противном случае полученные показатели себестоимости будут практически востребованы.

Для отечественной учетной практики характерным является калькуляционный вариант распределения (списания) расходов. В этой связи следует подчеркнуть, что система полного распределения (списания) расходов. В этой связи следует подчеркнуть, что система полного распределения затрат делает более логичной процедуру исчисления прибыли. При кажущейся доказательности преимуществ исчисления себестоимости по переменным издержкам международная учетная практика отдает предпочтение полному распределению затрат. Полную себестоимость продукции необходимо исчислять в целом по предприятию. Не имеет экономической целесообразности ее исчисление в разрезе структурных подразделений, так как такой показатель ни теоретически, ни практически, не востребован. Реализация калькуляционного принципа производственного учета на уровне структурных подразделений приводит к многократному повышению его трудоемкости. В соответствии с современными требованиями реформирования организационной структуры подразделения должны трансформироваться в «центры ответственности», возможность подразделе6ниям нести ответственность только за те затраты, которые формируются у них и являются подконтрольными им. При этом подразделения должны нести ответственность за формирование только прямых затрат, которые должны быть

«прозрачными», воспринимаемыми работниками и руководителем подразделения для контроля. Эти затраты должны соответствовать производственной программе подразделения, т.е. объем у производства, быть переменными, зависящими от количества и качества производимой продукции (работ, услуг) конкретного центра. Контроль за формированием переменных затрат позволит подразделениям в свою очередь воздействовать на формирование маржинального дохода, который представляет разницу между выручкой за реализованную продукцию (работы, услуги) и суммой прямых затрат, это так называемая сумма покрытия затрат. Для принятия управленческих решений по контролю затрат и объема производства эта система является оптимальной. Ее внедрение вполне согласуется с действующими нормативными документами по организации учета на предприятиях, предусматривающими исчисление полной себестоимости продукции. В целом по предприятию необходимо учитывать все затраты и исчислять полную фактическую себестоимость продукции, а также в установленном порядке определять финансовый результат по предприятию и расчеты с бюджетом. Следовательно, учет таких расходов как общехозяйственные, исчисления на социальные нужды, амортизационные отчисления осуществляется в целом по предприятию без распределения по подразделениям, так как их уровень не зависит от их деятельности. В результате производственный учет должен быть организован в 2-х уровнях:

- по подразделениям в разрезе переменных прямых затрат без деления их по объектам учета;
- в целом по предприятию в разрезе объектов учета затрат и исчислением полной фактической себестоимости произведенной продукции [3, с. 72].

Изложенная схема взаимосвязи учета затрат и калькулирования свидетельствует о том, что каждый их них не может быть только первопричиной и в то же время только следствием одного из них. Учет затрат может быть организован для целей калькулирования, если поставлена такая цель, и в то же время калькулирование может обусловить необходимость соответствующей организации учета затрат. Это две стороны одного целого, поэтому нет оснований считать, что учет и калькулирование не зависимы друг от друга. В то же время функция производственного учета, заключающаяся в контроле затрат в процессе производства, может быть выполнена без калькуляции.

Выводы

Таким образом, процедура калькулирования должна обеспечить формирование данных по себестоимости продукции не только технологического, но и всего производственного процесса. Необходимость исчисления себестоимости продукции предопределяется целесообразностью дальнейшего ее выпуска, оптимизацией ассортимента и установлением соответствующей цены при ее реализации, необходимостью оценки запасов готовой продукции. Это обоснование необходимости процедуры калькулирования обусловлено конкретными особенностями функционирования каждого хозяйствующего субъекта поэтому оно должно находить отражение в сформированной предприятием учетной политике. В данном документе в отдельном разделе, который можно определить как «Процедура калькулирования себестоимости продукции», необходимо отразить следующие позиции:

- установленную классификацию затрат: либо по элементам, либо в разрезе калькуляционных статей. Перечень калькуляционных статей затрат;
- перечень объектов калькулирования с указанием калькуляционных единиц;
- последовательность закрытия счетов затрат, исходя из характерных особенностей и наличия тех или иных видов производств у хозяйствующего субъекта;
- метод калькулирования себестоимости продукции с характеристикой и указанием сферы применения каждого способа и приема всей совокупности калькуляционных расчетов. Обоснование используемых баз распределения общих затрат между отдельными объектами калькулирования;
- наличие и обоснование необходимости поэлементного (постатейного) распределения затрат между объектами калькулирования;
- порядок оценки, объекты и распределение затрат незавершенного производства.

Литература:

1. Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 // Консультант Плюс:

Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2016.
2. МАСЬКО Л.В. *Бухгалтерский учет и аудит экологических активов и обязательств*. – Новополоцк: ПГУ, 2015.- 224с.
3. ПАПКОВСКАЯ, П.Я. (2001) *Производственный учет в АПК: теория и методология*/ П.Я. Папковская. – Мн.: ООО «Информпресс», – 216 с.
4. ПРИМАКОВА М.В. Р*азвитие методик производственного учета и калькулирования себестоимости услуг организаций электросвязи*. – Новополоцк: ПГУ, 2015.- 220с.

ВОПРОСЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКЕ

Василий ЩЕРБАТЮК,
доктор экономических наук, конференциар университар,
Европейский университет Молдовы,
v.scerbatiuc@mail.ru

Дана краткая характеристика счетов бухгалтерского учета и баланса, раскрыто их важное значение в информационном обеспечении бизнес-анализа и корпоративного управления. Критически исследованы некоторые положения Счетного плана, внесены и обоснованы предложения по его дальнейшему совершенствованию. Освещен зарубежный (бельгийский) опыт организации сбора, хранения и использования финансово-экономической информации. Рассмотрены основные вопросы использования нового понятия «облачная бухгалтерия» в учетно-экономической теории и практике.

Ключевые слова: *инвестиции, Общий план счетов бухгалтерского учета, финансовая отчетность, облачные технологии.*

Summarizes the accounting accounts and balance, revealed their importance in the information support of business intelligence and corporate governance. Critically examine certain provisions of the accounting Plan, introduced and justified proposals for its further improvement. Lit foreign (Belgian) experience of organizing the collection, storage and use of financial and economic information. The main questions the use of the new concept of "Cloud Accounting" in the accounting and economic theory and practice.

Key words: *investment, general plan of accounts, financial statements, the cloud.*
JEL Classification: M 41

В современных условиях социально-экономического развития Республики Молдова важное значение имеет бухгалтерский учет. Он оказывает существенное влияние на инвестиционный климат, налоговую политику, инновационную деятельность, развитие конкуренции хозяйствующих субъектов и эффективность всего общественного производства.

Бухгалтерский учет регулируется многими нормативно-законодательными актами и ведется в соответствии с определенными основополагающимися принципами. Его эффективность и дальнейшее совершенствование в инновационной экономике зависят от многих факторов, к которым, в частности, относятся качество бухгалтерских счетов и балансов, а также использование современных информационных технологий.

Бухгалтерские счета представляют собой признак классификации и носитель учетной информации, а также способ ее получения. Они открываются на каждый учетный объект, тесно связаны между собой и являются важнейшим и практически единственным источником наиболее полной и достоверной информации для составления финансовой отчетности, а также выработки и принятия оптимальных обоснованных управленческих решений в рыночной экономике.

Счета составляют основу современной теории и практики бухгалтерского учета, отражают изменение (движение) строго определенных объектов и постоянно применяются на всех хозяйствующих структурах, формируя их информационные системы. Они реализуют свою научно-познавательную, контрольную и информационную функции, что обеспечивает эффективное функционирование систем управления предприятий. В контексте экономических изменений счета занимают важное место в познании и исследовании новых учетных функций, в первую очередь, социальной и прогностической, тем самым обеспечивая рациональную организацию и ведение бухгалтерского учета в интересах собственников и с целью социальной защиты работников.

По нашему мнению, каждый счет бухгалтерского учета имеет номер (код), наименование, дебет, кредит, обороты, сальдо и операционное поле. Все эти понятия, кроме последнего, подробно поясняются в специальной литературе [1, 3-7, 9, 12 и др.]. Операционное же поле есть часть бухгалтерского счета, находящаяся между его начальным сальдо и оборотом. Оно имеется с дебетовой и кредитовой стороны счета и используется для отражения (записи) увеличения и уменьшения учитываемого объекта в результате осуществления финансово-хозяйственных операций.

Систематизированный перечень бухгалтерских счетов регламентирован важнейшим нормативным документом – Общим планом счетов бухгалтерского учета. Он разработан на основе Национальных стандартов и других нормативных актов по бухгалтерскому учету, а также классификации счетов по экономическому содержанию, утвержден и введен в действие с 1 января 2014 г. приказом министра финансов Республики Молдова № 119 от 6 августа 2013 г. Наше сравнение этого плана с Типовыми планами счетов бухгалтерского учета многих других стран [13] показывает, что он является одним из наиболее сложных как по форме, так и по содержанию.

Общий план счетов является единым и обязательным к применению для всех субъектов, которые ведут бухгалтерский учет методом двойной записи (кроме применяющих Международные стандарты финансовой отчетности и публичных учреждений), и в целом удовлетворяет многочисленных пользователей, но, вместе с тем, нуждается в совершенствовании.

В разделе III «Характеристика и порядок применения счетов бухгалтерского учета» Общего плана счетов, в частности, отмечается, что по дебету счета 721 «Расходы по долгосрочным активам» отражается признание расходов по долгосрочным активам в течение отчетного периода в корреспонденции с кредитом счетов: 111, 112, 114, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 131, 132, 133, 134, 141, 142, 151, 152, 172, 211, 213, 261, 262, 426, 521, 522, 531, 532, 533, 538, 542, 543, 812 и др. Однако при этом допущена ошибка, состоящая в указаниии несуществующего и безымянного счета 134, которая может иметь серьезные отрицательные последствия. Это свидетельствует о наличии некоторых недостатков в современной отечественной практике подготовки, рассмотрения и утверждения важнейших нормативных бухгалтерских документов.

В Общем плане счетов бухгалтерского учета существует логическое противоречие между названиями группы 16 «Долгосрочная дебиторская задолженность и долгосрочные выданные авансы» и входящего в нее счета 162 «Долгосрочные авансы выданные». Его суть в необоснованном использовании двух равнозначных по содержанию, но разных по написанию понятий «выданные авансы» и «авансы выданные» в названиях целого и его части, что следует устранить.

Также в этом нормативном документе счет 611 называется «Доходы от продаж», а первые два субсчета к нему – «Доходы от реализации продукции» и «Доходы от реализации товаров». Мы считаем, что использование здесь двух синонимических терминов (продаж и реализации) затрудняет и усложняет познание этого счета и его субсчетов, является неоправданным и потому в их наименованиях лучше употребить только один любой из этих терминов.

Представляется необоснованным использование терминов «начисленная (-ым, -ые)» в наименованиях следующих групп, счетов и субсчетов Общего плана счетов бухгалтерского учета:

а) группа 22 «Коммерческая и начисленная дебиторская задолженность»;

б) счет 231 «Дебиторская задолженность по доходам от использования третьими лицами активов субъекта», субсчет 2 «Дебиторская задолженность по начисленным процентам и роялти» и субсчет 3 «Дебиторская задолженность по начисленным дивидендам»;

в) группа 53 «Текущие начисленные обязательства»;

г) счет 536 «Обязательства собственникам», субсчет 1 «Обязательства по начисленным дивидендам»;

д) счет 544 «Прочие текущие обязательства», субсчет 2 «Прочие текущие начисленные обязательства»;

е) счет 715 «Расходы по начисленным процентам», субсчета 1 «Расходы по начисленным процентам, относящиеся к сберегательным вкладам членов ссудо-сберегательных ассоциаций» и 2 «Расходы по начисленным процентам, относящиеся к полученным займам/кредитам».

В теории и практике рыночного хозяйствования и корпоративного управления не существуют, а, следовательно, и не отражаются в бухгалтерском учете не начисленные дебиторская задолженность, проценты, роялти, дивиденды, обязательства, доходы, расходы, затраты и другие объекты. Более того, использование вышеуказанных терминов в Общем плане счетов бухгалтерского учета вполне обоснованно вызывает вопросы о том, какими (начисленными или не начисленными) являются долгосрочные дебиторская задолженность и другие текущие обязательства, учитываемые

соответственно на счете 161 «Долгосрочная дебиторская задолженность» и счетах классов 4 «Долгосрочные обязательства» и 5 «Текущие обязательства».

Важным показателем обоснованности образования соответствующего счета бухгалтерского учета является частота его использования в отчетном периоде. Ее характеризует в основном количество записей по дебету и кредиту счета. И поэтому вряд ли можно признать правильным, что в Общем плане счетов бухгалтерского учета для очень редкого отражения, например, обесценения активов предусмотрены семь счетов (их номера 114, 126-129, 133, 152), изъятого капитала – отдельный счет (№ 315), а для очень частого учета дебиторской задолженности подотчетных лиц – всего субсчет к счету 226 «Дебиторская задолженность персонала».

В Общем плане счетов бухгалтерского учета имеется пять счетов для обобщения информации об амортизации различных активов (113 «Амортизация нематериальных активов», 124 «Амортизация основных средств», 126 «Амортизация и обесценение минеральных ресурсов», 133 «Амортизация и обесценение долгосрочных биологических активов», 152 «Амортизация и обесценение инвестиционной недвижимости») и один счет для отражения износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов (214 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов»). Мы считаем такое положение не нормальным. Дело в том, что отказ от учета износа в пользу учета амортизации является одним из принципиальных отличий современной концепции бухгалтерского учета основных средств от дореформенной и он должен быть обязательно распространен на малоценные и быстроизнашивающиеся предметы. Их износ – это потеря данными предметами первоначальных физических характеристик под влиянием естественных сил природы и старения. Иными словами, износ – процесс физический, влияющий на экономику предприятия только в том смысле, что после потери определенных первоначальных характеристик объект должен быть списан, а на его место следует приобрести новый объект. Напротив, амортизация малоценных и быстроизнашивающихся предметов – процесс, вызванный отнюдь не физическими, а экономическими причинами: с одной стороны, это перенесение стоимости этих активов на себестоимость вырабатываемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг, а с другой – целевое накопление денежных средств для возмещения изношенных объектов. Исходя из вышеизложенного, счету 214 целесообразно дать следующее наименование – «Амортизация малоценных и быстроизнашивающихся активов». Также по вышеуказанным причинам счет 391 «Износ основных средств» нового Плана счетов бухгалтерского учета в бюджетной системе, утвержденного и введенного в действие с 1 января 2016 г. приказом министра финансов Республики Молдова № 216 от 28 декабря 2015 г., следует переименовать в счет «Амортизация основных средств».

Счета бухгалтерского учета ведутся для успешного решения целого ряда важных практичесих задач в процессе хозяйственного управления и развития инновационной экономики. Одна из них – правильное составление балансов, других финансовых отчетов (отчет о прибыли и убытках, отчет об изменениях собственного капитала, отчет о движении денежных средств) и приложений к ним [6, 14, 15 и др.]. В этой связи считаем целесообразным внести следующие изменения в ныне действующую форму баланса, предусмотренную Национальным стандартом бухгалтерского учета «Представление финансовых отчетов»:

1) заменить единицу измерения «лей» на «тыс. леев»;
2) заменить термин «Актив» термином «Наименование показателей» в заглавии графы 2 таблицы;
3) заменить термин «Код строк» термином «Коды строк» в заглавии графы 3 таблицы;
4) заменить термин «Сальдо» термином «Остатки» в заглавии граф 4 и 5 таблицы;
5) ввести новую строку «Раздел I. Актив» выше строки 010 таблицы по всей ее ширине;
6) ввести строку «Раздел II. Пассив» ниже строки 310 таблицы по всей ее ширине.

В результате получим такую усовершенствованную (улучшенную) форму баланса (табл. 1).

Таблица 1

БАЛАНС
Общества с ограниченной ответственностью «Acons»
на 1 января 2016 г.

(тыс. леев)

№	Наименование показателей	Коды строк	Остатки на начало отчетного периода	Остатки на конец отчетного периода
	2	3	4	5
	РАЗДЕЛ I. А К Т И В			
1.	**Долгосрочные активы**			
	Нематериальные активы	010	13,6	8,5
	Незавершенные долгосрочные материальные активы	020		
	Земельные участки	030	16,4	16,4
	Основные средства	040	659,1	558,7
	Минеральные ресурсы	050		
	Долгосрочные биологические активы	060		
	Долгосрочные финансовые инвестиции в неаффилированные стороны	070	67,0	67,0
	Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны	080	1,0	1,8
	Инвестиционная недвижимость	090		375,2
	Долгосрочная дебиторская задолженность	100		
	Долгосрочные авансы, выданные	110		
	Прочие долгосрочные активы	120	0,3	
	Итого долгосрочных активов (стр.010+стр.020+стр.030+стр.040+стр.050+стр.060+стр.070+стр.080+стр.090+стр.100+стр.110+стр.120)	130	**757,4**	**1027,6**
2.	**Оборотные активы**			
	Материалы	140	177,2	128,3
	Оборотные биологические активы	150		
	Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы	160	4,3	2,5
	Незавершенное производство и продукция	170	42,4	54,9
	Товары	180	13,2	
	Коммерческая дебиторская задолженность	190	207,8	468,0
	Дебиторская задолженность аффилированных сторон	200		
	Текущие авансы, выданные	210		14,2
	Дебиторская задолженность бюджета	220	1,6	3,2
	Дебиторская задолженность персонала	230		0,3
	Прочая дебиторская задолженность	240	1,5	
	Денежные средства в кассе и на текущих счетах	250	1,4	26,0
	Прочие элементы денежных средств	260		
	Текущие финансовые инвестиции в несвязанные стороны	270		
	Текущие финансовые инвестиции в связанные стороны	280		
	Прочие оборотные активы	290	2,2	
	Итого оборотных активов (стр.140+стр.150+стр.160+стр.170+стр.180+стр.190+стр.200+стр.210+стр.220+стр.230+стр.240+стр.250+стр.260+стр.270+стр.280+стр.290)	300	**451,6**	**697,4**
	Всего активов (стр.130 + стр.300)	310	**1209,0**	**1725,0**

	РАЗДЕЛ II. П А С С И В			
3.	**Собственный капитал**			
	Уставный и добавочный капитал	320	38,0	212,3
	Резервы	330	12,3	4,2
	Поправки результатов прошлых лет	340	x	
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	350	468,2	490,8
	Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	360	x	204,7
	Использованная прибыль отчетного периода	370	x	
	Прочие элементы собственного капитала	380		
	Итого собственный капитал (стр.320+стр.330+стр.340+стр.350+стр.360+стр.370+стр.380)	390	**518,5**	**912,0**
4.	**Долгосрочные обязательства**			
	Долгосрочные кредиты банков	400		63,8
	Долгосрочные займы	410		15,0
	Долгосрочные обязательства по финансовому лизингу	420	17,7	5,9
	Прочие долгосрочные обязательства	430		
	Итого долгосрочных обязательств (стр.400+ стр.410+стр.420+стр.430)	440	**17,7**	**84,7**
5.	**Текущие обязательства**			
	Краткосрочные кредиты банков	450		51,1
	Краткосрочные займы	460	131,8	105,0
	Коммерческие обязательства	470	352,4	371,0
	Обязательства аффилированным сторонам	480		
	Текущие авансы, полученные	490		1,9
	Обязательства персоналу	500	172,9	150,7
	Обязательства по социальному и медицинскому страхованию	510	0,4	1,6
	Обязательства бюджету	520	0,3	14,8
	Текущие доходы будущих периодов	530	0,6	2,0
	Обязательства собственникам	540		
	Текущие целевые финансирование и поступления	550		
	Текущие оценочные резервы	560	2,9	13,8
	Прочие текущие обязательства	570	11,5	16,4
	Итого текущих обязательств (стр.450+стр.460+стр.470+стр.480+стр.490+стр.500+стр.510+стр.520+стр.530+стр.540+стр.550+стр.560+стр.570)	580	**672,8**	**728,3**
	Всего пассивов (стр.390 + стр.440 + стр.580)	590	**1209,0**	**1725,0**

Скорейшее внедрение и использование этой формы баланса в современной учетной, аудиторской и аналитической теории и практике позволит лучше и быстрее понимать и «читать» его структуру и экономическое содержание, а также эффективно использовать в бизнес-анализе и управлении субъектов инновационной экономики. Более того, это позволит обеспечить формальную сопоставимость баланса с другими формами финансовой отчетности (отчет о прибыли и убытках, отчет об изменениях собственного капитала, отчет о движении денежных средств) и приложениями к ним.

Балансы – важнейший источник учетно-экономической информации для различных групп внутренних и внешних пользователей. В этой связи заслуживает серьезного внимания и представляет значительный интерес опыт организации сбора, хранения и использования такой информации в европейских странах, в частности в Бельгии [8]. Здесь при Центральном банке открыто Центральное агентство балансовой отчетности, деятельность которого регулируется национальным законодательством, и вместе с тем при этом учитываются некоторые директивы Европейского союза.

Все бельгийские компании обязаны сдавать в это агентство финансовую отчетность, а крупные компании – также аудиторское заключение и управленческую отчетность. Подавляющее большинство компаний представляют отчетность в электронном виде через интернет и только 0,5%

компаний сдают ее на бумажном носителе. Поступившая отчетность, которая, может быть составлена на любом официальном языке Бельгии – голландском, немецком или французском, проверяется арифметически и после этого размещается в базе данных.

Представление отчетности в Центральное агентство балансовой отчетности платное. Причем крупные компании платят за это по одному тарифу – 299 евро, а малые и средние по другому – 149 евро. Установлена плата и за пересдачу отчетности в случае обнаружения ошибок – 145 евро.

К базе данных, сформированной агентством, в которую входят ежегодная, консолидированная отчетность и иная отчетная информация, можно получить доступ. Государственные органы получают его, как правило, бесплатно, а другие организации – за определенную плату. Многие компании, кроме финансовой отчетности, размещают в этой базе данных официальную информацию, аналитику, статистику, сравнение с другими компаниями отрасли и т.д. Такой метод организации и практического использования учетно-экономической информации очень важен для инвесторов, работников компаний и их руководства при традиционных и современных информационных технологиях, включая облачные.

Облачные технологии (вычисления) представляют собой хранение и обработку информации на серверах в сети Интернет, в так называемом облаке, которое, с точки зрения клиента, является одним большим виртуальным сервером. Под ними понимается предоставление пользователю компьютерных ресурсов и мощностей в виде Интернет-сервиса [2, 10, 11 и др.].

Облачные технологии – весьма перспективное направление организации бухгалтерского учета. Они все более активно входят в современную учетную теорию и практику, что привело к образованию нового понятия «облачная бухгалтерия».

Облачная бухгалтерия представляет собой онлайн-сервис в Интернете, позволяющий выполнять разные учетно-экономические задачи в современных условиях развития инновационной экономики. Суть данной технологии заключается в том, что бухгалтерам предоставляется за определенную плату доступ к программе в Интернете, с помощью которой решаются традиционные задачи. Т.е. бухгалтерия в «облаке» применяется для тех же целей, что и программное обеспечение, установленное на компьютере.

Отличительной особенностью и новизной такой организации учетного процесса является то, что для работы бухгалтеру необходим лишь доступ в Интернет. Это обусловлено тем, что вся необходимая для работы информация хранится на удаленном сервере в «облаке». Такое размещение данных на сегодняшний момент – новейшее достижение в бухгалтерской практике. Однако бухгалтерская профессия весьма консервативна, и потому ее представители настороженно относятся к подобным новинкам и вполне обоснованно хотят сначала получить доскональный анализ эффективности облачных программ, их функциональности и надежности, а уж потом принимать решение о возможности их применения.

Мы считаем, что облачные бухгалтерии будут все больше расширять свое присутствие на молдавском рынке программ автоматизации бухгалтерского учета, будет повышаться их потенциал в достижении положительного экономического эффекта для каждого предприятия, и национальной экономики в целом. Такой потенциал может быть многократно увеличен, если облачные сервисы расширят свою сферу применения. В частности, возможно усиление интеграции с государственными налоговыми органами и органами статистики, создание новых облачных бухгалтерских программ для составления финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами.

Практическое использование вышеизложенных предложений будет способствовать оптимизации национальной системы бухгалтерского учета и повышению ее роли в развитии рыночной конкуренции и инновационной экономики Республики Молдова.

Библиография:

1. GRIGOROI L., LAZARI L. *Bazele contabilității.* – Chişinău: Cartier, 2012.
2. АСТАХОВА Е.Ю., КОЧЕТОВА М.М. *Облачная бухгалтерия – бухгалтерия будущего* // Учет. Анализ. Аудит, 2016, № 6.
3. БРЫКОВА Н.В. *Теория бухгалтерского учета: баланс и система счето*в. 2-е изд., испр. – М.: Academia, 2011.
4. ЖУКОВ В.Н. *Основы бухгалтерского учета: учебное пособие.* Стандарт третьего поколения. – СПб.: Питер, 2013.
5. КУТЕР М.И. *Введение в бухгалтерский учет: учебник*. – Краснодар: Просвещение-юг, 2012.

6. МЕДВЕДЕВ М.Ю. *План счетов бухгалтерского учета. Постатейные комментарии*. – М.: Рид-групп, 2012.
7. ПАНКОВ В.В. *Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита: учебное пособие*. – М.: ИнформБюро, 2011.
8. Практика применения МСФО: обмен мнениями // Вестник профессиональных бухгалтеров, 2013, № 1.
9. НЕДЕРИЦА А.Д. и др. *Финансовый учет: учебник*. – Кишинэу: АСАР, 2000.
10. НЕТЕСОВА О.Ю. *Новые технологии бухгалтерского учета* // Молочнохозяйственный вестник, 2014, № 3.
11. УНЩИКОВА Р.Т., ИППОЛИТОВА А.А. *Облачные интернет-технологии в инновационной бухгалтерии* // Вестник КемГУ. Т. 2, 2013, № 4.
12. ЦЫГАНКОВ К.Ю. *Начала теории бухгалтерского учета, или баланс, счета и двойная запись: монография*. - М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011.
13. ЩЕРБАТЮК В.В. *Бухгалтерские счета и их Планы в зарубежных странах: учебно-практическое пособие*. – Кишинев: Европейский университет Молдовы, 2016.
14. ЩЕРБАТЮК В.В. *Планы счетов бухгалтерского учета Республики Молдова: учебно-практическое пособие*. – Кишинев: Европейский университет Молдовы, 2016.
15. ЩЕРБАТЮК В.В., ЕВДОКИМОВИЧ В.И. *Основы финансово-хозяйственного контроля: учебное пособие*. – Кишинев: Европейский университет Молдовы, 2015.

ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ АУТСОРСИНГА БУХГАЛТЕРСКИХ УСЛУГ В МОЛДОВЕ: ЗА И ПРОТИВ

Людмила ЦУРКАН, старший преподаватель, МЭА,
contabilitate100@mail.ru

This article discusses the benefits and challenges of outsourcing in the field of accounting services. Also, it analyzes the degree of outsourcing services in Moldova and identifies the prospects of further development of this model of business organization. Even the term is widely spread in the countries of Europe and United States, in Republic of Moldova, the term of "outsourcing" appeared quiet recently in the area of small and big businesses. Nowadays, the modern enterprises are in need of outsourcing accounting services, and in our opinion the results of collaboration satisfies both parties, the consumer and the provider of the services. Such types of outsourcing as accounting, judicial, employees, human resource management are considered the most used and popular.

***Ключевые слова**: бухгалтерский учет, аутсорсинг, малый бизнес, услуга, преимущества, недостатки.*

JEL: M 41

Современное предприятие стремится к повышению эффективности своей деятельности при наименьших затратах. Глобализация экономики и научно – технический прогресс ставят перед предприятием жесткие условия выживания и необходимость внедрять новые идеи и технологии при наименьших затратах. Именно аутсорсинг дает возможность передавать работу, начиная с новейших технологий и руководства проектом и заканчивая уборкой помещения, сторонним компаниям. В результате использование привлеченных трудовых ресурсов приведет к экономии времени, средств и сокращению затрат.

Но что удивительно, несмотря на свою широкую применяемость и распространенность на рынке, само понятие «аутсорсинг» многим специалистам не знакомо.

В Республике Молдова понятие «аутсорсинг» вошло в обращение сравнительно недавно, несмотря на то, что эта деятельность имеет широкое распространение в странах Европы и США. Современные предприятия прибегают к аутсорсингу бухгалтерских услуг и по-нашему мнению, результаты такого сотрудничества устраивают как потребителя услуг, так и их поставщика. Самыми популярными видами аутсорсинга считаются бухгалтерский, юридический, кадровый, IT аутсорсинг, логистический, аутсорсинг персонала.

Аутсорсинг (от англ. out – «внешний» и sourcing «использование (снабжение) ресурсов) — передача предприятием, на основании договора определённых видов деятельности другой компании, действующей в нужной области. В отличие от услуг и поддержки, имеющих разовый, эпизодический

или случайный характер и ограниченных началом и концом, на аутсорсинг обычно передаются функции по профессиональной поддержке бесперебойной работы отдельных систем и инфраструктуры на основе длительного контракта (не менее 1 года). Сущность аутсорсинга сводится к тому, чтобы сосредоточить все ресурсы на том виде деятельности, который является основным для предприятия, а остальные поддерживающие или сопутствующие функции передать профессиональному партнеру. Для успешного ведения бизнеса необязательно выполнять все непрофильные функции, связанные с основным видом деятельности предприятия или с управлением компанией, персоналом, можно возложить ведение этих процессов и на специализированную бухгалтерскую фирму[5].

В условиях стремительного развития и роста количества предприятий малого и среднего бизнеса, когда имеет место быть высокий спрос на услуги квалифицированного бухгалтера, тема бухгалтерского аутсорсинга в Молдове особенно актуальна. Основной целью аутсорсинга в бухучете является снижение расходов основной деятельности предприятия, поиск наиболее оптимальных режимов налогообложения, эффективное взаимодействие с налоговыми органами и другими инстанциями, что позволяет повысить эффективность бизнеса в целом. Предприятия прибегают к бухгалтерскому аутсорсингу, и, нужно отметить, что результаты оправдывают ожидания. Прежде всего, при аутсорсинге бухгалтерского учета у предприятия отпадает необходимость иметь штатного бухгалтера, которому необходимо платить зарплату и финансировать необходимые тренинги и курсы повышения квалификации. Так как, предприятие пользуется услугами сторонней компании, то не нужно организовывать и содержать собственную бухгалтерию, что означает ненадобность тратиться на оборудование рабочих мест, специальные программные обеспечения и литературу. А это в свою очередь приводит к минимизации затрат, что особенно актуально для малых предприятий. Также стоит отметить, что на предприятии наблюдается усиление концентрации внутрикорпоративного внимания на главных целях компании путем делегирования обязанностей по ведению бухгалтерского учета аутсорсеру, что положительно сказывается на ведении бизнеса. Кроме того, компания, оказывающая аутсорсинговые услуги, как правило, имеет в своём распоряжении штат высококвалифицированных специалистов с обширным опытом работы, накопленным при решении аналогичных задач, что означает значительное снижение риска неправильности отражения бухгалтерских операций и искажения отчётности. В зависимости от целей и задач, поставленных бухгалтерской компанией ведение бухучета специалистами аутсорсинга может быть частичным либо полным.

В научной литературе бухгалтерский аусорсинг рассматривается как «передача функций бухгалтерского учета или процессов ведения бухгалтерского учета или отдельных участков учета (учет заработной платы, учет основных средств, учет банковских операций и т.д.), иногда вместе с соответствующими активами внешнему (стороннему) поставщику или провайдеру, который предоставляет конкретную услугу по учету в течение установленного времени по согласованным сторонами расценкам, гарантируя определенное качество ведения учета и распределяя риски по ведению учета на себя и заказчика» [4]. Таким образом, бухгалтерский аутсорсинг, по-нашему мнению, представляет собой эффективный способ организации деятельности предприятия и в то же время, является взаимовыгодным соглашением, в результате которого компания-аутсорсер получает прибыль, а предприятие-заказчик – качественные услуги.

В настоящее время бухгалтерский аутсорсинг представляет собой гарант благополучного бизнеса, ведения бухгалтерского учета без погрешностей, экономия средств и безопасность.

Аутсорсинг – это будущее бизнеса. Необходимо отметить, что аутсорсинг в Молдове развит неплохо, и все больше специализированных предприятий появляется на рынке, однако бухгалтерское обслуживание и сопровождение фирм трудно развивать на отечественной почве по ряду причин, многое зависит и от законодательной и, нормативной базы.

Бухгалтерский аутсорсинг имеет огромное количество преимуществ, но не стоит забывать о недостатках. Отметим лишь некоторые:

1. Опасность утечки информации;

2. При передачи документов сторонней компании предприятие-закзачик боятся за их сохранность. Ежемесячно нужно собирать все документы, составлять реестр. Налаживание процесса взаимодействия может занимать определенное количество времени;

3. Предприятие, приняв решение о передаче части функций по ведению учета, обязано подготовиться к следующим обстоятельствам: может быть, учет велся некорректно, налоговая проверка проводилась давно. Перед началом сотрудничества по ведению бухгалтерского учета нужно провести проверку правильности составления отчетности, правомерности отражения хозяйственных

операций в учете. Вот почему многие руководители предприятий с недоверием относятся к аутсорсинговым компаниям. Мы считаем, следует более внимательно выбирать компанию по предоставлению аутсорсинговых услуг, основываясь на ее репутации на рынке. На этапе заключения договора с аутсорсинговой компанией, при планировании и подготовке работы необходимо тщательно разработать и согласовать все детали в отношении объема услуг, сроков и этапов их выполнения, предоставляемых результатов, распределения функций, полномочий, обязанностей. Чем детальнее и точнее будет проведена данная работа, тем лучше стороны будут информированы об условиях и требованиях друг друга.

4. Коммерческая тайна бухгалтерской информации, которая влияет на боязнь руководства предприятия потерять контроль над ситуацией, доверяя ведение бухгалтерского учета сторонней фирме. Данной недостаток можно устранить с помощью детального выбора компании-поставщика аутсорсинговых услуг, исходя из его опыта и репутации на рынке. Особенность ведения бизнеса в Молдове и в странах постсоветского заключается в том, что предприятия не просто заботятся о конфиденциальности информации, но и не заинтересованы в какой бы, то, ни было открытости, так как не редко бухгалтерский учет носит теневой характер.

В настоящее время бухгалтеру нередко приходится в одиночку решать свои проблемы. Руководители не хотят понимать, что согласно требованиям Закона РМ «О бухгалтерском учете» ответственность за ведение бухгалтерского учета возлагается именно на руководителя [1].

Руководство предприятия должно задумывается о бухгалтерском учете. Это тоже является обязательным для всех предприятий согласно Закону [1]. У действующих предприятий выбор бухучета уже в прошлом, у вновь созданных впереди. Перед дилеммой «как вести бухучет» чаще всего стоят молодые фирмы, недавно ведущие свой бизнес. Но также множество состоявшихся бизнесов выбирают себе главного бухгалтера. Например, решили отказаться от штатной бухгалтерии, или пришло время сменить «частного» приходящего бухгалтера на непрерывный бухгалтерский и налоговый учет.

Согласно статье 13 п.3: «*Руководитель субъекта имеет право назначать на должность и освобождать от должности главного бухгалтера на основании индивидуального трудового договора в соответствии с Трудовым кодексом, создавать отделы (службы) бухгалтерского учета в качестве структурных подразделений под руководством главного бухгалтера (уполномоченного лица), подчиняющегося непосредственно руководителю субъекта, а так же передавать на контрактной основе ведение бухгалтерского учета специализированной организации или аудиторской фирме*» [1]. В результате, можно определить следующие способы ведения бухгалтерского учета:

1. *Руководитель субъекта* берет на себя обязанности главного бухгалтера, то есть самостоятельно;
2. *Главный бухгалтер*, то есть штатный работник, который ведет бухгалтерский учет;
3. *Специализированная организации или аудиторская фирма*, т.е. предприятие, заключает договор на аутсорсинговое ведение бухучета.

В момент выбора всегда интересуют преимущества и недостатки того или иного способа. Остановимся подробно на анализе сильных и слабых сторон аутсорсингового варианта ведения бухгалтерского и налогового учета (в виде SWOT-анализа), а из этого будут следовать плюсы и минусы и других способов.

SWOT-анализ ведения бухгалтерского и налогового учета с привлечением аутсорсинговой бухгалтерской фирмы:

Преимущества (Strengths)	***Недостатки (Weaknesses)***
1. Сокращение расходов: • Отсутствие единовременных расходов на поиск и организацию работы (материально-техническая база и т.п.); • Отсутствие арендных платежей за рабочее место; • Отсутствие удержаний из зарплаты; • Экономия средств на обучение и повышение квалификации;	1. Не постоянные расходы на бухгалтерский учет (стоимость услуг зависит от объема полученных услуг). 2. Не прозрачный алгоритм расчета стоимости услуг (фирма, ведущая бухучет, рассчитывает цену по своему внутреннему алгоритму, который часто не понятен или не виден заказчику, что приводит к необоснованному завышению стоимости услуг).

2. Непрерывность ведения бухгалтерского и налогового учета (простои в работе бухгалтерии). 3. Высокий уровень профессионализма специалистов; 4. Отсутствие необходимости самостоятельно общаться с налоговыми органами; 5. Постоянная возможность получить помощь и консультации; 6. Избежание штрафов и пени.	
Возможности (Opportunities)	***Угрозы (Threats)***
1. Исправить ошибки прошлых периодов. 2. Восстановить бухгалтерский учет. 3. Оптимизировать бухгалтерский и налоговый учет. 4. Организовать управленческий учет. 5. Сократить доступ к информации внутри компании (например, себестоимость продукции, работ и услуг). 6. Получить надежного помощника при решении проблем и непредвиденных задач.	1. При стремлении заказчика получить дешевые услуги, можно не увидеть низкий профессионализм специалистов аутсорсинговой фирмы и их ошибки; 2. При подписании договора предприятие может скрыть важные аспекты деятельности, что может привести к неожиданному росту стоимости услуг. 3. Потеря внимания к заказчику из-за большого количества клиентов у специализированной бухгалтерской фирмы. 4. При большем объеме работы заказчика нежелание у аутсорсинговой фирмы пересматривать стоимость договора. 5. Утечка информации вследствие непрофессионализма или нечестности бухгалтерской фирмы.

Анализ показывает, что привлечение аутсорсинговой компании для ведения бухгалтерского и налогового учета имеет больше преимуществ и возможностей, чем недостатков и угроз. Также важно отметить, что при внимательном и аккуратном выборе бухгалтерской фирмы возможно избавиться от почти всех минусов и рисков.

Аутсорсинг - способ оптимизации деятельности предприятий за счет концентрации усилий на основной деятельности и передачи непрофильных функций и корпоративных ролей внешним специализированным компаниям. Компания, предоставляющая услуги по внешней организации бухгалтерского учета, обеспечивает сбор и обработку информации по всем предприятиям группы.

Профессиональные бухгалтерские компании располагают в своем составе специалистов с соответствующей квалификацией и могут их привлекать для одновременного участия в обслуживании ряда клиентов. Следовательно, каждый клиент оплачивает только часть времени каждого из специалистов, что снижает общую стоимость услуг для каждой отдельно взятой компании.

Сегодня в Молдове наметилась тенденция на уход от темных схем ведения бизнеса и деление бухгалтерии на теневую и официальную. Для компании, готовящейся к выходу на международный рынок капитала, использование независимой внешней бухгалтерии служит своего рода декларацией о намерениях построить прозрачную финансовую систему, и это, несомненно, является дополнительным аргументом в пользу компании в глазах иностранных инвесторов и партнеров. Тенденции развития рынка показывают, что аутсорсинг бизнес-процессов понемногу становится обычной практикой для крупных международных компаний. В скором времени будет возникать большое количество поставщиков услуг, которые будут ориентироваться на самый широкий круг задач. Бесспорные преимущества, которые дает аутсорсинг при тщательном поиске партнеров и заключении эффективных контрактов, позволяют предположить его бурный рост в стране уже в ближайшее время.

В заключении отметим, что конечно в развитии бизнесов наступает такой момент, когда своя (штатная) бухгалтерия оказывается экономически выгодней внешней аутсорсинговой бухгалтерии (иначе не было бы ни у кого в штате бухгалтеров). Но в таких ситуациях, очень часто ключевыми аргументами в пользу бухгалтерских фирм являются нематериальные выгоды, а именно: непрерывность ведения бухгалтерского учета (никто не уволится, не уйдет в декрет) и беззаботная

уверенность в качестве учета (у руководства отпадает потребность отвлекаться на управление бухгалтерией). Поэтому многие предприятия предпочитают вести бухгалтерский и налоговый учет с помощью бухгалтерских аутсорсинговых компаний.

Список литературы:

1. Закон о бухгалтерском учете: № 113 от 27.04.2007. В: *Официальном Мониторе Республики Молдова*. 2007, № 90-93, статья 399.
2. ВОСКРЕСЕНСКАЯ, Наталья. Аутсорсинг учетных функций: правовые основы и перспективы развития.[on-line]. В: *Фундаментальные исследования*. 2015, № 11-7, стр. 1400-1404.[дата обращения: 06.10.2016). Доступно: http://www.fundamental-research.ru/ru/article/view?id=39847.
3. ЕФИМОВА, Светлана, ПЕШКОВА, Татьяна. Аутсорсинг. [on-line]. [Дата обращения: 10.10.2016). Доступно: http://www.ozon.ru/context/detail/id/31474697/
4. ПАНКОВ В., НАУМОВА С. Аутсорсинг в бухгалтерском учете. [on-line]. В: Аудит и финансовый анализ. 2009, № 1, стр. 1. Доступно: http://auditfin.com/fin/2009/1/Naumova/Naumova%20.pdf
5. РАССЕЛ, Джеси, КОН Рональд. Аутсорсинг бухгалтерии. Москва: Ozon.ru. 2013, стр.48. ISBN 978-5-5140-0765-3

ANALIZA METODELOR PARAMETRICE DE STABILIRE A PREȚURILOR

Conf.univ. dr. Valentina PALADI, ASEM, vspaladi@mail.ru
Conf.univ. dr. Lica ERHAN, ASEM, lica.erhan@mail.ru

In this paper, we examine the main parametric methods applied in the process of price establishment. We pointed out typical characteristics, advantages, disadvantages and the main domain were these methods could be applied. For a better understanding, each method is illustrated trough specific examples with solutions.

Cuvinte-cheie: *prețuri, parametrii produselor, metode de stabilire a prețurilor.*
Clasificare JEL: M 41; M 29.

Politica de stabilire a prețurilor de către entitate,într-o economie de piață, este una din cele mai importante, complicate şi responsabile decizii manageriale, pe care o iau managerii şi una dintre cele mai importante elemente ale mecanismului concurențial, deoarece prețurile stabilite de entitate sunt capabile nu numai să agraveze situația indicatorilor economico-financiari, dar chiar şi să conducă entitatea la faliment. De asemenea, deciziile privind stabilirea prețurilor pot avea şi urmări negative de lungă durată atât pentru consumatori, cât şi pentru concurenți, multe dintre care nici nu pot fi prezise şi, respectiv, operativ nu pot fi înlăturate. De aceea, conducerea entității încearcă să acorde mai multă atenție procesului de stabilire a prețurilor. În caz contrar, concurența acerbă între producătorii de pe piață poate duce la diminuarea volumului vânzărilor, reducerea mărimii profitului, nivelului rentabilității şi, în cele din urmă, la scăderea competitivității produselor şi a entității în ansamblu.

Prin stabilirea prețului, entitatea poate realiza diferite obiective în funcție de situația creată pe piața de desfacere şi anume: asigurarea viabilității entității, creşterea volumului de vânzări, majorarea maximal posibil a profitului, deținerea stabilă a cotei pe piața de desfacere sau sporirea acesteia etc. În scopul realizării cu succes a acestor şi a altor obiective, este foarte important ca entitatea să-şi aleagă cea mai eficientă metodă de stabilire a prețului.

Prețul, ca o categorie economică fundamentală, reprezintă acea sumă de bani, pentru care producătorul produselor este gata să-şi vândă bunurile sale, iar consumatorul să le cumpere. Cu alte cuvinte, prețul, pe de o parte, reflectă valoarea monetară a produselor, iar pe de altă parte, valoarea de consum a produsului. Acest lucru conduce la existența a două abordări teoretice pentru explicarea esenței economice a prețurilor: abordarea costului şi cea de piață.

Conform *abordării costului* în stabilirea prețurilor, esența prețului este determinată din punctul de vedere al producătorului de produse, iar stabilirea prețurilor este influențată de toate costurile şi cheltuielile aferente fabricării şi realizării unui anumit produs concret. În conformitate cu *cea de a doua abordare (cea*

de piață), evaluarea prețurilor se efectuează de către fiecare client/consumator în funcție de utilitatea (valoare) subiectivă a produsului. Consumatorul va cere doar acele produse, care, în opinia sa subiectivă, are o valoare/utilitate necesară (de obicei, maximală). În acest caz, la baza stabilirii prețurilor, stă utilitatea unui anumit produs.

Reieşind din cele menționate, deciziile de stabilire a prețurilor ar trebui să se bazeze pe aşa metode, care pot fi împărțite în două grupe: *de calcul şi de piață.*

În aplicarea metodelor de calcul în stabilirea prețurilor, în mare parte, se ține cont de factorii interni de producție, ceea ce presupune că producătorul dispune de informații de încredere cu privire la producerea şi vânzarea de bunuri. Metodele de piață în stabilirea prețurilor, ia în considerare doar conjunctura pieței. Astfel, putem menționa că, prin intermediul metodelor de piață, se stabileşte „prețul cererii", iar cu ajutorul metodelor de calcul – „prețul ofertei".

Ținem să menționăm că, în componența metodelor de calcul, se includ metodele de stabilire a prețurilor în baza abordării costului şi metodele parametrice.

Din punct de vedere istoric, abordarea costului în stabilirea prețurilor este cea mai veche şi cea mai sigură, deoarece la baza ei stau astfel de categorii reale, cum sunt costurile şi cheltuielile curente ale entității, confirmate prin documente contabile corespunzătoare. Este cunoscut că cea mai răspândită formă de stabilire a prețului în baza costului este cea după principiul „costuri şi cheltuieli curente plus". La utilizarea acestui principiu, prețul de vânzare pentru o unitate de produs se determină prin adăugarea la costurile şi cheltuielile curente a unei părți a profitului, adică a unui adaos. Formula generală de calcul al prețului, în acest caz, are următorul aspect:

Prețul de vânzare unitar = Costuri şi cheltuieli curente + Adaos
pentru o unitate de produs

unde:

Adaosul = Procentul adaosului x Costuri şi cheltuieli curente
pentru o unitate de produs

Procentul adaosului se determină empiric, de cele mai dese ori, ținând cont de rata rentabilității aşteptate.

Printre metodele de stabilire a prețurilor, bazate pe costuri menționăm: metoda costurilor şi cheltuielilor curente totale, metoda costurilor directe, metoda costurilor şi cheltuielilor curente variabile, metoda rentabilității activelor, metoda bazată pe analiza pragului rentabilității.

Ținem să menționăm că toate aceste metode de stabilire a prețurilor sunt orientate, în primul rând, spre producător, deoarece acestea se bazează pe costurile de producție. Cu toate acestea, în opinia noastră, prețul ar trebui să reflecte interesele nu doar ale producătorului, dar şi ale consumatorului. În vederea eliminării acestui dezavantaj al metodelor de stabilire a prețului în baza abordării costului se utilizează metodele parametrice.

Este cunoscut că fiecare produs dispune de un set de parametri de consum (cum ar fi greutate, design, capacitate, volum, consumul de energie electrică, costul de întreținere, costul de fabricare ş.a.m.d.), care, într-o anumită măsură, reflectă utilitatea acestuia. Prețurile, stabilite, ținând cont de parametrii de consum, orientează consumatorul să achiziționeze bunuri cu proprietățile de consum necesare lui şi, astfel, se respectă interesele consumatorilor. Parametrii produselor pentru consumator servesc, împreună cu costurile aferente achiziționării acestuia, principalii indicatori în baza cărora se determină efectul utilizării acestui produs, în funcție de care utilizatorul decide, în cele din urmă, să aleagă produsul concret. Prin urmare, metodele parametrice pot fi caracterizate ca metode de calculare a prețurilor pe baza unei simbioze dintre costuri şi utilitatea produsului, din punctul de vedere al consumatorului. Totodată, la stabilirea prețului, se ține cont de parametrii cei mai importanți ai produsului, la care se orientează clientul.

Metodele parametrice de stabilire a prețurilor se bazează pe determinarea relației cantitative dintre prețurile şi principalele proprietăți de consum ale produselor incluse în seria parametrică, care reprezintă o totalitate de produse structural şi tehnologic omogene, destinate să îndeplinească aceleaşi funcții şi care se deosebesc unul de altul prin valorile principalilor parametri tehnici şi economici. În cele mai dese cazuri, metodele parametrice sunt utilizate pentru argumentarea sau justificarea prețului la produsele noi, precum şi pentru a identifica nivelul de corespundere al prețului propus, calculat pe baza costurilor de producție, cu prețurile practicate pe piață.

Referitor la produsele din seria parametrică, parametrii de bază ai acestora pot fi mai mulți. Prețul fiecărei produs nou este calculat prin ajustarea prețului produsului etalon (de regulă, produsul care este cel mai solicitat pe piață, ceea ce corespunde relației dintre cerere şi ofertă) din această serie. La modul general, formula de calcul al prețului la produsul nou, stabilit în baza metodelor parametrice poate fi prezentată astfel:

Prețul produsului nou din seria parametrică | Prețul produsului etalon | CP}

unde:

P – Totalitatea modificării parametrilor a produsului nou în comparație cu parametrii produsului etalon;

C – Coeficientul de ajustare, nivelul căruia depinde de faptul, dacă parametrii sunt îmbunătățiți ca urmare a reducerii sau creşterii cantitative a acestora față de etalon.

Printre cele mai răspândite metode parametrice de stabilire a prețului se enumeră:

- ✓ metoda de indicatori specifici;
- ✓ metoda de notare a estimărilor parametrice;
- ✓ metoda de corelație şi analiză de regresie;
- ✓ metoda agregată.

În continuare, vom examina şi ilustra metodele expuse mai sus.

Metoda de indicatori specifici este utilizată pentru a identifica prețul unui mic grup de produse, care sunt caracterizate prin prezența unui parametru de bază, valoarea căruia, în mare măsură, determină nivelul prețului la acest produs.

Mecanismul acestei metode constă în faptul, că, inițial, se determină prețul unitar specific conform formulei:

$$\text{Prețul unitar specific} = \frac{\text{Prețul produsului etalon}}{\text{Mărimea parametrului principal al produsului etalon}},$$

apoi se determină prețul produsului nou, calculat conform formulei:

Prețul produsului nou = Prețul unitar specific x Mărimea parametrului principal al produsului nou în unități naturale de măsură

Exemplul 1. *Entitatea planifică fabricarea unui nou produs „pompă de apă" cu o capacitate de pompare de 3 600 l/h. Pe piața de desfacere există pompe de apă cu o capacitate de pompare de 3 000 l/h la un preț de 1 960 lei, ceilalți parametri tehnici şi economici ai ambelor produse sunt identice. Este necesar să se determine prețul de vânzare al produsului nou.*

Rezolvare: *Conform metodei de indicatori specifici, prețul unui pompe de apă, cu o capacitate de pompare de 3 600 l/h, va fi: (1 960 : 3 000) x 3 600 = 2 352 lei.*

Această metodă poate fi utilizată pentru argumentarea nivelului prețului pentru o grupă nu prea mare de produse, care au o structură simplă şi sunt caracterizate printr-un singur parametru. Este o metodă extrem de imperfectă, deoarece ignoră celelalte proprietăți de consum ale produsului şi ignoră complet cererea şi oferta. Pentru a evita erorile stupide, metoda de indicatori specifici este utilizată doar pentru efectuarea unor estimări aproximative.

Domeniul de aplicare: metoda de indicatori specifici este des utilizată în stabilirea prețurilor de entitățile de construcții de maşini, în stadii incipiente de proiectare şi creare de noi produse.

Avantajul metodei: este cea mai simplă metodă şi se aplică pentru produsele (bunuri) care au un parametru (caracteristică) de o importanță deosebită, iar celelalte caracteristici ale produsului sunt aproximativ aceleaşi.

Dezavantajul metodei constă în faptul că:

- ✓ la stabilirea prețului se utilizează doar o singură caracteristică calitativă;
- ✓ nu se ține cont de alte proprietăți de consum (în practică, majoritatea absolută a produselor, a mărfurilor sunt caracterizate printr-un sistem întreg de parametri tehnici şi economici) şi de cererea pe piață.

Aceste inconveniente pot fi lichidate aplicând metoda de notare a estimărilor parametrice în stabilirea prețurilor.

Esența *metodei de notare a estimărilor parametrice* constă în utilizarea estimărilor experților în aprecierea semnificațiilor parametrilor produselor. Conform acestei metodei, pe baza evaluărilor efectuate de experți privind semnificația pentru consumatori a parametrilor produselor, fiecărui parametru i se atribuie un anumit număr de puncte, suma cărora denotă un fel de evaluare a nivelului tehnic şi economic al produsului. Această metodă este absolut necesară în cazurile în care prețul depinde de un număr mare de parametri de calitate, inclusiv de cei care nu pot fi măsurați cantitativ. Printre acestea, menționăm comoditatea produsului, estetica şi designul lui, proprietățile organoleptice (miros, gust, culoare) etc.

Utilizarea practică a metodei de notare în stabilirea preţului include patru etape.

La prima etapă, sunt selectaţi minuţios parametrii tehnici şi economici de bază ai produsului. Aceştia pot fi diferiţi în funcţie de domeniul de utilizare al produsului. De exemplu, în cazul fabricării produsului „pompă de apă", preţul lui va fi determinat, în primul rând, de capacitatea de pompare şi presiunea Hmax a acestuia, iar, la vânzarea acestui produs, consumatorul va atrage atenţia şi asupra volumului hidroacumulator al produsului.

Etapa a doua constă în acumularea de puncte pentru fiecare parametru selectat. Acest lucru se face de către experţi pe o anumită procedură. Experţii vor fi reprezentanţi nu numai din partea producătorului, ci şi din partea principalilor consumatori.

Cea de *a treia etapă* constă în efectuarea unei evaluări integrate ale nivelului tehnic şi economic al produsului. În cazurile în care toţi parametrii produselor, care sunt supuşi evaluării conform unor puncte, sunt consideraţi a fi identici după pondere, nivelul complex al calităţii fiecărui produs se determină prin simpla însumare a punctelor. Dacă parametrii selectaţi pentru evaluare nu sunt identici pentru consumatori, se stabilesc coeficienţii de ponderare sau importanţa relativă a parametrilor individuali. Evaluările expuse pentru fiecare indicator al calităţii sunt ajustate cu coeficientul corespunzător de ponderare. Se evaluează importanţa relativă a fiecărui parametru, atribuindu-i un anumit număr de puncte, astfel ca suma punctelor, după fiecare parametru, să fie egală cu 1 sau 100%.

La *ultima etapă,* se calculează preţurile. La început, se determină preţul unui punct: selectând produsul oricărei firme-concurente în calitate de produs-etalon şi împărţind preţul produsului etalon la aprecierea generală a parametrilor produsului-etalon se obţine evaluarea unui punct:

Preţul unui punct (P_{punct})= Preţul produsului-etalon : Σ (P_i x IR_i).

unde Pi – punctele atribuite parametrului $_i$ pentru produsul etalon

IR_i – importanţa relevantă a parametrului

Apoi, se determină preţul prodului nou: $P = \Sigma (P_{pni} \text{ x } IR_i) \text{ x } P_{punct}$

P_{pni} – punctele atribuite parametrului $_i$ pentru produsul nou

Exemplul 2. (*continuare la exemplul 1). Entitatea decide să realizeze pe piaţa de desfacere pompe de apă cu o capacitate de pompare mai mare. Informaţia aferentă parametrilor produsului nou este prezentată mai jos. Se cere calcularea preţului produsului nou prin metoda de notare.*

Indicatorii tehnici şi economici ai produsului nou şi a produsului etalon

Pompă de apă	**Evaluarea experţilor**					
	Presiunea Hmax		**Capacitatea de pompare**		**Volumul hidroacumulator**	
	Puncte	**Importanţa relevantă**	**Puncte**	**Puncte**	**Importanţa relevantă**	**Puncte**
Produs nou	26	0,28	41	0,27	60	0,45
Produs etalon	30	0,28	48	0,27	60	0,45

Preţul produsului deja existent pe piaţă (produsul-etalon) constituie 1 960 lei.

Rezolvare:

1. Preţul unui punct =1 960 / (26 x 0,28 + 41 x 0,27 + 60 x 0,45) = 505 / (7,28 + 11,07 + 27,0) = 1960 / 45,35 = 43,22 lei.

2. Preţul produsului nou = (30 x 0,28+48 x 0,27 + 60 x 0,45) x 11,14 = (8,40 + 12,96 + 27,0) x 43,22 = 2 090,12 lei.

Astfel, preţul unei pompe de apă, cu o putere mai mare, conform calculelor efectuate va fi de 2 090,12 lei.

Ţinem să menţionăm că, la aplicarea metodei date în stabilirea preţului, numărul de parametri, supuşi estimării prin puncte, trebuie să fie limitat şi, în acelaşi timp, suficient pentru a caracteriza, pe deplin, calitatea de consum a produselor. Un număr limitat de parametri ţin de faptul că, atunci, când numărul de indicatori este mare, fiecare dintre ei ocupă o cotă relativ mai mică şi, ca urmare, se reduce îmbunătăţirea fiecărui parametru în parte. Produsul poate fi bine estimat, conform punctajului total, chiar dacă are un nivel al calităţii redus pe unul dintre cei mai importanţi indicatori. Metoda de notare extinde evidenţa preferinţelor consumatorilor, dar necesită un studiu mai minuţios al evaluării punctelor şi a coeficienţilor de ponderare.

Domeniul de aplicare. Metoda este des utilizată în stabilirea preţului la produse cosmetice, produse vinicole etc.

Avantajul metodei. Permite stabilirea preţului la produse, chiar şi atunci când este imposibilă cuantificarea parametrilor produsului.

Principalul dezavantaj al metodei de notare constă în subiectivismul în justificarea preţului. În primul rând, experţii sunt selectaţi subiectiv. În al doilea rând, experţii selectează subiectiv setul de parametri. În al treilea rând, valoarea fiecărui parametru este evaluat subiectiv. Cu toate acestea, metoda dată este indispensabilă, în cazul în care nu există nicio posibilitate de utilizare a altor metode de stabilire a preţurilor.

Metoda de corelaţie şi analiză de regresie este destul de des utilizată de entităţi în stabilirea preţului în condiţiile economiei de piaţă. Esenţa metodei constă în determinarea dependenţei modificării preţului faţă de schimbarea câtorva parametri calitativi ai produsului din cadrul seriei parametrice. În acest caz, preţul este prezentat ca o funcţie:

$$\text{Preţul} = f(X_1, X_2, ..., X_n),$$

unde

$X_1, X_2, ..., X_n$ indică parametrii calitativi selectaţi ai produsului.

Dependenţa cantitativă a preţului faţă de factori se stabileşte prin analiza de regresie. Pentru construirea funcţiei, se acumulează informaţia despre preţ şi caracteristicile calitative ale produsului. După prelucrarea statistică a datelor iniţiale, prin metoda de corelaţie şi analiza de regresie, se determină dependenţa cantitativă a modificării preţului faţă de schimbările parametrilor şi se construieşte ecuaţia de regresie, care poate fi:

liniară $y = a_0 + \sum a_i x_i$;

parabolică $y = a_0 + \sum a_i x_i + \sum b_i x^2_i$, etc.

unde:

a, b, c exprimă coeficienţii ecuaţiei de regresie;

x_i – valorile parametrilor calitative;

y – preţul produsului.

Cunoscând caracteristicile calitative ale produselor şi având ecuaţia dependenţei, se determină preţul. La rândul său, construirea modelului de regresie al dependenţei modificării preţului faţă de parametrii tehnici include următoarele etape:

1) selectarea parametrilor, care afectează cel mai mult preţurile unui anumit număr de produse. Numărul parametrilor trebuie să nu fie mai mic de 3;
2) alegerea formei de modificare a preţurilor în funcţie de parametrii;
3) construirea unui sistem de ecuaţii, în conformitate cu funcţia de calcul şi formula dependenţei de regresie a preţurilor faţă de parametrii din seria de parametrii.

Exemplul 3. *În baza datelor de mai jos, se cere de calculat preţul produsului nou, utilizând metoda analizei de regresie.*

Produse	**Puterea, W**	**Capacitatea de pompare, l/h**	**Preţul, lei**
Pompă de apă, 1	500	3000	2060
Pompă de apă 2	750	3600	2550
Pompă de apă nouă 3	1100	4000	?

Rezolvare:

Dependenţa dintre preţ şi parametri este liniară şi sistemul de ecuaţie va fi:

500a + 3000b = 2 060

750a +3600b =2 550

1 100a + 4 000b =?

Determinăm coeficienţii ecuaţiei de regresie, adică mărimile lui „a” şi „b”.

a = (2060 – 3000b) : 500

(2060 -3000b) x 750+ 3600b = 2550

500

(3090 - 4500b) + 3600b = 2550

3090 - 900b = 2550

540=900b b = 0,6

a =(2060 –3000 x 0,6) : 500 = (2060 – 1800) : 500 = 260 : 500 = 0,52

Preţul produsului nou va constitui:

1100 x 0,52 + 4000 x 0,6 = 572+ 2400 = 2972 lei.

Domeniul de aplicare. Această metodă, cu succes, se utilizează în mai multe sectoare ale economiei la stabilirea preţurilor la produsele complicate, caracterizate printr-un număr mare de parametri calitativi.

Avantajele metodei. Este cea mai precisă şi perfectă metodă, în comparaţie cu alte metode parametrice.

Dezavantajul metodei. Preţul poate fi subevaluat în raport cu preţurile concurenţilor, de aceea, preţul de intrare pe piaţă trebuie să fie ajustat.

Metoda agregată constă în însumarea preţurilor diferitelor piese incluse în structura produsului, cu adăugarea valorii pieselor noi, a costului aferent asamblării şi a profitului planificat. Metoda agregată este utilizată la determinarea preţurilor la produsele complexe, multifuncţionale.

Exemplul 4. *Să admitem că preţul produsului fabricat de entitate constituie 180 lei. Apoi, acesta a fost modernizat prin adăugarea încă a unei piese, valoarea şi costul asamblării căreia este de 50 lei. Care va fi preţul produsului nou în condiţiile unei rentabilităţi de 15% la cost?*

Rezolvare:

Preţul produsului nou trebuie să fie:

180 + 50 x1,15 = 237,5 lei sau

180 + 50 +50 x 15% = 237,5 lei

Domeniul de aplicare. Se utilizează în cazul evaluării produselor structural complexe, compuse din produse separate, fiecare dintre acestea având propriul său preţ. În prezent, această metodă este folosită în industria aeronautică, industria auto şi alte domenii de inginerie şi instrumente, construcţii şi alte sectoare ale economiei naţionale.

Avantajele metodei. Este uşor de a găsi preţul, în condiţiile când sunt cunoscute preţurile pieselor componente ale acestuia. Este o metodă extrem de uşoară pentru producător, deoarece este orientată spre costuri.

Inconvenientul metodei:

- Direcţionarea mai mult asupra costului de producţie al părţilor componente ale produsului dat, decât la cererea produsului pe piaţa de desfacere.
- Erorile comise în determinarea elementelor produsului poate duce la erori în determinarea preţului total al produselor, adică erorile comise în determinarea preţurilor la elementele produsului se reproduc în preţul tuturor produselor. De aceea, metoda agregată în stabilirea preţului este recomandată ca o metodă complementară la alte metode.

În opinia noastră, dezavantajul comun al tuturor metodelor parametrice de stabilire a preţurilor constă în faptul că acestea, totuşi, nu ţin cont de balansarea dintre cererea şi oferta pe piaţa de desfacere.

Generalizând cele menţionate, putem afirma că relaţiile cantitative identificate între preţuri şi principalii parametrii calitativi sunt utilizate pentru a determina cu cât nivelul preţului unui produs nou, calculat pe baza abordării costurilor, se încadrează în sistemul preţurilor de pe piaţa internă, care reflectă diferenţele calitative dintre produse.

Dat fiind faptul că metodele parametrice sunt utilizate pe larg în stabilirea preţurilor în economia mondială, unde competitivitatea produsului, calitatea acestuia este un factor important în stabilirea preţurilor, aplicarea acestora ar fi benefică şi utilă şi pentru entităţile autohtone.

Bibliografie:

1. Contabilitatea costurilor, o abordare managerială, C.T. Hongren, S.M. Datar, G. Foster, Editura ARC, Braşov, 2006.
2. Бухгалтерский управленческий учет: учебно-практическое пособие. Егорова Л. И. Евразийский открытый институт, 2011 г.
3. Ценовая политика предприятия: пособие. Паршин В.Ф. Высшэйшая школа, 2010

UNELE PROBLEME ALE PLĂȚII DIVIDENDELOR ÎN VALUTĂ STRĂINĂ

Conf.univ.dr. Natalia ȚIRIULNICOV, ASEM

This article examines certain problems related to payment of dividends in foreign currency. If an entity performs such operation, it should know haw to calculate and to account for differences in currency rates. It is also very important to determine correctly fiscal consequences of these differences.

Cuvinte-cheie: *dividend; investitor străin; operațiuni în valută străină; diferențe de curs valutar; consecințe fiscale.*

JEL: M-41

Avansarea pe calea progresului economic este imposibilă fără investiții în dezvoltarea potențialului întreprinderilor. Atragerea investițiilor străine oferă entităților posibilități sporite pentru inovare şi majorare a nivelului competitivității, întrucât contribuie la pătrunderea pe piețe noi de desfacere, la modernizarea tehnologiilor, la ridicarea calității produselor fabricare, serviciilor prestate etc.

Durabilitatea investițiilor în capitalul social al entităților este accesibilă numai în condițiile randamentului adecvat pentru capitalul investit, realizat, inclusiv, prin plata dividendelor. În contextul acestui articol, după analogie cu definiția din legislația fiscală autohtonă, sub noțiunea de „dividend" se subînțelege repartizarea profitului net între proprietarii entității proporțional cotelor acestora în capitalul social.

Este firesc faptul că investitorii străini, care au depus aporturi valutare în capitalul social al entității, au dorință întemeiată să primească dividende de asemenea în valută respectivă. Totodată, intenția de a plăti investitorilor străini dividende în valută, des generează la practicieni un şir de probleme de ordin juridic, contabil şi fiscal. În particular, problematica plății dividendelor pentru investitorii străini cuprinde următoarele aspecte:

- Are dreptul sau nu entitatea, care este rezidentul Republicii Moldova, să plătească investitorilor străini (nerezidenților) dividende în valuta străină?
- Dacă da, atunci apar sau nu diferențele de curs valutar?
- Dacă da, atunci cum se contabilizează acestea?
- Care sunt consecințele fiscale ale recunoaşterii diferențelor de curs?

Pentru a obține răspuns la întrebarea cu privire la posibilitatea plății dividendelor în valuta străină, mulți specialişti apelează la Legea cu privire la investițiile în activitatea de întreprinzător nr. 81 din 18 martie 2004. Potrivit art. 21 alin. (1) din legea menționată, mijloacele băneşti şi bunurile obținute din investiție străină, după onorarea obligațiilor fiscale, sunt utilizabile şi transferabile pe teritoriul Republicii Moldova şi peste hotarele ei. Investitorii străini beneficiază de dreptul de a converti liber moneda națională a Republicii Moldova în valută străină şi, viceversa, în conformitate cu legislația Republicii Moldova.

În alin. (2) lit. a) din articolul menționat, se indică faptul că mijloacele băneşti şi bunurile prevăzute la alin. (1) includ în special: profiturile, dobânzile, dividendele şi alte venituri curente.

Bazându-se pe aceste norme legale, unii specialişti trag o concluzie negativă, că agenții economici nu au dreptul de a plăti investitorilor străini dividende în valuta străină. Această afirmație pare neîntemeiată din următoarele considerente. Normele menționate mai sus stabilesc dreptul investitorului străin de a folosi liber mijloace, inclusiv dividende, obținute din investiția sa. Astfel, dacă întreprinderea a plătit investitorului străin dividende în lei moldoveneşti, acest investitor poate liber converti leii în valuta străină şi a-i transfera peste hotarele Republicii Moldova. Dar de aici nu rezultă că întreprinderea nu poate plăti investitorului străin dividende în valută străină.

Restricțiile legale privind decontările dintre rezidenți şi nerezidenți se conțin în alt act normativ – Legea privind reglementarea valutară nr. 62 din 21 martie 2008. Conform art. 20 alin. (1) din legea nominalizată, pe teritoriul Republicii Moldova, plățile şi transferurile dintre rezidenți şi nerezidenți se efectuează în monedă națională, de asemenea, în valută străină, cu excepția cazurilor prevăzute la alin.(2).

Este de menționat că, actualmente, alin. (2) din legea menționată sau alte acte legislative ale Republicii Moldova nu conține restricții privind plata dividendelor investitorilor străini în valută străină. Cât timp restricții de acest gen nu există, operațiunea în cauză comportă un caracter legal.

Răspunsul la întrebarea privind apariția diferențelor de curs valutar depinde de conținutul deciziei privind plata dividendelor în valută străină. O astfel de decizie se aprobă de către organul împuternicit de conducerea entității.

Dacă, în decizia privind plata dividendelor investitorilor străini, se indică suma dividendelor în lei, cu condiția achitării acestor dividende în valuta străină la cursul de schimb valabil la data plății, atunci diferențele de curs valutar nu apar.

Dar, dacă, în decizia respectivă, se conține suma dividendelor în lei cu echivalentul fixat în valuta străină, pot apărea diferențele în urma modificării cursului de schimb valutar.

În ultimul caz, pentru contabilizarea corectă a diferențelor de curs aferente dividendelor plătite investitorilor străini în valuta străină, este necesar să se delimiteze clar:

- data înregistrării inițiale a operațiunii în valută străină (în conformitate cu prevederile p. 7 din SNC „Diferențe de curs valutar şi de sumă"), şi
- data achitării datoriilor în valută străină (potrivit p. 8 din SNC menționat mai sus).

În acest context, data înregistrării inițiale a operațiunii reprezintă data adoptării deciziei privind repartizarea profitului pentru plata dividendelor. În calitate de documet justificativ, va servi extrasul din proces-verbal al adunării generale a proprietarilor entității sau decizia perfectată în scris a proprietarului unic.

La data adoptării deciziei privind plățile proprietarilor-nerezidenți din profitul nerepartizat al anilor precedenți (cu indicarea sumei în monedă națională şi în valută străină la cursul de schimb valabil la această dată), în contabilitatea entității, se înregistrează datoriile față de proprietari prin următoarea formulă contabilă:

Dt 332 „Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți";

Ct 536 „Datorii față de proprietari".

Călăuzindu-se de p. 8 din SNC „Diferențe de curs valutar şi de sumă", diferența de curs, aferentă plăților din profit (dividendelor), se recunoaşte în contabilitate la data achitării datoriilor în valută străină. În particular, la plata dividendelor nerezidenților prin virament este necesară efectuarea următoarelor acțiuni.

În primul rând, se determină diferența de curs valutar în modul următor:

Diferența de curs valutar = (Cursul valutar la data achitării – Cursul valutar la data aprobării deciziei privind plata dividendelor) x Cantitatea unităților monetare valutare din decizia privind plata dividendelor.

Potrivit p. 9 din SNC „Diferențe de curs valutar şi de sumă", diferența de curs valutar favorabilă, provenită din scăderea cursului valutar, se recunoaşte prin înregistrarea contabilă:

Dt 536 „Datorii față de proprietari";

Ct 622 „Venituri financiare".

Din contra, dacă, în urma creşterii cursului valutar, apare diferența de curs valutar nefavorabilă, atunci, potrivit p. 10 din standardul menționat, se întocmeşte formula contabilă:

Dt 722 „Cheltuieli financiare";

Ct 536 „Datorii față de proprietari".

În baza art. 91 din Codul fiscal, precum şi luând în considerare prevederile convenției cu privire la evitarea impozitării duble (dacă o astfel de convenție este încheiată între Republica Moldova şi țara de reşedință a investitorului străin), se determină suma reținerilor din veniturile nerezidentului. Suma acestor rețineri se înregistrează în contabilitatea entității în modul următor:

Dt 536 „Datorii față de proprietari";

Ct 534 „Datorii față de buget".

În continuare, se întocmeşte ordinul de plată la suma dividendelor cuvenite investitorului străin, cu deducerea reținerilor aferente obligațiilor fiscale. În final, în baza extrasului din contul curent, în valută străină, se reflectă achitarea dividendelor în valută străină prin formula contabilă:

Dt 536 „Datorii față de proprietari";

Ct 243 „Conturi curente în valută străină".

În concluzie, se cere menționate următoarele consecințe fiscale provenite din apariția diferențelor de curs aferente dividendelor plătite în valută străină:

- veniturile din diferențe de curs valutar recunoscute sunt impozabile în lipsa indicațiilor speciale în Codul Fiscal;
- cheltuielile din diferențe de curs valutar recunoscute sunt deductibile ca ordinare şi necesare;
- suma diferențelor de curs valutar recunoscute va afecta reținerile impozitului pe venit din suma dividendelor spre achitare investitorilor străini.

Bibliografie:

1. Legea cu privire la investițiile în activitatea de întreprinzător nr. 81 din 18 martie 2004 //www.justice.md
2. Legea privind reglementarea valutară nr. 62 din 21 martie 2008 // www.justice.md
3. Codul Fiscal //www.fisc.md
4. SNC „Diferențe de curs valutar şi de sumă" //www.mf.gov.md
5. Planul general de conturi contabile// www.mf.gov.md

CONTABILITATEA ÎN REPUBLICA MOLDOVA ÎNTRE IFRS ŞI DIRECTIVELE UE

Prof. univ., dr. hab. Viorel ȚURCANU, ASEM
E-mail: vturcanu@mail.ru
Conf. univ. dr. Irina GOLOCIALOVA, ASEM
E-mail: monomah5@yandex.ru

Republic of Moldova is associated country towards European Union, because national legislation will be brought into line with its requirements including in the field of accounting. In accordance with that must be adopted a new Accounting Law which is a basic legislative act of system of accounting and reporting. This new Law was developed on the basis of EU Directive 2013/34/UE and must considerably change existing principles of accounting and reporting in Moldova.

At the same time IFRS and NAS will remain as the methodological framework accounting and reporting because this article through the lens of influence IFRS and EU Directive analyses specific features of system accounting Republic of Moldova.

Cuvinte-cheie: *directive europene, standarde internaționale, situații financiare, principii generale, legea contabilității, standarde naționale*

Clasificarea JEL: M 41

Introducere

Odată cu semnarea (în 2014), de către Republica Moldova (RM), a Acordului de Asociere cu Uniunea Europeană (UE), ea este obligată să racordeze legislația locală cu cerințele acesteia, inclusiv în domeniul contabilității. Cu acest scop, în primul rând, în Legea contabilității, trebuie transpus conținutul Directivei 2013/34/UE, apoi vor fi modificate Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) şi alte acte normative. Modificările înaintate au trezit un şir de întrebări din partea practicienilor şi au scos la iveală multe probleme puse în fața savanților. Acest fapt au confirmat discuțiile proiectului de lege al contabilității în cadrul Ministerului Finanțelor.

În primul rând, este important de clarificat, cum se vor încorpora prevederile directivelor europene în contabilitatea autohtonă, dacă, până în prezent, actele normative în domeniul contabilității au fost orientate prioritar la standardele internaționale. De asemenea, necesită o analiză profundă aspectul juridic şi metodologic al sistemului contabil din RM, ce deține de introducerea modificărilor menționate. Din punct de vedere juridic, trebuie determinată organizarea contabilității şi raportarea financiară la diferite categorii de entități, iar metodologia contabilității cuprinde: principiile generale şi ierarhia lor în sistemul contabil, modul de recunoaştere a elementelor situațiilor financiare, metodele de evaluare şi de contabilizare a acestora. Metodologia cercetărilor în cauză s-a axat pe următoarele metode: comparabilitate, analiză şi inducție.

Corpul lucrării. 1. Semnificația şi rolul IFRS. Începând cu anul 2002, Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS-urile), elaborate din anul 1973, au fost numite Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Aceasta se explică prin faptul că, în sistemul informațional contabil, prioritate se acordă, deja, nu contabilității curente, dar raportării financiare, ca sursă principală de informare a tuturor utilizatorilor pentru luarea deciziilor. Astfel, IFRS-urile, tot mai des, sunt utilizate, în mod direct, de către unele țări în calitate de acte normative locale, iar, în majoritatea cazurilor, ele servesc ca bază pentru elaborarea normelor contabile naționale. Totodată, trebuie menționat şi rolul semnificativ al Cadrului general al IASB de pregătire şi prezentare a situațiilor financiare (Cadrul general), care nu reprezintă un standard, ci doar un suport semnificativ pentru teoria contabilă. El tratează noțiunile şi conținutul principiilor generale, componența elementelor situațiilor financiare, modul de recunoaştere a acestora, metodele de evaluare. Un interes deosebit prezintă concepțiile (financiară şi fizică) de menținere a capitalului stipulate în acest document. Noțiunile teoretice indicate servesc ca bază metodologică pentru fiecare standard internațional, iar mecanismul de elaborare a IFRS-urilor este determinat de Consiliul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate (IASB). În acelaşi timp, e necesar ca Cadrul general să fie finalizat, pentru că, în anul 2010, completarea acestuia a fost întreruptă, iar unele convenții s-au perimat.

Însă, trebuie de subliniat faptul că la baza IFRS-urilor se află teoria şcolii anglo-saxone de contabilitate, care acordă atenție, în primul rând, conținutului economic al faptelor vieții economice şi situației financiare a entității în ansamblu. Aceasta determină modalitatea IFRS-urilor de a califica noțiunile principalelor categorii: activelor, datoriilor, capitalului,veniturilor şi cheltuielilor. Astfel, fiecare tranzacție se examinează, în primul rând, din punct de vedere al conținutului său economic şi apoi al naturii juridice. Aspectul juridic al contabilității cuprinde drepturile şi obligațiile persoanelor care participă în procesul

economic, iar conținutul economic al faptului indică cum influențează acesta asupra rezultatului financiar al entității. Acest principiu asigură prezentarea fidelă a informației, căreia Cadrul general îi acordă o mare atenție [1]. Totodată, acest principiu oferă o libertate mai largă contabilului în vederea înregistrărilor contabile, deoarece el poate aplica mai frecvent raționalismul profesional în cazuri când se resimte o constrângere de prezentare autentică a informației conform reglementărilor contabile. De asemenea, contabilul trebuie să țină cont şi de caracteristicele calitative stipulate în Cadrul general.

Cât priveşte metodele de evaluare, costul istoric rămâne cea mai rațională, din cele patru recomandate de Cadru general, care, combinată cu prudența în recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor, generează o subevaluare a activelor şi o supraevaluare a datoriilor, ceea ce face ca raportarea financiară să ofere, în mod normal, o viziune pesimistă a situațiilor financiare ale entității [8, p.123]. Însă, la necesitate, îndeosebi la evaluarea instrumentelor financiare, trebuie de aplicat valoarea justă, căreia în cadrul IFRS-urilor este destinat un standard special – IFRS 13.

Referitor la formatul şi conținutul situațiilor financiare, care au menirea să reflecte poziția financiară a entității, rezultatul global, fluxul de trezorerie, modificările în capitalul propriu, IAS 1 „Prezentarea informației financiare" [6] nu impune modele unice, doar nişte poziții obligatorii. Totuşi, standardele internaționale subliniază faptul că situațiile financiare, inclusiv Notele explicative, trebuie să conțină un volum de informații, care ar satisface necesitățile tuturor utilizatorilor. Cantitatea informațiilor financiare şi complementare, alte informații furnizate odată cu situațiile financiare anuale este ilustrativ prezentată de către autorii francezi R. Bethoux şi F. Kremper [4, p. 29]. Astfel, IFRS-urile asigură: normalizarea (standardizarea) şi armonizarea contabilității la nivel internațional, comparabilitatea datelor situațiilor financiare ale diferitelor țări.

2. Particularitățile Directivelor UE în domeniul contabilității. Procesul de armonizare contabilă desfăşurat în cadrul UE a demarat, încă în anii 80, prin elaborarea de directive (standarde) europene, ulterior, încorporate în legislația fiecărui stat membru. În total, până în anul 2013, au fost elaborate 11 directive în domeniul contabilității, principalele din ele fiind directivele a IV-a (privind conturile anuale) şi a VII-a (referitoare la conturile consolidate).

Ulterior, Comisia Europeană a continuat procesul de modernizare a Directivelor europene în domeniul contabilității şi, în anul 2013, a elaborat o nouă directivă (2013/34/UE), care priveşte situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate şi rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi [3]. Această directivă a anulat Directivele a IV-a şi a VII-a. Alături de directivele generale raportate la situațiile financiare, trebuie remarcată existența directivelor specializate pentru entitățile din domeniul bancar şi al asigurărilor. De asemenea, un rol deosebit îl deține şi Directiva 2001/65/CE, care autorizează utilizarea valorii juste de către statele membre ale UE.

Directivele contabile europene se elaborează după schema unui proces legislativ şi nu se bazează pe un cadru conceptual, care să asigure coerența normelor. În schimb, directivele, în unele cazuri, prevăd opțiuni care pot fi legiferate prin normele contabile naționale.

Trebuie menționat şi procesul de armonizare a directivelor europene cu IFRS-urile. Conținutul primelor directive, adesea, se deosebea de conținutul IAS-urilor, de aceea, în literatura de specialitate, erau frecvente polemicile referitoare la faptul căror reguli trebuie acordată prioritate. Treptat directivele europene au cedat unele poziții în favoarea IAS/IFRS şi, în prezent, au rămas doar câteva incompatibilități cu IFRS-urile, de exemplu, unele prevederi ce țin de recunoaşterea unor elemente ale situațiilor financiare şi de principiile metodologice.

Astfel, în prezent, se poate afirma că reglementările directivelor europene sunt la maximum armonizate cu IFRS-urile, cu atât mai mult, unele categorii de entități din țările membre sunt obligate să prezinte rapoartele financiare în conformitate cu cerințele IFRS-urilor. Astfel, societățile cotate la bursă, conform Regulamentului CE nr.1606/2002, trebuie să aplice normele contabile internaționale începând cu anul 2005. După părerea profesorului N. Tabără, Comisia, pe de o parte, vrea să legalizeze utilizarea IFRS-urilor în Europa, ceea ce înseamnă garantarea adeziunii acesteia, fără controlul UE, iar, pe de altă parte, şi-a înființat propriul organism de normalizare – Comitetul de Reglementare Contabilă Europeană (CRCE) [8, p.95].

Din cele relatate, se poate prefigura specificul sistemului contabil reglementat de directivele europene. Acest model, aplicat în țările în care se acordă prioritate protecției terților, îndeosebi, creanțierilor, tinde să dea întâietate regulii de drept în dauna realității economice [2, p. 93]. El se sprijină, în esență, pe reguli de origine legislativă sau reglementară, care lasă o marjă de interpretare destul de limitată pentru profesioniştii contabili. După cum menționează unii autori [10, p.90], în țările cu contabilitate reglementată, contabilizarea faptelor economice se realizează, mai întâi, pornind de la aspectul juridic, şi nu de la conținutul economic al acestora. Această modalitate influențează nu numai înregistrarea faptelor economice în conturi, dar şi modul de reflectare a elementelor situațiilor financiare, chiar şi rezultatul financiar.

Sistemul nominalizat la pregătirea informației pentru situațiile financiare acordă atenție limitată principiilor generale şi caracteristicelor calitative ale informației. Totodată, se simte o legătură strânsă între contabilitate şi fiscalitate.

Formatele situațiilor financiare sunt stabilite de directivă şi structura lor depinde de mărimea entității (format desfăşurat sau redus), iar conform modului de prezentare a informației, sunt recomandate câte două variante: Bilanțul – orizontal şi vertical, Contul de profit şi pierdere – cu gruparea cheltuielilor după natură (pe elemente) şi cu gruparea cheltuielilor pe funcții.

3. Impactul noii Legi a contabilității asupra metodologiei şi practicii contabile în RM. Conform acordului de Asociere Republica Moldova-Uniunea Europeană, RM şi-a asumat angajamentul de a transpune în legislația națională prevederile principalelor reglementări contabile. Pentru realizarea acestui angajament până la 1 ianuarie 2017, în Legea contabilității, trebuie transpusă, în Directiva 2013/34/UE privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate şi rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi.

Pentru a asigura această transpunere, cu aportul unui proiect internațional, a fost elaborat proiectul legii contabilității, care a fost discutat public şi aprobat de către Consiliul consultativ în domeniul contabilității pe lângă Ministerul Finanțelor.

Trebuie menționat că, în realitate, în proiectul de lege, nu a avut loc o transpunere adevărată a directivei nominalizate, căci prevederile acesteia au fost luate în considerare parțial (circa 50%). Cu atât mai mult, unele compartimente din proiect nu comportă caracter legislativ şi au putut face parte din nişte regulamente separate: privind documentele primare, registrele contabile şi inventarierea, despre care, în directiva menționată, nu se spune nimic. Totodată, apare întrebarea, de ce o nouă lege şi nu modificarea celei precedente (din anul 2007), dacă a fost păstrată majoritatea (circa 80%) articolelor din ea [5]. Probabil, aşa-i tradiția la noi, căci aceasta va fi deja a treia versiune a legii contabilității (prima a fost adoptată în anul 1995). În România, spre exemplu, este în vigoare legea contabilității din anul 1991, modificată de câteva ori.

O componentă teoretică a oricărui document normativ o constituie *noțiunile (definițiile),* care nu pot cuprinde toți termenii din domeniul dat, doar cele mai specifice folosite în acesta. Astfel, considerăm de prisos unele definiții cunoscute chiar şi din manuale de contabilitate, contabilitate financiară, contabilitate de gestiune, standarde de contabilitate, recunoaştere, evaluare etc. Iar unele denumiri, cum sunt: Depozitarul public al situațiilor financiare, SIRF şi SNC, planul general de conturi contabile, pot fi explicate în textul documentului. Lasă de dorit şi redacția unor noțiuni. De exemplu, denumirea de „element contabil", mai corect ar fi „element patrimonial" sau „obiect contabil". Iar „contabilitate de angajamente" şi „contabilitate de casă" nu sunt „bază de contabilitate", cum este specificat în proiect, ci metode de recunoaştere a obiectelor contabile. Prezentarea corectă în lege a noțiunilor şi termenelor are două semnificații – pentru folosirea lor în alte acte normative şi cu scopuri didactice.

Rolul *principiilor generale* în metodologia contabilității este de importanță majoră, deoarece de semnificația şi ierarhia acestora (tabelul 1) depinde care sistem contabil este aplicat. anglo-saxon sau continental.

Tabelul 1

Componența principiilor generale, recomandate la diferite nivele de reglementare a contabilității

Denumirea principiului	Conform IFRS	Conform directivei europene	În proiectul de lege a contabilității din RM
Continuitatea activității	2	1	1
Contabilitatea de angajamente	3	4	2
Permanența metodelor (consecvența prezentării)	8	2	3
Prudența	-	3	4
Intangibilitatea	-	5	5
Separarea patrimoniului şi datoriilor	5	7	7
Necompensarea	5	7	7
Prioritatea conținutului asupra formei	-	8	8
Prezentarea fidelă	1	-	-
Evaluarea la cost de intrare	-	9	9
Pragul de semnificație	4	-	10

Semnificația	-	10	-
Frecvența raportării	6	-	-
Comparabilitatea	7	-	-

Sursă: *elaborat de autori*

După cum se observă din tabel, numărul şi consecutivitatea principiilor în Directiva 2013/34/UE şi conform proiectului de lege aproape coincid. Dar este important că ambele reglementări contabile oferă principiului prudenței un loc prioritar (3 şi 4), ceea ce demonstrează caracterul de drept al contabilității continentale, în timp ce IFRS-urile nici nu evidențiază acest principiu. Şi, invers, conform IFRS-urilor în frunte se află principiul prezentării fidele a informației, căreia i se acordă o atenție deosebită în sistemul contabil anglo-saxon, care stă la baza IFRS-urilor. Prezentarea fidelă prevede reprezentarea exactă a efectelor tranzacțiilor şi altor evenimente, în conformitate cu definițiile şi criteriile de recunoaştere pentru active, datorii, venituri şi cheltuieli, stabilite în Cadrul general [1]. IAS 1 [6, art.15] prevede că aplicarea IFRS-urilor are drept rezultat situații financiare care realizează o prezentare fidelă. Acestei cerințe, extraordinar de importantă la pregătirea situațiilor financiare, în literatura de specialitate, i se acordă o atenție primordială [9]. În ceea ce priveşte pragul de semnificație, considerăm, că acesta nu poate fi evidențiat ca un principiu aparte, deoarece esența lui reiese din conținutul principiului semnificației şi depinde de mărimea omisiunii sau a prezentării eronate în anumite circumstanțe. În Cadrul general, el este determinat „un aspect al caracteristicii calitative „relevanța", care generează o diferență în deciziile luate de către utilizatori.

Trebuie menționat şi faptul că, în actele normative autohtone, principiile au o explicație succintă, de sens general, de aceea, ele se consideră doar o declarație teoretică.. De exemplu, în proiect (art.6) prudența se prezintă astfel: „nu admite supraevaluarea activelor şi a veniturilor şi/sau subevaluarea datoriilor şi a cheltuielilor", pe când în Directiva UE, acest principiu are o redacție concretă:

- se recunosc doar profiturile realizate la data bilanțului;
- sunt recunoscute toate datoriile apărute în cursul exercițiului curent sau în cursul unor exerciții precedente;
- sunt recunoscute toate ajustările negative de valoare, indiferent dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului şi data prezentării şi dacă rezultatul este pierdere sau profit [3, cap.6].

În legătură cu raportarea financiară, e necesar de menționat şi rolul caracteristicilor calitative ale informației. Totuşi, nu există criterii clare de identificare a principiilor şi caracteristicilor calitative, deoarece unele dintre acestea, precum comparabilitatea şi semnificația**,** sunt prezentate în ambele categorii.

Este binevenit, totodată, că, în conformitate cu Directiva UE, proiectul de lege prevede condiții juridice minime la nivelul țării, în ceea ce priveşte volumul de informații financiare, care trebuie furnizate de către unele categorii de entități şi grupuri de entități: micro, mici, mijlocii, mari şi entități de interes public. Criteriile de clasificare a acestora sunt: totalul activelor, veniturile din vânzări, numărul mediu al salariaților. În tabelul 2, este diseminată matrița privitor la faptul care situații financiare trebuie pregătite şi prezentate în cele trei sisteme de raportare: prescurtat, simplificat şi complet.

Tabelul 2

Volumul informației care trebuie prezentată de către entitățile din RM

Informații necesare şi tipul entității	**Bilanțul**	**Situația de profit şi pierdere**	**Situația privind fluxul de numerar**	**Situația privind modificările în capitalul propriu**	**Note explicative**	**Raportul conducerii**
Informații necesare	Informații necesare pentru luarea deciziilor de către utilizatori					
	Informații financiare furnizate de către entități					×
	Situații financiare de bază				×	×
Microentități	prescurtate, conform SNC		x	x	prescurtate	x
Entități mici	simplificate, conform SNC		x	x	simplificate	x
Entități mijlocii	complete, conform SNC					
Entități mari	complete, conform SNC					
Entități de interes public	complete, conform IFRS					

Sursă: *elaborat de autori*

Este important că, conform proiectului de lege orice entitate, care ține contabilitatea şi prezintă situațiile financiare în baza SNC, la necesitate poate trece la IFRS. Entitățile de interes public sunt obligate să țină contabilitatea şi să întocmească situațiile financiare, conform IFRS-urilor. Astfel, dacă, din punct de vedere juridic şi organizatoric, toate entitățile se vor conduce de legea contabilității, republicată conform cerințelor directivei europene, apoi metodologia contabilității în RM se bazează pe IFRS-uri. Dar şi orice entitate, care va continua să țină contabilitatea conform SNC, şi nu va alege IFRS-urile, se va considera la fel, că se conduce de această metodologie, însă, în mod indirect. Cele expuse sunt prezentate schematic în figura 1.

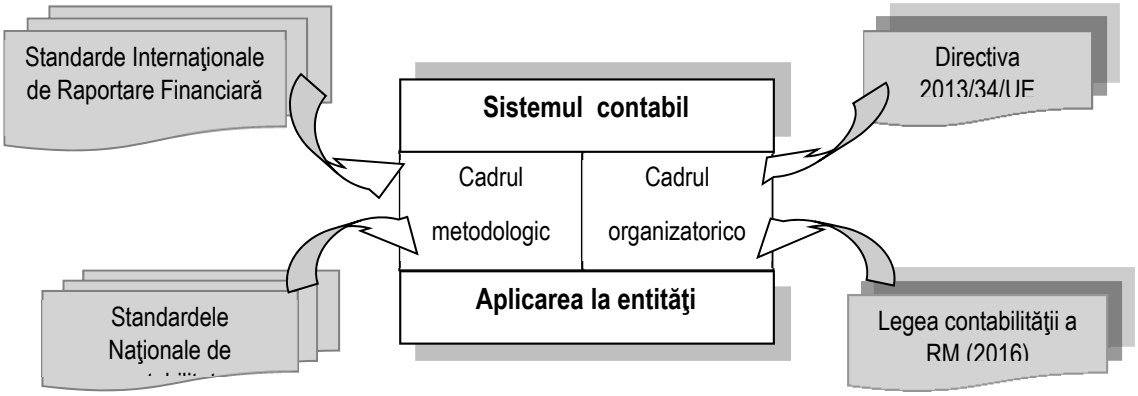


Figura 1. Reglementarea contabilității în RM după aprobarea noii legi a contabilității
Sursă: *elaborat de autori*

Un loc de vază în contabilitate îl ocupă recunoaşterea şi *evaluarea* elementelor situațiilor financiare. Însă, în proiectul de lege, nu găsim răspuns la această chestiune. În articolul 13, la acest subiect, se face referință la standardele de contabilitate, pe când directiva a dedicat numai evaluării un principiu (costul istoric) şi două articole – 7 „Evaluarea alternativă a activelor imobilizate la valori reevaluate"şi 8 „Regula de evaluare alternativă la valoarea justă" [3]. Da, în standardele contabile moldoveneşti sunt relatate detaliat metodele de evaluare ale unor tipuri de active, însă în proiectul de lege ar fi fost necesar de specificat metodele generale de evaluare: costul istoric (costul de achiziție), metoda alternativă – valoarea reevaluată cu reflectarea diferenței la rezerva din reevaluare şi valoarea justă. În contabilitatea din RM, practic, nu este recomandată valoarea justă.

În directiva europeană, o parte semnificativă este dedicată reglementării chestiunilor aferente situațiilor financiare: individuale şi consolidate. În privința *situațiilor financiare individuale,* sunt evidențiate următoarele reguli: prezentarea generală şi structurală a bilanțului şi a contului de profit şi pierdere, dispoziții speciale cu privire la elementele din bilanț, simplificări pentru întreprinderile mici şi mijlocii, conținutul notelor explicative. În anexele directivei, sunt prezentate anexele acestor situații financiare. În acest context, trebuie de subliniat că, din compartimentul menționat al directivei, în proiectul de lege, a fost posibil de transpus doar unele cerințe generale referitoare la întocmirea situațiilor financiare individuale. Aceasta se explică prin faptul că directivele europene sunt obligatorii pentru țările membre ale Uniunii Europene, care trebuie să asigure comparabilitatea datelor prin intermediul situațiilor financiare. În practica entităților din aceste țări, s-a creat o tradiție clară de prezentare a informației în situațiile financiare şi modalitatea de pregătire şi prezentare a situațiilor financiare individuale în cadrul directivei este păstrată. În practica entităților din RM, există o altă modalitate de prezentare structurală a informației în situațiile financiare, conținutul cărora este reflectat în SNC „Prezentarea situațiilor financiare" [7]. Însă, acest standard va suporta modificări legate, în primul rând, de prezentarea structurii situațiilor financiare prescurtate şi simplificate. Totodată, este curios faptul că, în proiectul de lege, se prezintă detaliat conținutul informației, care trebuie să fie inclusă în notele explicative la situațiile financiare. Considerăm că prevederile referitoare la toate elementele situațiilor financiare individuale, fie de bază sau note explicative, trebuie să se regăsească în standardul menționat. Dar apare întrebarea cum se va asigura de către RM, ca țară-asociată la UE, comparabilitatea datelor, dacă vor exista şi în continuare divergențe de prezentare a informației în situațiile financiare (tabelul 3).

Condițiile economice concurențiale din interiorul țărilor şi pe plan internațional au condus la crearea grupurilor de entități, ceea ce a impus elaborarea de către societatea-mamă a situațiilor financiare consolidate.

Directiva consacră un capitol aparte (cap.6) reglementării modului de întocmire a situațiilor financiare consolidate, inclusiv conform metodei consolidării proporționale şi metodei punerii în echivalență [3]. Standardele naționale de contabilitate nu conțin prevederi normative în privința pregătirii şi prezentării situațiilor financiare consolidate, iar proiectul de lege include doar cerințe generale, specificând că „componența, formatul şi modul de întocmire a acestora sunt reglementate de standardele de contabilitate" (art.28).

Tabelul 3

Unele divergențe ale informației, prezentate de către Directiva şi SNC în situațiile financiare actuale

	Conținutul informației	**Conform directivei europene**	**Conform SNC din RM**
1.	Capitalul social	Se recunoaşte cel subscris, capitalul subscris nevărsat se reflectă în fruntea activelor	Se recunoaşte cel vărsat şi micşorat în urma retragerii de capital
2.	Cheltuielile de constituire	Se recunosc ca active necorporale	Se recunosc ca cheltuieli curente
3.	Cheltuieli de cercetare-dezvoltare	Se recunosc ca active necorporale	Se recunosc ca cheltuieli curente
4.	Datoriile entității	Se prezintă într-un singur compartiment „Datorii"	Se prezintă în două compartimente:"Datorii pe termen lung" şi „Datorii curente"
5.	Formatul bilanțului	Orizontal şi vertical	Orizontal
6.	Metoda de determinare a costului de achiziție „Lifo"	Este acceptată	Se interzice
7.	Interes de participație, ca investiții cu cota până la 20%	Se recunoaşte ca element de activ financiar	Se recunoaşte ca investiții în părți neafiliate
8.	Prezentarea activelor ca active imobilizate sau ca active circulante	Depinde de scopul căruia îi sunt destinate	Depinde de termenul de utilizare – de până la 12 luni sau peste 12 luni de la data raportării
9.	Prezentarea situațiilor privind modificările în capitalul propriu şi a fluxului de trezorerie	Nu se cere	Este obligatorie pentru entitățile mari şi de interes public
10.	Evaluarea la valoarea justă	Se recomandă pentru instrumente financiare	Există restricții de aplicare
11.	Metoda de consolidare proporțională	Se recomandă	Nu se recomandă

Sursă: *elaborat autorii*

Însă nu e clar dacă această remarcă se referă doar la IFRS 10 „Situații financiare consolidate" sau şi la unSNC special cu privire la situațiile financiare consolidate, care urmează a fi elaborat, aşa cum a cerut şi Banca Mondială.

Este necesar de menționat faptul că proiectul de lege conține şi reglementări referitoare la modul de prezentare, de publicare al situațiilor financiare şi, ceea ce este important pentru credibilitatea informației, auditul obligatoriu a situațiilor financiare ale entităților mijlocii, mari şi de interes public. În afară de aceasta, impune entitățile să prezinte raportul conducerii.

Concluzii. RM, conform acordului de asociere cu UE, din anul 2014, şi-a asumat angajamentul de a transpune în legislația națională privind contabilitatea a Directivei 2013/34/UE. Obiectivele constă în armonizarea contabilității autohtone cu aceea din țările-membre ale UE, îmbunătățirea, în continuare, a cadrului juridic în domeniul contabilității şi raportării financiare, reducerea cheltuielilor administrative şi poverii de informații prezentate în situațiile financiare.

Considerăm că, pornind de la conţinutul proiectului de lege, scopul principal – de transpunere a directivei europene, a fost realizat parţial, din următoarele considerente:

- în fond, a fost păstrată structura Legii contabilităţii actuale, de aceea, poate vorbi despre o redacţie nouă a acesteia, dar nu despre o lege nouă;
- proiectul de lege conţine nu numai reglementările transpuse din directivă, dar şi prevederi, care ţin de alte acte normative (regulamente, indicaţii metodice etc.);
- lasă de dorit componenţa şi redacţia noţiunilor;
- descrierea conţinutului Notelor explicative la situaţiile financiare trebuia să fie în SNC;
- era necesar de menţionat (poate în Nota informativă a Ministerului Finanţelor) că Legea reglementează partea organizatorico-juridică a contabilităţii şi a raportării financiare, iar partea metodologică a acestora aparţine SNC şi IFRS.

Totuşi, menţionăm acele calităţi ale contabilităţii din RM, după adoptarea Legii contabilităţii (până la 1 ianuarie 2017) şi aducerea tuturor actelor normative în corespundere cu aceasta (până la 1 ianuarie 2018):

- divizarea entităţilor pe categorii (micro, mici, mijlocii şi de interes public) şi stabilirea respectivă a raportării financiare: prescurtată, simplificată şi completă;
- precizarea definiţiilor principale din conţinutul legii;
- prezentarea noţiunilor principiilor generale şi ale caracteristicilor calitative;
- dezvăluirea obligaţiilor şi drepturilor entităţii privind ţinerea contabilităţii şi a raportării financiare;
- acordarea unei atenţii deosebite raportării financiare consolidate;
- stabilirea obligativităţii auditului situaţiilor financiare ale unor categorii de entităţi;
- determinarea modului de depozitare a rapoartelor financiare, de publicare a informaţiei conţinute în raportările financiare, inclusiv raportul conducerii.

Menţionăm că, după transpunerea directivei şi adoptarea legii, se va schimba într-o măsură oarecare caracterul contabilităţii în RM, ca strict reglementată, deoarece toate entităţile au opţiunea de a ţine contabilitatea conform IFRS, dar, totuşi, ea rămâne, în continuare, în aria sistemului contabil continental bazat pe concepţia juridică.

Bibliografie:

1. Cadrul general conceptual de pregătire şi prezentare a situaţiilor financiare. Disponibil la: httl:// www.mf.gov.md/actnorm/contabil/standartraport/
2. COLASSE B. *Fundamentele contabilităţii* (traducere de Neculai Tabără). Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2009, 192 p. ISBN 978-973-168-040-8
3. Directiva 2013/34/UE. Disponibil la: httl://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/
4. FELEAGĂ N. *Sisteme contabile comparate*, ediţia a II-a, vol.II– Norme contabile internaţionale. Editura Economică, 1999, 360 p. ISBN 973-590- 156-0
5. Legea contabilităţii no 113-XV1 din 27 aprilie 2007. Disponibil la: httl://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/lawcontabil/
6. Standardul Internaţional de Contabilitate IAS 1 „Prezentarea situaţiilor financiare" Disponibil la: httl://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/standartraport/
7. Standardele Naţionale de Contabilitate. Disponibil la: httl://www.mf.gov.md/actnorm/contabil/standartnew/
8. TABĂRĂ N. *Sisteme contabile comparate*, ediţia a II-a revizuită şi adăugită. Editura Tipo Moldova, 2014, 384 p. ISBN 978-606-676-454-4
9. ŢURCANU V. and GOLOCIALOVA I. *Accounting truh and its assuranse in entites the Republic of Moldova*, Audit financiar, vol.XIV no. 7 (139) 2016, pp.771-782 ISSN 1563-5812
10. ПЯТОВ М.Л., СМИРНОВА И.А. *Концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности,* Издательство «1с-Поблишинг», 2008, 199 с. ISBN 978-5-9677-0959-3

ASPECTE PRIVIND RACORDAREA LA BUNELE PRACTICI INTERNAȚIONALE DE ASIGURARE A CALITĂȚII AUDITULUI FINANCIAR

Conf. univ. dr. Anatolie IACHIMOVSCHI, ASEM
e-mail: aiachimovschi@mail.ru

Conduct an audit in accordance with International Standards on Auditing requires compliance audit entities to quality assurance requirements prescribed by International Standard on Quality Control. Compliance with the requirements ISQC ensures quality work performed by auditors by developing policies and procedures to require, for specific missions, the engagement quality control review that provides an objective evaluation of the significant judgments used by the engagement team and conclusions in report. Quality assurance audits, is vital to maintain and enhance trust in the auditing profession, is one of the objectives pursued by regulators, supervisory and professional associations.

Key words: *audit activity, quality control of audit activities, international audit practices, the audit profession, professional standards.*

JEL: M42

Introducere

Desfăşurarea unui audit, în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA), presupune conformarea entităților de audit la cerințele de asigurare a calității prescrise de Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC 1) „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri şi revizuiri ale situațiilor financiare, precum şi alte misiuni de asigurare şi servicii conexe”.

Conformarea la cerințele ISQC nr.1 asigură calitatea lucrărilor efectuate de auditori prin elaborarea de politici şi proceduri, care să impună, în cazul unor misiuni specifice, o revizuire a controlului calității misiunii, menită să ofere o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative utilizate de echipa misiunii şi a concluziilor formulate în raport.

Asigurarea calității lucrărilor de audit, fiind un element vital al menținerii şi sporirii încrederii în profesia de auditor, constituie unul din obiectivele urmărite de către organele de reglementare, supraveghere şi asociațiile profesionale.

Material şi metodă

În scopul înțelegerii modului în care calitatea auditului poate fi asigurată au fost investigate bunele practici internaționale din domeniu, precum:

- condițiile pentru buna funcționare a sistemului de asigurare a calității, care sunt prevăzute de Directiva 2006/43/CE privind auditul legal al conturilor anuale şi al conturilor consolidate
- cerințele specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public, care sunt stabilite în Regulamentul Uniunii Europene Nr.537/2014 al Parlamentului European şi al Consiliului.

Rezultate şi discuții

Conceptul de asigurare a calității auditului, conform Directivei 2006/43/CE, presupune următoarele condiții:

a) sistemul de asigurare a calității este organizat astfel, încât să fie independent de auditori şi entitățile de audit verificate şi să facă obiectul supravegherii publice;

b) finanțarea sistemului de asigurare a calității este sigură şi fără niciun fel de influențe posibile nedorite din partea auditorilor sau entităților de audit;

c) sistemul de asigurare a calității trebuie să dispună de resurse corespunzătoare;

d) persoanele care efectuează verificările pentru asigurarea calității au formarea profesională corespunzătoare şi experiență relevantă în auditul legal şi raportarea financiară, combinate cu formare specifică în ceea ce priveşte controlul calității;

e) selectarea celor care fac verificările pentru misiuni specifice de control al calității se face în baza unor proceduri obiective, concepute astfel, încât să se evite orice conflicte de interese între cei care fac verificările şi auditorul legal sau entitatea de audit, care fac obiectul verificării;

f) aria de aplicabilitate a verificării pentru asigurarea calității, susținută de testarea adecvată a dosarelor de audit selectate, include o evaluare a conformității cu standardele de audit aplicabile şi cu cerințele de independență, a cantității şi calității resurselor cheltuite, a onorariilor de audit percepute şi a sistemului intern de control al calității din cadrul entității de audit;

g) verificarea pentru asigurarea calității face obiectul unui raport care conține principalele concluzii ale verificării pentru asigurarea calității;

h) auditorul legal sau firma de audit dau curs recomandărilor formulate la încheierea verificărilor pentru asigurarea calității într-un termen rezonabil. Iar în cazul în care nu se dă curs recomandărilor în cauză auditorul legal sau entitatea de audit, după caz, fac obiectul măsurilor sau sancțiunilor disciplinare.

Aceste condiții potrivit ISQC 1 „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri şi revizuiri ale situațiilor financiare, precum şi alte misiuni de asigurare şi servicii conexe" se regăsesc în abordarea controlului intern al entității de audit. Totodată, aceste cerințe sunt binevenite de a fi luate în considerare la elaborarea politicilor controlului extern al activității de audit promovate de organele de reglementare, supraveghere şi asociațiile profesionale.

În figura de mai jos, conceptul sistemului de asigurare a calității auditului financiar poate fi prezentat astfel:

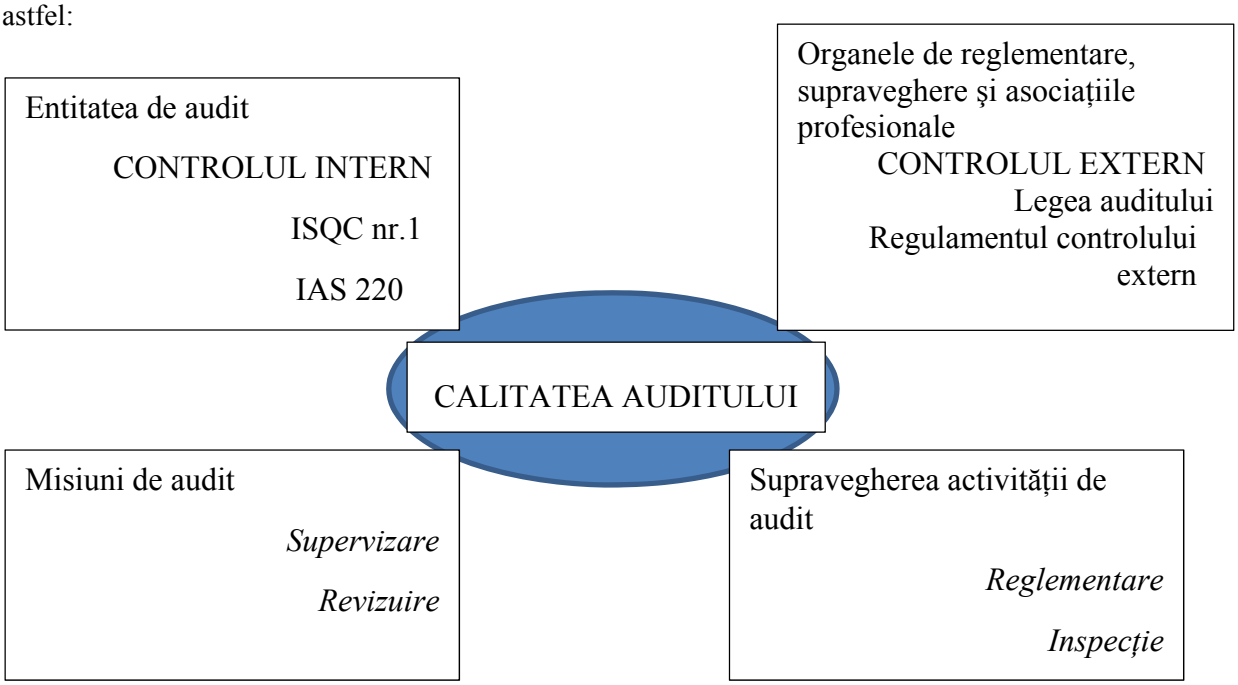


Figura 1. Modelul conceptului sistemului de asigurare a calității auditului financiar

Sursa: *elaborat de autor în baza Conceptului privind transpunerea Directive privind contabilitatea (2013/34/EU) şi Directivei privind auditul (2006/43/EU) în legislația națională*

Controlul intern din cadrul entității de audit va asigura calitatea prin intermediul politicilor şi procedurilor de asigurare a calității prevăzute de ISQC 1 „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri şi revizuiri ale situațiilor financiare, precum şi alte misiuni de asigurare şi servicii conexe" şi IAS 220 „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare".

Conform ISQC 1 la nivel de entitate de audit sunt necesare de aplicat:

- politici şi proceduri de supervizare a misiunii;
- politici şi proceduri de revizuire a calității auditului.

Supervizarea are sarcina de evaluare a capacităților şi competenței membrilor individuali ai echipei misiunii, dacă dispun de suficient timp pentru a-şi realiza activitatea, dacă înțeleg instrucțiunile şi dacă activitatea se desfăşoară conform abordării planificate a misiunii. De asemenea, persoana care îndeplineşte funcția de supervizor al misiunii realizează şi următoarele funcții:

a) urmăreşte gradului de realizare a misiunii;
b) abordează problemele semnificative ce apar în cadrul misiunii, evaluează semnificația lor şi efectuează modificările corespunzătoare a modului de abordare planificat;
c) identifică, în cursul misiunii, aspectele în care este necesară consultarea sau evaluarea din partea unor membri mai experimentați ai echipei misiunii.

Potrivit ISQC nr.1, politicile şi procedurile firmei aferente responsabilității de revizuire sunt determinate pe baza faptului că activitatea membrilor mai puțini experimentați din cadrul echipei este revizuită de membrii cu mai multă experiență. Politicile şi procedurile de revizuire urmăresc efectuarea activității de audit în conformitate cu standardele profesionale şi cu cerințele legale şi de reglementare.

Tabelul 1

Delegarea competenţelor de asigurare a calităţii

Persoane implicate	*Competenţe ce ţin de asigurarea calităţii*	*Activităţi de asigurare a calităţii*
Supervizorul	Asigură ca activitatea să se desfăşoare conform abordării planificate a misiunii	– Evaluează capacităţile şi competenţele echipei misiunii; – Urmăreşte gradul de realizare a misiunii; – Abordează problemele semnificative ale lucrărilor de audit.
Partenerul de misiune	Îşi asumă responsabilitatea pentru revizuirile efectuate Se asigură că au fost obţinute suficiente probe de audit adecvate pentru emiterea raportului de audit	– Revizuie documentaţia de audit; – Discută cu echipa misiunii concluziile obţinute; – Documentează aplicarea procedurilor de revizuire; – Discută cu inspectorul controlului calităţii aspectele semnificative.
Inspectorul controlului calităţii	Este independent şi deţine experienţă suficientă şi adecvată pentru inspectarea calităţii	– Evaluează raţionamentele semnificative efectuate de echipa misiunii; – Revizuieşte situaţiile financiare ale entităţii auditate; – Examinează concluziile la care s-a ajuns în formularea raportului auditorului.

Sursa: *elaborat de autor în baza prevederilor ISQC 1 şi IAS 220*

O revizuire a lucrărilor misiunii constă în luarea în considerare a măsurii în care:

- aspectele semnificative au fost semnalate pentru a fi analizate mai în detaliu;
- au avut loc consultări corespunzătoare, iar concluziile obţinute au fost documentate şi implementate;
- există o nevoie de a revizui natura, plasarea în timp şi amploarea activităţii desfăşurate;
- activitatea desfăşurată sprijină concluziile obţinute şi este documentată corespunzător;
- probele obţinute sunt suficiente şi adecvate pentru a sprijini raportul auditorului;
- obiectivele procedurilor misiunii au fost îndeplinite.

Astfel, partenerul de misiune îşi asumă responsabilitatea pentru revizuirile efectuate în conformitate cu politicile şi procedurile de revizuire ale entităţii de audit. Conform ISA 220 „Controlul calităţii pentru un audit al situaţiilor financiare”, partenerul de misiune trebuie, până la data raportului auditorului, printr-o revizuire a documentaţiei de audit şi o discuţie cu echipa misiunii, să fie convins că au fost obţinute suficiente probe de audit adecvate întru sprijinirea concluziilor formulate şi pentru ca raportul auditorului să fie emis. În acest scop, partenerul de misiune, până la data raportului auditorului, se va convinge de rezolvarea unor aspecte semnificative, precum:

- domeniile critice ale raţionamentului, în special, cele referitoare la aspectele dificile sau contencioase identificate pe parcursul misiunii;
- riscurile semnificative;
- alte aspecte pe care partenerul de misiune le consideră importante.

Partenerul de misiune documentează aplicarea procedurilor de revizuire. Chiar dacă nu trebuie să revizuiască toată documentaţia de audit, partenerul de audit poate face acest lucru. Aşa cum prevede ISA 230 „Documentaţia de audit”, în documentarea lucrărilor de revizuire, se specifică natura, plasarea în timp şi amploarea procedurilor de revizuire efectuate. De asemenea, în documentaţia de audit revizuită, se înregistrează persoana care a revizuit activitatea de audit efectuată, data şi amploarea revizuirii.

În cazul misiunilor de audit al situaţiilor financiare ale entităţilor de interes public, se practică revizuirea controlului calităţii misiunii sau inspectarea calităţii de către un partener independent. De regulă, acest partener, numit inspector al controlului calităţii misiunii, este, de fapt, o altă persoană din cadrul entităţii de audit, care poate fi şi externă, cu o calificare adecvată sau poate fi o echipă formată din astfel de persoane, dintre care niciuna nu face parte din echipa misiunii, cu experienţă suficientă şi adecvată şi cu autoritatea de a evalua obiectiv raţionamentele semnificative efectuate de echipa misiunii şi concluziile, la care aceasta a ajuns în formularea raportului auditorului.

Partenerul de misiune, pentru cazurile ce necesită o revizuire a controlului calității misiunii, va discuta cu inspectorul controlului calității aspectele semnificative apărute pe parcursul misiunii de audit, inclusiv cele identificate pe parcursul revizuirii controlului calității misiunii. De aceea, partenerul de misiune nu va data raportul auditorului până la finalizarea revizuirii controlului calității misiunii.

Evaluarea aspectelor semnificative ale misiunii, de către inspectorul controlului calității, implică revizuirea situațiilor financiare şi a proiectului de raport al auditorului. La revizuirea proiectului, sunt evaluate concluziile la care s-a ajuns în formularea raportului auditorului şi se ia în considerare măsura în care proiectul de raport al auditorului este adecvat.

În procesul efectuării unei inspecții a controlului calității pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate, inspectorul controlului calității misiunii ia în considerare evaluarea realizată de către echipa misiunii a principiului independenței. Inspectorul ia în considerare măsura în care a avut loc o consultare adecvată în legătură cu aspectele care implică divergențe de opinie sau alte opinii sau alte aspecte dificile sau contencioase, şi concluziile care decurg de pe urma acestor consultări.

Calitatea activității de audit financiar este asigurată nu doar de controlul intern din cadrul entității de audit, dar şi de către controlul extern efectuat de către organele de supraveghere şi asociațiile profesionale. Obiectivul controlului extern al calității activității de audit este de a constata existența şi modul de aplicare a prevederilor ISA, ISQC, Codului privind conduita profesională a auditorilor şi contabililor şi ale altor acte normative ce reglementează activitatea de audit.

Controlului extern analizează modalitățile de organizare şi funcționare a unui sistem de control intern al calității lucrărilor de audit, apreciază gradul de îndeplinire a prevederilor actelor normative în domeniul calității activității de audit. În procesul de exercitare a controlului, sunt efectuate precizări ce țin de sistemul de asigurare a calității, se identifică persoanele din cadrul entității de audit cu competență de evaluare anuală a eficacității politicilor şi procedurilor de control al calității auditului. De asemenea, se obține o clarificare în ceea ce priveşte măsurile în cazul în care nu se dă curs recomandărilor formulate. Lipsa acestei clarificări poate conduce la concluzia că entitatea de audit nu se conformează cerințelor de revizuire a calității.

După cum prevede Legea privind activitatea de audit, auditorii sunt supuşi supravegherii directe din partea Consiliului de supraveghere a activității de audit (în continuare, Consiliul), care este o entitate administrativă creată pe lângă Ministerul Finanțelor pentru supravegherea activității de audit.

Consiliul este format din şapte membri (doi reprezentanți ai Ministerului Finanțelor, un reprezentant al Băncii Naționale a Moldovei şi doi reprezentanți ai Comisiei Naționale a Pieței Financiare; doi reprezentanți ai instituțiilor de învățământ superior cu profil economic, specializați în contabilitate sau audit, cu titlu ştiințific în economie, desemnați de către Ministerul Educației, la solicitarea Ministerului Finanțelor). În aşa componență, Consiliul este independent de profesia de audit, niciunul din membrii săi nepracticând activitatea de audit şi neavând nici-un interes în vreo firmă de audit.

Consiliul poate impune următoarele sancțiuni şi măsuri disciplinare asupra firmelor de audit înregistrate şi a auditorilor: avertismente; decizii privind retragerea sau suspendarea certificatului de calificare al auditorului; şi propuneri Camerei de Licențiere privind retragerea sau suspendarea licenței privind activitatea de audit. Consiliul menține o pagină pe pagina web a Ministerului Finanțelor, care prezintă detalii privind toate deciziile sale şi acțiunile disciplinare.

Totodată, Consiliul nu este responsabil doar de asigurarea conformării auditorilor şi firmelor de audit la standardele relevante de audit, codul de etică şi cerințele de asigurare a calității. Această entitate administrativă este responsabilă şi de monitorizarea certificării şi licențierii activității de audit, de asemenea, acționează şi în calitate de organ consultativ pentru reglementări în domeniul auditului.

Tabelul 2

Informația privind auditorii
conform Extrasului din Registrul de stat al auditorilor

Auditori	La 01.01.2016	La 01.01.2015
Total:	**291**	**286**
1. Auditori care dețin certificatele de calificare pentru auditul general, ***total:***	**291**	**286**
inclusiv: 1.1. activi	259	260
2.1. cu activitate sistată	32	26
2. Auditori care dețin certificate de calificare pentru auditul participanților profesioniști la piața asigurărilor, ***total:***	**31**	**1**
inclusiv: 1.1. activi	27	27
2.1. cu activitate sistată	4	4
3. Auditori care dețin certificate de calificare pentru auditul instituțiilor financiare, ***total:***	**27**	**24**
inclusiv: 1.1. activi	26	24
2.1. cu activitate sistată	1	-
4. Auditori care dețin certificate de calificare pentru auditul participanților profesioniști la piața valorilor mobiliare, ***total:***	**24**	**24**
inclusiv: 1.1. activi	22	22
2.1. cu activitate sistată	2	2
5. Auditori care dețin certificate de calificare pentru auditul asociațiilor de economii și împrumut, ***total:***	**6**	**5**
inclusiv: 1.1. activi	5	4
2.1. cu activitate sistată	1	1

Sursa: *Consiliul de Supraveghere a Activității de Audit,* www.mf.gov.md

Registrul în cauză se publică anual în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, conform situației la 1 ianuarie și se plasează pe pagina *web* oficială a Ministerului Finanțelor la începutul fiecărui trimestru sau pe măsura survenirii modificărilor.

La moment, sunt câteva tipuri de certificate de calificare, ce se acordă de către diverse instituții:

- certificatul de calificare pentru auditul general se eliberează de către Ministerul Finanțelor;
- certificatul de calificare pentru auditul instituțiilor financiare se acordă de Banca Națională a Moldovei;
- certificatul de calificare pentru auditul companiilor de asigurare, certificatul de calificare pentru auditul participanților profesioniști la piața valorilor mobiliare și certificatul de calificare pentru auditul asociațiilor de economii și împrumut sunt acordate de către Comisia Națională a Pieței Financiare.

Certificatul de calificare pentru auditul general este considerat de bază, fiindcă doar în temeiul acestuia, potrivit Legii privind activitatea de audit, pot fi eliberate şi celelalte certificate de calificare. Este de menţionat că activitatea de audit pe teritoriul Republicii Moldova este autorizată prin licenţiere. Situaţia societăţilor de audit, auditorilor întreprinzători individuali, care au activat pe tot parcursul anului 2015, este următoarea:

Tabelul 3

Informaţia privind activitatea de audit

Tipul de activitate desfăşurat în anul 2015	**Numărul**	**%**
Total societăţi de audit, auditori întreprinzători individuali	123	100%
inclusiv:	87	70,7%
a. Societăţi de audit, auditori întreprinzători individuali, care au desfăşurat activitate de audit		
inclusiv:		
– doar activitate de audit	12	9,7%
– activitate de audit şi servicii conf. art.6 al Legii privind activitatea de audit	75	61,0%
b. Societăţi de audit, auditori întreprinzători individuali, care nu au avut activitate	32	26,0%
c. Societăţi de audit, auditori întreprinzători individuali, referitor la care lipseşte informaţia, din cauza neprezentării	3	2,4%
d. Societăţi de audit, auditori întreprinzători individuali referitor la care lipseşte informaţia, din cauza neprezentării	1	0,9%

Sursa: *Consiliul de Supraveghere a Activităţii de Audit,* www.mf.gov.md

Rapoartele privind transparenţa societăţilor de audit, a auditorului întreprinzător individual se întocmesc şi se prezintă în cazul efectuării auditului situaţiilor financiare anuale şi/sau anuale consolidate le entităţile de interes public, fiind plasate ulterior pe pagina web a Ministerului Finanţelor. Entitate de interes public este entitatea care prezintă o importanţă deosebită pentru public datorită domeniului (tipului) de activitate şi care reprezintă o instituţie financiară, un organism de plasament colectiv în valori mobiliare, o societate de asigurări, un fond nestatal de pensii, o societate comercială ale cărei acţiuni se cotează la bursa de valori.

În anul 2015, tipurile de servicii prestate de societăţile de audit, auditorii întreprinzători individuali au fost următoarele:

Tabelul 4

Serviciile oferite de societăţile de audit şi auditorii întreprinzători individuali

Tipul serviciilor	2015 Numărul contractelor	2014 Numărul contractelor
✓ **Contracte de audit privind efectuarea auditului situaţiilor financiare anuale şi/sau situaţiilor financiare anuale consolidate**		
inclusiv:	**868**	**749**
a) Audit obligatoriu	362	299
1. Entităţi de interes public, total	**31**	**32**
dintre care:		
i. Instituţii financiare	**14**	**15**
ii. Companii de asigurări	**15**	**15**
iii. Societăţi comerciale ale căror acţiuni se cotează la BVM	**2**	**2**
2. Alte entităţi conform prevederilor legislaţiei în vigoare	**331**	**267**
b) Audit solicitat	**506**	**450**
✓ **Contracte privind misiunile de revizuire**	**39**	**62**
✓ **Contracte privind misiunile de asigurare**	**8**	**7**
✓ **Contracte privind prestarea serviciilor conexe**	**253**	**295**
inclusiv:		
• Proceduri convenite	**245**	**275**
• Compilarea situaţiilor financiare	**8**	**20**
✓ **Contracte privind prestarea serviciilor prevăzute de art.6 al Legii privind activitatea de audit**	**836**	**1104**

Sursa: *Consiliul de Supraveghere a Activităţii de Audit,* www.mf.gov.md

Camera de Licenţiere de pe lângă Ministerul Economiei, în baza Legii privind licenţierea unor genuri de activitate nr.451, eliberează licenţă pentru activitatea de audit. La fel ca şi certificatele de calificare, prin intermediul anexelor la licenţa de audit se autorizează, în mod separat, tipurile de activităţi privind: auditul general; auditul instituţiilor financiare; auditul companiilor de asigurări; auditul participanţilor profesionişti pe piaţa valorilor mobiliare şi auditul asociaţiilor de economii şi împrumut.

Conform legislaţiei în vigoare, auditorul poate desfăşura activitate de audit în calitate de auditor întreprinzător individual sau salariat al unei societăţi de audit ori al unui auditor întreprinzător individual.

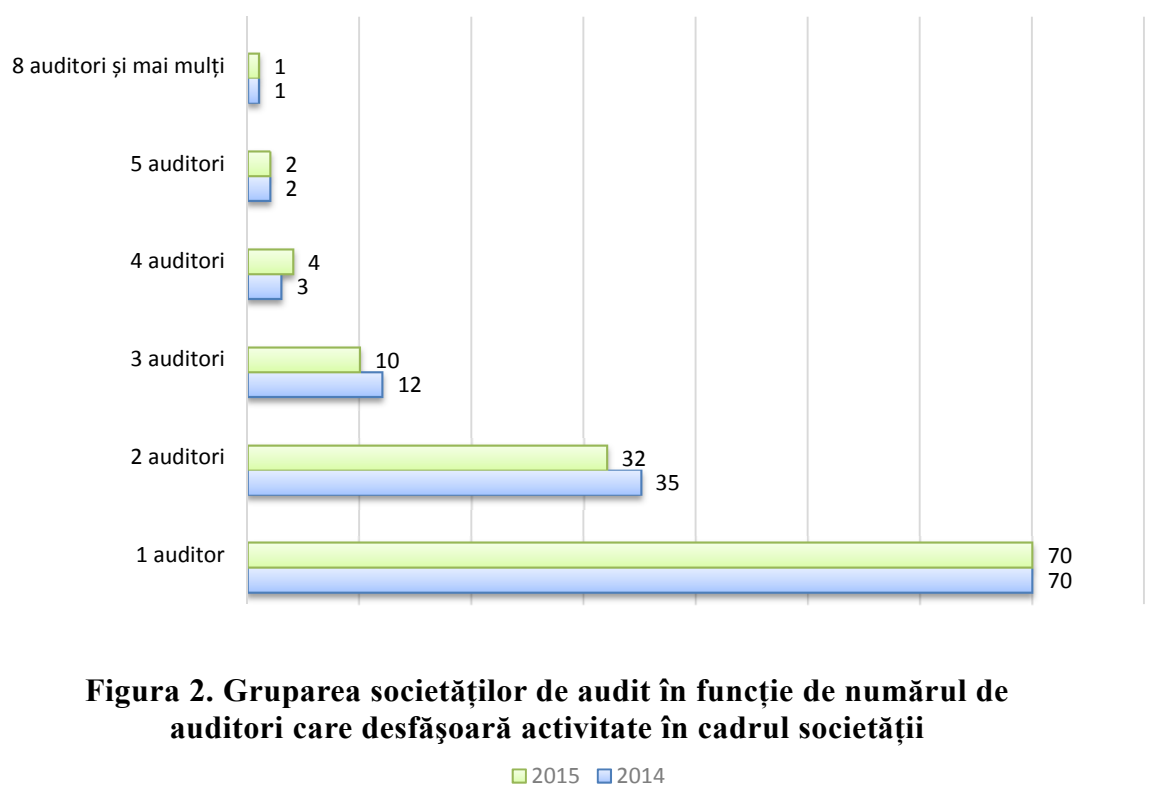


Figura 2. Gruparea societăţilor de audit în funcţie de numărul de auditori care desfăşoară activitate în cadrul societăţii

Sursa: *Consiliul de Supraveghere a Activităţii de Audit,* www.mf.gov.md

Conform datelor prezentate în figura 2, se poate constată că, în cea mai mare parte, în cadrul societăţilor de audit, auditorilor întreprinzători individuali, pe parcursul anului 2015, şi-au desfăşurat activitatea câte un auditor, care constituie 57,8% din numărul total al acestora.

Concluzii

Pornind de la cele menţionate mai sus, se poate concluziona că sistemul de asigurare a calităţii auditului, la nivel de entitate de audit, presupune implicarea următoarelor persoane:

- Supervizorul;
- Partenerul de misiune;
- Inspectorul controlului calităţii misiunii.

Supervizorul este implicat în asigurarea calităţii, întrucât este persoana din cadrul entităţii de audit cu o experienţă bogată în domeniu şi are rolul de a evalua capacităţile şi competenţele membrilor individuali ai echipei misiunii. Aria de aplicabilitate a verificării pentru asigurarea calităţii, susţinută de testarea adecvată a dosarelor de audit selectate, include o evaluare a conformităţii cu standardele de audit aplicabile şi cu cerinţele de independenţă, a cantităţii şi calităţii resurselor cheltuite, a onorariilor de audit percepute şi a sistemului intern de control al calităţii din cadrul entităţii de audit.

Partenerul de misiune este persoană din cadrul entităţii de audit, care este responsabilă de misiune şi de realizarea acesteia, precum şi de raportul care este emis în numele entităţii de audit. Persoana în cauză îşi asumă responsabilitatea pentru revizuirile efectuate în conformitate cu politicile şi procedurile entităţii de audit şi, până la data raportului auditorului, se va convinge de rezolvarea riscurilor semnificative, aspectelor semnificative dificile sau contencioase, identificate pe parcursul misiuni.

Inspectorul controlului calităţii misiunii, numit şi partener de revizuire, este, de fapt, o altă persoană din cadrul entităţii de audit, care poate fi şi externă, cu o calificare adecvată sau poate fi o echipă formată din astfel de persoane, dintre care niciuna nu face parte din echipa misiunii. Obiectivul de bază al inspectării constă în evaluarea, în mod obiectiv, a raţionamentele semnificative efectuate de echipa misiunii şi concluziile la care aceasta a ajuns în formularea raportului auditorului.

Întrucât Directiva 2006/43/CE prevede anumite criterii pentru sistemul de asigurare a calităţii rezultă că acestea ar trebui să se regăsească şi în legislaţia autohtonă. Conformarea la aceste criterii presupune ca finanţarea sistemului de asigurare a calităţii să fie sigură şi fără niciun fel de influenţe posibile nedorite din partea auditorilor sau entităţilor de audit. Iar persoanele care fac verificările pentru misiuni specifice de

control al calității aplică proceduri obiective, concepute astfel, încât să se evite orice conflicte de interese, între cei care fac verificările şi auditorul legal sau entitatea de audit, care face obiectul verificării.

Totodată, în contextul actualelor reforme realizate în Republica Moldova, dorim să ne expunem opinia referitor la necesitatea ajustării cadrului legal, care să prevadă, de asemenea, şi obligativitatea auditorilor şi a entităților de audit să fie membri ai asociațiilor profesionale, iar acestea, la rândul lor, să-şi asume angajamente de respectare a Declarațiilor IFAC şi a obligațiilor de membru.

Astfel, s-ar pune un accent mai mare pe funcțiile de asigurare a calității ale asociațiilor profesionale şi, în acest mod, se va reuşi mai cu succes să fie consolidate capacitățile existente de a pune la punct un proces adecvat pentru a permite auditorilor să depăşească dificultățile legate de aplicarea standardelor profesionale internaționale în domeniu şi de dezvoltare a sistemului actual privind supravegherea şi reglementarea activității de audit.

Referințe bibliografice:

1. *Legea privind activitatea de audit nr.61 din 16.03.2007* // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.117-126 din 10.08.2007.
2. *Legea privind licențierea unor genuri de activitate nr.451 din 30.07.2001* // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.108 din 06.09.2001.
3. *Manual de Standarde Internaționale de Audit şi Control de Calitate. Codul Etic al Profesioniştilor Contabili* [online]. Disponibil*: http // www.minfin.md*.
4. *Manual de Reglementări Internaționale de Audit, Asigurare şi Etică* [online]. Disponibil: *http // www.minfin.md*.
5. *Hotărârea Guvernului nr.1507 din 31.12.2008 cu privire la aprobarea Planului de dezvoltare a contabilității şi auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2014* // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.10-11 din 23.01.2009.
6. *Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.1450 cu privire la unele măsuri de executare a legii nr.61-XVI din 16.03.2007 privind activitatea de audit* // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.203-206/1493 din 28.12.2007.
7. *Ghid privind auditul calității*. Bucureşti: Irecson, 2010. ISBN 978-973-7694-69-0
8. *Acordul de Asociere între Republica Moldova, pe de o parte, şi Uniunea Europeană şi Comunitatea Europeană a Energiei Atomice şi statele membre ale acestora, pe de altă parte, semnat la Bruxelles la 27 iunie 2014* [online]. Disponibil: http//lex.justice.md/md/353829/
9. *Conceptului privind transpunerea Directive privind contabilitatea (2013/34/EU) şi Directivei privind auditul (2006/43/EU) în legislația națională [online]*. Disponibil: *http // www.minfin.md*.
10. *Informația privind piața serviciilor de audit pentru anul 2015 [online]*. Disponibil: *http // www.minfin.md*.

Lectura: Constantin Crăciun
Procesare computerizată: Vera Chiruța, Maria Budan

Semnat pentru tipar 28.11.2016
Coli editoriale 31,6. Coli de tipar 27,0.
Comanda 61.

Tipografia Departamentului Editorial-Poligrafic al ASEM
tel. 402-910